

Kommission der Europäischen Gemeinschaften

MITTEILUNGEN ÜBER LANDWIRTSCHAFT

**Forstwirtschaftliche Probleme und
deren Auswirkungen auf die Umwelt
in den Mitgliedstaaten der EG**

**V. SYSTEME DER WALDBESTEuerung UND DIE STEUERLICHE
BELASTUNG PRIVATER FORSTBETRIEBE**

Nr. 34
Mai 1977

**FORSTWIRTSCHAFTLICHE PROBLEME UND DEREN AUSWIRKUNGEN
AUF DIE UMWELT IN DEN MITGLIEDSTAATEN DER EG**

**V. SYSTEME DER WALDBESTEuerung UND DIE STEUERLICHE
BELASTUNG PRIVATER FORSTBETRIEBE**

Reihe: Mitteilungen über Landwirtschaft

Nr. 34

Die vorliegende Studie ist Teil einer umfassenden Untersuchung über eine Reihe forstwirtschaftlicher Probleme und deren Auswirkungen auf die Umwelt in den Mitgliedstaaten der EG. Sie enthält

- Erhebung über die in den Mitgliedstaaten bestehenden Systeme der Waldbesteuerung;
- Steuerbelastungsvergleich anhand von Modellbetrieben; und
- Analyse der Auswirkungen der Besteuerung auf Bewirtschaftung, Einkommen der Waldbesitzer, Umfang der Neuaufforstungen und Förderung der Erholungs- und Umweltfunktionen.

Weitere Einzelstudien, die ebenfalls in dieser Reihe erscheinen, betreffen die Problembereiche

- Öffnung des Waldes für die Allgemeinheit und seine Nutzung als Erholungsraum,
- Stand, Entwicklung und Probleme der Mechanisierung bei Bestandsbegründung und Holzernte,
- Staatliche Beihilfen (Subventionen) zur Finanzierung forstlicher Massnahmen im Nichtstaatswald.

Die zusammengefassten Ergebnisse und Empfehlungen der Gesamtstudie wurden als Nr. 25 der gleichen Reihe veröffentlicht.

Diese Studie erscheint nur in Deutsch.

FORESTRY PROBLEMS AND THEIR IMPLICATION FOR THE
ENVIRONMENT IN THE MEMBER STATES OF THE EC

V. SYSTEMS OF FOREST TAXATION AND THE TAX LIABILITY OF PRIVATE
FOREST HOLDINGS

Series: Information on Agriculture

No. 34

This study has been carried out in the framework of the study programme of the Directorate-General for Agriculture and the Environment and Consumer Protection Service. It forms part of a comprehensive survey on a number of forestry problems and includes

- data on forest taxation systems existing in the Member States;
- tax liabilities compared on model holdings; and
- effects of taxation on forest management, the incomes of forest owners, the extent of afforestation and the promotion of recreational and environmental functions.

In addition to this volume, three other detailed studies are being published concerning

- access of the public to forests and their use for recreational purposes;
- position, development and problems of mechanization of stand establishment and timber harvesting;
- State aid for the financing of forestry measures in forests not owned by the State.

The summary of results and recommendations for the entire study has already been published under no. 25 of the same series.

This study is only published in German.

Kommission der Europäischen Gemeinschaften

MITTEILUNGEN ÜBER LANDWIRTSCHAFT

**Forstwirtschaftliche Probleme und
deren Auswirkungen auf die Umwelt
in den Mitgliedstaaten der EG**

**V. SYSTEME DER WALDBESTEuerung UND DIE STEUERLICHE
BELASTUNG PRIVATER FORSTBETRIEBE**

Manuskript im November 1976 abgeschlossen

**Nr. 34
Mai 1977**

KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN
GENERALDIREKTION LANDWIRTSCHAFT
Direktion: Agrarwirtschaft – Abteilung: "Bilanzen, Studien, Statistische Information"

© Copyright EGKS – EWG – EAG, Brüssel-Luxemburg, 1977
Printed in Belgium

Der vollständige oder auszugsweise Nachdruck von Beiträgen dieser Veröffentlichung
ist kostenlos und mit Quellenangabe gestattet.

VORWORT DES HERAUSGEBERS

Die Studie "Forstwirtschaftliche Probleme und deren Auswirkung auf die Umwelt" wurde im Rahmen des Studienprogramms der Generaldirektion Landwirtschaft und der Dienststelle für Umwelt und Verbraucherschutz der Kommission der Europäischen Gemeinschaften durchgeführt.

Sie wurde von den Sachverständigen

Prof. Dr. W. Kroth, München
Prof. Dr. H. D. Löffler, München
Prof. Dr. R. Plochmann, München und
Dr. J. E. Räder-Roitzsch, Frasdorf, erstellt.

Der vorliegende Band V enthält die detaillierten Analysen und Empfehlungen zum Problembereich "Die Systeme der Waldbesteuerung und die steuerliche Belastung privater Forstbetriebe" (1).

An den Arbeiten waren die Abteilungen "Bilanzen, Studien, Statistische Information", "Forsten", "Landwirtschaftliche Erzeugnisstruktur und Umwelt", Wettbewerbsbedingungen in der Landwirtschaft und Marktstrukturen" sowie "Sozialstruktur in der Landwirtschaft, Grundbesitzfragen" der Generaldirektion Landwirtschaft, die Abteilung "Allgemeine Studien und Umweltverbesserung" der Dienststelle Umwelt und Verbraucherschutz sowie die Generaldirektion Finanzinstitute und Steuerfragen beteiligt.

Die Studie hätte ohne die vielfältige Unterstützung seitens der Länderforstverwaltungen und anderer staatlicher Dienststellen der Mitgliedstaaten sowie von Sachverständigen aus Wirtschaft und Wissenschaft nicht durchgeführt werden können. Ihnen allen sei an dieser Stelle besonders gedankt.

*

* *

Die Studie gibt nicht zwangsläufig die Meinung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften auf diesem Gebiet wieder und greift in keiner Weise der künftigen Haltung der Kommission auf diesem Gebiet vor.

(1) Die zusammenfassenden Ergebnisse und Empfehlungen der Gesamtstudie wurden als Band I unter Nr. 25 dieser Reihe veröffentlicht; die detaillierten Untersuchungen zu den restlichen Problembereichen wurden unter Nr. 31 - 33 der gleichen Reihe veröffentlicht.

VORWORT DER AUTOREN

Der vorliegende Bericht ist Teil einer umfassenden Studie, die die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Generaldirektion Landwirtschaft/Direktion für Umwelt- und Verbraucherschutz zum Thema "Forstwirtschaftliche Probleme und deren Auswirkungen auf die Umwelt" in Auftrag gegeben hat. Die Gesamtstudie betrifft folgende Teilbereiche:

- Erholungsnutzung des Waldes,
- Technik in der Forstwirtschaft
- Subventionierung des Nichtstaatswaldes und
- Waldbesteuerung in den Ländern der EG.

Ihre Ziele bestehen in:

- einer jeweils umfassenden Tatbestandserhebung auf den genannten Sachgebieten in den EG-Mitgliedsländern,
- der künftigen Verbesserung des Informations- und Erfahrungsaustausches auf diesen Gebieten im EG-Bereich und
- der Erarbeitung von Leitlinien für etwaige Aktionen, möglichst auf Gemeinschaftsebene.

Die Ergebnisse der Studie "Forstwirtschaftliche Probleme und deren Auswirkungen auf die Umwelt in den Mitgliedstaaten der EG" werden in 5 Bänden vorgelegt:

- Band I Ergebnisse und Empfehlungen
- Band II Öffnung des Waldes für die Allgemeinheit und seine Nutzung als Erholungsraum
- Band III Stand, Entwicklung und Problem der Mechanisierung bei der Bestandesbegründung und Holzernte und deren Auswirkungen auf die Umwelt
- Band IV Staatliche Beihilfen (Subventionen) zur Finanzierung forstlicher Maßnahmen im Nichtstaatswald
- Band V Die Systeme der Waldbesteuerung und die steuerliche Belastung privater Forstbetriebe.

Der vorliegende Band V gibt zunächst eine Orientierung über die Waldbesteuerungssysteme der Mitgliedstaaten, unterzieht diese einer kritischen Würdigung und befaßt sich dann auf der Basis der skizzierten Rechtsgrundlagen mit der vergleichenden Darstel-

lung der steuerlichen Belastung privater Forstbetriebe natürlicher Personen. Die Grundlagen für diese Untersuchungen wurden anhand von zwei Fragebogen, die von Seiten der EG-Kommission den nationalen Generalforstdirektionen zugestellt wurden, in den einzelnen Mitgliedstaaten erhoben sowie aus zur Verfügung gestellten Steuergesetzen abgeleitet. Dabei konnte in einigen Fällen auch noch auf die 1960 und 1962 veröffentlichten Arbeiten von W. KROTH über "Die Systeme der Waldbesteuerung und die steuerliche Belastung privater Forstbetriebe in einigen europäischen Ländern" sowie die dafür gesammelten Unterlagen zurückgegriffen werden.

Die Beantwortung der beiden Erhebungsbögen war von unterschiedlicher Qualität, so daß es oft angebracht war, noch bei Experten einzelner Länder zusätzliche Auskünfte einzuholen. Soweit es aus systematischen Gründen der Vergleichbarkeit für notwendig gehalten wurde, von offiziell mitgeteilten Daten abzuweichen, wurde im Text jeweils darauf hingewiesen. Dies bezieht sich nicht auf die Beurteilung der Rechtsgrundlagen und die Interpretation der Ergebnisse des Steuerbelastungsvergleichs, für die die Verfasser verantwortlich zeichnen.

Die Durchführung der Studie in der vorliegenden Form wäre nicht möglich gewesen ohne die vielseitige Hilfe, die den Sachbearbeitern in allen EG-Mitgliedsländern und seitens der EG-Kommission bei ihrer Arbeit entgegengebracht worden ist. Ihr Dank gilt in erster Linie den Chefs der Obersten Forstbehörden der einzelnen Länder für ihr persönliches Interesse und die bereitwillige Unterstützung bei der Durchführung der oft schwierigen Erhebungen. Den zahlreichen Sachverständigen und Fachvertretern aus Forstwirtschaft und Forstwissenschaft der Mitgliedstaaten, die in enger kollegialer Zusammenarbeit unmittelbar zum Erfolg der Studie beigetragen haben, sei auch an dieser Stelle aufs herzlichste gedankt für ihren unermüdlichen persönlichen Einsatz und ihr freundliches Verständnis bei den oft zeitraubenden und verwickelten Nachforschungen.

Inhalt

	Seite
1. DIE RECHTLICHEN GRUNDLAGEN	1
1.1. Die Bewertung des Waldes für steuerliche Zwecke	1
1.1.1. Die Ermittlung von Vermögenswerten	1
1.1.2. Die Ermittlung von Jahreswerten, Pachtwerten, Katasterwerten	17
1.2. Die Einkommensbesteuerung	23
1.3. Die Vermögensbesteuerung	38
1.4. Die Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung	41
1.5. Die Grund- oder Liegenschaftsbesteuerung	57
1.6. Die Umsatzbesteuerung	68
2. VERGLEICHENDE BEURTEILUNG DER RECHTSNORMEN	80
2.1. Die Einkommen- und Vermögensbesteuerung	80
2.2. Die Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung	93
2.3. Die Grund- oder Liegenschaftsbesteuerung	97
2.4. Die Umsatzbesteuerung	99
3. DIE STEUERBELASTUNG PRIVATER FORSTBETRIEBE	103
3.1. Vorbemerkungen	103
3.2. Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Steuerbelastungsvergleichs	106
3.3. Die Steuerbelastung privater Forstbetriebe in den einzelnen Ländern	115
3.3.1. Belgien (B)	115
3.3.2. Deutschland (D)	118
3.3.3. Dänemark (DK)	123
3.3.4. Frankreich (F)	126
3.3.5. Italien (I)	131
3.3.6. Irland (IRL)	137
3.3.7. Luxemburg (L)	140
3.3.8. Niederlande (NL)	144
3.3.9. Vereinigtes Königreich (UK)	149
3.4. Vergleichende Beurteilung der Steuerlasten privater Forstbetriebe	156
3.5. Folgerungen aus dem Belastungsvergleich	169
4. FOLGERUNGEN UND EMPFEHLUNGEN	177
ABBILDUNGEN	185

1. DIE RECHTLICHEN GRUNDLAGEN

1.1. Die Bewertung des Waldes für steuerliche Zwecke

Die Steuerwerte von Waldungen stellen eine der maßgeblichen Steuerbemessungsgrundlagen von Forstbetrieben dar. Bei den Steuerwerten ist grundsätzlich zwischen zwei verschiedenen Arten zu unterscheiden:

- den Vermögenswerten, die die Grundlage für eine Vermögens- oder Erbschaftsbesteuerung darstellen (Abschnitt 1.1.1.)
- den Jahreswerten, Jahrespachtwerten oder auch Katasterwerten, die für die Steuern die Grundlage darstellen, die auf einem durchschnittlichen Jahresertrag aufbauen (Abschnitt 1.1.2.).

In der Regel haben beide Werte nichts miteinander zu tun, d.h. der Vermögenswert läßt sich nicht durch Kapitalisierung aus dem Jahreswert ableiten. Gelegentlich zu findenden Ansätze, den Katasterwert als eine Ausgangsbasis für den Vermögenswert zu verwenden, sind auf Ausnahmefälle beschränkt (z.B. in Frankreich, Belgien und - bezüglich landwirtschaftlicher Grundstücke - in Italien); früher war es eine durchaus gängige Methode, den Vermögenswert durch Kapitalisierung aus dem Katasterwert abzuleiten.

1.1.1. Die Ermittlung von Vermögenswerten

Wo Vermögenswerte als Steuerbemessungsgrundlage gebraucht werden (Erbschaftsteuer in allen Ländern, Vermögensteuer in Deutschland, Dänemark, Luxemburg, Niederlande, Irland, zur Einführung vorgesehen im Vereinigten Königreich) gilt als genereller Bewertungsgrundsatz überall der Verkehrswert oder gemeine Wert. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse sind nicht in Betracht zu ziehen. In Bezug auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen gibt es jedoch häufig abweichende Vorschriften, die vor allem darin begründet sind, daß der Verkehrswert von Waldgrundstücken oder Forstbetrieben wegen zu gerin-

ger Anzahl wirklicher Vergleichspreise nur schwer ermittelt werden kann und der so gewonnene Wert im Vergleich zu dem anderer Vermögensobjekte in Industrie, Handel oder Gewerbe wegen der im allgemeinen geringen Rendite der Forstwirtschaft zu einer zu hohen steuerlichen Belastung mit nachteiligen Auswirkungen auf den Waldzustand führt. Der erste Gesichtspunkt stand bei der Entwicklung des dänischen Waldbewertungsverfahrens im Vordergrund, während der zweite Gesichtspunkt nach dem geschichtlichen Werdegang für den Ausbau des deutschen Bewertungssystems maßgebend war. In Holland war ebenfalls die Auswirkung auf den Waldzustand ausschlaggebend, doch wurde hier schon sehr früh der damit verbundene Einfluß auf die Naturschönheit und die Erholungswirkung des Waldes in den Vordergrund des Interesses gerückt.

In Dänemark hat zwar die Bewertung des Waldes für steuerliche Zwecke grundsätzlich auf der Grundlage des Verkehrswertes zu erfolgen. Da jedoch nur sehr wenige Forstbetriebe veräußert werden, ist die diesbezügliche Statistik unzureichend. Aus diesem Grunde geht die offizielle Bewertung von einem Ertragswertansatz aus, der in der Regel beachtlich unter dem Marktwert liegt. Alle vier Jahre findet eine allgemeine Bewertung des unbeweglichen Vermögens des Landes statt. Maßgebend sind die Zustands- und Preisverhältnisse am Bewertungsstichtag (1. April). In der dazwischen liegenden Periode wird eine Neufeststellung nur vorgenommen, wenn sich eine wesentliche Veränderung, z.B. der Flächengröße oder des Waldes durch Sturm, Brand und dgl., ergibt. Als Grundlage für eine solche Neufeststellung dienen die Preisverhältnisse der letzten vorausgegangen allgemeinen Bewertung.

Bei der allgemeinen Bewertung werden sowohl der Vermögenswert als auch der Bodenwert festgesetzt. Die Differenz zwischen den beiden wird Unterschiedswert genannt. Der Vermögenswert ist der Wert des gesamten unbeweglichen Vermögens, also sowohl des Grund und Bodens, der Waldbestände als auch der Gebäude und des festinstallierten Zubehörs. Dabei werden Rechte und Pflichten öffentlich-rechtlichen Charakters, die auf dem Eigentum ruhen, berücksichtigt. Ebenso werden privatrechtliche Dienstbarkeiten sowohl beim herrschenden als auch beim dienenden Grundstück in die Bewertung einbezogen. Der Bo-

denwert ist der Wert von Grund und Boden einschließlich Bodenverbesserungen in einem unbebauten Zustand unter Berücksichtigung der Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks sowie der Annahme einer in ökonomischer Hinsicht guten Bewirtschaftung.

Grundlage für den Wert des Waldbodens ist der sogenannte Normalwert, unter dem man den Wert versteht, den ein Wald unter der Voraussetzung der gegebenen Holzartenverteilung hat, wobei aber die Möglichkeit der Umwandlung in besser geeignete Baumarten in Betracht gezogen wird. Weitere Voraussetzungen sind eine normale Altersklassenverteilung, das Vorhandensein der für eine gute Bewirtschaftung notwendigen Zäune, Wege und Gräben sowie einer normalen Bestockungsintensität.

Für die letzte auf den 1.4.1973 durchgeführte 15. allgemeine Bewertung wurden zur Ermittlung der Vermögens- und Normalwerte des Waldes von der Steuerveranlagungsbehörde mit Rundschreiben vom 30.1.1973 Bewertungstabellen herausgegeben. Die Abhängigkeit der darin enthaltenen Bruttowerte pro ha von der Baumart, der Ertragsklasse und dem Bestandsalter zeigt Abb. 1. Die allgemeinen Kosten wurden in Abhängigkeit von diesen Bruttowerten pro ha und der Besitzgröße fixiert, wobei für einen über 600 ha großen Forstbetrieb die allgemeinen Kosten mit 35 Dkr/ha bei einem Bruttowert von 1 000 Dkr und mit 325 Dkr/ha bei einem Bruttowert von 20 000 Dkr angesetzt wurden. Bei kleinen Forstbetrieben wurden die allgemeinen Kosten um bestimmte Prozentsätze gekürzt (vgl. Abb. 2).

Aus den Hektar-Werten vor Abzug der allgemeinen Kosten ergeben sich nach Abzug der kapitalisierten allgemeinen Kosten (Kapitalisierungsfaktor 25) die Nettowerte pro ha, die in Abhängigkeit vom Bruttowert und der Betriebsgröße in Abb. 3 wiedergegeben sind.

Für Buche II,0 Bonität, Alter 100 Jahre, beträgt nach Abb. 1 z.B. der Hektarwert vor Abzug der allgemeinen Kosten 15 000 Dkr. Dem entspricht bei einem über 600 ha großen Forstbetrieb nach Abb. 3 ein Nettowert von 7 000 Dkr pro ha.

Die Waldbodenwerte werden als bestimmter Prozentsatz des Nettowertes eines Normalwaldes (Normalwert ÷ kapitalisierte allgemeine Kosten) ermittelt (vgl. Tab. 1). Bei der 15. allgemeinen Bewertung wurde dieser Prozentsatz mit 40% angesetzt.

Tab. 1: Normalwerte (Dkr/ha) brutto⁺)

Holzart	Bonität					
	1	2	3	4	5	6
Buche	11 700	9 400	7 400	5 100	3 000	
u =	110	120	130	140	140	
Eiche	12 800	10 200	7 950	5 650		
u =	130	140	150	160		
Fichte	22 500	18 000	14 000	10 000	7 100	4 400
u =	50	60	70	80	90	90
Kiefer	12 500	8 900	5 400	3 325		
u =	80	80	80	80		

+) Der Nettowert ergibt sich nach Abzug der kapitalisierten allgemeinen Kosten (vgl. Abb. 2 und 3)

Investitionen zur Verbesserung des Bodens, die eine Erhöhung des Wertes bedingen, können als Abzug geltend gemacht werden, und zwar auf die Dauer von 30 Jahren. Der Zeitraum beträgt 60 Jahre für die Grundstücke unter ständiger forstlicher Verpflichtung nach dem Dänischen Forstgesetz von 1935.

Die mit dem Wald über die rein forstwirtschaftliche Nutzung hinaus verbundenen Werte werden besonders veranschlagt (z.B. besonderer Schönheitswert). Andererseits werden auch besondere Ausgaben für die Reinhaltung des Waldes (mit $p = 4\%$ kapitalisiert) abgezogen; auch Unbequemlichkeiten infolge des öffentlichen Zugangs werden geschätzt und in gleicher Form berücksichtigt.

Bei Betrieben unter 50 ha findet ein vereinfachtes Schätzverfahren Anwendung, das sowohl die Einschlagsmöglichkeiten (evtl. Bonitäten) und die Holzarten- und Altersklassenverteilung berücksichtigt.

In Deutschland gelten für die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens spezielle Bewertungsvorschriften. Danach sind die als Einheitswerte bezeichneten Steuerwerte nach Ertragswertgrundsätzen festzustellen. Zur Verwirklichung der vom Gesetzgeber aufgestellten Forderung, das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nach dem Ertrage zu bewerten, hat man sich in Bezug auf

das forstwirtschaftliche Vermögen für das Altersklassenverfahren entschieden, bei dem die Waldbestände eines Forstbetriebes altersklassenweise im Anhalt an die Ertragswerte eines hinsichtlich Umtriebszeit, Holzart, Standortsgüte und wirtschaftlicher Lage vergleichbaren Nachhaltsbetriebes mit normalem Altersklassenaufbau bewertet werden.

Die Problematik des Verfahrens liegt vor allem in der Feststellung des Wertanteils der einzelnen Altersklassen am Ertragswert eines normalen Nachhaltsbetriebes. Der Ertragswert als solcher kann ja nicht in Einzelteile zerlegt werden. Dies ist jedoch notwendig, um den Ertragswert des vergleichbaren Nachhaltsbetriebes auf den zu bewertenden konkreten Betrieb in sinngemäßer Weise übertragen zu können. Zur Lösung dieses Problems hat man sich einer Fiktion bedient, die darin besteht, daß man für derartige Normalbetriebe neben dem Ertragswert auch den Zerschlagungswert feststellte. Die Wertanteile der einzelnen Altersklassen am Zerschlagungswert hat man dann auf den Ertragswert übertragen und so die Wertanteile der einzelnen Altersklassen am Ertragswert abgeleitet. Die Ertragswertanteile der einzelnen Altersklassen am Gesamtertragswert einer normalen Betriebsklasse stellen die sog. Hundertsätze (vgl. Tab. 2) dar.

Bei der Ermittlung der Ertragswerte für normale Nachhaltsbetriebe ist von der Ertragsfähigkeit auszugehen. Ertragsfähigkeit ist der bei ordnungsgemäßer und schuldenfreier Bewirtschaftung mit entlohnten fremden Arbeitskräften gemeinhin und nachhaltig erzielbare Reinertrag. Der Ertragswert ist das 18-fache dieses Reinertrags. Die für eine bestimmte Holzart und Ertragsklasse ermittelten Ertragswerte pro Hektar von Nachhaltsbetrieben des Hochwaldes mit regelmäßigem Alters- oder Vorratsklassenverhältnis werden als Normalwerte bezeichnet. Die Normalwerte werden für Bewertungsgebiete vom Bewertungsbeirat beim Bundesministerium der Finanzen vorgeschlagen und durch Rechtsverordnung festgesetzt. In der diesbezüglichen Verordnung wurden für das Bundesgebiet 74 Bewertungsgebiete ausgeschieden und für jedes Bewertungsgebiet die Normalwerte für die Holzartengruppen Fichte und Kiefer sowie für die Pappel festgestellt (siehe Beispiel Tab. 3). Für Laubhölzer außer Pappel,

Tab. 3: Normalwerte (DM/ha) - Auszug

Holzart und Ertragsklasse	Bewertungsgebiet										
	8201	8202	8203	8204	8205	8206	8207	8208	8209		
Fichte	IA,00	2985	-	-	2749	-	-	-	-	-	
	25	2777	-	-	2564	-	-	-	-	-	
	50	2570	-	-	2378	-	-	-	-	-	
	75	2362	-	-	2192	-	-	-	-	-	
	I,00	2154	2283	2188	2007	2074	1147	973	1334	1167	
	25	1946	2073	1983	1811	1882	998	827	1163	1007	
	50	1737	1862	1779	1614	1689	849	682	991	846	
	75	1529	1651	1574	1417	1496	699	537	820	686	
	II,00	1320	1441	1369	1221	1304	550	392	649	526	
	25	1142	1262	1194	1053	1139	406	259	505	392	
	50	964	1082	1019	885	974	262	125	360	257	
	75	786	903	843	718	810	120	-	216	123	
	III,00	608	723	668	550	645	-	-	72	-	
	25	470	584	533	419	516	-	-	-	-	
	50	331	444	399	287	388	-	-	-	-	
	75	192	305	264	155	259	-	-	-	-	
	IV,00	54	165	129	-	130	-	-	-	-	
	Kiefer	I,00	960	767	867	842	943	507	192	-	-
		25	827	653	745	720	818	393	87	-	-
		50	695	540	623	598	692	280	-	-	-
75		562	426	502	477	567	166	-	-	-	
II,00		430	313	380	355	442	52	-	-	-	
25		340	236	297	273	357	-	-	-	-	
50		251	159	214	191	272	-	-	-	-	
75		161	82	132	110	187	-	-	-	-	
III,00		71	-	-	-	102	-	-	-	-	
Pappel		I,00	-	-	1880	-	1880	-	-	-	-
		25	-	-	1713	-	1713	-	-	-	-
		50	-	-	1545	-	1545	-	-	-	-
		75	-	-	1378	-	1378	-	-	-	-
		II,00	-	-	1211	-	1211	-	-	-	-
	25	-	-	970	-	970	-	-	-	-	
	50	-	-	730	-	730	-	-	-	-	
	75	-	-	489	-	489	-	-	-	-	
	III,00	-	-	248	-	248	-	-	-	-	

auch für die schlechten Bonitäten von Fichte und mittleren und schlechten Bonitäten von Kiefer, sind keine Werte festgestellt worden, weil dafür mit einem nachhaltigen Reinertrag nicht gerechnet werden konnte. Bei der Ermittlung der Normalwerte, das sind also die kapitalisierten Reinerträge, die am 1.1.1964 in Nachhaltsbetrieben des Hochwaldes bei ordnungsgemäßer und schuldenfreier Bewirtschaftung mit entsprechenden fremden Arbeitskräften erzielbar waren, hat man der rückläufigen Ertragsentwicklung dadurch Rechnung getragen, daß man die errechneten Werte um 50% gekürzt hat. In der Zwischenzeit wurde eine weitere Kürzung der seinerzeitigen Werte um 40% vorgenommen.

Im Bewertungsgesetz sind sowohl für die Normalwerte als auch für die Hundertsätze erstmalig Höchstwerte festgelegt worden. Für die Hauptfeststellung auf den Beginn des Kalenderjahres 1964 beträgt der Normalwert höchstens 3 200,-- DM/ha (Fichte Ertragsklasse I A, Bestockungsgrad 1,0) und der höchste Hundertsatz 260%. Dieser Hundertsatz gilt für die Altersklasse über 80 der Fichtenbonität III,0 und schlechter.

Für die Holzarten- und Ertragsklassen, denen in der Verordnung keine Normalwerte beigemessen wurden, betragen die Normalwerte 0 DM. Für die Bewertung forstwirtschaftlicher Nutzungen, deren Gesamtfläche 2 Hektar nicht übersteigt, wurden die Normalwerte ebenfalls auf 0 DM festgesetzt. In diesen Fällen gilt der Mindestwert von 50 DM/ha; auch Mittel- und Niederwald sowie Nichtwirtschaftswald sind mit 50 DM/ha anzusetzen.

Forstbetriebe zwischen 2 und 30 Hektar erhalten besondere Normalwerte, die durch bestimmte Abzüge aus den sonstigen Normalwerten hergeleitet werden. Die abzuziehenden Beträge sind in Abhängigkeit von Holzart und Ertragsklasse in der genannten Verordnung festgelegt. Die Rechtfertigung dieser Ermäßigung ergibt sich aus verschiedenen Umständen, die beim Kleinwald zu einer Ertragsminderung führen (Parzellierung, Randwirkung, geringere Holzpreise).

Wird der Normalwert durch Ertragsbedingungen des Einzelfalles wesentlich beeinflusst, so sind Abrechnungen und Zurechnungen vorzunehmen. Dabei sind jedoch Ertragsbedingungen des Einzelfalles nur insoweit zu berücksichtigen, als es sich um natürliche Ertragsbe-

dingungen oder um folgende wirtschaftliche Ertragsbedingungen handelt: innere und äußere Verkehrslage, Betriebsgröße. Die Tatbestände, die zu Abrechnungen oder Zurechnungen an den für das Bewertungsgebiet vorgesehenen Normalwerten führen können, sind in einer besonderen Verwaltungsvorschrift im einzelnen aufgeführt. Danach können folgende Abweichungen zu Zu- oder Abrechnungen führen:

1. Abweichungen von der durchschnittlichen Holzqualität des Bewertungsgebietes
 - a) wegen Rotfäule an Fichte,
 - b) wegen Splitterschäden an Fichte, Kiefer und Pappel,
 - c) wegen höherem oder geringerem B-Holzanteil bei Kiefer;
2. Abweichungen von den durchschnittlich naturbedingten Arbeiterschwerenissen des Bewertungsgebietes bei der Holzaufarbeitung;
3. Abweichungen des Bewertungsgebietes von den durchschnittlichen naturbedingten Gegebenheiten für Kulturen;
4. Abweichungen von den durchschnittlichen naturbedingten Gegebenheiten des Bewertungsgebietes für regionalen Forstschutz;
5. Abweichungen von den durchschnittlichen Gegebenheiten des Bewertungsgebietes hinsichtlich der Besitzzersplitterung;
6. Abweichungen von den unterstellten naturbedingten Gegebenheiten für die Holzgewinnung (Holzfällung einschließlich Bringung in den Bewertungsgebieten des Hochgebirges und des Hinteren Bayerischen Waldes).

Zur Feststellung des Ertragswertes einer Altersklasse je Hektar ist der Normalwert (gegebenenfalls durch Zu- bzw. Abrechnungen verändert) mit dem Hundertsatz dieser Altersklasse und dem Bestockungsgrad zu multiplizieren. Es ist für jede Altersklasse ein durchschnittlicher, dem Flächenanteil der einzelnen Bestände entsprechender Bestockungsgrad in halben Zehnteln auszuweisen.

Aus den Ertragswerten der einzelnen Altersklassen pro Hektar, die mindestens mit 50 DM anzusetzen sind, ergeben sich mit der Fläche vervielfältigt, die Ertragswerte pro Altersklasse. Diese aufsummiert, ergeben den Ertragswert der forstwirtschaftlichen Nutzung. Wenngleich bei einem Ertragswertverfahren der Wert von Wirtschafts-

Herleitung des Vergleichswerts der forstwirtschaftlichen Nutzung

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Holzarten- gruppe	Alters- klasse (Jahre) bzw. Vorrat (Vfm)	Fläche ha	Ekl	Be- stockungs- grad	Normal- wert des Gebiets DM/ha	Abrech- nungen ins- gesamt DM/ha	Zurech- nungen ins- gesamt DM/ha	Sp. 6 abzügl. Sp. 7 zuzügl. Sp. 8) DM/ha	Hundert- satz v. H.	Sp. 5 × Sp. 9 × Sp. 10 (mindest. 50 DM) DM/ha	Ertragswert der Alters- klasse Sp. 3 × Sp. 11 DM	Bemerkungen für Ab- und Zurechnungen
Fichte	1—20	15,0	II,0	1,0	903	—	—	903	0	50	750	
	21—40	10,5	II,0	1,0	903	—	—	903	15	135	1 417	
	41—60	20,0	II,25	1,0	765	95	—	808	15	121	387	18 v. H. Rotfäule
	61—80	8,0	II,0	0,9	903	—	—	765	76	581	11 620	
	81—100	9,8	II,0	0,9	903	95	—	903	165	1 341	10 728	
	81—100	6,0	II,25	0,85	765	—	—	808	165	1 200	11 760	20 v. H. Rotfäule
	81—100	7,1	II,25	0,85	765	95	—	765	246	1 600	9 600	
	81—100	3,0	II,25	0,85	765	195	—	670	246	1 401	9 947	22 v. H. Rotfäule
Kiefer	unbestockt	2,0	II,50	—	58	—	—	570	246	1 192	3 576	25 v. H. Splitterschäden
	1—20	10,0	II,0	1,0	174	—	—	58	0	50	100	
	21—40	12,5	II,25	0,95	116	—	—	174	0	50	500	
	41—60	8,0	II,25	0,85	116	—	—	116	7	50	625	
	61—80	3,6	II,50	0,8	58	—	—	116	64	63	504	
	61—80	4,5	II,50	0,8	58	50	—	58	118	55	198	
Laubholz ohne Pappel		53,8	—	—	—	—	—	0	—	50	2 690	
Nichtwirt- schaftswald		1,8	—	—	—	—	—	—	—	50	90	
Sa. Holzbodenfläche		178,8									64 717	
Wirtschaftswege, Schneisen usw.		5,1	Fläche x 50,— DM								255	
Hof- u. Gebäudefläche usw.		0,1	Fläche x 50,— DM								5	
Fläche der forstw. Nutzung		184,0									64 977	
											353	

*) Werte unter 50,— DM/ha werden auf 0 DM abgerundet

Tab. 4: Beispiel zur Einheitsbewertung

wegen, Schneisen und Schutzstreifen, auch solcher, deren Breite (einschließlich der Gräben) 5 m übersteigt, der Wert von Holzlagerplätzen und sonstigen Flächen für die Holzbringung, der Wert von Saat- und Pflanzkämpen sowie Samenplantagen, die nicht zur Holzbodenfläche, jedoch zur forstwirtschaftlichen Nutzung rechnen, ferner der Wert von Hof- und Gebäudeflächen, soweit sie der forstwirtschaftlichen Nutzung zuzurechnen sind, in den Normalwerten mit erfaßt wurde, ist der Wert derartiger Flächen als fester Wert mit 50 DM/ha anzusetzen; erst dann ist der Wert der Wirtschaftsgebäude der forstwirtschaftlichen Nutzung mit den Ertragswerten und den festen Werten abgegolten. Ebenfalls abgegolten sind damit natürlich sowohl die stehenden Betriebsmittel als auch der Normalbestand an umlaufenden Betriebsmitteln.

Nebenbetriebe, das sind Betriebe, die dem Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind und nicht einen selbständigen gewerblichen Betrieb darstellen, sind gesondert mit dem Einzelertragswert zu bewerten; das Gleiche gilt für Abbau-land (Sand, Kies, Lehmgruben, Steinbrüche, Torfstiche und dergleichen).

Der Wert für den Wohnteil wird nach den Vorschriften ermittelt, die beim Grundvermögen für die Bewertung der Mietwohngrundstücke gelten. Wirtschaftswert und Wohnwert bilden zusammen dann den Einheitswert des Betriebes.

Für den Grundbesitz sollen die Einheitswerte in Zeitabständen von je sechs Jahren allgemein festgestellt werden. Es ist dies die sogenannte Hauptfeststellung. Veränderungen innerhalb des Hauptfeststellungszeitraumes kann durch Fortschreibungen Rechnung getragen werden. Bei solchen Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte sind der tatsächliche Zustand im Fortschreibungszeitpunkt, aber die Wertverhältnisse vom letzten Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen, d.h. mit anderen Worten, daß Änderungen im Preis- und Kostengefüge bei der Vornahme von Wertfortschreibungen nicht berücksichtigt werden dürfen. Durch Rechtsverordnung kann jedoch bestimmt werden, daß die Hauptfeststellungen in kürzeren oder längeren Zeiträumen vorgenommen werden. Von dieser Ermächtigung wurde hinreichend Gebrauch gemacht. Die vorletzte Hauptfeststellung fand auf den 1.1.1934 und die letzte auf den 1.1.1964 statt.

In Luxemburg ist die gesetzliche Grundlage für die Einheitsbewertung das durch Großherzoglichen Beschluß vom 26.10.1944 in Kraft gebliebene deutsche Bewertungsgesetz vom 16.10.1934 und die dazu ergangene Durchführungsverordnung vom 2.2.1935, jeweils in der Fassung vom 10.9.1944. Das alte deutsche Bewertungsverfahren deckt sich zwar nicht mehr ganz mit dem in Deutschland heute angewandten und oben dargestellten Verfahren. Die Grundidee ist jedoch die gleiche geblieben, so daß sich hier eine detaillierte Darstellung erübrigt. Hinsichtlich der festgestellten Werte ist folgender Hinweis zu machen: Bei der zum letzten Mal auf den 1.1.1941 durchgeführten Einheitsbewertung wurden für Lohhecken und Kleinbetriebe folgende Richtsätze zugrundegelegt:

	<u>Richtsätze (Flux/ha)</u>	<u>Mittelsatz (Flux/ha)</u>
Lohhecken	1200 - 2000	1500
Betriebe unter 5 ha	2000 - 4000	3000
Betriebe 5 - 50 ha	4000 - 8000	6000

Größere Forstbetriebe wurden durch den forstlichen Sachverständigen bewertet. Die Werte lagen zwischen 2000 und 9000 Flux/ha. Heute wird angegeben, daß die Einheitswerte von Waldgrundstücken zwischen 1500 und 7000 Flux/ha, im Mittel etwa 4000 Flux/ha, liegen.

In den Niederlanden ist der steuerliche Vermögenswert der forstwirtschaftlichen Grundstücke als Verkaufswert festzustellen. Zu Beginn der 20er Jahre wurde für die Vermögens- und Erbschaftsbesteuerung von den Katasterwerten, die als sogenannter "belastbarer opbrentst" (steuerbarer Ertrag) die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer darstellten, ausgegangen, indem diese Werte mit ihrem 20-fachen Betrag angesetzt wurden. Nicht nur in der sich daraus ergebenden, sondern in der gesamten steuerlichen Belastung der Waldbesitze (Grundsteuer, Einkommensteuer) sah man eine wichtige Ursache für das Verlorengelien von Naturschönheiten und die Zerschlagung der Landgüter. So kam es zum Erlaß des sog. Naturschönheitsgesetzes (Natuurschoonwet = NSchW) vom 15.3.1928, in dem in

der Hauptsache steuerliche Vorschriften mit dem Ziel einer Steuererleichterung für Landgüter enthalten sind.

Das Gesetz versteht unter Landgüter ganz oder teilweise mit Wald oder anderen Holzbeständen bedeckte Grundstücke (einschließlich der Landhäuser), soweit deren bestehender Zustand aus Gründen der Naturschönheit erhalten werden soll. Der Eigentümer eines solchen Grundbesitzes kann beantragen, daß sein Grundbesitz zu einem Landgut im Sinne des Naturschönheitsgesetzes erklärt wird. Wird dem Antrag stattgegeben, dann hat dies zur Folge, daß der Grundbesitz als Landgut im Sinne des NSchW eingetragen und auch steuerlich anerkannt wird, und zwar bis zu dem Zeitpunkt, zu dem

- a) beim "Minister van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk Werk" die Mitteilung eingeht, daß der Eigentümer es nicht mehr wünscht, daß sein Grundbesitz als Landgut im Sinne des NSchW berücksichtigt wird;
- b) die "Minister van CRM en Financien" bestimmen, daß der Grundbesitz seinen Charakter als Landgut infolge mangelnden Unterhalts oder anderer Umstände verloren hat;
- c) die zu dem Landgut gehörenden Waldungen oder anderen Holzbestockungen ganz oder teilweise gefällt werden, ohne daß der Direktor des Staatsforstverwaltung mindestens einen Monat vorher von dem Vorhaben der Fällungen in Kenntnis gesetzt wurde;
- d) die zu dem Landgut gehörenden Waldungen oder anderen Holzbestockungen ganz oder teilweise gefällt werden, obgleich vom oder namens des "Minister van CRM" mitgeteilt wurde, daß die vorgenommenen Fällungen als mit dem NSchW nicht vereinbar erachtet werden, oder wenn die Fällungen durchgeführt wurden, ohne Rücksichtnahme auf die Bedingungen, die im Interesse der Naturschönheit auferlegt wurden.

Solange ein Grundstück als Landgut im Sinne des NSchW eingetragen ist, gibt es Erleichterungen für

- die Einkommen- und Körperschaftsteuer
- die Vermögensteuer
- die Erbschaft-, Schenkungs- und Übergangs- oder Übertragungssteuer

- die persönliche Steuer
- die kommunale Steuer auf unbeweglichen Besitz.

In diesem Zusammenhang sollen nun die besonderen Bewertungsvorschriften betrachtet werden, die bezüglich der Vermögensteuer in Art. 4 und bezüglich der Erbschaft-, Schenkungs- und Übergangsteuer in Art. 7 NSchW enthalten sind. Danach sind für Landgüter die als Besteuerungsgrundlage geltenden Verkaufswerte so festzustellen, "wie sie einem Gute beigemessen werden können, wenn darauf die Belastung ruht, es 25 Jahre lang derartig instand zu halten und nicht mehr hochgewachsenes Holz zu fällen als es nach den Regeln normaler Forstverwaltung nötig und üblich ist". Dieser Wert wird im allgemeinen "Bestimmungswert" genannt. Da dem Begriff Bestimmungswert aber keine feststehende Bedeutung zukommt, wurde er nicht in das Gesetz aufgenommen, sondern in der obengenannten Weise umschrieben. Es war jedenfalls der Sinn des Naturschönheitsgesetzes gewesen, für Landgüter anstelle des Verkaufswertes um deren Erhaltung willen einen ermäßigten Wert als Steuerbemessungsgrundlage festzulegen, einen Wert, den man, in die forstliche Terminologie übertragen, als eine Art Ertragswert bezeichnen könnte. Nach dem Bericht "Het bos, de houtproductie en het houtgebruik in Nederland", erstellt von der Niederländischen Staatsforstverwaltung für die Brüsseler Forstkonzferenz vom 9.-11.6.1959, wird der Steuerwert (= Bestimmungswert) mit "etwa 60% des wirklichen Wertes" angegeben. Dies ist jedoch nach Ansicht mehrerer Fachleute als unterste Grenze zu betrachten. Im allgemeinen wird man mit 60-80%, im Durchschnitt 70%, rechnen können. J.W. ZWEMMER (Fiscale faciliteiten voor landgoederen. Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie, 1975) teilt mit, daß in der Rechtsprechung die Bestimmungswerte im allgemeinen 20-30% niedriger als die Verkehrswerte angenommen werden.

Neben der Reduktion des Verkehrswertes von Landgütern auf den sogenannten Bestimmungswert enthalten Art. 4 und 7 NSchW noch die Vorschrift, daß dieser Bestimmungswert nur mit seinem halben Betrag anzusetzen ist, wenn das Landgut vom Eigentümer für die Allgemeinheit offengestellt wird. Die Offenstellung bedeutet, daß einem jeden Zutritt zu dem Besitz gewährt wird. Falls sich auf dem Landgut

ein Wohnhaus oder sonstiges Gebäude befindet und der Eigentümer stellt das Landgut für die Allgemeinheit offen, wünscht jedoch, daß ein Teil in der nächsten Umgebung des Hauses seinem persönlichen Gebrauch reserviert bleibt, dann ist dies kein Hinderungsgrund, daß die bezüglich der Offenstellung geltende Bestimmung Anwendung findet.

Bei der Neufassung des Vermögensteuergesetzes im Jahre 1964 wurde bestimmt, daß der Steuerwert von Landgütern im Sinne des NSchW mit $\frac{2}{3}$ des Bestimmungswertes, im Falle der Offenstellung mit $\frac{1}{4}$ des Bestimmungswertes, anzusetzen ist. Die Bewertungsvorschriften der Erbschaft-, Schenkungs- und Übergangssteuer wurden entsprechend angepaßt.

Nach "Jaarverslag 1974 Staatsbosbeheer" gab es in diesem Berichtsjahr 875 Landgüter im Sinne des NSchW mit 104 788 ha, von denen 632 Landgüter mit 79 745 ha offengestellt waren.

In Frankreich gilt, wenn - wie z.B. bei Erbgängen oder Schenkungen - ein Vermögenswert als Besteuerungsgrundlage zu bestimmen ist, als Maßstab der Verkehrswert, der nach einem Urteil des Cour de Cassation von 1931 als Verkehrswert der Erhaltung (valeur vénale de conservation) zu bestimmen ist. Die Wertermittlung erfolgt nach den klassischen Methoden der Waldbewertung und führt offensichtlich zu einem Ergebnis, das zugunsten der Steuerpflichtigen von dem abweicht, was sich bei der Ermittlung des Realisationswertes ergeben würde.

Aufgrund des Art. 59 des Gesetzes vom 28.12.1959 wurde die für entgeltliche Eigentumsübertragungen bei forstwirtschaftlichen Grundstücken unter bestimmten Voraussetzungen geltende Ermäßigung der Abgaben um $\frac{3}{4}$ auch auf Erbschaften und Schenkungen übertragen. Der Vermögenswert wird zu $\frac{3}{4}$ von der Steuer ausgenommen bzw. nur mit $\frac{1}{4}$ des Betrages angesetzt unter der Voraussetzung, daß es sich um forstwirtschaftliches Vermögen handelt, für das

a) eine vom "Service des Eaux et Forêts" ausgestellte Bescheinigung vorgelegt wird, in der bestätigt wird, daß die Wälder und Forsten eingerichtet und regelmäßig genutzt werden können,

b) der Eigentümer sich, auch für seine Rechtsnachfolger, verpflichtet, die Wälder und Forste auf die Dauer von 30 Jahren einem normalen Nutzungsplan gemäß dem Erlaß vom 28.6.1930 zu unterwerfen.

In Belgien gilt auch für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen der Verkehrswert, und zwar ohne die z.B. für Frankreich festgestellten Ermäßigungen bzw. Einschränkungen. Aufgrund des Art. 26 Code des droits des succession ist die Regierung zwar ermächtigt, für die Erhebung der Erbschaftsteuer bei der Erbfolge in direkter Linie oder zwischen Ehegatten, die gemeinsame Kinder oder Kindeskinde hinterlassen, für die in Belgien belegenen unbeweglichen Güter ein Bewertungsverfahren festzusetzen, das auf dem Katastereinkommen aufbaut, indem das Katastereinkommen mit einem Koeffizienten vervielfältigt wird, der periodisch nach dem mittleren Verhältnis zwischen Katastereinkommen und Verkaufswert zu bestimmen ist. Dazu wird in "Les Codes Larcier, Tome IV, Droit Fiscal" folgende Anmerkung gegeben: Die derzeitigen wirtschaftlichen Umstände erscheinen noch nicht so günstig, um für unbewegliche Güter dieses Bewertungssystem in Kraft zu setzen, das auf einem offiziellen Multiplikator basiert, der für das Katastereinkommen anwendbar ist. Darüber hinaus ist ein solches Bewertungssystem mit so vielen Mängeln und nur näherungsweise Berechnungen behaftet, daß es nützlich erscheint, seine eventuelle Anwendung allein auf die Erbschaften in direkter Linie und zwischen Ehegatten, die gemeinsame Kinder oder Enkel hinterlassen, zu beschränken.

Im Vereinigten Königreich und in Irland gilt als steuerlicher Vermögenswert grundsätzlich der Marktwert. Bezüglich der Sondervorschriften für die steuerliche Behandlung des aufstockenden Holzes bei der Erbschaft-, Schenkungs- bzw. Übertragungssteuer wird auf Kapitel 1.4. verwiesen.

In Italien bildet ebenfalls der gemeine Wert oder der Verkehrswert (valore venale in comune commercio) bei den Steuern, die auf einem Vermögenswert aufbauen, die Bemessungsgrundlage. Bei seiner Bestimmung sind im Falle von Immobilien zu berücksichtigen:

- a) Veräußerungen, Teilungen und Gerichtsgutachten, die diese Immobilien betreffen oder solche, die sich am gleichen Ort und in ähnlichen Verhältnissen befinden und höchstens 3 Jahre zurückliegen;
- b) der Reinertrag, der von diesen Immobilien erzielt werden kann, unter Berücksichtigung des Kapitalisierungsfaktors, der zum Zeitpunkt der Übertragung an diesem Ort bei Investitionen in ähnlichen unbeweglichen Vermögen zur Anwendung kommt.

1.1.2. Die Ermittlung von Jahreswerten, Pachtwerten, Katasterwerten

Als eine weitere Kategorie von Steuerwerten wurden die Jahreswerte oder auch Jahrespachtwerte bzw. Katasterwerte genannt. Sie spielen vor allem in jenen Ländern eine besondere Rolle, in denen für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke ein spezielles System der Vermögensbewertung unter dem Aspekt des bisher geltenden Steuersystems von untergeordneter Bedeutung ist (Belgien, Frankreich, Irland, Italien, Vereinigtes Königreich). Ausgangspunkt für die Katasterwerte ist eine Grund- oder Liegenschaftsbesteuerung bzw. die Erfassung des Ertrags aus Grundstücken im Rahmen eines Scheduling-Einkommensteuersystems.

Die Grundstückskataster Belgiens und Frankreichs gehen auf einen gemeinsamen Ursprung zurück. Die Katasteraufstellung steht in engem Zusammenhang mit der radikalen Abkehr von den Personalsteuern und der gleichzeitigen Einführung der aufgrund äußerer Merkmale erhobenen sogenannten viel alten Steuern, unter denen die "contribution foncière" durch den starken Einfluß der physiokratischen Lehre die Hauptsteuer darstellte. Schon im Gesetz vom 1.12.1790, mit dem die Grundeinkommensteuer geschaffen wurde, galt als Steuerbemessungsgrundlage der durchschnittliche Reinertrag bzw. das durchschnittliche steuerbare Nettoeinkommen. Da die Aufteilung der Steuereinnahmen auf die einzelnen Gemeinden (Repartition) nach Maßgabe des durchschnittlichen steuerbaren Nettoeinkommens aus den in den einzelnen Gemeinden gelegenen Grundstücken vorzunehmen war, folgte die Forderung einer allgemeinen Einschätzung der Bodenerträge und somit die Errichtung eines Grundstückskatasters. Es ist

hier nicht der Platz, auf die Geschichte des Katasterwesens näher einzugehen. Wichtig ist jedoch der Hinweis, daß die Grundstücke im Hinblick auf die Ermittlung des steuerbaren Bodenertrags im Kataster ursprünglich nach Kulturarten geordnet wurden, ein Tatbestand, der auch heute noch für die Ermittlung der Werte von entscheidender Bedeutung ist. Aber die alleinige Berücksichtigung der Kulturart führte zwangsläufig zu so großen Ungleichheiten, daß man sich schließlich (in Frankreich am 17.9.1807) zu einem Parzellenkataster entschließen mußte, dessen Fertigstellung dort fast ein halbes Jahrhundert in Anspruch nahm. In Belgien wurde die erste Katasteraufstellung 1835 praktisch beendet; lediglich in den Provinzen Limburg und Luxemburg dauerte sie noch bis zum Jahre 1849. Diese Katasterbewertungen wurden zu verschiedenen Zeiten revidiert oder auch durch Zuschläge oder Koeffizienten der wirtschaftlichen Entwicklung und vor allem der Geldbewertung angepaßt. Zur Ermittlung des Katastereinkommens des unbebauten Grundbesitzes ist dieser sowohl in Belgien als auch in Frankreich nach der Kulturart - wenn auch unterschiedlich - in 13 Gruppen eingeteilt. Eine dieser Gruppen umfaßt die Wälder und Forste, die in Belgien nach der tatsächlichen oder möglichen Ertragsleistung in drei Klassen und in Frankreich in folgende acht Untergruppen untergliedert ist: Laubhochwald - Nadelwald - Mischwald - Mittelwald - Niederwald - verschiedener Wald - Weidenheger - Pappelanpflanzungen. In Belgien: Das Land wurde in fünf Waldregionen aufgeteilt (vgl. Abb. 4). Die Wälder werden innerhalb der einzelnen Regionen nach der Lage (situation und accès) und den Bodenverhältnissen in drei Klassen eingeteilt, wobei die Bodenart nach der Wuchskraft der Bestockung, der tatsächlichen oder möglichen Ertragsleistung geschätzt wird.

Klasse	Tatsächliche oder mögliche Ertragsleistung
1	Hochwald: 180 m ³ /ha und mehr Mittelwald: 125 m ³ /ha und mehr vollbestockter Niederwald sehr gute Harznutzungswälder
2	Hochwald: 100m ³ /ha bis weniger als 180 m ³ /ha Mittelwald: 75m ³ /ha bis weniger als 125 m ³ /ha mittelmäßiger Niederwald gute Harznutzungswälder
3	alle anderen Wälder (Heide- und Unland, auf denen Sträucher wachsen oder einzelne Bäume vorkommen, gelten nicht als Wald)

Das der Waldung erster Klasse zugeschriebene Katastereinkommen pro ha ist gleich $\frac{3}{4}$ des durchschnittlichen Katastereinkommens des Ackerlandes letzter Klasse der Region, ohne allerdings das Katastereinkommen des Ackerlandes letzter Klasse der Gemeinde zu übersteigen. Das Mindestkatastereinkommen für Ödland, Umland, Brachland ist mit 50 Fb/ha festzustellen.

Bei der letzten Revision der Katastereinkommen (1955) wurden für die einzelnen Regionen und Klassen der Ertragsleistung folgende Hektarsätze festgestellt:

Waldregion	Katastereinkommen in Fb pro ha Wald in der Klasse		
	1	2	3
1	360	230	120
2	460	290	160
3	300	190	100
4	720	470	240
5	700	460	250

Gehören zu einer Katasterparzelle Waldböden verschiedener Klassen, so ergibt sich dafür das Katastereinkommen aus der Summe der Katasterwerte der einzelnen Klassenanteile.

Ursprünglich sollten die Katastereinkommen für eine 10-jährige Periode festgestellt werden; die Erfahrung hat jedoch gezeigt, daß selbst dieser Zeitraum zu einer Verlängerung drängte, so daß er nunmehr auf 20 Jahre festgesetzt wurde. Außerhalb der Hauptfeststellung kann, wenn gewichtige Verschiebungen des Mietwerts der Grundstücke es rechtfertigen, in einer Gemeinde eine außerordentliche Revision vorgenommen werden. Eine spezielle Revision kann Platz greifen, wenn sich eine bleibende Veränderung einstellt von mindestens $\pm 15\%$ des Bruttoeinkommens, das als Grundlage für die Berechnung des Katastereinkommens gedient hat.

In Frankreich: Für alle Kulturarten ist das Katastereinkommen auf 80% des Miet- oder Pachtwertes fixiert. Dort, wo ein solcher Pachtwert nicht festgestellt werden kann (z.B. beim Wald), wird dieser ersatzweise mit 90% des durchschnittlichen Nettoertrags bestimmt. Der für den Wald über eine Umtriebszeit hinweg kalkulierte durchschnittliche Nettoertrag ergibt sich aus dem Bruttoertrag (= durchschnittlicher Massenertrag x einheitlicher Durchschnittspreis)

nach Abzug einer Pauschsumme für die Kosten der Unterhaltung, Verwaltung, des Schutzes, der Versicherung und der Wiederaufforstung. Die als Prozentsatz des Bruttoertrages bemessenen Kostenpauschalen lagen je nach der Art der Wälder und der örtlichen Verhältnisse bei der vereinfachten Revision 1970-73 zwischen

- 20-30% beim Niederwald,
- 35-55% beim Mittelwald,
- 35-45% beim Laubhochwald,
- 35-60% beim Nadelwald,
- 35-75% beim Nadel- und Korkeichenwald der mediterranen Zone,
- 35-60% bei Pappelanpflanzungen.

Der 10%ige Abzug vom Nettoertrag, um den als Grundlage dienenden Pachtwert zu bekommen, soll die "éléments étrangers à la rente foncière" berücksichtigen (Anteil der Verwaltungskosten und Risiken des den Wald selbst bewirtschaftenden Eigentümers).

Somit ist das Katastereinkommen (revenu cadastral RC) 80% des Pachtwertes (valeur locative VL) und dieser 90% des Nettoertrages (produit net PN), der sich nach Abzug eines in % des Bruttoertrages bemessenen pauschalen Kostensatzes (frais déductibles en pourcentage du produit brut F) vom Bruttoertrag (produit brut PB) ergibt.

$$RC = 0,8 VL; \quad VL = 0,9 PN; \quad PN = PB (1 - F)$$

$$RC = 0,72 PB (1 - F) = 0,72 PN$$

Die bei der vereinfachten Revision 1970-73 festgestellten Katasterwerte, die am 1.1.1974 in Kraft getreten sind, betragen:

Katasterwerte 1973

	Fläche	Katastereinkommen	
Wald und Forste	12 431 806 ha	217 691 457 Ffr	
davon:	in %	in %	Ffr/ha
Laubhochwald	7,72	12,2	27,27
Nadelwald	25,93	54,70	36,95
Mischwald	1,43	0,89	10,84
Mittelwald	24,77	20,37	14,40
Niederwald	37,71	7,07	3,28
versch. Wald	1,41	0,23	2,90
Weidenheger	0,02	0,09	73,64
Pappelanpflanzungen	1,01	4,63	80,35
	100,00	100,00	17,51

Die nach Untergruppen aufgegliederten Katasterwerte der letzten Revision liegen noch nicht vor. Sie wurden gegenüber den Katasterwerten von 1973 beim Nadelwald leicht (bis zu 10%) und beim Laubwald verhältnismäßig stark (bis zu 30%) verringert.

Nach dem Gesetz vom 18.7.1974 soll eine generelle Revision nunmehr alle sechs Jahre stattfinden; alle zwei Jahre ist jedoch eine Aktualisierung der Werte vorgesehen. Veränderungen am Grundvermögen selbst sind allerdings jährlich zu berücksichtigen.

Im Grundprinzip sind die Katasterwerte Belgiens und Frankreichs mit dem sowohl im Vereinigten Königreich als auch in Irland eine große Rolle spielenden "annual or rental value" vergleichbar. Mit diesem Begriff "hat das britische Einkommensteuerrecht von seinem Anbeginn her eine Institution geschaffen, die spezifisch britischen Wirtschaftsverhältnissen in hohem Maße Rechnung getragen hat und zum Teil auch noch trägt: dem stark ausgeprägten Pachtsystem und der britischen Vorliebe für kleinere, als Eigenheime genutzte Hauseinheiten. Dabei werden die altüberlieferten steuerlichen Grundsätze einer unmittelbaren Anknüpfung am Ertragsobjekt mit dem Quellenabzugsprinzip und dem Bemühen nach größerer Allgemeingültigkeit des Einkommensbegriffs für Mieter und Eigentümer miteinander kombiniert". (WEISE, H., 1957)

Dieser "annual value" tritt in der Besteuerung mit verschiedenen Wertansätzen auf, als Bruttojahreswert und als Nettojahreswert. Der Bruttojahreswert (gross annual value) ist ganz einfach die durchschnittliche Jahresmiete bzw. Jahrespacht, die für ein Grundstück (Gebäude) auf dem freien Markt in den der Wertfestsetzung vorausgehenden sieben Jahren erzielt werden konnte. Dabei wird vorausgesetzt, daß der Mieter (Pächter) die gewöhnlichen mit dem Grundstück verbundenen öffentlichen lokalen Lasten und Abgaben (general rates, water rates, tithes u. dgl.) und der Vermieter (Verpächter) die Kosten für die Unterhaltung, Verwaltung und Versicherung trägt. Der Nettojahreswert (net annual value) ergibt sich aus dem "gross annual value" durch Abzug einer pauschalen Summe für die Ausgaben des Vermieters (Verpächters).

Bei der Feststellung des Jahreswertes für Waldland wird davon ausgegangen, daß das Land (anstatt Waldland zu sein) in seinem natür-

lichen und unverbesserten Zustand belassen wurde. Es wird keine Rücksicht darauf genommen, ob der Boden irgendwelche Bäume trägt, ob es sich um eine junge Kultur oder einen wertvollen Altbestand handelt. C. HART gibt in seiner erst kürzlich erschienenen Arbeit "Taxation of Woodlands up to and including the Finance (No.1) Act, 1975" den durchschnittlichen Jahreswert für Großbritannien mit etwa 75 p pro Hektar an.

Die Erstellung eines für ganz Italien einheitlichen (neuen) Katasters geht auf das Gesetz Nr. 3682 von 1886 mit dem Ziel zurück, das unbewegliche Vermögen zu bestimmen und eintretende Änderungen zu erfassen, sowie eine gleichmäßige Handhabung der Grundsteuer zu gewährleisten. Die letzte allgemeine Revision der Katasterwerte wurde aufgrund des R.D.L. Nr. 589 von 1939 durchgeführt. Für die Bewertung wurden Schätzbezirke gebildet, in denen man anhand von Modellgemeinden die Schätzungsgrundlagen erstellte. Innerhalb der Modellgemeinden wurden zur Ermittlung des Gesamteinkommens örtlich repräsentative Betriebe unterstellt. Dieses Gesamteinkommen wurde dann auf die einzelnen Grundstückspartellen umgelegt. Die Grundstücke wurden nach Kulturarten und innerhalb dieser in so viele Klassen eingeteilt, wie bedeutende Unterschiede in der Ertragsfähigkeit gegeben waren. Nach der an Ort und Stelle vorgenommenen Klassifizierung der Grundstücke begann mit der Feststellung der Einheitserträge (Tarife) die eigentliche Bewertung.

Der Tarif drückt den steuerbaren Ertrag pro Hektar einer jeden Kulturart und Klasse aus. Der steuerbare Ertrag ist der Teil des gesamten Bodenertrags, der nach Abzug etwaiger Ausgaben und Verluste dem Grundeigentümer zufließt. Von den vier Bestandteilen, in die man den Bruttoertrag eines Grundstücks unterteilen kann, und zwar Ertrag aus

- a) dem Boden in seinem ursprünglichen natürlichen Zustand,
- b) dem Kapital, das für Meliorationen im Boden investiert wurde,
- c) dem Betriebskapital und
- d) der leitenden Arbeit

bilden die ersten beiden den Grundertrag (reddito dominicale), während die beiden anderen zum sogenannten landwirtschaftlichen Ertrag (reddito agrario) gehören. Im Hinblick auf die Erfassung des Ein-

kommens gibt es somit für jede Parzelle zwei steuerbare Erträge im Kataster, denjenigen, der dem Grundeigentümer aus seinem Grundbesitz zufließt (reddito dominicale), und den landwirtschaftlichen Ertrag (reddito agrario), der das Bewirtschaftseinkommen darstellt und sich jedoch nur auf Betriebe bezieht, die von den Eigentümern oder den Teilbauern bewirtschaftet werden. Für die Pächter bleibt die Steuer auf Einkünfte aus beweglichem Vermögen maßgebend.

Der heutige Schätztarif beruht noch auf der Preisbasis 1937-39. Die Katasterwerte wurden zwischenzeitlich anhand sogenannter Aufwertungskoeffizienten aktualisiert. Bis zum 31.12.1973 betrug dieser Koeffizient 12. Nach dem Gesetz vom 29.9.1973 Nr. 604 ist innerhalb von 10 Jahren eine Revision der Tarife durchzuführen. Während dieser Periode werden die Katasterwerte alle 2 Jahre durch die Festsetzung von Koeffizienten aufgewertet. Ab 1.1.1974 gilt für die nächsten 2 Jahre der Koeffizient 48.

Für den rund 396 700 ha umfassenden land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz der Staatsforstverwaltung (etwa 1/3 landwirtschaftliche Grundstücke und 2/3 Wald) beträgt das "redditi rivalutati" 1 277 030 585 Lit (R.D. = 1 063 589 031 Lit, R.A. = 213 441 554 Lit). Daraus ergibt sich ein Durchschnittssatz von 3 219 Lit/ha (R.D. = 2 681 Lit/ha, R.A. = 538 Lit/ha).

1.2. Die Einkommensbesteuerung

In allen Besteuerungssystemen der EG-Länder stellen die Steuern vom Einkommen einen maßgebenden Grundpfeiler dar. Unterschiedlich ist jedoch die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, d.h. des steuerpflichtigen Einkommens, und die Art der Tarifgestaltung sowie der Gewährung von Freibeträgen in Abhängigkeit vom Familienstand des Steuerpflichtigen. Die Darstellung der für die Forstwirtschaft bedeutsamen Vorschriften zur Einkommensbesteuerung beschränkt sich vor allem auf diese für die Höhe der Steuerbelastung entscheidenden Tatbestände. Sie bezieht sich ferner in erster Linie auf natürliche Personen, die ihren Wohnsitz in dem jeweiligen Land haben, für das die Grundlagen des Waldbesteuerungssystems mitgeteilt werden. Die für Non-residents geltenden Besteuerungsabkommen zwischen den einzelnen Ländern sind nicht Gegenstand dieser Untersuchung.

In den meisten Ländern hat sich die Einkommensteuer aus einem Ertragsteuersystem entwickelt. Aus dem Bestreben heraus, die steuerliche Leistungsfähigkeit der Staatsbürger auf eine gerechtere und vollkommene Weise zu erfassen, trat an die Stelle der realen Ertragsteuern auf die einzelnen Einkunftsarten im Laufe der Zeit eine Personalsteuer auf das Gesamteinkommen. Dieser Tatbestand ist noch heute in bezug auf die Definition des Einkommensbegriffes und die Ermittlung des steuerbaren Gesamteinkommens von Bedeutung. Alle Einkommensteuergesetze vermeiden eine Definition des Begriffes Einkommen, sie umgrenzen ihn lediglich in einer für die Zwecke der Besteuerung geeigneten Weise, und zwar vor allem durch die Aufzählung der verschiedenen Einkunftsarten. Gerade in bezug auf die Ermittlung der Einkünfte aus der Forstwirtschaft zeigt sich die oft noch gegebene enge Verbindung zu früheren Ertragsteuern. Dies liegt einmal in den besonderen Schwierigkeiten der forstlichen Gewinnermittlung begründet (Identität von Produktionsmittel und Produkt, Problematik der Trennung von Kapital und Rente), aber auch darin, daß bei der Vielzahl von Kleinwaldbesitzern die buchführungsmäßigen Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung fehlen. Der Tatbestand, daß eine bilanzmäßig einwandfreie Gewinnermittlung in der Forstwirtschaft auf z.T. unüberwindliche Schwierigkeiten stößt, hat dazu geführt, daß in keinem Einkommensteuergesetz der Betriebsvermögensvergleich für den stehenden Holzvorrat obligatorisch gefordert wird, selbst dort nicht, wo als Besteuerungsgrundlage für die Einkünfte aus der Forstwirtschaft vom tatsächlichen Jahresgewinn ausgegangen wird.

Nach dem System der forstlichen Einkommensermittlung lassen sich die EG-Länder in zwei Gruppen aufteilen:

- (1) Länder mit dem tatsächlichen Jahreseinkommen als Bemessungsgrundlage: Dänemark, Deutschland, Luxemburg, Niederlande, Irland;
- (2) Länder mit einem Durchschnittseinkommen als Bemessungsgrundlage, das heißt für die Ermittlung der steuerbaren Einkünfte aus der Forstwirtschaft gelten durchschnittliche Jahreserträge: Vereinigtes Königreich, Belgien, Frankreich, Italien.

In Dänemark ergibt sich das steuerpflichtige Einkommen aus dem Bruttoeinkommen nach Abzug der zu seiner Erlangung aufgewendeten Kosten (Betriebsausgaben) sowie einer Anzahl der vom Nettoeinkommen abzugsfähigen Beträge. Diese Abzüge führen zunächst zum steuerbaren Einkommen, von dem dann noch bestimmte zusätzliche Abzüge (z. B. der Standardabzug; 1975 beträgt er 9 000 Dkr) geltend gemacht werden können. Vom steuerbaren Einkommen, das neben laufendem Einkommen auch Realisationsgewinne umfaßt, wird ein Abzug von 25 000 Dkr gewährt. Das vom Staat gezahlte Kindergeld (1975: 1 500 Dkr/Kind) wird zum steuerbaren Einkommen gerechnet. Einkünfte aus der Forstwirtschaft werden grundsätzlich wie alle anderen Einkunftsarten behandelt.

Neben den Betriebsausgaben im engeren Sinne können Abschreibungen und Betriebsverluste bei der Ermittlung des Nettoeinkommens abgezogen werden. Die außerordentlich komplizierten Regeln für die steuerlichen Abschreibungen enthält das Gesetz Nr. 199 vom 6.7.1957. Danach können Ausgaben für Anlagegüter unter 1 200 Dkr oder mit einer angenommenen Lebensdauer von maximal 3 Jahren als Betriebsausgaben behandelt werden. Wegunterhaltungs- bzw. Reparaturkosten sowie Wiederaufforstungskosten sind laufende Betriebsausgaben. Wegneubaukosten und Erstaufforstungskosten sind ohne Abschreibungsmöglichkeit zu aktivieren. Land- und forstwirtschaftliche Betriebsgebäude können in den ersten 9 Jahren mit 6% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abgeschrieben werden; danach sinkt der Abschreibungssatz auf 2%.

Einkünfte aus außerordentlichen, d.h. den normalen Jahreseinschlag übersteigenden, Nutzungen unterliegen der normalen Besteuerung. Lediglich wenn diese Übernutzungen durch Windwurf verursacht sind, trägt man dem Tatbestand der Kapitalnutzung dadurch Rechnung, daß man diese Einkünfte nur zur Hälfte als steuerbares Einkommen und die andere Hälfte als eine nicht einkommensteuerpflichtige Vermögensumschichtung betrachtet. Dies entspricht in seinem Grundgedanken durchaus betriebswirtschaftlichen Grundsätzen der Gewinnermittlung und kann deshalb nicht als eine indirekte Subvention der Forstwirtschaft gewertet werden.

Beim Tod des Eigentümers eines Forstbetriebes bleibt die Erbmasse als solche so lange zur Zahlung der Einkommensteuer verpflichtet, bis die Nachlaßregelung vollzogen ist. Lediglich Anlagevermögen (im Zeitpunkt des Todes) von weniger als 200 000 Dkr und Reinvermögenswerte von weniger als 150 000 Dkr sind während dieser Zeit von der Einkommensteuer normalerweise frei. Der Einkommensteuersatz beträgt hier 35%.

Neben der vom Staat mit progressivem Tarif (vgl. Abb. 5) bei jährlicher Fixierung des Hebesatzes (utkriveningspercent) erhobenen Einkommensteuer gibt es noch proportionale Steuersätze seitens der Gemeinden und Kirche, die bei den Gemeinden zwischen 15 und 25%, bei der Kirche zwischen 0,3 und 0,8% variieren.

In Deutschland gilt als genereller Grundsatz, daß als Einkommen der Gewinn gilt, der sich als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ergibt, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Wegen der praktischen Undurchführbarkeit eines jährlichen Bestandsvergleichs für den stehenden Holzvorrat wird jedoch in der Forstwirtschaft der Gewinn aus der Holznutzung als Überschub der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben bestimmt. Die Folge davon ist, daß auch die über den Zuwachs hinausgehenden Nutzungen, die beim Bestandsvergleich eine steuerfreie Vermögensumschichtung darstellen würden, als Einkommen gelten. Da jedoch jeder Zuwachs - auch der des Aufbaubetriebes sowie der des aussetzenden Betriebes -, wenn er genutzt werden kann, Einkünfte mit sich bringt, konnte man sich nicht zur völligen Steuerbefreiung der über den Zuwachs hinausgehenden Nutzungen entschließen, hat jedoch zur Vermeidung der vor allem in der Tarifprogression begründeten offensichtlichen Härten zwischen den Einkünften aus ordentlichen und außerordentlichen Nutzungen unterschieden. Als Maßstab für diese Abgrenzung dient anstelle des Zuwachses der nachhaltigere Nutzungssatz.

Der Nutzungssatz unterscheidet sich von dem subjektiven Hiebssatz dadurch, daß er nach bestimmten Richtlinien zu bemessen ist, die sicherstellen sollen, daß die von der Finanzverwaltung anzuerkennenden Nutzungssätze der vollen jährlichen Ertragsfähigkeit des

Waldes entsprechen und der Forderung der Nachhaltigkeit gerecht werden.

Im Hinblick auf die Besteuerung der Einkünfte aus der Forstwirtschaft werden folgende Nutzungsarten unterschieden:

- ordentliche Holznutzungen = normale Nutzungen im Rahmen des Nutzungssatzes;
- außerordentliche Holznutzungen = Nutzungen außerhalb des Nutzungssatzes, wenn sie aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sind. Es ist jedoch die außerordentliche Nutzung um die in den letzten drei Jahren eingesparten Nutzungen zu kürzen;
- nachgeholte Holznutzungen = Nutzungen außerhalb des Nutzungssatzes, die in den drei vorausgehenden Jahren eingespart wurden;
- Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzungen) = Nutzungen, die durch Eis-, Schnee-, Windbruch oder Windwurf, Erdbeben, Bergrutsch, Insektenfraß, Brand oder ein anderes Naturereignis, das in seinen Folgen den angeführten Ereignissen gleichkommt, verursacht werden. Zu diesen rechnen nicht die Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus den einzelnen Holznutzungsarten sind

1. die persönlichen und sachlichen Verwaltungskosten, Grundsteuer und Zwangsbeiträge, soweit sie zu den festen Betriebsausgaben gehören, bei den Einnahmen aus ordentlichen Holznutzungen und Holznutzungen infolge höherer Gewalt, die innerhalb des Nutzungssatzes anfallen, zu berücksichtigen. Sie sind entsprechend der Höhe der Einnahmen aus den bezeichneten Holznutzungen auf diese zu verteilen;
2. die anderen Betriebsausgaben entsprechend der Höhe der Einnahmen aus allen Holznutzungsarten auf diese zu verteilen.

Die Einkommensteuer bemißt sich:

- bei Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen nach der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergeben würde, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zu bemessen wäre,

- bei Einkünften aus nachgeholten Nutzungen nach dem durchschnittlichen Steuersatz, der sich bei Anwendung der Einkommensteuertabelle auf das Einkommen ohne Berücksichtigung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen, nachgeholten Nutzungen und Holznutzungen infolge höherer Gewalt ergibt, mindestens jedoch auf 10 v.H. der Einkünfte aus nachgeholten Nutzungen,
- bei Einkünften aus Holznutzungen infolge höherer Gewalt
 - * soweit sie im Rahmen des Nutzungssatzes anfallen, nach dem für außerordentliche Holznutzungen geltenden Steuersatz,
 - * soweit sie den Nutzungssatz übersteigen, nach der Hälfte des Steuersatzes, der für außerordentliche Holznutzungen gilt,
 - * soweit sie den doppelten Nutzungssatz übersteigen, nach einem Viertel des Steuersatzes, der für außerordentliche Holznutzungen gilt.

Diese Steuersätze sind nur anwendbar, wenn ein Bestandsvergleich für das stehende Holz nicht durchgeführt wird, ein Nutzungssatz aufgrund eines amtlich anerkannten Betriebsgutachtens oder durch ein Betriebswerk periodisch für 10 Jahre festgesetzt ist, die in einem Wirtschaftsjahr erzielten verschiedenen Nutzungen mengenmäßig nachgewiesen werden und Schäden infolge höherer Gewalt unverzüglich nach Feststellung des Schadensfalls dem zuständigen Finanzamt mitgeteilt werden.

Nicht zur Buchführung verpflichtete forstwirtschaftliche Betriebe können zur Abgeltung der Betriebsausgaben einen Pauschsatz in Höhe von 65% der Einnahmen aus den Holznutzungen von den Betriebseinnahmen absetzen. Der Pauschsatz ermäßigt sich auf 40%, wenn das Holz auf dem Stock verkauft wird.

Bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur berücksichtigt, soweit sie den Betrag von 1 200 DM übersteigen. Dieser Freibetrag wird bei Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, verdoppelt.

Der Einkommensteuertarif setzt bei einem zu versteuernden Einkommen von 3 030 DM ein und reicht in seiner Progression bis nahezu

56% (vgl. Abb. 6). Bei gemeinsamer Veranlagung der Ehegatten beträgt die tarifliche Einkommensteuer das Zweifache des Steuerbetrages, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens ergibt (Splitting-Verfahren)

In Luxemburg ist noch eine weitgehende Anpassung an das deutsche Einkommensteuersystem festzustellen. Auch hier wird zwischen verschiedenen Holznutzungsarten unterschieden. Die Holznutzung ist außerordentlich, wenn der Wert des eingeschlagenen Holzes den Wert des durchschnittlichen jährlichen Zuwachses übersteigt. In Nachhaltigkeitsbetrieben (bzw. im regelmäßigen Betrieb) werden solche Nutzungen jedoch nur dann als außerordentliche berücksichtigt, wenn sie aus wirtschaftlichen Gründen geboten sind. Bei der Ermittlung der außerordentlichen Nutzungen werden die Gesamtnutzungen (bzw. die diesen entsprechenden Einnahmen) zunächst um die Nutzungen infolge höherer Gewalt (bzw. die Einkünfte aus solchen Nutzungen) vermindert. Der Begriff der Kalamitätsnutzung entspricht dem des deutschen Einkommensteuergesetzes; allerdings werden bei von einer Kalamität betroffenen Altbeständen Kalamitätsnutzungen im steuerlichen Sinne nur anerkannt, wenn der Waldbesitzer dadurch einen beträchtlichen Nachteil erleidet.

Die Kosten der Aufforstung und der Wiederaufforstung sind als Betriebsausgaben abzugsfähig mit Ausnahme der Kosten für die Pflanzung und Wiederaufforstung von Nadelholz, die als Investition gelten.

Bei außerordentlichen Nutzungen (Kalamitätsnutzungen) sind die direkten Kosten von den Erlösen aus der außerordentlichen Nutzung (Kalamitätsnutzung) abzuziehen. Außerdem gibt es eine Abschreibung auf den Buchwert des stehenden Holzvorrats, die pauschal mit 20% des Reinerlöses aus dem Holzeinschlag angesetzt wird; sie ist in erster Linie von den Einkünften aus außerordentlicher Nutzung abzuziehen. Bei nicht buchführenden Betrieben werden die Holzeinschlagskosten sowie die damit im Zusammenhang stehenden Kosten mit 35% des Roherlöses pauschaliert. Dieser Pauschbetrag für die abzugsfähigen Ausgaben gilt für alle diejenigen Forstbetriebe, die keine nachhaltigen jährlichen Erträge erzielen. Mit der Holznutzung nicht unmittelbar im Zusammenhang stehenden Ausgaben, wie z.B. die

Grundsteuer oder Versicherungsprämien zur Waldbrandversicherung, können noch neben dem Pauschalsatz geltend gemacht werden. Für die sog. aussetzenden Betriebe - das sind fast alle Waldbesitzer in Luxemburg - können auf Antrag sämtliche forstliche Einkünfte als außerordentlich angesehen werden.

Die Vorschrift, daß als Maßstab für die Abgrenzung zwischen ordentlicher und außerordentlicher Nutzung der durchschnittliche Jahreserlös (Jahresertrag) aus dem natürlichen Zuwachs gilt, bereitet im Hinblick auf die Ermittlung dieser Größe erhebliche Schwierigkeiten. Sie ist definiert als der Gesamterlös (Gesamtertrag) einer Periode dividiert durch die Anzahl der Jahre dieser Periode. Gesamterlös (Gesamtertrag) ist der auf der gesamten Waldfläche eines Besitzers erzielte Erlös (Ertrag). Diese Größe muß der Waldbesitzer durch einen forstlichen Sachverständigen ermitteln und von der Staatsforstverwaltung anerkennen lassen. Da allerdings der durchschnittliche jährliche Ertrag nur schwer festzustellen ist, ist die Forstverwaltung damit einverstanden, daß er im Falle der Betriebe mit unregelmäßigem Einschlag auf 25% des Einheitswertes festgesetzt wird. Falls der Einheitswert 20 000 Flux nicht übersteigt, wird aus Vereinfachungsgründen von einer Festsetzung des durchschnittlichen jährlichen Ertrags des natürlichen Zuwachses abgesehen.

Wie im deutschen System der Waldbesteuerung gibt es für Einkünfte aus außerordentlichen Nutzungen und Nutzungen infolge höherer Gewalt ermäßigte Steuersätze, die in Abhängigkeit vom normalen Steuersatz, falls günstiger, zwischen 12 und 27% bei den Einkünften aus außerordentlicher Nutzung und zwischen 6 und 13,5% bei Einkünften aus Kalamitätsnutzungen liegen. Diese Rahmensätze sind so zu verstehen, daß in der Regel je nach der Nutzungsart etwa die Hälfte bzw. ein Viertel des Normalsteuersatzes Anwendung findet. Der Plafondsatz des Einkommensteuertarifs 1975 liegt bei 57% (vgl. Abb. 7).

In den Niederlanden gilt als allgemeine Besteuerungsgrundlage für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer das Jahreseinkommen oder der jährliche Gewinn. Der jährliche Gewinn ist nach gutem Handelsbrauch zu ermitteln. Die in den meisten Einkommensteuergesetzen gegebene enge Verbindung von Land- und Forstwirtschaft als einer Ein-

kunftsart besteht in den Niederlanden nicht. Bei der Ermittlung des Einkommens aus der Landwirtschaft wie bei der steuerlichen Einkommensermittlung überhaupt bleibt der Gewinn aus einem innerhalb des Reiches gelegenen Forstbetrieb außer Ansatz. Dabei wird die Nutzung von Niederwald ausdrücklich nicht zum Forstbetrieb gerechnet. Aufgrund dieser etwas eigenartig anmutenden Bestimmungen sind also die Forstbetriebe mit Ausnahme der Einkünfte aus Niederwaldnutzungen von der Einkommensteuer befreit. Nach A.J. und J. VAN SOEST sind diese Bestimmungen aus dem Einkommensteuergesetz von 1914 mit der Beschränkung auf die innerhalb des Reiches gelegenen Forstbetriebe übernommen worden. Der Grund hierfür war die Förderung der Erhaltung der Waldbestände des Landes. Die Frage, warum dann aber gerade Niederwaldungen der Besteuerung unterworfen wurden, ist nicht eindeutig zu beantworten. Man könnte darin wohl eine forstpolitische Zielsetzung im Hinblick auf die Umwandlung bzw. Überführung der Niederwälder in Mittel- oder Hochwaldungen erblicken, doch war dies nach Ansicht mehrerer Fachleute bei der Einführung der Bestimmungen nicht der Hauptanlaß gewesen. Es war vielmehr so, daß die Rentabilität der Niederwaldungen seinerzeit vor allem als Material für den Deichbau verhältnismäßig groß war und dem Gesetzgeber die Einkünfte aus dieser Betriebsart besonders auffielen, während ihm die Rente aus einem Hochwaldbetrieb, zumal sie aufgrund der langen Produktionszeiträume nicht exakt berechenbar ist, weniger wichtig erschien. Der Wunsch zur Erhaltung der Hochwaldungen hat dann zu ihrer gänzlichen Befreiung von der Einkommensteuer geführt. A.J. und J. VAN SOEST bemerken hierzu noch folgendes: "Zum Gewinn eines Forstbetriebes gehört auch die Wert-erhöhung infolge des Zuwachses hochgewachsener Bäume. Dadurch, daß Waldbäume erst nach geraumer Zeit, oft erst nach einem Menschenalter, hiebsreif sind, haben Waldbesitzer meist nicht die Gelegenheit, den Nutzen (Vorteil) aus ihrem Besitz in Geld zu realisieren. Trotzdem müßten sie für diesen noch nicht realisierten Nutzen Steuern zu zahlen haben. Um das zu vermeiden, wurde die Befreiung im Gesetz aufgenommen."

Zu den Erträgen aus dem Forstbetrieb gehören neben den Erlösen aus dem Verkauf von Holz und sonstigen Waldprodukten auch die Einnahmen aus der Offenstellung nach dem sog. 50-Gulden-Gesetz sowie aus sonstigen Beihilfen.

Die Freistellung der Einkünfte aus dem Forstbetrieb (ausgenommen Niederwald) gemäß Art. 8 des Einkommensteuergesetzes (Wet op de Inkomstenbelasting 1964) hat zur Folge, daß Verluste des Forstbetriebes nicht gegen andere Einkünfte aufgerechnet werden können. Bei schlechter Ertragssituation der Forstwirtschaft ist somit die Befreiung forstbetrieblicher Einkünfte von der Einkommensteuer nicht unbedingt als Vorteil zu werten. Ein Vorteil ist die Freistellung stets dann, wenn ein - wenn auch noch so geringer - Reinertrag aus dem Forstbetrieb erzielt werden kann. In diesem Falle wirkt sich die Steuerbefreiung bei der verhältnismäßig starken Progression des niederländischen Einkommensteuertarifs (vgl. Abb. 8) als eine indirekte Subventionierung der Forstbetriebe aus.

Dänemark, Deutschland, Luxemburg und die Niederlande gehen hinsichtlich der Forstwirtschaft von einer Besteuerung des tatsächlichen Einkommens aus. Diese Möglichkeit besteht auch im Vereinigten Königreich; der Regelfall ist hier aber die Besteuerung eines durchschnittlichen Einkommens für die Waldbesitzer, die ihre Wälder mit der Absicht der Gewinnerzielung bewirtschaften. Sie unterliegen der Einkommensteuer nach Schedule B bis sie in bezug auf bestimmte Waldungen für eine Veranlagung nach Schedule D votieren. Diese Wahl muß sich auf alle Waldungen des gleichen Besitzes erstrecken mit der Ausnahme, daß neu- oder wiederaufgeforstete Grundstücke als ein separater Besitz behandelt werden können. Der Waldbesitzer ist an die Option so lange gebunden, als die Grundstücke von ihm besessen werden. Nach einem Besitzwechsel findet automatisch die Veranlagung nach Schedule B statt.

Die Besteuerungsgrundlage nach Schedule B ist 1/3 des Jahreswertes (annual value), der in Income and Corporation Tax Act 1970, Sect. 531, als die Pacht definiert ist, die begründeterweise bei der Verpachtung des Landes von Jahr zu Jahr in seinem natürlichen und unverbesserten Zustand erwartet werden kann, wobei sowohl Pächter als auch Verpächter jeweils ihre spezifischen gewöhnlichen Lasten tragen.

Die Besteuerungsgrundlage nach Schedule D ist der Gewinn des der Veranlagung vorausgehenden Jahres. Eine Vorschrift, daß der steuerbare Gewinn aufgrund eines Vermögensvergleichs (Bilanz) herzu-

leiten ist, besteht nicht. Der Gewinn wird in der Regel als Überschuß der steuerunterworfenen Einnahmen über die steuerlich anerkannten Betriebsausgaben ermittelt. Im Falle der Schedule-D-Veranlagung zählen Aufforstungs- und Bewirtschaftungsbeihilfen zum Einkommen. Für bestimmte Investitionen (Gebäude, Hütten, Wege, Zäune, Gräben) gilt ein 10jähriger Abschreibungszeitraum; in bezug auf sonstige Anlagen und Maschinen gelten die allgemeinen Abschreibungssätze.

Die Summe der einzelnen Nettoeinkommen der Schedules bilden das steuerbare Gesamteinkommen. Nach Abzug der persönlichen Freibeträge (single allowance £ 500, widow allowance £ 550, married allowance £ 800, child allowance £ 200) ergibt sich das steuerpflichtige Einkommen, auf das der jährlich durch Finance Act festgesetzte progressive Steuertarif Anwendung findet. Der Einheitstarif trat durch Finance Act 1971 an die Stelle der früheren Aufteilung in eine Income Tax und eine Surtax. Gleichzeitig wurde der "earned income relief" abgeschafft und dafür die persönlichen Freibeträge angehoben. Der Steuertarif 1974/75 beginnt mit einem Basissatz von 33% auf die ersten £ 4 500 steuerpflichtiges Einkommen; sein Plafondsatz liegt bei 83%. Hinzu kommt ein Zuschlag auf das Einkommen aus Investitionen (Investment Income Surcharge), der bis zu 15% beträgt (vgl. Abb. 9).

Realisationsgewinne unterliegen der Kapitalgewinnsteuer (Capital Gains Tax). Gleichgültig, ob die Eigentümer von Waldland einkommensteuerlich nach Schedule B oder D veranlagt werden, wird nach dem 6. April 1965 im Falle des Verkaufs, der Verpachtung oder Schenkung (nicht im Falle der Verfügung von Todes wegen) ein sich ergebender Gewinn (Wertzuwachs seit 1965) in bezug auf das Waldland, nicht aber in bezug auf die Bäume (den aufstockenden Bestand) der Kapitalgewinnsteuer unterworfen. Der Steuersatz beträgt 30%.

Irland müßte eigentlich unter die Länder eingereiht werden, bei denen das tatsächliche Einkommen als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wird. Die enge Verwandtschaft zum britischen System rechtfertigt es jedoch, die wesentlichen Gesichtspunkte für die Einkommensteuer Irlands hier einzufügen. Es besteht nämlich eine dem britischen System entsprechende Klassifizierung der Einkommen nach Sche-

dules, von denen in Irland allerdings gegenwärtig lediglich drei Anwendung finden, nämlich Schedule C (Kapitaleinkünfte), D (z.B. gewerbliche und landwirtschaftliche Gewinne) und E (unselbständige Arbeit). Der nur eine geringe Bedeutung besitzende Privatwald wird somit nach Schedule D veranlagt. Dazu ist jedoch noch folgendes ergänzend festzustellen: Auf gewerblicher Basis im Hinblick auf die Realisierung von Gewinn bewirtschaftetes Waldland ist von der Einkommensteuer befreit. Gesellschaften sind der Corporation Profits Tax mit einem Satz von 23% unterworfen. Wenn Waldland nicht speziell auf gewerblicher Basis mit dem Ziel der Gewinnrealisierung bewirtschaftet wird und Teil eines landwirtschaftlichen Besitzes ist, werden die Einnahmen aus dem Holzverkauf normalerweise als Einnahmen im Rahmen der landwirtschaftlichen Erfolgsrechnung ausgewiesen. Tarifaufbau der irischen Gesamteinkommensteuer (vgl. Abb. 10) sowie die Freibeträge entsprechen weitgehend dem britischen System.

Belgien, Frankreich und Italien gehen bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Forstwirtschaft grundsätzlich von Durchschnittssätzen aus.

Für die in Belgien vom Staat erhobene Einkommensteuer werden die Einkünfte aus Grundbesitz, wozu auch der Wald rechnet, auf der Grundlage des Katastereinkommens ermittelt. Von der Steuer ausgenommen sind lediglich jene Grundstücke, die 1. den Charakter einer staatlichen Domäne haben, 2. von Natur aus unproduktiv sind und 3. zum öffentlichen oder allgemeinen Nutzen bestimmt sind. Die Steuerbefreiung hängt vom Zusammentreffen dieser drei Bedingungen ab.

Eine Steuererleichterung ergibt sich für die in Kultur gebrachten Ödländereien, die nach der neuen Nutzungsart erst vom 1. Januar des 11. Jahres an veranlagt werden. Für neu aufgeforstete Böden wird dieser Zeitraum auf 20 Jahre von der Aufforstung an erhöht; inzwischen werden sie als landwirtschaftliche Grenzertragsböden, Brachland, Ödland oder Unland veranlagt. Der Grundstückseigentümer hat diese Veränderungen innerhalb bestimmter Fristen der Katasterverwaltung anzuzeigen.

Die vom Staat erhobene Steuervorauszahlung beträgt 3% des Katastereinkommens. Gleichzeitig werden die "Centimes additionnels provinciaux et communaux" (vgl. Abschnitt 1.5) erhoben. Der Steuertarif der staatlichen Gesamteinkommensteuer ist progressiv (vgl. Abb. 11). Die Gesamtsteuer darf aber 50% des gesamten steuerbaren Einkommens nicht übersteigen.

Die Einkommensteuer Frankreichs hat ihre Wurzel in einem Ertragsteuersystem. Die aus den einzelnen Einkunftsarten stammenden Erträge werden durch Addition zu einem Gesamteinkommen zusammengefaßt. Die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens aus der Land- und Forstwirtschaft ist nach zwei Methoden möglich, nach dem tatsächlichen Jahreseinkommen (Istbesteuerung, die für Handelsgesellschaften zwingend vorgeschrieben ist) und dem fiktiven Jahreseinkommen auf der Basis (durchschnittlicher) pauschaler Ertragssätze (Pauschalbesteuerung). Die Regel bildet die durchschnittsbesteuerung, die auf der für die Grundsteuer geltenden Bemessungsgrundlage (Katasterwerte) beruht.

Für alle neu- oder wiederaufgeforsteten Grundstücke kann eine Steuerermäßigung beantragt werden, die darin besteht, daß nach der Durchführung der Aufforstung entweder der Katasterwert für die bisherige Kulturart weitergilt oder nur die Hälfte des Katastereinkommens der Besteuerung zugrunde gelegt wird, das sich nach der Aufforstung ergibt. Zur Verdeutlichung dieser Wahlmöglichkeit folgendes Beispiel: Bei der Aufforstung einer Heidefläche oder der Umwandlung von Niederwald in Nadelwald wird der Steuerpflichtige für die Beibehaltung des bisherigen Katastereinkommens votieren, während er bei der Wiederaufforstung eines ehemaligen Nadelholzbestandes die Halbierung des Katastereinkommens beantragen wird. Die daraus resultierende Steuerermäßigung wird bei Pappelanpflanzungen auf 10 Jahre, beim Nadelholz auf 20 Jahre und beim Laubholz auf 30 Jahre gewährt.

Bei Wäldern, die der Nutzung der Früchte, der Rinde oder des Harzes dienen, und entsprechend klassifiziert sind, werden die aus der Holznutzung sich ergebenden zusätzlichen Erträge eines Jahres dem Pauschaleinkommen zugeschlagen.

Auf besonderen Antrag kann bei Kalamitäten eine Steuerrückzahlung oder Steuerermäßigung oder ein Aufschub der Steuerzahlung erlangt werden.

Der Steuertarif ist progressiv (vgl. Abb. 12). Den Familienverhältnissen des Steuerpflichtigen wird insbesondere mittels eines sog. Familienquotienten Rechnung getragen. Das steuerpflichtige Einkommen wird durch einen nach dem Familienstand gestaffelten Quotienten geteilt und die Steuer von dem sich so ergebenden Einkommen berechnet. Der effektiv zu zahlende Steuerbetrag ergibt sich dann, indem man die für den Einkommensteil errechnete Steuer mit dem Familienquotienten multipliziert (Splitting-Verfahren). Als Beispiele für den Familienquotienten seien genannt: Ledige ohne Kinder 1,0, Verheiratete ohne Kinder 2,0, Verheiratete mit einem Kind 2,5, mit zwei Kindern 3,0 usw., jeweils Zuschlag von 0,5 für jedes weitere Kind.

In Italien wurde mit der am 1.1.1974 in Kraft getretenen großen Steuerreform der Übergang vom Schedularsteuersystem zur Einheits-einkommensteuer vollzogen. Bis dahin gab es zwei für die Forstwirtschaft bedeutsame Realsteuern, die als Staatssteuern erhoben mit Zuschlägen seitens der Gemeinden und Provinzen versehen waren: die Grundsteuer oder die Steuer auf das Grundbesitzeinkommen und die Steuer auf den Landwirtschaftsertrag bzw. das Bewirtschaftungseinkommen. Bei natürlichen Personen wurde die Besteuerung der einzelnen Einkünfte ergänzt durch eine zusätzliche Steuer vom Gesamteinkommen, die auf die individuelle Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen durch Tarifgestaltung (Besteuerungsgrenze, progressiver Tarif) und Gewährung eines vom Familienstand abhängigen Steuerfreibetrages Rücksicht nahm. Unabhängig von der persönlichen Ergänzungssteuer, die dem Staat zufließt, haben die Gemeinden von ihren Einwohnern eine die Familiengemeinschaft treffende, auf der Basis des Einkommens berechnete Familiensteuer erhoben, die ebenfalls auf die Leistungsfähigkeit und wirtschaftliche Stärke der Familie durch die Tarifprogression und von der Gemeindeklasse abhängige Freibeträge Rücksicht nahm.

Diese Steuern wurden nun ersetzt durch eine staatliche Gesamteinkommensteuer (Imposta sul reddito delle persone fisiche = IRPEF).

Die Bemessungsgrundlage für die Einkünfte aus der Forstwirtschaft sind die aufgewerteten Katasterwerte, und zwar sowohl "reddito dominicale" als auch "reddito agrario". Vom Gesamteinkommen sind abzugsfähig die Lokalsteuern auf Einkünfte, Gebühren und andere Lasten auf Einkünfte aus Immobilien, Schuldzinsen, Sozial- und Wohltätigkeitsbeiträge, Lebensversicherungsprämien, Kranken- und Unfallversicherung sowie Arzt- und Operationskosten. An Steuerabzugsbeträgen werden gewährt: 36 000 Lit sowohl für den Steuerpflichtigen als auch seinen Ehegatten, ferner - progressiv gestaffelt - von 14 000 Lit für eine Person, deren Unterhaltspflicht der Steuerpflichtige zu tragen hat, bis zu 306 000 Lit bei der Versorgungspflicht von acht Personen; für jede weitere Person beträgt der Abzugsbetrag 124 000 Lit.

Für natürliche Personen gilt ein progressiver Steuertarif (vgl. Abb. 13), während juristische Personen der Körperschaftsteuer in Höhe von 35% des steuerpflichtigen Gewinns unterliegen. Hinzu kommt noch in beiden Fällen die lokale Einkommensteuer mit einem Satz von maximal 14,70% (vgl. Abschnitt 1.5).

Alle Einkommensteuergesetze der EG-Länder kennen den Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten sowie einen meist zeitlich begrenzten Verlustvortrag. Dies ist allerdings im Hinblick auf die Verluste aus der Forstwirtschaft nur dort von Bedeutung, wo das Isteinkommen die Besteuerungsgrundlage darstellt. Sofern die forstlichen Einkünfte von der Einkommensteuer befreit sind (NL), ist diesbezüglich weder ein Verlustausgleich noch ein Verlustvortrag möglich. In den Ländern, in denen die Einkünfte aus der Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen ermittelt werden, ergibt sich kein Verlust aus dieser Einkunftsart. Das sich so ergebende Nettoeinkommen aus der Forstwirtschaft kann jedoch bei einer tatsächlichen Gesamteinkommensteuer gegen Verluste aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden.

1.3 Die Vermögensbesteuerung

Im Gegensatz zur Einkommensbesteuerung gibt es eine jährliche Besteuerung des Vermögens nicht in allen Ländern der EG. Zu den Ländern, die derzeit keine laufende Vermögensteuer erheben, gehören Belgien, Frankreich und Italien, im Erhebungszeitpunkt auch noch das Vereinigte Königreich. Wenn in diesen Ländern bislang einmal Vermögensteuern erhoben wurde, dann nur - wie es ursprünglich allgemein der Fall war - als außerordentliche Maßnahme geltende Sondersteuern. In Irland wurde eine laufende Vermögensteuer erst 1975 in Kraft gesetzt; im Vereinigten Königreich ist ihre Einführung beabsichtigt. Es ist sicher kein Zufall, daß in den Ländern, in denen eine laufende Vermögensteuer ein Novum darstellt, ein ausgebautes steuerliches System der Vermögensbewertung fehlt.

Die Vermögensteuer, wie sie hier betrachtet wird, ist eine Subjektsteuer oder persönliche Steuer, d.h. bei der Steuerbemessung finden die persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen (Familienstand, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit usw.) eine entsprechende Berücksichtigung.

Je nachdem, ob die Steuer aus der Vermögenssubstanz oder aus dem Vermögensertrag aufzubringen ist, unterscheidet man zwischen echten (materiellen) und unechten (nominellen) Vermögensteuern. Nach dieser Unterscheidung müssen die in den EG-Ländern erhobenen oder zur Einführung geplanten Vermögensteuern zu den unechten (nominellen) Vermögensteuern gerechnet werden. Als Steuern vom Vermögensertrag haben sie in der Regel keinen eigenständigen Charakter, sondern sollen nur das durch Vermögensbesitz fundierte Einkommen besonders belasten. Sie sollen als Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer "denjenigen Faktor der Leistungsfähigkeit treffen, welcher in der gesicherten Fortdauer des Einkommens begründet ist". (Begründung zum Preußischen Ergänzungssteuergesetz vom 14.7.1893).

Demgegenüber stellen die Erbschaft- und Schenkungssteuern, aber auch die deutsche Vermögensabgabe zum Lastenausgleich, echte (materielle) Vermögensteuern dar. Für sie ist kennzeichnend, daß sie aus der Vermögenssubstanz zu entrichten sind.

Unter Vermögensteuer versteht man im allgemeinen eine Steuer auf den Geldwert der gesamten einer Person privatrechtlich zustehenden Sachen und Rechte. Der bürgerlich-rechtliche Vermögensbegriff hat im Steuerrecht sowohl eine Erweiterung als auch eine Einengung erfahren. In der Regel erfolgt eine Minderung des Gesamtwertes der Wirtschaftsgüter, und zwar vor allem dadurch, daß Schulden und Lasten abzugsfähig sind; auch werden nicht selten bestimmte Wirtschaftsgüter aus sozialen oder erhebungstechnischen, aber auch aus kulturellen Gründen von der Besteuerung ausgenommen. In Irland gehört z.B. das Wohnhaus des Steuerpflichtigen und das umliegende Grundstück bis zu einer Größe von einem acre nicht zum steuerpflichtigen Vermögen.

Bei allen EG-Ländern, die eine laufende Vermögensteuer erheben, gilt als Bemessungsgrundlage das Reinvermögen, das sich aus dem Bruttovermögen (meist ohne private Möbel, Haushaltsgüter, Schmuckgegenständen und Sammlungen) nach Abzug der Schulden und Lasten bzw. dem Kapitalwert bestimmter Verpflichtungen ergibt. In bezug auf das forstwirtschaftliche Vermögen gilt als Bemessungsgrundlage in Deutschland und Luxemburg der sogenannte Einheitswert, in Dänemark der Vermögenswert nach der letzten allgemeinen offiziellen Bewertung, in den Niederlanden der je nach dem Status des Landgutes im Sinne des Naturschönheitsgesetzes gekürzte Verkehrswert und in Irland der Netto-Marktwert des Waldlandes (ohne den aufstockenden Bestand, sofern sich dieser im gleichen Eigentum wie der Grund und Boden befindet). Beim landwirtschaftlichen Vermögen, zu dem auch das im Inland gelegene Waldland rechnet, kann in Irland neben den Schulden noch ein Betrag von 50% des Marktwertes oder £ 100 000, und zwar der kleinere von beiden, abgezogen werden, um den Netto-Marktwert zu erhalten.

In bezug auf die umlaufenden Betriebsmittel gelten spezielle Bewertungsregeln. So werden z.B. in Dänemark Vorräte an Forstprodukten (eingeschlagenes Holz) mit 59,5% des Verkaufswertes veranschlagt.

Die Vermögensteuer wird in Deutschland, Luxemburg und Irland von natürlichen und juristischen Personen, in Dänemark und den Niederlanden nur von natürlichen Personen erhoben, wobei in Dänemark das Vermögen verstorbener Personen so lange steuerpflichtig bleibt, bis

die Nachlaßregelung vollzogen ist. Die Steuer ist in allen Ländern an den Staat zu entrichten.

Der Steuertarif ist in Dänemark progressiv aufgebaut (vgl. Abb. 14). Sofern das steuerbare Einkommen weniger als 6% des steuerbaren Vermögens beträgt, wird die Vermögensteuer jedoch nach einer gleitenden Skala bis auf 20% reduziert (vgl. Abb. 15). In den übrigen Ländern gelten folgende proportionale Steuersätze: Deutschland = 7 o/oo, Luxemburg = 5 o/oo, Niederlande = 8 o/oo, Irland = 10 o/oo. Die Vermögensteuer ermäßigt sich in Deutschland bis zum 31.12.1978 auf 5,5 o/oo, soweit das steuerpflichtige Vermögen den Betrag der Vermögensabgabeschuld zum Lastenausgleich nicht übersteigt. Wenn in Irland die gezahlte Vermögen- und Einkommensteuer 80% des Gesamteinkommens eines Jahres übersteigt, so ist der die 80%-Grenze übersteigende Betrag zurückzuzahlen. Der Rückzahlungsbetrag darf aber nicht mehr als 50% des Vermögensteuerbetrages ausmachen.

Die Familienverhältnisse werden durch unterschiedliche Freibeträge berücksichtigt:

	DK (Dkr)	D (DM)	L(Flux)	NL (Fl)	IRL (£)
Ledige		70 000	100 000	43 000 (35. J.)	70 000
Ehegatten (Zusammenveranlagung)		140 000	200 000	59 000	100 000
pro Kind		70 000	100 000	15 000	2 500

In der Regel wird die Vermögensteuer erst dann erhoben, wenn der Wert des Gesamtvermögens einen bestimmten Betrag übersteigt (Besteuerungsgrenzen).

In Deutschland wird bis zum Jahre 1978/79 noch eine Sondersteuer vom Vermögen, die Vermögensabgabe zum Lastenausgleich, erhoben. (Die einmaligen Lastenausgleichsgaben wurden geschaffen zur Abgeltung von Schäden und Verlusten, die sich durch den Krieg und seine Folgen ergeben haben, und zur Minderung von Härten, die infolge Neuordnung des Geldwesens eingetreten sind.) Die am 21.6.1948 entstandene Vermögensabgabeschuld beträgt 50% des abgabepflichtigen Vermögens. Das ist das Gesamtvermögen, wie es für die Vermögensteuer-Hauptveranlagung 1949 zugrundegelegt wurde. Für land- und forst-

wirtschaftliche Vermögen bildet der seinerzeitige Einheitswert die Bemessungsgrundlage. Freibeträge werden nur gewährt bei einem Vermögen bis zu 35 000 DM, die Besteuerungsgrenze liegt bei 3 000 DM. Die Vermögensabgabe ist in gleichen vierteljährlichen Teilbeträgen, die einer Tilgung und Verzinsung der verbleibenden Abgabeschuld entsprechen, bis zum 31.3.1979 zu entrichten. Diese betragen, wenn von einer Nacherhebung für die ersten 3 Jahre abgesehen wurde (Regelfall), beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen 1,1%. Somit ergibt sich die jährliche Vermögensabgabe aus $(4 \times 1,1\% =) 4,4\%$ der Abgabeschuld (= 50% des abgabepflichtigen Vermögens). Die Vermögensabgabe konnte durch Vorausentrichtung abgelöst werden. Davon wurde sowohl wegen mangelnder Liquidität als auch aus steuerlichen Überlegungen so gut wie kein Gebrauch gemacht. Bei der Einkommensteuer können die Schuldzinsen (im vorliegenden Falle $1/4$ des jeweiligen Vierteljahresbetrages) als Sonderausgaben abgesetzt werden. In bezug auf die Vermögensteuer vermindert sich erstens das steuerpflichtige Vermögen um den jeweiligen Zeitwert der Vermögensabgabeschuld, und zweitens findet ein ermäßigter Vermögensteuersatz auf den Teil des steuerpflichtigen Vermögens Anwendung, der die Vermögensabgabeschuld nicht übersteigt.

1.4. Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung

Bei der Erbschaftsbesteuerung ist zwischen zwei verschiedenen Formen zu unterscheiden, der Erbanfallsteuer und der Nachlaßsteuer. Am weitesten verbreitet ist die Erbanfallsteuer, die nach Maßgabe der den einzelnen Erben bei der Aufteilung der Hinterlassenschaft zufallenden Erbteile erhoben wird. Die Nachlaßsteuer wird hingegen dem ungeteilten Nachlaß des Erblassers auferlegt. Mit beiden Formen der Erbschaftsbesteuerung ist - um die unentgeltlichen Eigentumsübertragungen lückenlos zu erfassen - regelmäßig in irgend einer Form eine Schenkungssteuer verbunden, die jedoch nicht in allen Ländern in der Tarifgestaltung der Erbschaftsteuer entspricht. Das Ausmaß der steuerlichen Belastung wird durch die Steuerbemessungsgrundlage, den Umfang der gewährten Freibeträge und die Gestaltung der Tarife bestimmt. Diese einzelnen Faktoren sollen einer

vergleichenden Betrachtung unterzogen werden, wobei es darauf ankommt, die charakteristischen Merkmale und Besonderheiten, insbesondere in bezug auf das Waldvermögen, hervorzuheben.

In Belgien ist die Erbschaftsteuer im "Code des droits de succession" (Arrêté Royal vom 31.3.1936, Gesetz vom 4.5.1936) und die Schenkungssteuer im "Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe" (Arrêté Royal vom 30.11.1939, Gesetz vom 16.6.1947) geregelt. Die Erbschaftsteuer betrifft alle durch Erbfall erworbenen Güter ohne Unterschied, ob sie durch gesetzliche Erbfolge, testamentarische Verfügung oder vertragliche Erbeinsetzung von einem im Inland wohnenden Erblasser übertragen wurden. Wenn der Erblasser, der in Belgien unbewegliches Vermögen hinterläßt, im Zeitpunkt des Erbfalls nicht im Inland wohnhaft war, wird eine Übergangssteuer erhoben. Mit Ausnahme der Befreiungen geschieht dies in der gleichen Weise wie bei der Erbschaftsteuer. Die sonstigen unentgeltlichen Eigentumsübertragungen unterliegen der Schenkungssteuer, für die im allgemeinen die für die Erbschaftsteuer geltenden Grundsätze anzuwenden sind. Gegenstand der Besteuerung ist die Gesamtheit der übertragenen Güter, die mit ihrem Verkehrswert anzusetzen sind. In bezug auf die Erbschaftsteuer sind die im Zeitpunkt des Todes bestehenden Schulden und Lasten sowie die mit der Bestattung des Erblassers zusammenhängenden Kosten abzugsfähig. Bemessungsgrundlage ist also das Reinvermögen.

Der Steuertarif ist progressiv gestaffelt (Par-tranche-Verfahren). Die Steuersätze sind einmal vom Wert des steuerpflichtigen Erwerbs und zum anderen vom Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser (Schenker) und dem Erwerber (Erben, Beschenkten) abhängig (vgl. Abb. 16). Nach dem Verwandtschaftsgrad werden die folgenden fünf Steuerklassen unterschieden:

- I. Verwandte in gerader Linie (Kinder, Enkel) und Ehegatten mit gemeinsamen Kindern
- II. Ehegatten ohne gemeinsame Kinder
- III. Brüder und Schwestern
- IV. Onkel, Tanten und Neffen, Nichten
- V. alle anderen Personen.

Von der Besteuerung ausgenommen ist, was von einem Erben in direkter Linie oder vom Ehegatten des Erblassers (mit dem er gemeinsame Kinder hat) erworben wird, bis zu 200 000 Fb. Es ist dies kein Freibetrag, der vom steuerpflichtigen Erwerb abgezogen werden kann, sondern es ist lediglich die Steuer, die für die ersten 200 000 Fb des steuerpflichtigen Erwerbs zuzahlen wäre, von dem Steuerbetrag abzuziehen, der sich für den gesamten steuerpflichtigen Erwerb ergibt. Der von der Besteuerung ausgenommene Betrag wird zugunsten eines minderjährigen Kindes des Erblassers für jedes ganze Jahr bis zu dessen Volljährigkeit um je 40 000 Fb erhöht und zugunsten des überlebenden Ehegatten um die Hälfte der ergänzenden von der Besteuerung ausgenommenen Beträge aller gemeinsamen minderjährigen Kinder. Von der Erbschaftsteuer ist ferner ausgenommen, was von anderen Erben als dem Ehegatten und den Erben in direkter Linie erworben wird, sofern es den Betrag von 25 000 Fb nicht übersteigt. Daneben gibt es noch einen Steuerabzug für Familienlasten. Der sich zu Lasten der Erben, Legatäre oder Beschenkten ergebende Steuerbetrag ist, sofern diese mindestens drei legitime minderjährige ledige Kinder haben, um 2% für jedes Kind, jedoch nicht mehr als 2 500 Fb pro Kind, zu ermäßigen. Der Steuerabzug erhöht sich auf 4% für jedes Kind, jedoch nicht mehr als 5 000 Fb pro Kind, das der Steuerpflichtige aus seiner Ehe mit dem Erblasser (Schenker) hat.

Bei im Laufe eines Jahres aufeinanderfolgenden Erbfällen wird die Steuer um die Hälfte ermäßigt. Schenkungen, die innerhalb von drei Jahren vom gleichen Schenker an den gleichen Beschenkten gemacht wurden, werden zusammengerechnet.

In Dänemark weichen Erbschaft- und Schenkungssteuer insoweit voneinander ab, als Schenkungen normalerweise als steuerbares Einkommen betrachtet werden und lediglich Schenkungen unter Familienmitgliedern (Ehegatten, Abkömmlinge, Eltern und Großeltern) nicht der Einkommen-, sondern einer speziellen Schenkungssteuer unterworfen sind. Die Steuerbemessungsgrundlage ist die gleiche wie bei der Vermögensteuer.

Der progressive Erbschaftsteuertarif ist nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser und Erbe unterschiedlich. Zur ersten Klas-

se zählen der Ehegatte, die Kinder, die Geschwister, die mit dem Erblasser 10 Jahre vor seinem Tod zusammenlebten und unter der Voraussetzung, daß beide im Zeitpunkt des Erbfalls unverheiratet waren, sowie die Eltern, sofern der Erblasser im Zeitpunkt des Todes unverheiratet und unter 21 Jahre alt war. Zwischen Ehegatten bleiben Erbschaften unter 100 000 Dkr steuerfrei. Zur zweiten Klasse gehören mit gewissen Ausnahmen alle anderen Personen. Zwischen diesen beiden Klassen besteht ein sehr beachtenswerter Belastungsunterschied (vgl. Abb. 17).

Die Sätze der Schenkungssteuer sind im allgemeinen denen der Erbschaftsteuer angepaßt; lediglich bei Schenkungen zwischen Ehegatten finden geringere Steuersätze Anwendung. Schenkungen im Gesamtwert bis zu 8 000 Dkr in einem Jahr werden nicht besteuert. Ein zusätzlicher Betrag von 5 000 Dkr für dem persönlichen Gebrauch dienende Möbel usw. kann dem Ehegatten steuerfrei gewährt werden.

Selbst wenn der Erblasser ein nahes Familienmitglied ist, ergeben sich wegen der steuerlichen Belastung häufig Schwierigkeiten, den Waldbesitz geschlossen zu halten. Nach dem Forstgesetz dürfen allerdings Wälder unter ständiger forstlicher Verpflichtung nicht in kleinere Besitzeinheiten als 50 ha aufgeteilt werden.

In Deutschland werden Erbschaften und Schenkungen steuerlich völlig gleich behandelt. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung des Erwerbers; als Nachlaßverbindlichkeiten können Schulden und Lasten sowie die mit der Bestattung des Erblassers im Zusammenhang stehenden Kosten abgezogen werden. Die vom Erwerber zu entrichtende eigene Erbschaftsteuer gilt nicht als Nachlaßverbindlichkeit. Grundbesitz ist mit dem Einheitswert anzusetzen.

Nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker werden die folgenden vier Steuerklassen unterschieden:

- I Ehegatte, Kinder und die Kinder verstorbener
- II Enkel
- III Eltern, Voreltern, Adoptiv-, Stief- und Schwiegereltern, Geschwister, Neffen und Nichten
- IV alle übrigen Erwerber.

Steuerfrei bleiben bei Personen der

Steuerklasse I	Ehegatten	250 000 DM
	Kinder	90 000 DM + Versorgungsfreibetrag
Steuerklasse II		50 000 DM
Steuerklasse III		10 000 DM
Steuerklasse IV		3 000 DM

Der besondere Versorgungsfreibetrag hängt ab vom Alter der Kinder und bewegt sich zwischen 50 000 DM (bis zu 5 Jahre) und 10 000 DM (über 20 Jahre bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres); bei Erwerben über 150 000 DM wird er gekürzt bzw. entfällt ganz.

Die Progression des Tarifs reicht in der Steuerklasse I von 3-35% und in der Steuerklasse IV von 20-70% des Wertes des steuerpflichtigen Erwerbs, wobei die jeweiligen Höchstsätze bei Erwerben über 100 Millionen DM Anwendung finden (vgl. Abb. 18).

Mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile werden in der Weise zusammengerechnet, daß dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden und von der Steuer für den Gesamtbetrag die Steuer abgezogen wird, welche für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten zu erheben gewesen wäre.

Die Ebschaft- und Schenkungssteuer ist in Frankreich in das umfassende System der Registrierungs-,Hypotheken- und Stempelabgaben eingebaut. Jede Eigentumsübertragung, die Übertragung von Rechten, die Ausstellung einer Urkunde usw. ist einer abgabepflichtigen Registrierung (Eintragung in ein öffentliches Register) unterworfen. Die Abgaben bezüglich der entgeltlichen Eigentumsübertragung sind proportional und bezüglich der unentgeltlichen progressiv. In bezug auf landwirtschaftliche Grundstücke gelten die folgenden auf den Verkaufspreis erhobenen proportionalen Steuersätze, von denen der allgemeine Steuersatz zugunsten des Staates von 13,80% auf 11,80% ermäßigt ist:

	Normaltarif %	Reduzierter Tarif %
Etat	11,8 (13,8)	2,0
Départements	1,6	1,6
Communes	1,2	1,2
Taxe régionale	0,4 - 1,3	0,4 - 1,3

Ohne die Taxe régionale, die nach Regionen unterschiedlich ist, beträgt die Gesamtbelastung 16,6% im allgemeinen und 14,6% in bezug auf das unbewegliche landwirtschaftliche Vermögen, wozu auch die Waldgrundstücke rechnen. Der reduzierte Tarif - wieder ohne Taxe régionale - von 4,8% gilt für alle auf 30 Jahre der nachhaltigen Bewirtschaftung unter Aufsicht der Forstverwaltung unterworfenen Waldgrundstücke.

Die Erbschaft- und Schenkungssteuer gehören nach dem Registrierungs- Hypotheken- und Stempelabgabenrecht zu den progressiven Steuern. Auch hier wird durch Freibeträge und eine unterschiedliche Tarifgestaltung auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser (Schenker) und Erben (Beschenkten) Rücksicht genommen. Die Steuersätze auf den Nettowert des jedem Anspruchsberechtigten zufallenden Teils reichen in direkter Linie von 5 -20% (über 100 000 Ffr), zwischen Ehegatten von 5-20% (über 200 000 Ffr), zwischen Geschwistern von 35-45% (über 150 000 Ffr); ein proportionaler Steuersatz findet Anwendung zwischen Verwandten bis zum 4. Grad in Höhe von 55% und bei den sonstigen Personen in Höhe von 60% (vgl. Abb. 19).

Bei Erbanfällen in direkter Linie und zwischen Ehegatten wird ein persönlicher Freibetrag von 175 000 Ffr gewährt. Hat ein Erbe oder Beschenker im Zeitpunkt der Eröffnung seiner Erbrechte oder der Schenkung drei oder mehr Kinder, so ermäßigt sich die Steuer vom dritten Kind ab um 2 000 Ffr/Kind bei Erbschaften und Schenkungen in direkter Linie und ansonsten um 1 000 Ffr/Kind.

Der "Verkaufswert der Erhaltung", der die Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- und Schenkungssteuer darstellt, wird bei Wäldern und Forsten, für die eine Bestätigung der Forstverwaltung bescheinigt, daß sie eingerichtet und regelmäßig genutzt werden können und sich der Eigentümer für sich selbst und seine Rechtsnachfolger

verpflichtet, die Wälder und Forste auf die Dauer von 30 Jahren einer normalen Nutzung gemäß dem Erlaß vom 28.6.1930 zu unterwerfen, auf 1/4 reduziert. Das gleiche gilt auch für die erste kostenlose Übertragung von Anteilen an einen forstlichen Zusammenschluß. Diese als "Régime Sérot-Monichon" bezeichnete Vergünstigung galt ursprünglich nur für die entgeltlichen Eigentumsübertragungen und wurde 1959 auch auf die unentgeltlichen Übertragungen ausgedehnt.

Im Vereinigten Königreich wurde durch Finance (No. 1) Act 1975 mit Wirkung vom 13.3.1975 eine Kapitalverkehrssteuer (Capital Transfer Tax = CTT) eingeführt, die die noch auf dem Finance Act 1894 basierende, seitherige Nachlaßsteuer (Estate Duty = ED) ablöste. Für Erbgänge vor Inkrafttreten der CTT wirkt die ED mit ihren speziellen Regelungen hinsichtlich der Besteuerung des aufstockenden Waldbestandes noch bis zum nächsten Besitzwechsel, so daß es notwendig ist, zunächst noch auf die ED kurz einzugehen.

Bemessungsgrundlage der Nachlaßsteuer ist der Verkehrswert bzw. derjenige Preis, der nach Ansicht des Commissioners im Falle des Verkaufs auf dem freien Markt bestenfalls erzielt werden kann. Wird das Vermögen innerhalb kurzer Zeit ("reasonable short time") nach dem Erbgang wirklich veräußert, so wird die Differenz zwischen dem Schätzwert und dem tatsächlich erzielten Preis noch nachträglich steuerlich erfaßt. Ist der Preis höher als der Schätzwert, so kommt es zu einer Nachzahlung, ist er niedriger, so kann die zuviel gezahlte Steuer zurückverlangt werden, vorausgesetzt natürlich, daß sich seit dem Erbgang nichts ereignet hat, das den Wert erhöhte bzw. verminderte.

Von dem im Zeitpunkt des Erbfalls steuerpflichtigen Vermögen, dem sog. "principal value", können u.a. Schulden und Verpflichtungen, wie Hypotheken und Erbzinsen, sowie die Ausgaben für eine angemessene Beerdigung des Erblassers abgesetzt werden.

Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögenswertes werden die Werte der verschiedenen Vermögensarten zusammengerechnet. Außer Ansatz bleiben allerdings u.a. die Werte von wachsendem Holz, Bäumen, Wald und Ausschlagwald (growing timber, trees, wood and underwood). Für das aufstockende Holz ist - sofern es gefällt und ver-

kauft wird - die Nachlaßsteuer im Zeitpunkt der Nutzung zu zahlen, und zwar unter Anwendung des generellen Steuersatzes. Niederwald, Windwürfe und der Eigenverbrauch von Holz sind von der Nachlaßsteuer befreit.

Die Nachlaßsteuer für "timber, trees and wood" bemißt sich

- a) wenn das Holz aufbereitet verkauft wird, nach dem erzielten Nettoertrag, und
- b) wenn es auf dem Stock veräußert wird, nach dem Holzverkaufswert (= Marktwert, principal value) im Zeitpunkt des Erbganges (abzüglich derjenigen Steuern, die bei eventuell getätigten Fällungen seit dem Tode gezahlt wurden).

Eine genaue Bewertung des Holzvorrates auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers ist somit unumgänglich. Sie ist aber auch deshalb erforderlich, weil sich die Verpflichtung zur Zahlung der "estate duty" beim gefällt verkauften Holz ebenfalls nur auf das beim Todesfall vorhandene erstreckt. Der sich von diesem Zeitpunkt an ergebende natürliche Wertzuwachs bleibt selbstverständlich von jeder Belastung durch den Erbgang frei. Sobald also die dem Holzwert im Zeitpunkt des Erbfalles entsprechende Steuer einschließlich Zinsen gezahlt ist, entfällt eine weitere steuerliche Belastung. Wurde der Holzwert zum Zeitpunkt des Erbganges nicht eigens ermittelt, so ist bei jedem Verkauf bis zum nächsten Erbgang - also unbegrenzt - Steuer zu zahlen. Die Verpflichtung zur Zahlung von Erbschaftsteuer erlischt mit dem Eintritt eines neuen Erbfalles, d.h. mit dem Tode des Nachfolgers, und zwar auch dann, wenn die Steuer nach dem ursprünglich ermittelten Holzwert noch nicht voll entrichtet ist. Zur Ermittlung des Nettoertrages sind die gesetzlich festgesetzten betriebsnotwendigen Ausgaben (necessary outgoings) vom Verkaufserlös abzusetzen. Unter Erlös sind sämtliche durch Verkauf von Holz (mit Ausnahme von "underwood") und Rinde erzielten Einnahmen zu verstehen. Nicht inbegriffen ist der Wert des Holzes, das im eigenen Betrieb für Reparaturen usw. verbraucht wird, also zur Erhaltung des Vermögens dient. Dies ist von der "estate duty" frei. Als "necessary outgoings" sind erlaubt: die Verkaufskosten, die Fällungs-, Aufbereitungs- und Bringungskosten, die Kosten für die Wiederherstellung von Zäunen, Gräben, Straßen und Toren, soweit sie mit der Holzernte

im Zusammenhang stehen und vom Verkäufer verursacht werden, ferner die Wiederaufforstungskosten und die Verwaltungskosten ("expenses of management so far as intrinsically necessary"). Bezüglich der Wiederaufforstungskosten ist zu bemerken, daß sie sich nur auf diejenigen Flächen erstrecken dürfen, auf denen zur Zeit des Vermögensüberganges Bäume gestanden haben. Andere Aufforstungskosten dürfen nicht abgezogen werden. Daraus ergibt sich auch, daß Erträge aus Neuaufforstungsflächen nicht zur "estate duty" herangezogen werden können. Erhaltene Wiederaufforstungsbeiträge bzw. Zuschüsse von der Forestry Commission verringern die aus eigener Kraft aufzubringenden Wiederaufforstungskosten. In den Verwaltungskosten dürfen jene Posten nicht enthalten sein, die bei der Ermittlung des Bodenwertes abgesetzt worden sind: "Drainage rates, land tax, tithe redemption annuity, chief rents, rent or insurance" (C.E. HART, 1954).

Der progressive Tarif der Nachlaßsteuer nimmt keinerlei Rücksicht auf die verwandtschaftlichen Verhältnisse zwischn Erblasser und Erwerber (vgl. Abb. 20). Bei der Ermittlung des anzuwendenden generellen Steuersatzes ist von dem um den Wert des wachsenden Holzes verminderten Gesamtvermögenswert auszugehen. Auf den Teil des landwirtschaftlichen Vermögens (= sämtliches Acker-, Weide- und Waldland sowie die mit dessen Bewirtschaftung im Zusammenhang stehenden Gebäude) findet dann der um 45% reduzierte Steuersatz Anwendung. Dadurch wirken die an sich sehr hohen Steuersätze weniger konfiskatorisch als es auf den ersten Blick erscheint.

Im Falle kurz aufeinanderfolgender Erbgänge (quick successions) sieht das Gesetz (FA 1914, sec. 13) beim zweiten Erbfall eine Ermäßigung der "estate duty" vor, und zwar um 50%, wenn seit dem ersten Erbgang nicht mehr als 1 Jahr vergangen ist. Die Ermäßigung beträgt 40%, wenn der nächste Erbgang innerhalb 2 Jahren, 30%, wenn er innerhalb 3 Jahren, 20%, wenn er innerhalb 4 Jahren und 10%, wenn er innerhalb 5 Jahren erfolgt.

Auch die Kapitalverkehrssteuer (CTT) sieht unter der Voraussetzung, daß der Erblasser fünf Jahre lang vor seinem Tod über das Land verfügen konnte und nach einem von der Forestry Commission genehmigten Plan bewirtschaftete oder es im Sinne des Forstgesetzes von 1967 de-

dizierte, vor, daß bei der Übertragung von Todes wegen die zur Zahlung verpflichtete Person innerhalb von zwei Jahren nach dem Tode für einen Steueraufschub hinsichtlich des aufstockenden Bestandes votieren kann, und zwar bis zu dem Zeitpunkt, bis über den aufstockenden Bestand in irgendeiner Weise verfügt wird. Einen solchen Aufschub gibt es nicht bei Schenkungen unter Lebenden. Die Zahlung der Steuer kann hier zwar über 8 Jahre verteilt werden, ohne daß bei Werten bis £ 250 000 Zinsen verlangt werden, sofern die Teilzahlungen fristgemäß geleistet werden. Bei der Übertragung von Todes wegen kann die Zahlung der CTT in bezug auf den Grund und Boden ebenfalls über 8 Jahre verteilt werden, jedoch bei Stundungszinsen von 6%, die bei der steuerlichen Einkommensermittlung nicht abzugsfähig sind.

In bezug auf den aufstockenden Bestand wird die Kapitalverkehrssteuer fällig, sobald darüber, sei es durch Schenkung, Verkauf, Durchforstung oder Endnutzung, verfügt wird, wobei der als Besteuerungsgrundlage dienende Wert infolge des Zuwachses höher sein kann als der Wert im Zeitpunkt des Erbfalls. Bei der Nutzung des aufstockenden Bestandes können von den Verkaufserlösen die Erntekosten und die Kosten der Wiederaufforstung, wenn diese innerhalb von drei Jahren durchgeführt wurde, abgezogen werden. Ob die seit dem Tode angefallenen Bewirtschaftungskosten abgerechnet werden können, ist noch ungeklärt. In jedem Falle können die Ausgaben, die bei der Einkommensteuer geltend gemacht werden, nicht beim Verkaufserlös für die Kapitalverkehrssteuer abgesetzt werden. Beim Verkauf auf dem Stock können nur die Verkaufskosten in Abzug gebracht werden.

Abgesehen von den bereits genannten Einschränkungen brachte die CTT im Vergleich zur Nachlaßsteuer noch hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes eine erhebliche Verschärfung, die darin besteht, daß nicht der generelle Steuersatz im Zeitpunkt des Erbfalls Anwendung findet, sondern der aus der Verfügung über das Holz sich ergebende Nettowert der Progression des Tarifs unterliegt.

Gegenstand der CTT sind die akkumulierten Werte, die zu Lebzeiten einer Person und auf dessen Tod an andere als den Ehegatten übertragen wurden. Der Steuertarif für Schenkungen unter Lebenden beträgt

bei Vermögenswerten bis zu £ 100 000 nur die Hälfte des Steuertarifs, der bei Übertragungen von Todes wegen gilt. Bei größeren Vermögenswerten ab etwa £ 300 000 gleicht der Schenkungssteuertarif sich dann langsam an den höheren Erbschaftssteuertarif an.

Die in Irland seit 31. März 1975 außer Kraft getretene Nachlaßsteuer hat dieselbe Ausprägung wie die beschriebene britische Estate Duty, jedoch ohne die 45%ige Reduktion für landwirtschaftliches Vermögen, die im Vereinigten Königreich erst 1949 eingeführt wurde. Auch Irland beabsichtigt, die "death duties" durch (eine Vermögenssteuer und) eine Kapitalerwerbsteuer (Capital Acquisitions Tax) zu ersetzen.

Neben der Nachlaßsteuer mit ihren nach dem Vermögenswert (Principal Value of the Estate) abgestuften Steuersätze von 4-55% (vgl. Abb. 21) gab es in Irland bis zum 31. März 1975 noch die im Vereinigten Königreich seit 1949 weggefallene Erbanfallsteuer (legacy and succession duty) mit folgenden vom Verwandtschaftsgrad abhängigen proportionalen Steuersätzen:

- | | |
|--|------|
| A. Ehegatten, Kinder, Enkel, Eltern oder
andere lineare Verwandte | 0% |
| B. Brüder und Schwestern und deren Abkömmlinge | 10% |
| C. Andere Personen | 20%. |

In bestimmten Fällen wurde bei Kategorie B und C noch eine zusätzliche Erbanfallsteuer von 1 1/2% erhoben.

Bei der Nachlaßsteuer gab es einen Steuernachlaß für die Witwe und die abhängigen Kinder, wenn der Nettovermögenswert £ 100 000 nicht übersteigt. Der Steuernachlaß war für die Witwe auf £ 4 000 und für jedes unterhaltspflichtige Kind auf £ 2 000 begrenzt.

Von der Erbanfallsteuer waren Vermögenswerte nach Abzug der Nachlaßsteuer unter £ 10 000 ausgenommen. Wenn der Nettovermögenswert £ 10 000 übersteigt, darf der Betrag der Erbanfallsteuer nicht höher sein als der die £ 10 000 übersteigende Betrag.

Die im Zeitpunkt der Berichterstattung noch nicht verabschiedete Kapitalerwerbsteuer soll auf die ab 28. Februar 1974 getätigten Schenkungen und auf die ab 1. April 1975 erlangten Erbschaften er-

hoben werden. Steuerbemessungsgrundlage ist grundsätzlich der Verkehrswert. Bei dem von einem irischen Farmer erworbenen landwirtschaftlichen Vermögen gilt jedoch der "agricultural value". Es ist dies ebenfalls der Verkehrswert, der jedoch um 50% des Marktwertes oder um £ 100 000, je nachdem, welcher Betrag geringer ist, ermäßigt wird. Zum landwirtschaftlichen Vermögen gehört auch das in Irland gelegene Waldland.

Nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser (Schenker) und Erwerber werden bei der Kapitalerwerbsteuer vier Steuerklassen unterschieden. In der am niedrigsten besteuerten Klasse (Ehegatten, Abkömmlinge) sind £ 150 000 steuerfrei; der marginale Steuersatz beträgt in dieser Klasse 50% (vgl. Abb. 21).

In Italien gibt es eine Nachlaßsteuer auf dem Gesamtwert des Nettobestandes (Imposta sul valore globale dell'asse ereditario netto) und eine Erbanfallsteuer (Schenkungssteuer) auf den Wert des Erbanteils (der Schenkung) (Imposta sulle quote di eredità e sulle donazioni). Von der Erbanfall- bzw. Schenkungssteuer sind allerdings der Ehegatte und die Abkömmlinge nicht betroffen.

Bemessungsgrundlage für die Nachlaßsteuer ist die Summe aller Vermögensgegenstände, die in bezug auf die beweglichen und unbeweglichen Güter mit dem Verkaufswert anzusetzen sind. Vom Bruttowert des Bestandes können die für den Zeitpunkt des Erbfalls nachgewiesenen Schulden und die durch die Krankheit des Erblassers während der letzten sechs Monate vor seinem Tode bedingten Ausgaben sowie die Bestattungsgelder (bis zu 500 000 Lit) abgezogen werden. Für die Erbanfallsteuer gilt ebenfalls dieser auf die einzelnen Erben aufgeteilte Nettowert, jedoch gekürzt um den Betrag der angefallenen Nachlaßsteuer.

Der progressive Tarif der Nachlaßsteuer beginnt mit 3% bei einem steuerpflichtigen Nachlaßwert von über 30 Millionen Lit und reicht bis 31% bei einem Vermögenswert über 1 000 Millionen Lit. Der Tarif der Erbanfall- bzw. Schenkungssteuer ist ebenfalls progressiv gestaltet und kennt die folgenden drei vom Verwandtschaftsgrad abhängigen Steuerklassen:

- I Brüder und Schwestern sowie "affini" in direkter Linie
(steuerfrei bis 3,5 Millionen Lit, Steuersätze von 3% bis 19% bei über 1 000 Millionen Lit)
- II andere "parenti" bis zum vierten Grad und "affini" bis zum dritten Grad (steuerfrei bis 2 Millionen Lit, Steuersätze von 3% bis 24% bei über 1 000 Millionen Lit)
- III andere Personen (steuerfrei bis 1 Millionen Lit, Steuersätze von 3% bis 29% bei über 1 000 Millionen Lit).

Aufgrund des Art. 9, D.P.R. Nr. 601, sind Erbschaften und Schenkungen zwischen Verwandten in auf- und absteigender Linie und zwischen Ehegatten, die sich auf Waldflächen in den "territori montani" beziehen, auf denen Maßnahmen zum Wiederaufbau des Bestandes oder zur Melioration durchgeführt wurden, von der Erbanfall- und Schenkungssteuer befreit.

Neben den beiden Erbschaftsteuern gibt es noch eine kommunale Steuer auf den Wertzuwachs an Immobilien (Imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili - INVIM), die von denjenigen geschuldet wird, zu dessen Gunsten die kostenlose Eigentumsübertragung vorgenommen wird. (Im Falle der Veräußerung ist der Steuerschuldner der Verkäufer). Diese INVIM fällt nicht an bei einer Übertragung von Todes wegen, wenn die Familie den Besitz selbst bewirtschaftet. Eigenbewirtschaftung durch die Familie (diretto-coltivatrice) ist gegeben, wenn diese sich direkt der Landwirtschaft und der Viehzucht widmet, wobei nicht weniger als 1/3 der Arbeitskräfte in diesem Bereich tätig sein müssen. Bei der Berechnung der Arbeitskräfte ist die Arbeit der Frauen der Arbeit der Männer gleichgestellt.

Der kommunalen Wertzuwachssteuer unterliegen nicht die natürlichen Wertzuwächse der land- und forstwirtschaftlich bewirtschafteten Böden in Form der Früchte oder des Holzzuwachses. Sie bezieht sich also im Bereich der Land- und Forstwirtschaft nur auf den Wertzuwachs am Grund und Boden und an Gebäuden. Die Bemessungsgrundlage ist die Differenz zwischen dem Marktwert bei der letzten Besteuerung und dem beim weiteren Eigentumsübergang festgestellten Wert, gleichgültig aus welchem Grunde der Eigentumsübergang stattfand.

Die kommunale Wertzuwachssteuer ist von der Erbschaftsteuer abzugsfähig.

Während in Luxemburg die meisten Steuergesetze, die von der deutschen Besatzung während des 2. Weltkrieges eingeführt wurden, in ursprünglicher oder abgewandelter Form beibehalten wurden, ist auf dem Gebiet der Erbschaftsbesteuerung gemäß Art. 1 des Großherzoglichen Beschlusses vom 21.12.1944 das frühere luxemburgische Recht wieder eingeführt worden, das noch auf das von der Zugehörigkeit zu Frankreich bestimmte Gesetz vom 27.12.1817 zurückgeht. So erklärt sich auch, daß unbewegliche Güter grundsätzlich mit ihrem Verkaufswert am Todestag bewertet werden, obgleich bei der Vermögensbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe der Einheitswert die Bemessungsgrundlage darstellt. Von dem Wert aller zur Erbmasse gehörenden beweglichen und unbeweglichen Güter können die Schulden, auch die noch nicht bezahlten Steuern und Lasten sowie andere Beiträge dieser Art, und ferner die Kosten der Bestattung des Erblassers abgezogen werden. Die Erbschaftsteuer beruht auf dem Nettobetrag dessen, was jeder Erbe erhält.

Von der Besteuerung sind ausgenommen:

- der gesetzliche Erbteil, den Erben in direkter Linie erhalten,
- der Erwerb zwischen Ehegatten, sofern gemeinsame Kinder oder Nachkommen vorhanden sind,
- was aus einem Nachlaß erworben wird, dessen Nettowert 20 000 Flux nicht übersteigt.

Der Erbschaftsteuertarif besteht aus zwei Teilen: zunächst gibt es je nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser und Erben bestimmte Steuersätze von 0-15%, diese werden dann noch je nach der Höhe des jeweiligen Erwerbs progressiv erhöht. Diese Progression setzt bei Erwerben von über 100 000 Flux ein und reicht von 1/10 bis zu 22/10 der ursprünglichen vom Verwandtschaftsgrad abhängigen Steuersätze.

Aufgrund des Pflichtteilsanspruchs der Kinder kann der Erblasser nur über einen bestimmten Teil frei verfügen. Dieser freie Vermögensteil beträgt bei einem Kind 1/2, bei zwei Kindern 1/3 und bei 3 und mehr Kindern 1/4 des Gesamtvermögens. Für den Teil des Erwerbs, der

dem Erben in direkter Linie zum voraus und außer seinem gesetzlichen Erbteil zugewendet worden ist, beträgt der Steuersatz 2,5% für den frei verfügbaren Teil und 5% für den übersteigenden Teil des Erwerbs.

Bei Schenkungen ist ebenfalls zu unterscheiden, ob diese auf den gesetzlichen Erbteil des Beschenkten angerechnet werden oder nicht. Wenn die Schenkung ohne Befreiung von der Zurückerstattung an die Erbmasse gemacht wird, beträgt der Steuersatz 1,5% und wenn sie im voraus und außer Teil oder mit Befreiung von der Zurückerstattung an die Erbmasse gemacht wird, beträgt der Steuersatz 2% (bezüglich anderer Übergänge vgl. Tab. 5).

Die progressive Erhöhung der Steuersätze findet sowohl auf die Erbschaftsteuer als auch auf die Übergangssteuer (droit de mutation par décès), die von dem im Ausland lebenden Erblasser auf das in Luxemburg gelegene unbewegliche Vermögen erhoben wird, sowie auf etwaige Strafgeelder Anwendung, nicht hingegen auf die Schenkungssteuer, die als Registrierungssteuer erhoben wird. Es ist somit in manchen Fällen steuerlich günstiger, wenn die Übertragung durch Übergabevertrag schon zu Lebzeiten des Erblassers vorgenommen wird.

In den Niederlanden basieren sowohl die Erbschaft- als auch die Schenkungssteuer auf dem Successiewet 1956. Als Steuerbemessungsgrundlage ist der Wert des Erworbenen im Zeitpunkt des Erwerbs maßgebend. Für die Wertermittlung gelten im allgemeinen die gleichen Grundsätze wie bei der Vermögensbesteuerung. Für unbewegliche Güter gilt also der Verkaufswert, der sich bei Landgütern im Sinne des Naturschönheitsgesetzes nach den in Abschnitt 1.1.1. mitgeteilten Vorschriften auf 2/3 des sogenannten Bestimmungswertes, im Falle der Offenstellung auf 1/4 des Bestimmungswertes, ermäßigt. Vom Nachlaßwert sind als Lasten die Kosten des Leichenbegräbnisses und die rechtmäßigen Schulden des Erblassers abzugsfähig.

Der steuerpflichtige Erwerb, auf den der Tarif Anwendung findet, ergibt sich nach Abzug folgender persönlicher Freibeträge

- in bezug auf Erbschaften:

250 000 Fl für den überlebenden Ehegatten;

9 000 Fl für Kinder unter 21 Jahre; dieser Betrag wird um

Tab. 5: Steuersätze der Erbschaft-, Übergangs- und Schenkungssteuer in Luxemburg

Vererbung oder Schenkung in direkter Linie	Erbschaftsteuer	Übergangssteuer	Schenkungssteuer
	auf gesetzlichen Erbteil 0%		ohne Befreiung von der Rückbringung 1,5%
	auf verfügbaren Teil im voraus und außer Teil 2,5%		im voraus und außer Teil oder mit Befreiung von der Rückbringung in Natur 2%
	auf den Rest, den gesetzl. Erbteil ausgenommen 5%	2%	
zwischen Eheleuten	mit zemeinsamen Kindern 0% oder Abkömmlingen 0%	mit gemeinsamen Kindern oder Abkömmlingen 5%	
	ohne gemeinsame Kinder 6%	ohne gemeinsame Kinder 6%	4%
zwischen Geschwistern	6%	6%	5%
zwischen Onkeln oder Tanten und Neffen oder Nichten, zwischen dem Adoptierenden und dem Adoptierten	9%	9%	7%
zwischen Großonkeln oder Großtanten und Großneffen oder Großnichten, zwischen dem Adoptierenden und den Abkömmlingen des Adoptierten	10%	10%	8%
zwischen Schwiegervater oder Schwiegermutter und Schwiegersohn oder Schwiegertochter	15%	15%	7%
zwischen allen anderen Verwandten und nichtverwandten Personen sowie zwischen Schwiegervater oder Schwiegermutter und Schwiegersohn oder Schwiegertochter, wenn der Ehegatte der beiden letzteren verstorben ist, ohne gemeinsame Kinder hinterlassen zu haben	15%	15%	12%
Teilung des Nachlasses durch den Erblasser (Elterliche Teilung)			auf gesetzl. Erbteil 1,5% auf verfügbaren Teil im voraus und außer Teil 2% auf den über den gesetzl. Erbteil hinausgehenden Teil, wenn es keine Bestimmung im voraus gibt 2,5%

Quelle: KROTH, W.: Die Systeme der Waldbesteuerung und die steuerliche Belastung privater Forstbetriebe in einigen europäischen Ländern.
Band II. München 1962

2 250 Fl für jedes Jahr erhöht, um das der Erwerber jünger als 21 Jahre ist;

6 000 Fl für Kinder über 21 Jahre, für Großeltern, Enkel und andere Verwandte;

50 000 Fl für Eltern;

- in bezug auf Schenkungen (Eltern an Kinder):

2 000 Fl/Jahr für jedes Kind;

10 000 Fl für ein Kind in dem Jahr, in dem es heiratet.

Erfolgt die Schenkung an ein verheiratetes Kind, dann ist sie bis zu 1/10 des Einkommens der Eltern befreit, für das diese im vorausgegangenen Jahr zur Einkommensteuer veranlagt wurden, jedoch höchstens bis zu 5 000 Fl pro Jahr und Kind.

Der progressive Steuertarif (vgl. Abb. 23) ist nach dem Verwandtschaftsverhältnis des Erblassers (Schenkers) zum Erwerber in folgende sechs Klassen unterteilt:

I Kinder, Ehegatte

II Abkömmlinge zweiten oder entfernteren Grades

III Blutsverwandte in gerader aufsteigender Linie

IV Brüder und Schwestern

V Kinder von Brüdern und Schwester

VI alle übrigen mit Ausnahme der juristischen Personen

Wenn der Erwerber ein Abkömmling oder der Ehegatte des Erblassers ist und vier oder mehr minderjährige Kinder hat, erhält er eine Ermäßigung von 10% für jedes über das dritte Kind hinausgehende Kind bis zu einem Höchstbetrag von 1 000 Fl oder 40% dessen, was er nach dem vorstehenden Tarif schuldig sein würde. Einem minderjährigen Kind wird ein volljähriges unter 27 Jahre altes Kind gleichgestellt, sofern es sich in Berufsausbildung befindet und größtenteils auf Kosten des Erwerbers unterhalten wird.

1.5. Grund- oder Liegenschaftsbesteuerung

Im Gegensatz zur Einkommensteuer, die "ihrem Wesen nach einheitlich, synthetisch, zusammenfassend" ist und die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigt, gehören die Grund-

oder Liegenschaftssteuern bzw. die Landsteuern zu den sogenannten Ertragssteuern, d.h. zu den Steuern, die unmittelbar an die verschiedenen Ertragsquellen bzw. Objekte anknüpfen und die subjektiven Verhältnisse der Steuerpflichtigen nicht berücksichtigen. Man hat diese Steuern deshalb auch als Objektsteuern oder Realsteuern bezeichnet.

Eine der wichtigsten Ertragsquellen ist von alters her der Grund und Boden und so gehören diese recht verschieden ausgeprägten Land-, Boden- oder Grundsteuern auch zu den ältesten Steuerformen. Die Bezeichnungen dieser Steuern treffen allerdings nicht immer ganz den Besteuerungstatbestand, da es sich dabei nicht nur um Grundrentensteuern handelt, sondern gelegentlich auch um Steuern, die nicht nur den reinen Bodenertrag, sondern den Gesamtertrag aus dem Grund und Boden mit Einschluß des Ertrags aus Arbeit und investiertem Kapital erfassen. In den Ländern, in denen der Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke früher eine größere Bedeutung zukam oder auch heute noch zukommt, erfolgt jedoch stets eine Aufspaltung der Erträge aus Grund und Boden in eine reine Grundrente und in einen Bewirtschaftungsertrag bzw. in ein Pächtereinkommen (z.B. Irland, Italien, Vereinigtes Königreich).

Maßgebliche Voraussetzung für eine Grund- oder Liegenschaftsbesteuerung ist eine vollständige Katastrierung des Grund und Bodens und eine Einschätzung des Ertrags oder der Ertragsfähigkeit. Dies wird gelegentlich über den Miet- oder Pachtwert vorgenommen (z.B. Vereinigtes Königreich, Irland, Frankreich). Anstelle der Einschätzung des Ertrags oder der Ertragsfähigkeit wird dort, wo ein im Hinblick auf die Vermögensbesteuerung ausgebautes Bewertungssystem vorhanden ist, an die steuerlichen Vermögenswerte selbst angeknüpft, sofern diese als Ertragswerte ermittelt wurden (z.B. Deutschland, Luxemburg). In gewissem Sinne gilt dies auch für Dänemark, wo der Bodenertrag (grundverdi) von Waldgrundstücken über einen bestimmten Prozentsatz aus dem "Normalwert des Waldes" abgeleitet wird.

Steuerbemessungsgrundlagen für die Grund- oder Liegenschaftssteuern sind demnach Katasterwerte, meist in Form durchschnittlicher Jahreserträge (Belgien, Frankreich, Italien, Vereinigtes Königreich, Irland), oder speziell für steuerliche Zwecke ermittelte Vermögens-

werte (Deutschland, Luxemburg, Dänemark). Die Steuersätze sind in der Regel proportional. Die Höhe der aus diesen Steuern resultierenden Grundstücksbelastung läßt sich nur für den Einzelfall zutreffend ermitteln, da die Steuer- bzw. Hebesätze von Gebietskörperschaften, denen diese Steuern meist zugewiesen sind, je nach deren Finanzbedarf in recht unterschiedlicher Höhe festgesetzt werden.

In Belgien ist die ehemalige Grundsteuer in die Einkommensbesteuerung in der Form integriert worden, daß auf die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eine Vorauszahlung (précompte immobilier) zu leisten ist, die an den Staat 3% des Katastereinkommens beträgt. Die Steuerzuschläge (centimes additionnels) zugunsten der Provinzen und Gemeinden, das ist die eigentliche Grundsteuer, die zusammen mit dieser Vorauszahlung zur staatlichen Einkommensteuer erhoben werden, betragen bis zum 20- bis 25-fachen des Vorauszahlungsbetrages an den Staat. Die "centimes additionnels" schwanken außerordentlich stark von Provinz zu Provinz bzw. von Gemeinde zu Gemeinde.

In Dänemark ist jedes unbewegliche Vermögen, für das ein Bodenwert festgesetzt ist, mit der sowohl an die Gemeinden als auch an den Kreis zu entrichtenden Grundsteuer belastet. Diese Steuer bemißt sich nach einem bestimmten, für alle Grundstücksarten gleichen, aber von Gemeinde zu Gemeinde und von Bezirk zu Bezirk wechselnden Promillesatz vom Bodenwert. Bewegliches Vermögen, das dem Staat oder den Gemeinden gehört, ist von der Grundsteuer befreit, sofern es nicht gewerbsmäßig (z.B. forstwirtschaftlich) genutzt wird.

Wenn ein Wald durch Brand, Sturm, Schwammbefall und dergleichen geschädigt wurde und dadurch der Vermögenswert wesentlich geringer als der Normalwert wird, kann die Kommunalbehörde den Bodenwert des Waldes um einen Betrag herabsetzen, der dem Unterschiedswert zwischen Normalwert und Vermögenswert entspricht. Daraus resultiert eine Verringerung der Grundsteuer bis zu dem Zeitpunkt, bis zu dem der Normalzustand des Waldes wieder hergestellt ist.

Die Ermittlung der Grundsteuer sei an folgendem Beispiel veranschaulicht: bei einem Bodenwert von 1 180 Dkr/ha (das sind 40% von

2 950 Dkr, einem Betrag, der sich aus dem Normalwert von 9 400 Dkr nach Abzug der allgemeinen Kosten in Höhe von 6 450 Dkr ergibt) beträgt die Grundsteuer bei einem Steuersatz von 10 o/oo an die Primärkommune und einem Steuersatz von 20 o/oo an die Amtskommune, jeweils in vollen Kronen gerechnet, 36 Dkr/ha.

Neben der Grundsteuer gibt es in Dänemark noch eine als Objektsteuer zu betrachtende sogenannte Eigentumsschuld, die allerdings nur noch vorübergehend sowohl an den Staat als auch an die Gemeinden zu entrichten ist. Die Eigentumsschuld an den Staat wurde seit 1957 fixiert. Davor wurde sie als ein bestimmter Promillesatz des Unterschiedswertes zwischen Vermögens- und Bodenwert berechnet. Diejenigen Vermögen, für die im Steuerjahr 1965/66 eine Eigentumsschuld zu bezahlen war, sind weiterhin mit dieser Steuer belegt, die jedoch in der Zwischenzeit nach folgender Skala herabgesetzt wurde:

mit 1/7 nach der 13. allgemeinen Bewertung (1965),
mit 1/6 nach der 14. allgemeinen Bewertung (1969),
mit 1/5 nach der 15. allgemeinen Bewertung (1973).

Nach der 16. (1977), der 17. (1981), der 18. (1985) allgemeinen Bewertung wird die Steuer mit 1/4 bzw. 1/3 bzw. 1/2 herabgesetzt; sie fällt ganz weg nach der 19. allgemeinen Bewertung (1989).

Die Bemessungsgrundlage für die kommunale Eigentumsschuld ist ebenfalls ein fixierter Wert, der sich aus dem tatsächlichen Vermögenswert minus dem Bodenwert und einem bestimmten Abzug ergab; er entspricht dem Betrag, nach dem sich für 1960/61 die kommunale Eigentumsschuld berechnete. Maßgebend für die Fixierung der kommunalen Eigentumsschuld war der für das Steuerjahr 1960/61 geltende Promillesatz. Dieser Steuersatz wurde 1965/66 um 1/7 herabgesetzt. Der staatlichen Eigentumsschuld entsprechende Herabsetzungen erfolgten nach der 14. und 15. allgemeinen Bewertung und sollen auch bei den nachfolgenden Bewertungen erfolgen.

Wenn der Unterschiedswert (Vermögenswert minus Bodenwert) bei einer Bewertung kleiner als 5% des Bodenwertes wird, dann wird der fixierte Wert auf 0 festgesetzt mit der Folge, daß die kommunale Eigentumsschuld fortfällt. Sofern der Unterschiedswert geringer wird als bei der letzten vorausgehenden Bewertung, ohne jedoch unter die 5%-

Grenze zu kommen, und kann dieser Rückgang nicht als rein zwischenzeitlich angesehen werden, so kann die Kommunalbehörde auf Antrag den fixierten Wert entsprechend herabsetzen. Daraus ergibt sich eine Verringerung der kommunalen Eigentumsschuld. Entsprechendes gilt auch für die staatliche Eigentumsschuld. In dem Umfang, in dem eine Kommunalbehörde einen Besitz von der kommunalen Eigentumsschuld freistellt, kann auch eine Freistellung von der fixierten Eigentumsschuld an den Staat erfolgen.

Eine Befreiung von der kommunalen Grundschuld hat zur Folge, daß der Besitz auch von der kommunalen Eigentumsschuld befreit wird.

In Deutschland ist bei der Berechnung der Grundsteuer von einem Steuermeßbetrag auszugehen, der sich für die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft mit 6 o/oo des Einheitswertes ergibt. Die Gemeinden bestimmen meist jährlich, mit welchem Hundertsatz (Hebesatz) des Steuermeßbetrages die Steuer zu erheben ist. Für die Grundsteuer A (Betriebe der Land- und Forstwirtschaft) betragen die gewogenen Durchschnittshebesätze in

	<u>1972</u>	<u>1971</u>	<u>1970</u>
Schleswig-Holstein	202	201	199
Niedersachsen	226	225	223
Nordrhein-Westfalen	119	119	119
Hessen	229	234	233
Rheinland-Pfalz	234	226	226
Baden-Württemberg	226	223	220
Bayern	269	275	275
Saarland	155	154	155
Hamburg	150	125	125
Bremen	146	146	146
Berlin (West)	150	150	150
Bundesgebiet	217	217	217

Die Grundsteuer ist zu erlassen für Grundbesitz, dessen Erhaltung wegen seiner Bedeutung für Kunst, Geschichte, Wissenschaft oder Naturschutz im öffentlichen Interesse liegt, wenn die erzielten Einnahmen und die sonstigen Vorteile (Rohertrag) in der Regel unter den jährlichen Kosten liegen. Bei Park- und Gartenanlagen von

geschichtlichem Wert ist der Erlaß von der weiteren Voraussetzung abhängig, daß sie in dem billigerweise zu fordernden Umfang der Öffentlichkeit zugänglich gemacht sind. Forstbetriebe konnten bislang von dieser Bestimmung noch keinen Nutzen ziehen. Die Grundsteuer kann ferner bei einer wesentlichen ($> 20\%$) Ertragsminderung in Höhe des Prozentsatzes erlassen werden, der $\frac{4}{5}$ des Prozentsatzes der Minderung des normalen Rohertrages entspricht. Bei reinen Forstbetrieben ist die Ertragsminderung danach zu bestimmen, in welchem Ausmaß eingetretene Schäden den Ertragswert der forstwirtschaftlichen Nutzung bei einer Wertfortschreibung mindern würden.

•

In Frankreich gibt es eine ganze Reihe von sogenannten Lokalsteuern (impôts locaux), zu der auch die Grundsteuer, die taxe foncière, gehört, welche seit 1.1.1974 die alte contribution foncière ablöste. Zu den Abgaben zugunsten öffentlicher Einrichtungen und Organisationen, die auf der gleichen Grundlage wie die Grundsteuer, nämlich dem Katastereinkommen, erhoben werden, gehören:

- die Landwirtschaftskammerabgabe (l'imposition pour frais de Chambre d'Agriculture)
- die Beiträge zur landwirtschaftlichen sozialen Ausgleichskasse (la cotisation pour le budget annexe des prestations sociales agricoles (B.A.P.S.A.))
- die fakultative Spezialsteuer für Gemeinschaftsaufgaben der Gemeinden und Bezirke (taxe speciale d'équipement)
- die fakultative Regionalsteuer (la taxe régionale).

Wenngleich diese Abgaben im "Code Général des Impôts" aufgeführt sind und auch in der französischen steuerrechtlichen und finanzwissenschaftlichen Literatur im Zusammenhang mit den Steuern behandelt werden, so tragen sie nur zum Teil Steuercharakter und müssen je nach der Art mehr als Beiträge oder zweckbestimmte Abgaben betrachtet werden.

Die Steuersätze (Steuerzuschläge) zur Grundsteuer werden jährlich von den Gemeinden bzw. Departements nach dem jeweiligen Finanzbedarf festgestellt. Allgemeine Angaben über Durchschnittssätze lassen sich mangels fehlender Unterlagen nicht machen.

Von der Grundsteuer sind auf Antrag befreit aufgeforstete oder wiederaufgeforstete Grundstücke auf die Dauer von 30 Jahren nach der Aufforstung bzw. Wiederaufforstung. Nicht in den Genuß dieser vorübergehenden Steuerbefreiung kommen Naturverjüngungen. Nach einer Anweisung des Directeur Général des Eaux et Forêts vom 7.5.1952 wird ein 30jähriger Steuernachlaß, soweit er die Anreicherung von Niederwald mit Nadelholz angeht, unter der Bedingung eines je nach Baumarten minimalen Bestockungsgrades gewährt:

<u>Anzahl Pflanzen/ha</u>	<u>Baumarten</u>
1 200	Kiefern außer Weymouthskiefer und Pinus insignis
800	Tanne, Nordmannstanne, Fichte, Zeder, Lärche, Zypresse und korsische Kiefer
400	Douglasie, Sitkafichte, Abies grandis Tsuga heterophylla, Pinus insignis

Im Falle von Kalamitäten (Hagel, Eis, Überschwemmungen, Feuer und andere) wird auf Antrag eine Ermäßigung der Grundsteuer gewährt. Wenn davon größere Flächen einer Gemeinde betroffen werden, kann dies im Wege einer Kollektivermäßigung geschehen.

Zur Ermittlung der Ermäßigung (Minderung der Besteuerungsbasis) sind zwei Möglichkeiten gegeben. Die erste besteht darin, daß die Besteuerungsbasis um einen bestimmten Prozentsatz gekürzt wird, der sich unter Berücksichtigung des Verlustes sowie des Bestandsalters im Zeitpunkt des Schadens ergibt. Bei einem Verlust von 20% an einem 80-jährigen Bestand und bei einer Umtriebszeit von 90 Jahren würde sich z.B. eine Minderung der Besteuerungsbasis von 17,8% auf die Dauer von 10 Jahren ergeben ($\frac{20}{100} \times \frac{80}{90} = 17,77\%$). Das Grundstück würde in diesem Falle in der ursprünglichen Katasterklasse bleiben. Die zweite Möglichkeit wird in der Änderung des Katasterwertes gesehen. Eine Änderung des Pachtwertes um 1/10 erlaubt eine entsprechende Änderung des Katasterwertes. Wenn der Schaden an dem Waldbestand eine dauernde Minderung des Einkommens um mindestens 10% mit sich bringt, ist es möglich, eine Änderung der Einstufung des Grundstücks in eine niedrigere Katasterklasse zu beantragen.

In Italien sind die ehemaligen Ertragsteuern in einer Einheitseinkommensteuer aufgegangen, so daß man nun von einer Lokalsteuer auf

Einkünfte bzw. einer lokalen Einkommensteuer (imposta locale sui redditi = ILOR) spricht. Für diese Steuer bildet ebenso wie bei der Einkommensteuer das Katastereinkommen die Grundlage, ja man kann sagen, daß es sich praktisch nur um einen Zuschlag zur Einkommensteuer handelt. Die Höhe des Steuersatzes, der sich aus mehreren Einzelsätzen ergibt, liegt zwischen 9,40 und 14,70%. Die nach dem Finanzbedarf der Gebietskörperschaften und sonstigen zur Zwangsabgabe berechtigten Institutionen bemessenen Einzelsteuersätze liegen zwischen

6,00 und 8,50% zugunsten der Gemeinde,

1,50 und 2,50% zugunsten der Provinzen,

1,00 und 2,00% zugunsten der Regionen,

0,40 und 1,20% zugunsten der "Camera di Commercio Industria
Agricoltura e Artigianato"

und bei 0,50% zugunsten der "Aziende di cura, soggiorno o
turismo".

Die Lokalsteuern werden gemäß Art. 9, D.P. Nr. 601 vom 29.9.1973 auf die Hälfte ermäßigt für:

- a) Grundstücke, die mindestens 700 m über dem Meeresspiegel liegen und solche, die zu Katasterparzellen gehören, die sich nur zum Teil in dieser Höhe befinden. Die Steuerermäßigung wird auf Antrag gewährt, und zwar mit Beginn des Jahres, das auf die Antragstellung folgt;
- b) Grundstücke, die im Verzeichnis der Gebirgsgebiete (territori montani), das von der zentralen Schätzkommission (Commissione censuaria centrale) aufgestellt wurde, enthalten sind. Die Steuerermäßigung wird amtlich verfügt und tritt mit dem Jahr in Kraft, das auf die Einbeziehung der Grundstücke in das oben genannte Verzeichnis folgt;
- c) Grundstücke, die zu einem Meliorationsgebiet im Gebirge gehören. Die Steuerermäßigung wird, wenn es sich um das Gebiet einer ganzen Steuergemeinde handelt, amtlich verfügt und tritt mit dem Jahr in Kraft, das auf die Bildung eines solchen Meliorationsgebietes folgt. Andernfalls muß die Steuerermäßigung von den betroffenen Personen selbst oder in deren Vertretung von den Ge-

meinden für all diese beantragt werden. Sie beginnt dann mit dem Jahr, das auf die Antragstellung folgt.

Zu den Gebirgsgebieten zählen diejenigen Steuergemeinden, die mit mindestens 80% ihrer Fläche über 600 m NN liegen, sowie diejenigen, bei denen der Höhenunterschied zwischen dem höchsten und tiefsten Punkt mindestens 600 m beträgt.

Neben den dauernden Steuerermäßigungen gibt es gemäß Art. 8, D.P. Nr. 601, noch vorübergehende Befreiungen von der Steuer, von denen folgende für die Forstwirtschaft von besonderer Bedeutung sind:

- a) Unter der Leitung und Aufsicht der Forstbehörde (autorità forestale) wiederaufgeforstete Grundstücke sind auf die Dauer von 15 oder 40 Jahren von der Steuer befreit, je nachdem, ob es sich um Nieder- oder Hochwald handelt.
- b) Privater Niederwald, der aufgrund besonderer vom Ministerium für Landwirtschaft und Forsten genehmigter Pläne in Hochwald umgewandelt wurde und als solcher erhalten wird, ist auf die Dauer von 25 Jahren von der Steuer befreit.
- c) Die höheren Erträge (Einkommen), die durch die Neuanspflanzung von Edelkastanien, Nußbäumen und Pinien erzielt werden, sind auf 20 Jahre von der Steuer ausgenommen, es sei denn, daß es sich um eine Neuanspflanzung handelt, die notwendig wurde, um die Kultur im gewohnten Zustand zu erhalten.
- d) Werden von einem Grundstück, das nach den Regeln einer vollkommenen Melioration verbessert wurde, höhere Erträge erzielt, so sind diese 20 Jahre lang von der Steuer befreit.
- e) Die höheren Erträge, die aufgrund von Bodenverbesserungen erzielt werden, welche in den vorausgehenden Punkten noch nicht aufgeführt sind, werden auf 5 Jahre von der Besteuerung ausgenommen.

Die Steuerbefreiungen beginnen mit dem Jahr, das auf die Beendigung der Wiederaufforstung, der Umwandlung, der Veränderung des Anbaues oder der Verbesserung des Grundstücks folgt.

Beim Verlust von mindestens $\frac{2}{3}$ des gewöhnlichen Bodenertrags infolge von Vorfällen, die bei der Festsetzung der Katasterwerte nicht berücksichtigt wurden, kann die Finanzverwaltung für das Jahr, in dem der Verlust eintrat, eine Steuererleichterung gewähren.

Nachdem die Landsteuer (land tax) im Vereinigten Königreich vollkommen abgelöst ist und die Ablösung der Zehntabgaben (tithes) bis zum 1.10.1996 vollzogen sein wird, diese aber von sehr geringer Bedeutung sind ($\frac{5}{6}$ der Jahreszahlung zur Zehntablösung ist bei der steuerlichen Einkommensermittlung abzugsfähig), bleibt im Zusammenhang mit den Objektsteuern noch auf die Local Rates hinzuweisen. Rates sind Abgaben, die jährlich von den Gemeinden den Benutzern von Grundstücken auf der Grundlage des Jahresertrags auferlegt werden. Der Tatbestand, daß sie nicht als Steuern (Taxes oder Duties) bezeichnet werden, ist darauf zurückzuführen, daß es sich ursprünglich um reine Zweckabgaben mit Gebühren- oder Beitragscharakter handelte. Neben den General Rates, deren Steuercharakter heute unumstritten ist, gibt es noch eine Reihe von Special Rates, die nicht für allgemeine, sondern ganz spezielle Zwecke erhoben werden (z.B. water rates, land drainage rates). Die Landdrainageabgabe kann zwar für die Waldwirtschaft gelegentlich eine gewisse Bedeutung erlangen, bei ihr handelt es sich aber offensichtlich mehr um einen Beitrag als um eine Steuer.

Bei den Rates gibt es keinerlei persönliche Befreiungen oder Ermäßigungen. Ursprünglich gab es auch keine sachlichen Einschränkungen. Gegen Ende des 19. Jahrhunderts wurden dann jedoch gewisse sachliche Befreiungen eingeräumt, die gerade für die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke von Bedeutung sind. Nach dem Agricultural Rates Act von 1896 wurden die Rates für das land- und forstwirtschaftliche Grundvermögen nur mit der Hälfte und ab 1923 (Agricultural Rates Act 1923) nur noch mit $\frac{1}{4}$ der ortsüblichen Steuersätze erhoben; schließlich wurde es aufgrund des Local Government Act 1929 völlig von der Entrichtung dieser Abgabe befreit. Diese Befreiung von Waldland gilt sowohl für Großbritannien als auch für Nordirland. Waldland, das Annehmlichkeiten oder Sportzwecken dient, gehört allerdings nicht zum von der Steuer befreiten

land- und forstwirtschaftlichen Grundvermögen. Besteuerungsgrundlage ist der "rateable value", ein besonderer Jahresnettowert, der sich aus der "gross annual value" nach Abzug von Pauschalbeträgen für Reparaturen, Versicherung und sonstigen Kosten der Grundstücksunterhaltung ergibt.

In Irland werden Rates ebenfalls von den örtlichen Gebietskörperschaften, die in diesem Zusammenhang als "rating authorities" bezeichnet werden, erhoben. Im allgemeinen gehen die Steuerbemessungsgrundlagen für landwirtschaftliche Grundstücke noch unverändert auf die Einführung des Valuation (Ireland) Act 1852 zurück, so daß die heutige Belastung privaten Waldlandes durch diese Abgaben in der Regel von nur geringer Bedeutung ist. Über die Steuersätze (rate in the pound) lassen sich keine Durchschnittsangaben machen.

Vom Staat besessenes Grundvermögen, so auch der Staatswald, ist von dieser Steuer befreit. Jedoch wird von Seiten des Staates an die örtlichen Gebietskörperschaften ein Beitrag anstelle der Rates, bekannt als "bounty in lieu", bezahlt, für den normalerweise die "rateable valuation" die Grundlage darstellt.

Die Grundsteuer Luxemburgs basiert noch auf dem alten deutschen Grundsteuergesetz vom Jahre 1936. Der Grundsteuermeßbetrag ergibt sich bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken aus 8 v.T. für die ersten angefangenen oder vollen 100 000 Flux und aus 10 v.T. für den Rest des Einheitswertes. Der von den Gemeinden festzusetzende Hebesatz liegt für die Grundsteuer A (land- und forstwirtschaftliche Betriebe) zwischen 200 und 300%. Daraus ergibt sich eine Steuerbelastung pro ha, die zwischen 30 Flux und 120 Flux, im Mittel bei etwa 80 Flux, liegt.

In den Niederlanden können die Gemeinden aufgrund Art. 273 des Gemeindegesetzes eine Steuer auf unbewegliche Güter erheben (Onroerend goed belasting). Die Bewertungsgrundlage ist der Verkehrswert oder die Fläche. Sie wird jährlich oder periodisch festgestellt. Die Steuersätze der Gemeinden müssen von den Provinzialbehörden genehmigt werden. Forstflächen in normaler Bewirtschaftung sind von dieser Steuer ausgenommen. Demgegenüber sind andere Gemeindeabgaben bzw.

Abgaben an öffentlich-rechtliche Körperschaften für die Forstwirtschaft von entschieden größerer Bedeutung. Zu nennen sind hier vor allem die Straatbelasting, die Baatbelasting und die Waterschapslasten. Die ersten beiden werden von den Gemeinden mehr als Beitrag zu den Gemeindelasten, wie den Land- und Wasserwegen oder den sonstigen Einrichtungen, aus denen die Grundstückseigentümer Nutzen ziehen, erhoben. Die Waterschapslasten (Polderabgaben) dienen zur Deckung der Ausgaben dieser öffentlichen Einrichtungen, wobei die zwangsweise dazu gehörenden Grundstücksbesitzer zwar den Polderrat selbst wählen, der dann aber hinsichtlich der Abgabenerhebung eine große Autonomie besitzt. Die meisten Waldgrundstücke sind in die am niedrigsten veranlagte Grundstücksklasse eingereiht, weil sie im Vergleich zu den übrigen Grundstücken die geringsten Kosten verursachen. Dennoch kann sich daraus für manche Waldbesitzer eine so hohe Belastung ergeben, daß sie in keinem Vergleich mehr steht zu dem sich aus dieser Einrichtung ergebenden Nutzen, somit also durchaus Steuercharakter annimmt. Die Abgaben, die sehr stark von Provinz zu Provinz und von Polder zu Polder variieren, können zwischen 0 und 80 Fl/ha betragen.

1.6. Umsatzbesteuerung

Die Umsatzsteuer ist ihrem Wesen nach eine allgemeine Verbrauchssteuer, die in die juristische Form einer Verkehrssteuer gekleidet ist. Dadurch, daß sie den Verbrauch der Einkommensbezieher belastet oder die Einkommensverwendung steuerlich erfaßt, hat sie den Charakter einer Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer. Insofern steht eine Differenzierung der Steuersätze zur steuerlichen Entlastung der Güter des elementaren Lebensbedarfs mit der allgemeinen Umsatzbesteuerung durchaus im Einklang.

Schon bei den früheren allgemeinen Warenumsatzsteuern in Form der Brutto-Umsatzsteuern war die volle Überwälzbarkeit auf den Konsumenten ein wesentliches Kennzeichen. Ansonsten würden sie den Charakter einer allgemeinen Verbrauchssteuer verlieren und zu einer Belastung der mit ihrer Abführung betrauten Unternehmen werden.

Wenn eine Brutto-Umsatzsteuer auf mehreren oder gar auf allen Stufen des Produktions- und Verteilungsprozesses ohne Rücksicht auf die vorangegangenen Umsätze von neuem erhoben wird, hängt die Steuerbelastung der Endprodukte nicht nur vom Steuersatz, sondern auch von der Anzahl der Umsätze ab. Aus der mit zunehmender Anzahl von Umsätzen sich verstärkenden effektiven Steuerbelastung ("Lawinenwirkung") folgt die Tendenz zur Unternehmenskonzentration. Der sich schon hier zeigende Mangel an Wettbewerbsneutralität tritt noch klarer im Außenhandel in Erscheinung, da bei der Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip sowohl für die Entlastung der Ausfuhr als auch für die Belastung der Einfuhr die auf den Erzeugnissen tatsächlich lastende Umsatzsteuer nicht bekannt ist und deshalb nur mit Durchschnittssätzen festgesetzt werden kann. Das war der Hauptgrund für die im Bereich der Europäischen Gemeinschaft geforderte Umsatzsteuerharmonisierung, deren Nahziel es war, soweit als möglich die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen. Das zunächst bis 1975 angestrebte Fernziel, nämlich die Beseitigung der Besteuerung der Einfuhr und der steuerlichen Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedsstaaten (Wegfall der Steuergrenzen), hat die Vereinheitlichung der Steuersätze zur Voraussetzung.

Bislang konnte nur das Nahziel, und zwar auch in bezug auf die neu hinzugekommenen Mitgliedsstaaten, durch die Einführung der Mehrwertsteuer erreicht werden. Zur Erreichung des Fernziels bleibt noch ein langer Weg zurückzulegen, denn die Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Anzahl und Höhe der Steuersätze dieser Mehrwertsteuer, ja sogar hinsichtlich der Steuerpflichtigen, des Besteuerungstatbestandes und der Bemessungsgrundlage, sind noch recht beachtlich.

Einen Überblick über die wichtigsten Steuersätze der Mehrwertsteuer in den Ländern der Gemeinschaft gibt Tab. 6. Dabei wird allerdings nur eine Unterscheidung nach vier Kategorien vorgenommen: Normalsatz, ermäßigter Satz, Zwischensatz und erhöhter Satz.

Entscheidend für die heute in den Staaten der Europäischen Gemeinschaft gegebene Vereinheitlichung der Umsatzsteuersysteme waren die

Tab. 6: Mehrwertsteuer-Sätze in den EG-Ländern (in %)
(Stand: November 1976)

	B	DK	D	F	GB	IRL	I	L	NL
Normalsatz	18	15	11	20	8	19,50	12	10	16
ermäßigter Satz	6		5,5	7,5	0	6,75	3 od. 2 od. 5		4
Zwischensatz	14			17,6		11,11	18		
erhöhter Satz	25			33,33 (125)		36,75	30 od. 3)		

Land Steuersatz Beispiele forst- und holzwirtschaftlicher Erzeugnisse

B	18%	Pfosten und Masten für Zäunung gegen Wild
	6%	Holz auf dem Stock, Rohholz, Brennholz
D	11%	Sägewerkserzeugnisse, soweit sie nicht im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Nebenbetriebes erzeugt werden
	5,5%	Rohholz, soweit es nicht von einem pauschalierten forstwirtschaftlichen Betrieb geliefert wird
F	17,6%	eingeschlagenes Rohholz, Sägeware und andere bearbeitete Holzprodukte
	7,5%	Holz auf dem Stock
GB	8%	Rohholz (ohne Brennholz), Sägewerkserzeugnisse
	0%	Brennholz, Holzkohle
IRL	19,5%	bearbeitetes Holz
	6,75%	Rohholz
I	12%	gesägtes Holz
	6%	Rohholz
L	10%	Sägewerkserzeugnisse
	5%	Rohholz, soweit nicht von einem pauschalierten forstwirtschaftlichen Betrieb geliefert
NL	18%	bearbeitetes Holz
	4%	Rohholz

Vorsteuerpauschalierung in bezug auf Forstbetriebe

B	DK	D	F	GB	IRL	I	L	NL
2%	-	4%	3,1 %	-	1%	6%	2%	(4,5%)

Richtlinien des Rates der Europäischen Gemeinschaft zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten. Danach waren die Mitgliedstaaten gehalten, ihr jeweiliges Umsatzsteuersystem durch ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem zu ersetzen, das auf der Basis einer Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auszubilden war. Vorsteuerabzug bedeutet, daß die in den Eingangsrechnungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge, die vom Unternehmer an die Vorlieferanten gezahlt worden sind, bei der Ermittlung der Umsatzsteuerschuld von den in den Ausgangsrechnungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträgen abgesetzt werden können. Führt ein Unternehmer steuerpflichtige Lieferungen oder Leistungen aus, so ist er berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen wird. Rechnungsstellung und Vorsteuerabzug stehen also im engen Zusammenhang. Zum Vorsteuerabzug befähigen grundsätzlich alle von anderen Unternehmern gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge für Lieferungen und Leistungen an den Unternehmer. Bei systemreiner Handhabung ist die Umsatzsteuer für den einzelnen Betrieb lediglich ein durchlaufender Posten. Die Steuertraglast trifft nicht den Betrieb, sondern den Endverbraucher.

Steuertatbestand sind die im Inland ausgeführten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen; meist wird ergänzt, daß es sich nur um solche gegen Entgelt und im Rahmen eines Unternehmens handelt. Gegenstand der Besteuerung sind ferner die Einfuhr und der Eigenverbrauch, gelegentlich auch als Entnahme oder als Eigenlieferung bezeichnet.

Der Kreis der Steuerpflichtigen wird zwar in den einzelnen EG-Staaten unterschiedlich definiert; im Grunde sind es aber die natürlichen oder juristischen Personen, Unternehmer oder Unternehmen, die steuerbare Lieferungen oder Leistungen erbringen, wobei meist darauf abgehoben wird, daß diese im Inland erbracht werden, daß es sich dabei um eine selbständige, regelmäßige oder nachhaltige Tätigkeit handeln muß, oder daß diese Tätigkeit gewerblicher oder handwerklicher Art ist. In der Regel hängt der Kreis der Steuerpflichtigen auch von der Höhe des getätigten Umsatzes ab; in manchen Be-

reichen auch davon, ob die Personen dafür optieren, als Steuerpflichtige angesehen zu werden (z.B. bei landwirtschaftlichen Betriebsinhabern).

In bezug auf die Einfuhr gelten als Steuerpflichtige die Importeure bzw. die Importzollpflichtigen oder die Zollbeteiligten.

Die Bemessungsgrundlage ist bei den Lieferungen und Leistungen der Preis (und die damit verbundenen Kosten) (Belgien, Frankreich, Irland), das Entgelt (Deutschland, Luxemburg, Italien, Niederlande) oder die empfangene Zahlung (Vereinigtes Königreich), jeweils ohne Mehrwertsteuer. Bei der Einfuhr wird fast regelmäßig der Zollwert ohne Mehrwertsteuer (Belgien, Deutschland, Frankreich, Irland, Italien), meist einschließlich der Zollabgaben sowie der Beförderungskosten und Nebenkosten zum Bestimmungsort zugrundegelegt. Gelegentlich findet man auch den Kaufpreis oder den in Rechnung gestellten Betrag (Luxemburg, Niederlande), einschließlich der genannten Zölle und Nebenkosten, als Grundlage der Besteuerung, jedoch stets ohne die Mehrwertsteuer selbst.

Bei den Steuerbefreiungen ist zu unterscheiden zwischen solchen, die unter Abzug der Vorsteuer gewährt werden, wozu regelmäßig die Ausfuhr zählt und jene Güter und Leistungen, für die ein sogenannter Nulltarif gilt, und jenen für die kein Abzug der Vorsteuer vorgenommen werden darf. Einen Nulltarif gibt es in Dänemark, Frankreich, Irland, Italien, Niederlande und im Vereinigten Königreich; meist für einen Bereich von Gütern und Leistungen, der größer ist als derjenige, für den in anderen Ländern eine Steuerbefreiung ohne Abzug der Vorsteuern gilt. Die Steuerbefreiungen ohne Abzug der Vorsteuern beziehen sich vor allem auf kulturelle und soziale Leistungen, auf Umsätze der Post, der Banken und Versicherungen, bestimmte Dienstleistungen, aber auch auf Umsätze, die einer anderen Steuer unterliegen (Grundstücksverkehr).

Unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung und zur Erleichterung des Verfahrens, insbesondere für die nicht zur Buchführung verpflichteten Betriebe, wird in einigen Umsatzsteuergesetzen der EG-Staaten die Möglichkeit der Besteuerung nach Durchschnittssätzen eröffnet bzw. für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft eine spezielle Pauschalregelung getroffen.

In Belgien gilt nach Art. 57 MWStG und der Kgl. VO Nr. 22 vom 15.9.1970 für landwirtschaftliche Betriebe, wozu auch forstliche Produzenten und Baumschulen rechnen, eine Sonderregelung, nach der der Käufer an den Verkäufer (Land- und Forstwirtschaft) pauschal nur den Betrag leistet, der dessen Vorsteuern deckt. Es sind dies hier pauschal 2% des Verkaufspreises. Den Differenzbetrag zum Steuersatz (Rohholz 6%) führt der Käufer an das Finanzamt ab.

Landwirtschaftliche Betriebe, die den Charakter eines gewerblichen Betriebes haben und solche, die noch eine andere, dem Normalsystem unterworfenen Tätigkeit ausüben, unterliegen der Normalveranlagung. Land- und Forstwirte können aber auch für das Normalsystem optieren. Dazu müssen sie eine schriftliche Erklärung abgeben, an die sie mindestens 3 Jahre gebunden sind.

Der Grundstücksverkehr unterliegt nicht der Mehrwertsteuer, sondern einer speziellen Registrierungssteuer mit einem Satz von 12,5% des Verkaufspreises (einschließlich der vertragsmäßig vereinbarten Kosten) bzw. - im Falle des Tausches - des Wertes, der aber nicht niedriger sein darf als der im Falle des Verkaufs erzielbare Preis.

Neben der Mehrwertsteuer erheben die Provinzen Liège, Luxembourg und Namur eine vom Holzkäufer zu zahlende Steuer auf den Verkaufserlös aus dem Holzeinschlag aus denjenigen Waldungen, die in ihrem Gebiet liegen. Diese spezielle Steuer beträgt in der Provinz Liège und Luxembourg 3% und in der Provinz Namur 2% des Verkaufspreises für den Schlag.

In Dänemark gibt es hinsichtlich der Mehrwertsteuer keine Sonderregelung für Holz und Forstprodukte bzw. land- und forstwirtschaftliche Betriebe. Mit der Mehrwertsteuer sind alle Güter und (von bestimmten Befreiungen abgesehen) alle Dienstleistungen zu einem auf allen Stufen des Produktions- und Verteilungsprozesses gleichen Steuersatz von 15% belastet.

In Deutschland beträgt der allgemeine Steuersatz 11%. Die Steuer ermäßigt sich jedoch für bestimmte Lieferungen und Leistungen auf 5,5%. Dazu zählen nach der Anlage 1 zum Gesetz z.B. Lebensmittel, aber auch Rohholz bis zu einem ganz bestimmten Bearbeitungszustand,

das von einem Holzhändler oder von einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, der nicht nach Durchschnittssätzen veranlagt wird, geliefert wird.

Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe ist als Regelfall eine Besteuerung nach Durchschnittssätzen vorgesehen, die darin besteht, daß die in diesen Betrieben anfallenden Vorsteuern zu dem Satz pauschaliert werden, mit dem die Erzeugnisse dieser Betriebe der Umsatzsteuer unterliegen. Für forstwirtschaftliche Erzeugnisse, ausgenommen Sägewerkserzeugnisse, beträgt der Steuersatz bei pauschalierten Betrieben derzeit 4%. Voraussetzung ist, daß die Erzeugnisse im Rahmen der Forstwirtschaft anfallen. Insbesondere handelt es sich dabei um folgende Produkte: Stammholz, Stangen, Schichtholz (Industrie- und Brennholz), Abfallholz (Reisig), Rinde, Baumharz, Weihnachtsbäume und forstliche Nebenerzeugnisse, wie z.B. Schmuckreisig, Forstsamen, Waldstreu, Pilze, Beeren. Der Steuersatz für die übrigen Umsätze eines forstwirtschaftlichen Betriebes beträgt 6%. Dazu gehören u.a. Sägewerkserzeugnisse jeder Art, soweit sie in einem dem Forstbetrieb dienenden nebenbetrieblichen Sägewerk (nicht Gewerbebetrieb) erzeugt worden sind, ferner alle sonstigen Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, wie z.B. Lohnfahren, Rücken von Holz und sonstige Werksleistungen.

Durch die Vorsteuerpauschalierung (in Höhe der aus diesen Sondersteuersätzen resultierenden Einnahmen) entfällt für die Forstbetriebe die Steuerzahllast. Die Besitzer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe haben jedoch die Möglichkeit, sich der allgemeinen Regelbesteuerung zu unterwerfen. Für diese Optionsmöglichkeit, an die er mindestens 5 Jahre gebunden ist, wird er sich dann entscheiden, wenn er buchungsmäßig feststellt, daß seine tatsächlichen Vorsteuern höher sind als die pauschalierten.

Aus der Liste der Steuerbefreiungen sind zu erwähnen die Verpachtung und der Verkauf von Grundstücken. Bei entgeltlicher Eigentumsübertragung von Grundstücken wird eine Grunderwerbsteuer erhoben, die als wichtige Steuerquelle der Landkreise gilt und im allgemeinen mit 7% der Gegenleistung bemessen ist.

Frankreich hat schon verhältnismäßig früh den Übergang von der Brutto-Umsatzsteuer auf eine Netto-Umsatzsteuer vollzogen, zunächst in Form der Produktionssteuer (taxe à la production), die ab 1954 von der Mehrwertsteuer (taxe sur la valeur ajoutée) abgelöst wurde. Bis 1970 wurde in Frankreich die Steuer auf den Preis einschließlich Mehrwertsteuer berechnet. Von den jetzt gültigen Steuersätzen, die auf den Preis ohne Mehrwertsteuer bezogen werden, sind für die forstlichen Produkte vor allem der ermäßigte Satz von 7,5% (Holz auf dem Stock) und der Zwischensteuersatz von 17,6% (eingeschlagenes Holz, Sägeware und andere bearbeitete Holzprodukte) von Bedeutung.

Nach dem gleichen System werden noch die sogenannten Forststeuern (taxes forestières) erhoben; das sind die "taxe unique sur les produits forestiers" mit einem Satz von 4,30% und die "taxe au profit du B.A.P.S.A. (prestations sociales agricoles) mit einem Satz von 1,20%. Die zusätzlichen Forststeuern werden ebenso wie die Mehrwertsteuern auf die Produkte der forstlichen Nutzung erhoben und können vom Käufer als Vorsteuern geltend gemacht werden.

Seit dem 1.1.1972 sind Land- und Forstwirte nicht mehr der Mehrwertsteuer unterworfen, sondern kommen automatisch unter das pauschale Rückerstattungssystem (régime du remboursement forfaitaire). Der Rückerstattungssatz beträgt für das Holz 2,40%, d.h. die der Mehrwertsteuer unterliegenden Unternehmer, die Holz auf dem Stock oder forstliche Produkte von dem der Mehrwertsteuer nicht unterliegenden Waldbesitzer kaufen, müssen diesem zu Beginn eines jeden Jahres eine zusammenfassende Erklärung über alle Zahlungen des abgelaufenen Jahres geben, die zur pauschalen Rückerstattung berechtigt.

Seit 1.1.1970 gibt es in Frankreich eine Steuer, die beim Abtrieb von Wald oder der mißbräuchlichen Übernutzung erhoben wird. Sie beträgt 6 000 Ffr/ha, wenn diese Nutzung zur Urbanisierung oder zur Errichtung industrieller Anlagen ausgeführt wird, 3 000 Ffr/ha in allen anderen Fällen. Wenn der für ein Jahr fällige Betrag 3 000 Ffr nicht übersteigt, wird diese Summe nicht erhoben; bei einem Jahresbetrag zwischen 3 000 und 6 000 Ffr gibt es eine Ermäßigung. Wird aber die kahlgeschlagene Fläche selbst oder eine

entsprechende Fläche anderswo aufgeforstet, dann kann man die Steuer zurückerstattet bekommen.

Im Vereinigten Königreich wurde am 31.3.1973 die frühere "Turnover Tax" und die "Wholesales Tax" abgeschafft und durch eine Mehrwertsteuer (Value Added Tax - V.A.T.) ersetzt. Der Standardsatz beträgt 8% auf alle Güter und Dienstleistungen, die nicht dem Nullsatz unterliegen oder von der Steuer befreit sind. Lediglich für Heizöl wurde ein erhöhter Satz von 25% eingeführt. Die mit dem Nullsatz belegten Güter und Dienstleistungen (zero rated goods and services) sind steuerpflichtig, werden jedoch mit einem Satz von 0% besteuert, während die befreiten Güter nicht steuerpflichtig sind. Diese Unterscheidung ist sehr wichtig, weil bei dem für die V.A.T. registrierten Unternehmer (steuerpflichtiger Umsatz über £ 5 000) die "zero rated goods and services" in seine Umsatzberechnung einbezogen werden und zum Vorsteuerabzug berechtigen. Der registrierte Unternehmer zahlt die Mehrwertsteuer auf seine Vorumsätze (input tax) und stellt die V.A.T. seinen Kunden in Rechnung (output tax) und führt die Differenz (output tax minus input tax) an die Finanzbehörde ab. Ein nicht registrierter Unternehmer kann dies nicht und muß die volle Last der Steuer tragen. Deshalb kann ein Unternehmer mit einem geringeren steuerpflichtigen Umsatz als £ 5 000 sich freiwillig für die Registrierung zur Mehrwertsteuer entscheiden.

Die Mehrwertsteuer wird erhoben, sobald Holz oder andere Forstprodukte, einschließlich Christbäume, gefällt oder auf dem Stock verkauft werden. Ist in den Verkauf der Grund und Boden einbezogen, so findet die Mehrwertsteuer keine Anwendung.

Zu den mit dem Nullsatz belegten Gütern und Dienstleistungen gehören Nahrungsmittel, Transportleistungen, Bücher und Zeitungen, Brennstoffe (auch Brennholz und Holzkohle) und der Export. Unter den steuerfreien Umsätzen sind neben solchen im Erziehungs-, Post-, Versicherungs- und Bankwesen auch Verkauf und Verpachtung von Land und Gebäuden (Ausnahme Hotels) aufgeführt.

In Irland wurde die Mehrwertsteuer ab 1.11.1972 eingeführt. Die Steuer ist so konzipiert, daß im Vergleich zu den bis dahin geltenden Umsatzsteuern das Belastungsniveau möglichst gleich blieb. Daraus

erklären sich auch die gebrochenen Steuersätze von derzeit 19,5% (Normalsatz), 6,75% (ermäßigter Satz), 11,11% (nur für Tanzveranstaltungen) und 36,75% (Gegenstände des gehobenen Bedarfs, darunter PKWs). Daneben gibt es noch den vor allem für Nahrungsmittel geltenden Nulltarif; ferner einige Ausnahmen von der Besteuerung mit der Folge, daß der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist (z.B. Vermietung unbeweglichen Vermögens und Verkauf von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken).

Die der Mehrwertsteuer unterliegenden Personen müssen sich registrieren lassen (absolute Untergrenze für Registrierung € 1 800 Jahresumsatz). Durch die Gestaltung der Registrierungsbestimmungen sind die Landwirtschaft und die Fischerei im Ergebnis von einer Steuerzahlung befreit, können aber in pauschalierter Form ihren Abnehmern Vorsteuern in Rechnung stellen. Die Ausgleichsrate beträgt 1%. Davon machen die meisten Landwirte Gebrauch.

In Italien trat die Mehrwertsteuer (Imposta sul valore aggiunto - I.V.A.) nach mehrmaligem Aufschub am 1.1.1973 in Kraft. Von den recht zahlreichen unterschiedlichen Steuersätzen sind für die Forst- und Holzwirtschaft der ermäßigte Steuersatz von 6% für Erzeugnisse der Landwirtschaft einschließlich Rohholz (auch beim Verkauf auf dem Stock) und der Normalsteuersatz von 12% für Sägeware von Bedeutung. Für landwirtschaftliche Erzeuger, zu denen auch die Forstwirte rechnen, gibt es eine Sonderregelung (regime speciale per i produttori agricoli), die darin besteht, daß die Steuereinnahmen mit den Vorsteuern pauschal verrechnet werden.

Der Verkauf von Waldgrundstücken (mit oder ohne Bestockung) unterliegt nicht der Mehrwertsteuer, sondern der Registrierungssteuer (Imposta di registro) mit einem Steuersatz von 8%.

In Luxemburg trat die Mehrwertsteuer am 1.1.1970 in Kraft. Der Normalsatz beträgt seit 1.1.1971 10% und der ermäßigte Steuersatz 5% der Bemessungsgrundlage. In der Liste der land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, sind auch die Zolltarif-Nrn. 44.01 B und 44.03 B aufgeführt, die Brennholz in verschiedener Form sowie Rohholz, auch entrindet oder nur grob zugerichtet, ausgenommen tropische Hölzer, enthalten.

Für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes beträgt die Steuer

2% für die Lieferung von Gegenständen der Zolltarif-Nrn. 44.01 B und 44.03 B,

4% für die Lieferung der übrigen Gegenstände der Liste der land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, die dem ermäßigten Steuerersatz unterliegen, sowie für landwirtschaftliche Dienstleistungen.

Im Hinblick auf den Vorsteuerabzug wird die Vorsteuerbelastung auf diesen Gegenständen und Dienstleistungen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe pauschal in gleicher Höhe festgesetzt.

Der Verkauf sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken unterliegen nicht der Mehrwertsteuer. Auf Grundstücksverkäufe wird eine Registrierungssteuer erhoben, deren Normalsatz 6% beträgt. Unter gewissen Bedingungen findet bei Verkäufen landwirtschaftlicher Liegenschaften ein ermäßigter Satz von 1,2% Anwendung.

In den Niederlanden ist die Mehrwertsteuer am 1.1.1969 in Kraft getreten. Der Normalsatz betrug ursprünglich 12%; er wurde ab 1.1.1971 auf 14% und ab 1.1.1973 auf 16% angehoben. Daneben gibt es noch einen ermäßigten Steuersatz von 4% für die in Tabelle I und einen Nullsatz für die in Tabelle II zum Umsatzsteuergesetz bezeichneten Lieferungen und Leistungen. Bei den in Tabelle II genannten Tatbeständen handelt es sich vor allem um die aus steuersystematischen Gründen notwendigen Ausnahmen (Steuerbefreiungen unter Abzug der Vorsteuer). Tabelle I enthält dagegen vor allem Güter des lebensnotwendigen Bedarfs und entsprechende Dienstleistungen. Als Position 43 der Tabelle I Buchstabe a ist auch Rohholz aufgeführt.

Landwirte, Viehhalter, Obst- und Gemüsebauern und Forstwirte gelten nicht als Unternehmer, wenn ihre Lieferungen und Dienstleistungen ausschließlich bestehen aus:

- Lieferungen von in der Tabelle I Buchstabe a aufgeführten Gegenständen, die sie in Ausübung ihrer obenbezeichneten beruflichen Tätigkeit erzeugt oder gezüchtet haben;

- Lieferung von gebrauchten Betriebsmitteln und anderen im Unternehmen verwendeten Gegenständen;
- andere Lieferungen und Dienstleistungen, für die das Gesamtentgelt jährlich nicht mehr als 10 000 Fl beträgt.

Da der so umschriebene Personenkreis nicht als (der Mehrwertsteuer unterliegende) Unternehmer angesehen wird und die Mehrwertsteuer deshalb in seinen Ausgangsrechnungen nicht offen ausweist, können die Abnehmer, soweit sie Unternehmer sind, bei den gelieferten Gegenständen nach Tabelle I Buchstabe a einen Abzug in Höhe von $\frac{4}{125}$ des ihnen in Rechnung gestellten Betrages vornehmen. Wenn man aus dieser Abzugsmöglichkeit den Schluß zieht, daß in den Rechnungen die Mehrwertsteuer versteckt enthalten ist, dann kann man diese Regelung der in einer Reihe anderer Länder gegebenen Vorsteuerpauschalierung gleichsetzen. Ansonsten würden die nicht als Unternehmer geltenden Land- und Forstwirte mit ihren Vorsteuern belastet bleiben. Unter diesem Aspekt muß die Möglichkeit bestehen, daß Land- und Forstwirte für die Regelbesteuerung optieren können. Das ist in der Tat dadurch gegeben, daß sie beim Finanzamt beantragen können, als Unternehmer zu gelten. Wird diesem Antrag stattgegeben, so gilt die Unternehmereigenschaft bis zum Widerruf durch den Betroffenen, mindestens jedoch für einen Zeitraum von fünf Jahren.

Die Mehrwertsteuer findet auf Grundstücksverkäufe keine Anwendung, da diese aufgrund des Gesetzes über die Besteuerung des Rechtsverkehrs (Wet op Belastingen Rechtsverkeer) mit einer Grundstücksverkehrssteuer (Overdrachtsbelasting) von 5% belegt sind. Nach dem Naturschönheitsgesetz 1928 ist die Befreiung von dieser Steuer möglich.

2. VERGLEICHENDE BEURTEILUNG DER RECHTSNORMEN

2.1. Die Einkommen- und Vermögensbesteuerung

In allen EG-Ländern wird eine als Hauptsteuer geltende, meist integrale Einkommensteuer erhoben, die durch Gewährung von Freibeträgen und progressive Tarifgestaltung auf die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen Rücksicht nimmt. Der Übergang von einem mehrgliedrigen Ertragsteuersystem zu einer eingliedrigen globalen Einkommensteuer wurde, wenn auch nur sehr allmählich, nunmehr in allen Ländern der EG vollzogen. Trotz dieser Entwicklung zur Vereinheitlichung der Einkommensteuersysteme, die zwar zum Teil noch gewisse Relikte ehemaliger Ertragsteuersysteme erkennen lassen, bestehen noch immer maßgebliche Unterschiede.

Der in Abb. 24 dargestellte Tarifvergleich zeigt beachtliche Unterschiede sowohl in der Tarifprogression als auch im Tarifniveau und den marginalen Steuersätzen. Ob und inwieweit die unterschiedlichen Einkommensteuertarife, die in manchen Ländern sogar jährlich neu festgesetzt werden, auch zu einer entsprechend differenzierten Belastung führen, läßt sich danach allerdings noch nicht beurteilen. Wenngleich die Vermutung nahe liegt, daß sich in einem Land mit einer hohen Einkommensteuerprogression auch eine hohe Belastung der steuerpflichtigen Waldbesitzer ergibt, so ist doch darauf hinzuweisen, daß

1. die Freibeträge für den Steuerpflichtigen, seinen Ehegatten und seine Kinder sowie sonstige unterhaltsberechtigten Personen unterschiedlich sind,
2. die Ermittlung der Einkünfte aus der Forstwirtschaft so große Unterschiede aufweist, daß ein hoher Steuertarif durch eine niedrige Bemessungsgrundlage ausgeglichen werden kann,
3. in Dänemark, Deutschland, Luxemburg, Niederlande und Irland eine die Einkommensteuer ergänzende Vermögensteuer erhoben wird (dafür werden aber z.B. im Vereinigten Königreich die Vermögenseinkünfte durch eine zusätzliche Investment Income Surcharge mit einem Grenzsteuersatz von 15% belastet),
4. das System der Soziallasten, das in einen Belastungsvergleich

einbezogen werden müßte, von Land zu Land nicht nur unterschiedlich aufgebaut ist, sondern auch zu unterschiedlichen Belastungswirkungen führt.

In bezug auf die Ermittlung der Einkünfte aus Forstwirtschaft bildet in Dänemark, Deutschland, Luxemburg, Niederlande und Irland eine modifizierte Einnahmen-Ausgabenrechnung den Ausgangspunkt. Dabei gelten auch die in einem Wirtschaftsjahr über den nachhaltigen Ertrag hinaus bezogenen Einnahmen als steuerbares Einkommen. In Deutschland und mit gewissen Abweichungen auch in Luxemburg gelten die über den nachhaltigen Nutzungssatz hinaus bezogenen Einnahmen, vermindert um die damit verbundenen Betriebsausgaben, als außerordentliche Einkünfte und unterliegen einem um die Hälfte reduzierten Steuersatz. Der Tatbestand, daß für solche Übernutzungen wirtschaftliche Gründe maßgebend sein müssen, ist bei der gegebenen weiten Begriffsauslegung ohne Belang. Der gleiche ermäßigte Steuersatz findet Anwendung wenn die Nutzung im Rahmen des Nutzungssatzes, aber infolge einer Kalamität, bezogen wurde. Bei Kalamitätsnutzungen, die den nachhaltigen Nutzungssatz übersteigen, wird der normale Steuersatz auf $1/4$, bei außerordentlich hohen Kalamitätsanfällen sogar auf $1/8$ reduziert. In Dänemark wird dem Tatbestand der Kalamitätsnutzung bei außerordentlichen Windwurfanfällen dadurch Rechnung getragen, daß die daraus resultierenden Einkünfte zur Hälfte als nicht einkommensteuerpflichtige Vermögensumschichtung betrachtet werden.

Bei der Ermittlung des tatsächlichen Jahreserfolges, Gewinnes oder Verlustes, aus der Forstwirtschaft stellt sich vor allem das Problem der Trennung von Kapital und Rente. Beim Nachhaltsbetrieb hat der stehende Holzvorrat als Anlagekapital und der dem jährlichen Zuwachs entsprechende Teil als Rente oder Ertrag zu gelten. Dieser jährliche Zuwachs oder, genauer gesagt, der Wert dieses jährlichen Zuwachses, vermindert um die Produktionskosten stellt den Reinertrag bzw. das Einkommen aus dem Betrieb der Forstwirtschaft dar. Da nun aber der Wert des jährlichen Zuwachses nur über einen jährlichen Bestandsvergleich des stehenden Holzvorrates ermittelt werden könnte, dieser aber praktisch undurchführbar ist und auch kein für die Zwecke der Besteuerung hinreichend genaues Ergebnis liefern würde,

erhebt sich die Frage nach einem anderen, den Bestandsvergleich ersetzenden Verfahren. Wenn kein Bestandsvergleich vorgenommen wird, so kann man den Gewinn als den Unterschiedsbetrag zwischen Ertrag und Aufwand definieren. Dabei gehört nur jener Teil der Einnahmen zum Ertrag und nur jener Teil der Ausgaben zum Aufwand, der für das Rechnungsjahr erfolgswirksam ist. Zur Beurteilung der Erfolgswirksamkeit kann nur der nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen ermittelte nachhaltsgerechte Hiebs- oder Nutzungssatz dienen. Nur die im Rahmen des nachhaltsgerechten Nutzungssatzes bezogenen Nutzungen können als Ertrag und nur die zur Erzielung dieser Nutzung getätigten Ausgaben als Aufwand gelten. Auch wenn man von dieser Art der Gewinnermittlung ausgeht, bleiben noch manche Schwierigkeiten sowohl bezüglich der Ermittlung des nachhaltsgerechten Nutzungssatzes als auch in der Bestimmung der betriebsnotwendigen Ausgaben, des Aufwandes. Da es wegen der Undurchführbarkeit eines jährlichen Bestandsvergleiches keinen anderen brauchbaren Weg zur Bestimmung des jährlichen Erfolges eines Forstbetriebes gibt, muß an der genannten Art der Erfolgsermittlung festgehalten werden, das heißt: solange nachhaltige Forstwirtschaft und keine Exploitation betrieben wird, muß der nachhaltsgerechte Nutzungssatz als Richtschnur für einen objektiven Erfolgsnachweis anerkannt werden. Die steuerrechtliche Einkommensermittlung weicht nun von diesem Grundprinzip insoweit ab, als sie auch die über den nachhaltigen Nutzungssatz hinaus gehenden Nutzungen zu Einkommen erklärt. Der Gesetzgeber hat also den forstwirtschaftlichen Gewinnbegriff im Steuerrecht erweitert. Er hat jedoch sowohl in Deutschland als auch in Luxemburg die über den Nutzungssatz (Zuwachs) hinausgehenden Nutzungen als sogenannte außerordentliche Einkünfte mit einem ermäßigten Steuersatz belegt.

Bei Nutzungen infolge höherer Gewalt kann es sich um solche handeln, die im Rahmen der normalen jährlichen Nutzung anfallen und um solche, die diesen normalen Nutzungssatz erheblich übersteigen. Im Falle eines Bestandsvergleiches würden die mit Kalamitäten verbundenen Schäden als Verluste ausgewiesen. Deshalb ist es notwendig, diesen Tatbestand bei fehlendem Bestandsvergleich anderweitig steuerlich zu berücksichtigen. In Deutschland und Luxemburg geschieht

dies wiederum über den Steuersatz, der auf die Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen anzuwenden ist, während in Dänemark, allerdings auf Windwurfkalamitäten beschränkt, diese Einkünfte im Hinblick auf die Besteuerung auf die Hälfte reduziert werden.

Es bleibt somit festzuhalten, daß bei der Besteuerung des Ist-Einkommens, wovon die Einkommensteuergesetze ja im Grundsatz ausgehen, im Bereich der Forstwirtschaft Sonderregelungen notwendig sind, die dem Tatbestand eventueller Vermögenseingriffe und Vermögensverluste gerecht werden. Auch muß bei den sogenannten aussetzenden Betrieben darauf Rücksicht genommen werden, daß es sich bei deren Holznutzungseinkünften um ein sogenanntes akkumuliertes Einkommen handelt, das nicht der vollen Progression des Einkommensteuertarifs unterliegen darf. Mit dem Gleichheitsgrundsatz der Besteuerung wäre es jedoch nicht vereinbar, wenn man aus der in der Forstwirtschaft gegebenen Gewinnermittlungsproblematik die Forderung ableiten wollte, die Einkünfte aus der Forstwirtschaft von der Einkommensteuer generell freizustellen.

Die Befreiung der Einkünfte aus Hochwaldungen wurde in den Niederlanden nicht nur aus forstpolitischen oder landeskulturellen Gründen betrieben, sondern auch aus den genannten Gewinnermittlungsschwierigkeiten. So wurde mit Recht davon ausgegangen, daß zum Gewinn auch die "Werterhöhung infolge des Zuwachses hochgewachsener Bäume" gehört, daß die Waldbesitzer wegen des langen Produktionszeitraumes aber oft nicht die Gelegenheit haben, den Nutzen aus ihrem Besitz in Geld zu realisieren. Um die Besteuerung des nicht realisierten Nutzens zu vermeiden, wurde die völlige Befreiung der Hochwaldungen in das Einkommensteuergesetz aufgenommen.

Die nach der Wertzuwachsttheorie von WEBER an sich notwendige Besteuerung der nicht realisierbaren Gewinne widerspricht dem Grundsatz der Steuerzahlungsfähigkeit und ist deshalb als unbillige Härte zu vermeiden. Daraus muß aber nicht zwingend die Freistellung der Forstwirtschaft von der Einkommensteuer folgen. Verbindet man, wie in Dänemark, Deutschland und Luxemburg, die Steuerzahlungspflicht mit der Realisierung der Gewinne, dann muß man allerdings, jedenfalls in bezug auf den stehenden Holzvorrat, den Betriebsvermögensvergleich aufgeben und spezifische Gewinnermittlungsvorschriften für die Forst-

wirtschaft als eine zwangsläufige Folge - nicht als Vergünstigung - akzeptieren. Dabei hat es sich als praktikabel erwiesen, Sondervorschriften für die Ermittlung der Einkünfte aus der Forstwirtschaft mit speziellen Tarifvorschriften zu koppeln.

Wie auch immer man die Freistellung der Einkünfte aus dem Forstbetrieb von der Einkommensteuer begründet (z.B. Bedeutung des Waldes und der Forstwirtschaft für die Landeskultur, Problematik der Gewinnermittlung, Verwaltungsvereinfachung), es kann darin aus mehreren Gründen keine forstpolitisch erstrebenswerte Regelung gesehen werden. Jeder Staatsbürger soll sich entsprechend seiner Leistungsfähigkeit an der Finanzierung des Staatshaushaltes beteiligen (Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung). Die Freistellung von der Einkommensteuer ist kein geeignetes Mittel zum Aufbau und zur Erhaltung eines vorratsreichen, gepflegten Waldes, sie verleitet eher zu einer dem Nachhaltsprinzip nicht gemäßen Waldnutzung, denn ein Vorteil ist ja nur dann gegeben, wenn es gelingt, möglichst hohe Einnahmeüberschüsse zu erzielen. Bei einer schlechten Ertragsituation der Forstwirtschaft ist mit der Befreiung forstbetrieblicher Einkünfte von der Einkommensteuer sogar der Nachteil verbunden, daß Verluste des Forstbetriebes nicht gegen andere Einkünfte aufgerechnet werden können, worunter gerade in einer solchen Situation die Bereitschaft, im Forstbetrieb zu investieren, zwangsläufig leiden muß.

Das im Vereinigten Königreich geltende System der Waldeinkommensbesteuerung steht in einem extremen Maße im Dienste der Schaffung von Investitionsanreizen. Wenngleich Großbritannien im Grundsatz zu den Ländern zu rechnen ist, bei denen die Einkünfte aus der Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen ermittelt werden (Schedule-B-Veranlagung), so besteht hier doch die Möglichkeit, neu- und wiederaufgeforstete Grundstücke bis zum nächsten Besitzwechsel der Ist-Besteuerung (Schedule-D-Veranlagung) zu unterwerfen. Dies hat zur Folge, daß die mit der Begründung, Pflege und Unterhaltung der Bestände verbundenen Ausgaben gegen andere Einkünfte verrechnet werden können. Aufgrund dieses "Verlustausgleichs", der zu erheblichen Steuereinsparungen führt, sehen sich viele finanzkräftige Investoren veranlaßt, ihr Kapital im Wald anzulegen. Diese Entwick-

lung wurde noch weiter durch die Gewährung von Aufforstungs- und Bewirtschaftungszuschüssen gefördert, wenngleich diese Zuschüsse im Gegensatz zu den Niederlanden zum steuerpflichtigen Einkommen gerechnet werden. Die britischen Steuervorschriften können zwar als ein bedeutsames Mittel der Wiederaufforstungspolitik angesehen werden, sie bewirken jedoch eine nicht unbedingt positiv zu beurteilende Änderung in der Besitzstruktur und bedeuten ein kaum zu rechtfertigendes Steuerprivileg, insbesondere für die Bezieher großer außerforstlicher Einkünfte.

Die Ermittlung der Einkünfte aus der Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen ist eine weitere grundsätzliche Möglichkeit, der Gewinnermittlungsproblematik auszuweichen. Dieser Weg wird bei der Veranlagung nach Schedule B im Vereinigten Königreich und generell in Belgien, Frankreich und Italien beschränkt. Es liegt an sich im Wesen einer Durchschnittsbesteuerung, daß die Steuerbelastung der Betriebe im allgemeinen geringer sein müßte als bei der Ist-Besteuerung, denn der Steuergesetzgeber muß sich ja nach den Grenzbetrieben richten. Daraus ließe sich nun weiter folgern, daß viele Waldbesitzer eine ungerechtfertigte Vorzugsbehandlung erfahren. Das muß nicht so sein, sondern hängt vor allem davon ab, wie genau die durchschnittliche Ertragsfähigkeit eingeschätzt wurde und ob die Durchschnittssätze an die wirtschaftliche Entwicklung laufend angepaßt werden. Selbst wenn dies geschieht, was in den meisten Ländern mit einer Durchschnittsbesteuerung allerdings nicht der Fall ist, bleibt die Frage offen, ob im Wege der Durchschnittsbesteuerung auf längere Sicht gesehen das tatsächliche Einkommen der Forstbetriebe erfaßt wird.

Als Vorteil dieser Steuerveranlagung ist festzuhalten, daß sie verhältnismäßig einfach und auch die Kontrolle ohne größeren Aufwand durchzuführen ist. Dem Fiskus sind gleichmäßig fließende Steuererträge gesichert. Die Durchschnittsbesteuerung fördert auch die forstpolitische Zielsetzung im Hinblick auf eine Waldverbesserung und Steigerung der Produktion, denn - von Ausnahmen abgesehen - läuft der Steuerpflichtige nicht Gefahr, daß seine Bemühungen um einen besseren, produktiveren Waldzustand durch eine höhere Steuer-

belastung bestraft werden. Demgegenüber müssen nun die Nachteile einer solchen Steuerveranlagung gesehen werden. Die Durchschnittsbesteuerung begünstigt zwar den gut wirtschaftenden Forstwirt und bestraft den schlecht wirtschaftenden, doch gilt dies auch nur innerhalb bestimmter Grenzen. Die Besteuerungsbasis bleibt ja nicht ein für allemal gleich, sondern wird bei Bewertungsrevisionen oder Neubewertungen geänderten Verhältnissen angepaßt. Doch davon abgesehen wird nicht nur der schlecht wirtschaftende Forstwirt bestraft, sondern auch alle jene, die z.B. einen ziemlich verwüsteten Wald geerbt oder sonstwie erworben haben, einen Wald, der nur bescheidene oder gar keine Erträge abwirft, aber aufgrund der Durchschnittsbesteuerung ziemlich hoch mit Steuern belastet ist. In einem solchen Falle ist es für den neuen Eigentümer nun besonders schwer, wenn nicht sogar unmöglich, den Wald wieder aufzubauen und in einen produktiveren Zustand zu bringen. Die damit verbundene Härte darf nicht verkannt werden. Ganz allgemein kann festgestellt werden, daß Investitionen bei einer Durchschnittsbesteuerung in der Regel viel schwerer durchgeführt werden können als bei einer Ist-Besteuerung, da es bei ersterer nicht möglich ist, spezielle Investitionen steuerlich zu berücksichtigen. Allen Betrieben wird der gleiche pauschale Kostenabzug gewährt, gleichgültig ob sich die tatsächlichen Aufwendungen niedriger oder höher belaufen. Dem intensiv wirtschaftenden Waldbesitzer sind damit sehr enge Grenzen gezogen. Der kurzfristig denkende Waldbesitzer wird hingegen auch noch diese Kosten einzusparen versuchen, denn sie bedeuten für ihn ja ein steuerfreies Einkommen. Er wird also nicht nur nichts in seinen Wald hineinstecken, sondern unter Umständen sogar zur stärkeren Versilberung der Waldbestände verleitet, da er ja bei der Pauschalbesteuerung für die ein gewisses Ausmaß übersteigenden Nutzungen keine Steuern zu bezahlen braucht. Ein solches, auf den Augenblickserfolg abgestelltes Denken hat jedoch nichts mehr mit der auf Dauer und Langfristigkeit abgestellten Waldwirtschaft zu tun. Das Aufzeigen von Extremen zeigt jedoch, daß auch der Durchschnittsbesteuerung manche Mängel anhaften.

Ein besonderer Mangel der Einkommensermittlung nach Durchschnittsätzen (Jahreswerten, Katasterwerten) zeigt sich bei Aufbaubetrie-

ben, bei denen sich noch kein oder nur ein geringer Ertrag realisieren läßt. Hier ist es, wenn sonstige Einkünfte fehlen, dann nicht möglich, die Steuer aus dem Ertrag aufzubringen. Um den Grundsatz der Steuerzahlfähigkeit besser zu entsprechen, könnten die Durchschnittssätze allerdings so festgesetzt werden, daß mit einer Steuerbefreiung der jüngeren bis 20- oder 30jährigen Bestände nicht unbedingt ein Steuerausfall verbunden ist. Dort, wo derartige Freistellungen im Rahmen der Durchschnittsbesteuerung heute gewährt werden (z.B. Frankreich, Italien, in bezug auf Neuaufforstungen auch in Belgien), sind sie doch eher als Vergünstigungen und damit als Anreize zur Aufforstung von Kahl- oder Brachflächen oder zur Umwandlung von Nieder- und Mittelwald in Hochwald zu betrachten.

Zur Pauschalisierung der Steuer oder auch der Steuerbemessungsgrundlagen ist im Grundsatz festzustellen, daß sie mit dem Charakter einer modernen, echten Einkommensteuer nicht im Einklang steht. Sie kann jedoch aus rein steuertechnischen Gründen gerade in der Forstwirtschaft, jedenfalls bis zu einem gewissen Grade, nicht entbehrt werden. Die in der Forstwirtschaft gegebene Schwierigkeit der Abgrenzung zwischen Kapitalnutzung und Rente, ferner die Tatsache, daß die jährlichen Nutzungen aufgrund der Naturgebundenheit starken Schwankungen unterworfen sein können, daß aber in einem sehr langfristigen Produktionsprozeß laufend Erträge in Form des Zuwachses entstehen, diese Erträge sich jedoch nicht immer sofort realisieren lassen, sind durchaus Gründe dafür, die Einkünfte aus der Forstwirtschaft für die Zwecke der Besteuerung - dem Wesen des langsamen und stetigen Wachstums unserer Bäume angepaßt - anhand von durchschnittlichen Ertragszahlen festzustellen. Hinzu kommt, daß die meisten privaten Forstbetriebe, insbesondere die kleinen, meist bäuerlichen Waldbesitzer keine für die Gewinnermittlung ausreichende Buchführung besitzen und eine solche Buchführung von ihnen auch nicht verlangt werden kann. Ferner fehlt ihnen, zumal die meisten privaten Forstbetriebe im sogenannten aussetzenden Betrieb bewirtschaftet werden, eine Wirtschaftsplanung und damit ein nach forstwissenschaftlichen Grundsätzen hergeleiteter nachhaltiger Nutzungssatz, der als Maßstab für die Abgrenzung zwischen ordentlichen und

außerordentlichen Einkünften dienen könnte. Es ist deshalb in bezug auf die Forstwirtschaft notwendig, der Veranlagung nach Durchschnittssätzen besondere Aufmerksamkeit zu schenken, auch wenn sie einem moderneren Einkommensteuersystem nicht ganz gerecht wird.

Bei einem Vergleich der Einkommensteuersysteme verschiedener Länder ist es notwendig, die die Einkommensteuer ergänzende laufende Vermögensteuer einzubeziehen. Besteht doch deren Aufgabe darin, eine steuerlich differenzierte Behandlung von Besitz- und Arbeitseinkommen herbeizuführen, d.h. das sogenannte fundierte Einkommen noch in besonderer Weise steuerlich zu erfassen. Die Berechtigung einer solchen Steuer wurde immer wieder in Zweifel gezogen. Vermögen wird als die Grundlage und als ein Ausdruck größerer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit angesehen. Es wird davon ausgegangen, daß die Einkünfte aus Vermögensbesitz, da nicht so stark von der persönlichen Arbeitsfähigkeit und Arbeitsleistung abhängig, sicherer seien als die Einkünfte aus freien Berufen oder unselbständiger Arbeit. Der Vorstellung, daß schon der Vermögensbesitz als solcher eine höhere steuerliche Leistungsfähigkeit darstellt, kann man nur mit Vorbehalten zustimmen. Aus dem mit Vermögen verbundenen Ansehen allein erwächst noch keine größere steuerliche Leistungsfähigkeit. Es wäre ferner abwegig, wenn man den Tatbestand, daß man durch Verkauf des Vermögens ein gewisses Einkommen erzielen könnte, als einen Ausdruck größerer steuerlicher Leistungsfähigkeit ansehen wollte. Daraus läßt sich eine Rechtfertigung für eine gesonderte steuerliche Erfassung des Besitzeinkommens jedenfalls nicht ableiten. Eine größere Leistungsfähigkeit ist aufgrund eines Vermögensbesitzes dann gegeben, wenn das Vermögen ertragbringend eingesetzt ist bzw. ertragbringend eingesetzt werden kann und dieser Einsatz im Hinblick auf das daraus erzielte Einkommen mehr Sicherheit bietet als das sogenannte Arbeitseinkommen.

Besitz- und Arbeitseinkommen werden in gleicher Weise von der Einkommensteuer erfaßt. In Großbritannien wird das "Investment Income" noch mit einer zusätzlichen Abgabe belegt. Eine gesonderte Besteuerung des Besitzeinkommens erscheint nur dann gerechtfertigt, wenn aus dem Besitzeinkommen gegenüber dem Arbeitseinkommen tatsächlich größere Vorteile erwachsen. Ein solcher Vorteil wird einmal in der

vergleichsweise größeren Sicherheit und zum anderen darin gesehen, daß es sich beim Besitzeinkommen um mehr oder weniger mühelos erworbenes bzw. um unverdientes Einkommen handle. Was die Sicherheit der Besitzeinkünfte anbetrifft, so kann man feststellen, daß sie in den letzten Jahrzehnten starke Einbußen erlitten hat, während umgekehrt die Sicherheit des Arbeitseinkommens mehr und mehr zunahm. Dennoch wird heute noch immer dieses Argument für eine differenzierte steuerliche Erfassung von Besitz und Arbeitseinkommen mit früherem Gewicht in die Waagschale geworfen. "Das Diskriminationspostulat besitzt in der Steuerpraxis noch immer eine erhebliche Bedeutung, obwohl die Argumente, auf denen es beruht, gegenwärtig in vieler Hinsicht gegen es sprechen. Das Kapitaleinkommen hat an Sicherheit eingebüßt, es kann im Zuge einer Verstaatlichung verschwinden und sich infolge einer Geldentwertung verringern. Der Kapitalist ist nicht mehr per definitionem privilegiert, er kann zu einem Proletarier werden, während der Arbeiter allmählich alle Vorteile erwirbt, die früher dem Kapitalisten vorbehalten waren, denn das Arbeitseinkommen gewinnt zunehmend an Sicherheit, die Stabilität seiner Kaufkraft wird durch Bindung an einen Lebenshaltungskostenindex gewährleistet, und es wird über die Dauer der Beschäftigung hinaus durch Gewährung von Pensionen sowie durch ein ganzes Netz von Versicherungen gegen alle möglichen Risiken wie Krankheit, Unfall, Arbeitslosigkeit usw. sachlich ausgeweitet." (LAUFENBURGER 1956).

Die Frage, inwieweit es sich beim Besitzeinkommen um verdientes oder unverdientes Einkommen handelt, läßt sich ebensowenig wie die Frage nach der Vermögensentstehung bzw. Vermögensbildung einheitlich beantworten. Soweit man jedoch den Besitz von Vermögen als Ergebnis von Fleiß, Tüchtigkeit und Konsumverzicht ansehen kann, hält das Argument, daß es sich beim Besitzeinkommen um unverdientes Einkommen handelt, nicht stand. Dabei ist es unerheblich, ob das auf diese Weise entstandene Vermögen vom Steuerpflichtigen selbst geschaffen wurde, oder ein auf ihn überkommenes Erbe darstellt. Man kann jedenfalls nicht generell davon ausgehen, daß eine Vermögensteuer in der Form einer Ergänzungssteuer durch die Tatsache gerechtfertigt sei, daß mit ihr das Besitzeinkommen zusätzlich belastet wird, weil es sich dabei um unverdientes Einkommen handle.

Selbst wenn man mit diesem Argument die Vermögensteuer als eine Sonderbelastung fundierten Einkommens nicht kategorisch ablehnen kann, so sind derartige Gesichtspunkte doch im Hinblick auf die Belastung, die aus dieser Steuer resultieren, in Betracht zu ziehen. Die Vermögensteuer soll als Einkommenergänzungssteuer nicht das Vermögen angreifen, sondern aus dem Vermögensertrag aufgebracht werden können. Es würde anders auch nicht nur jeder volks-, sondern auch der finanzwirtschaftlichen Zielsetzung zuwider laufen, da mit einer Belastung der Vermögenssubstanz ja gerade "jene Hühner geschlachtet würden, die die goldenen Eier legen". Um dies zu vermeiden, darf als Bemessungsgrundlage für die Vermögensteuer kein höherer als ein der tatsächlichen Ertragsfähigkeit entsprechender Wert angesetzt werden. Zur Untermauerung dieses Grundsatzes kann auf die geschichtliche Entwicklung der deutschen Vermögensteuer verwiesen werden.

Das erste moderne deutsche Vermögensteuergesetz, das Preußische Ergänzungssteuergesetz vom Jahre 1893, sah in seiner ursprünglichen Fassung allgemein als Grundlage für die Feststellung des Vermögens den gemeinen Wert vor. Dies hatte in bezug auf die Land- und Forstwirtschaft eindeutige Härten zur Folge, da die durchschnittlichen Landgüterpreise sowie die für Forste bezahlten Preise erheblich höher lagen als die Preise für andere, gleich hohe Erträge versprechende Vermögensobjekte in Industrie, Handel oder Gewerbe. Obgleich sich das Kapital in den verschiedenen Arten von Unternehmen verschieden hoch verzinst, waren die Steuersätze für jedes Kapital, gleich in welcher Unternehmung es angelegt war, dieselben. Eine allgemein auf dem Verkehrswert beruhende Steuerveranlagung nimmt somit, da der Ertrag aus gleich hohen Kapitalanlagen je nach der Art der Anlage verschieden hoch ist, auch einen entsprechend hohen Anteil vom Ertrag in Anspruch. Wegen der damit gegebenen Ungerechtigkeit wurde die Forderung erhoben, daß der Maßstab für die Besteuerung nicht der gemeine Wert der Kapitalanlage sein dürfe, sondern der erzielbare Ertrag. Dieser Forderung hat der Gesetzgeber schließlich Rechnung getragen, und zwar geschah dies erstmals in Preußen durch ein Gesetz vom Jahre 1909, nach dem bei der Einschätzung von Grundstücken, die dauernd land- und forstwirtschaftlichen Zwecken zu dienen bestimmt sind, der Ertragswert zugrunde

zu legen ist. Damit war zunächst für die Vermögensteuer, später auch für die anderen, auf dem Vermögenswert basierenden Steuern, anstelle des gemeinen Wertes für land- und forstwirtschaftliche Betriebe als Steuerwert der Ertragswert eingeführt, und zwar ein Ertragswert, der durch die Festsetzung eines einheitlichen Kapitalisierungsfaktors mit den Steuerwerten anderer Vermögensanlagen in einem vergleichbaren Verhältnis stand.

Der Gesetzgeber hat für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen eine Bewertung nach dem Ertrag gefordert, weil er damit die den Verkehrswert beeinflussenden Umstände, die mit der land- und forstwirtschaftlichen Ertragsfähigkeit nichts zu tun haben, ausschalten wollte. Er tat dies nicht, um die Land- und Forstwirtschaft in irgendeiner Weise zu bevorzugen, sondern einzig und allein, um dem wichtigsten Grundprinzip der Besteuerung, der steuerlichen Gerechtigkeit, zu entsprechen. Wollte er doch auf diese Weise zu einem Vermögenswert gelangen, der es gestattet, auch die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in einer, den übrigen Steuerobjekten entsprechenden Weise steuerlich zu erfassen.

Dem Grundsatz der Ertragsbewertung entsprechen die Bewertungsvorschriften sowohl in Deutschland, Luxemburg, im gewissen Sinne auch in Dänemark, als auch in bezug auf die Landgüter im Sinne des Naturschönheitsgesetzes in den Niederlanden. In Irland, wo erst 1975 eine Vermögensteuer eingeführt wurde, und in Großbritannien, wo eine Einführung ebenfalls diskutiert wird, hat man auch für die Forstwirtschaft am gemeinen Wert (Marktwert, Verkehrswert) festgehalten. Eine längere Erfahrung mit einer Vermögensteuer wird aber vermutlich auch hier zur Herausbildung spezieller Bewertungsverfahren führen.

Es wurde darauf hingewiesen, daß es sich bei einer Vermögensteuer, die die Aufgabe hat, das fundierte Einkommen besonders zu erfassen, nur um eine Nebensteuer mit einer mäßigen Belastungswirkung handeln kann. Der Vermögenswert ist hier nur der Maßstab für die Besteuerung, nicht die Steuerquelle selbst. Die eigentliche Steuerquelle bleibt das aus dem Vermögen beziehbare Einkommen. Heinrich WEBER, ein Gegner der Ertragssteuern und ein eifriger Verfechter der Vermögensteuer, hat sich in seinem Buch "Die Besteuerung des Waldes", Frank-

furt/Main 1909, eingehend mit der Steuerquote einer Vermögensteuer befaßt. Er kam unter den seinerzeitigen Verhältnissen zu der Feststellung, daß bereits ein Steuersatz von 2 o/oo gegen das Prinzip und den Charakter der Vermögensteuer verstoße, da eine solche Steuer im Durchschnitt, wobei er eine Verzinsung von 4% unterstellte, einer 5%igen Besteuerung des Einkommens entsprechen würde. Geht man von der gleichen, für die Forstwirtschaft im Bereich der europäischen Gemeinschaft schon sehr hohen Verzinsung von 4% aus, so bedeutet ein Vermögensteuersatz von 1%, wie er jetzt in Irland beschlossen wurde, eine zusätzliche Besteuerung des Einkommens in Höhe von 25%. Eine solche Belastung kann nur schwer mit dem Charakter einer Ergänzungssteuer in Einklang gebracht werden.

Je nach der Höhe der Verzinsung des steuerpflichtigen Vermögenswertes ändert sich natürlich die Wirkung der Vermögensteuer. Bei einem hoch verzinslich angelegten Vermögen ist die Belastung geringer als bei einem Vermögen, das nur wenig rentiert. Die sich dadurch ergebende Ungleichheit der steuerlichen Belastung muß durch eine entsprechende Bewertung des Vermögens Berücksichtigung finden.

Soweit die EG-Länder eine Vermögensteuer erheben, müssen die zwischen 5 und 10% liegenden Steuersätze für eine Einkommenergänzungssteuer schon als außerordentlich hoch angesehen werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn die steuerliche Vermögensbewertung in starker Divergenz zum tatsächlich erzielbaren Vermögensertrag steht. Für solche Fälle sieht das dänische Vermögensteuergesetz, das im übrigen als einziges EG-Land einen progressiven Tarif kennt, vor, daß die Vermögensteuer, sofern das steuerbare Einkommen weniger als 6% des steuerbaren Vermögens beträgt, nach einer gleitenden Skala bis auf 20% reduziert wird. Eine solche, die Vermögensteuerlast in Abhängigkeit vom Vermögensertrag begrenzende Vorschrift entspricht ganz dem Charakter dieser Steuer und sollte deshalb auch in den anderen Ländern Anwendung finden. Einer solchen Forderung kommt gerade in bezug auf die Forstwirtschaft besondere Bedeutung zu, da sich hier aufgrund der Preis- und Kostenentwicklung der letzten Jahre häufig ein Mißverhältnis von Vermögensertrag (Einkommen) und Vermögensteuerbelastung gezeigt hat.

2.2. Die Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung

Wegen der über mehrere Generationen reichenden Dauer des forstlichen Produktionsprozesses ist der Erbgang mit seinen verschiedenartigen Belastungen ein besonders einschneidendes Ereignis für die privaten Forstbetriebe natürlicher Personen. Voraussetzung für eine nachhaltige Waldwirtschaft ist die Erhaltung einer bestimmten Flächengröße und einer gewissen Stetigkeit der Produktion. Wie die Geschichte zeigt, waren es häufig Erbgänge, die zur Zerschlagung ehemals geschlossener Forstbetriebe zu unwirtschaftlichem Splitterbesitz geführt haben. Abgesehen von Erbrecht und Erbsitte müssen die Besitzwechselabgaben als ein wichtiger Grund für die Gefährdung des Fortbestandes der privaten Forstbetriebe angesehen werden. Dies gilt besonders dort, wo bei der Ermittlung des Erbschaftswertes als Steuerbemessungsgrundlage nicht vom Ertrag des Waldes ausgegangen wird, sondern die Verkehrswerte der Waldbestände zugrunde gelegt werden. Ein solches Vorgehen widerspricht dem Wesen des Waldes, weil es den Wald nur als reines Vermögensobjekt sieht, nicht aber der Tatsache gerecht wird, daß es sich hier um eine auf Nachhaltigkeit angewiesene Produktionsstätte handelt, die nur eine ganz bescheidene Rente abwirft.

Die Erbschaftsteuern werden je nach ihrer Ausprägung unterschiedlich begründet. Die Nachlaßsteuer soll z.B. ebenso wie die Vermögensteuer das fundierte Einkommen des Erblassers im Nachgang zusätzlich erfassen. Ein begründeter nachträglicher Eingriff in die Vermögenssubstanz läßt sich mit der gleichzeitigen Erhebung einer laufenden Vermögensteuer nicht vereinbaren. In der Tat finden sich auch laufende Vermögensteuer und Nachlaßsteuer nicht nebeneinander in den Steuersystemen der EG-Länder. Dort, wo eine bisher fehlende laufende Vermögensteuer eingeführt wurde (Irland), oder eingeführt werden soll (Vereinigtes Königreich), hat man die Nachlaßsteuer durch eine Erbanfallsteuer ersetzt. Für die Erhebung einer Erbanfall- oder Schenkungsteuer gibt es unterschiedliche Begründungen. Aus einem Miterbrecht des Staates abgeleitet, wird in ihr häufig ein wichtiges Instrument zur Verminderung von Ungleichheiten in der Vermögensverteilung gesehen. Ungeachtet der wie auch immer ge-

arteten politischen Begründung ist hier der Steueranlaß die wirtschaftliche Bereicherung der Erben oder Beschenkten, die steuerlich erfaßt werden soll. Im Gegensatz zur laufenden Vermögensteuer handelt es sich dabei somit um eine reelle Vermögensteuer. Die Steuerquelle ist nicht der Vermögensertrag, sondern das erworbene Vermögen selbst.

Selbst wenn man - dem Wesen der Erbschaftsteuer entsprechend - davon ausgeht, daß die Steuer aus der Vermögenssubstanz zu zahlen ist, besteht jedoch hinsichtlich der erfahrenen wirtschaftlichen Bereicherung ein maßgeblicher Unterschied, je nachdem, ob der durch Erbgang oder Schenkung übertragene Wald vom Erben oder Beschenkten nachhaltig weiter bewirtschaftet wird oder nicht. Während die wirtschaftliche Bereicherung im Falle der Weiterbewirtschaftung durch den Erben oder Beschenkten nur in einem aus dem Ertrag abzuleitenden Vermögenswert gesehen werden kann, besteht sie im Falle der Veräußerung des erworbenen Vermögensobjektes in dessen Verkehrswert. Wird ein durch Erbgang oder Schenkung erworbener Waldbesitz innerhalb eines bestimmten Zeitraumes veräußert, so besteht keine Veranlassung, dem Erben oder Beschenkten in bezug auf den Wald eine Sonderstellung einzuräumen. Die Situation ist jedoch eine ganz andere, wenn der Waldbesitz von dem Erwerber nachhaltig weiterbewirtschaftet wird. Mit Recht hat VAN NISPEN in einem Bericht zur Generalversammlung der CEA in Sevilla 1953 bezüglich der Erbschaftsteuer darauf hingewiesen, daß derjenige, der eine Erbschaft von historischem und nationalem Wert antritt, wie es ja beim Wald der Fall ist, nicht in gleichem Maße eine Vermögensvergrößerung erfährt wie derjenige, der eine Anzahl Wertpapiere nehmen kann, auch wenn diese den gleichen Nominalwert haben wie jenes. Es liegt aber nicht nur im Interesse der den Wald weiter bewirtschaftenden Erwerber, daß man sich von der Vorstellung freimacht, daß der Wald ein mit anderen Vermögensanlagen vergleichbares Vermögenobjekt sei. Es sind vielmehr auch die beim Wald mit einem Substanzeingriff verbundenen nachteiligen Folgen für die Allgemeinheit (Beeinträchtigung der Erholungs- und Umweltfunktionen) in Betracht zu ziehen.

Der sowohl mit dem Wesen des Waldes als auch mit dem Zweck der Erbschaftsteuer begründeten Notwendigkeit einer differenzierten Bewertung des Vermögensobjektes Wald wird nicht in allen Ländern der EG Rechnung getragen. In Deutschland gilt für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen generell der Ertragswert, und zwar auch dann, wenn der Erwerber nach dem Erbfall den Besitz zu einem höheren Preis veräußern sollte. In Belgien, Luxemburg, Irland und Italien wird stets der gemeine Wert zugrunde gelegt. Das gleiche gilt auch für das Vereinigte Königreich, hier jedoch mit der Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen einen Steueraufschub für den Wert des aufstockenden Bestandes zu erlangen. In Dänemark gilt zwar ebenfalls der Marktwert, der jedoch mangels vergleichbarer Preise auf dem Umweg über einen Ertragswertansatz festgestellt wird. In den Niederlanden werden die Verkaufswerte für Landgüter im Sinne des Naturschönheitsgesetzes zunächst auf ein Ertragswertniveau reduziert (Bestimmungswert) und dann noch weiter, je nachdem, ob die Wälder für die Allgemeinheit offen gestellt werden oder nicht, auf 2/3 bzw. 1/4 des Bestimmungswertes ermäßigt. In Frankreich ist der Ausgangspunkt ebenfalls der Verkehrswert; der daraus abgeleitete "valeur venale de conversation", der mit etwa 75% des Marktpreises veranschlagt werden kann, wird jedoch nur mit 1/4 der Besteuerung zugrunde gelegt, wenn die Verpflichtung übernommen wird, die Waldungen auf die Dauer von 30 Jahren nachhaltiggerecht zu bewirtschaften.

In Deutschland, in geringem Umfange auch in Dänemark, werden die unter dem Verkehrswert liegenden Steuerbemessungsgrundlagen für das Waldvermögen generell zugestanden. Dies geschieht, ohne aber irgendwie festgelegt zu sein, offensichtlich in der Annahme, daß die Forstbetriebe ordnungsgemäß von den Erwerbern weiter bewirtschaftet werden. Demgegenüber sind in den Niederlanden und in Frankreich mit den unter dem Verkehrswert liegenden Steuerbemessungsgrundlagen von vorneherein Auflagen verbunden, die die nachhaltiggerechte ordnungsgemäße Bewirtschaftung sicherstellen sollen.

Für die Erbschaft- und Schenkungssteuer ist davon auszugehen, daß die wirtschaftliche Bereicherung der Erwerber steuerlich erfaßt

werden soll. Diese wirtschaftliche Bereicherung läßt sich im Falle der Weiterbewirtschaftung eines Waldbesitzes durch die Erwerber nur durch einen Ertragswertansatz erfassen. Es sollten also auch hier die für die Vermögensteuer geforderten Bewertungsgrundsätze gelten. Wird der erworbene Waldbesitz unmittelbar nach dem Erwerb veräußert, so kann der tatsächlich erzielte Kaufpreis als Steuerbemessungsgrundlage Verwendung finden. Liegt der Zeitpunkt der Veräußerung später, aber noch innerhalb eines gesetzlich zu fixierenden Zeitraumes, müßte hinsichtlich der Wertdifferenz zwischen dem Kaufpreis und dem der Besteuerung zugrunde gelegten Vermögenswert eine Nachbesteuerung erfolgen. Da es bei einer solchen Nachversteuerung darauf ankäme, die durch den Verkauf über den versteuerten Vermögenswert hinausgehende wirtschaftliche Bereicherung festzustellen, wäre es notwendig, den Waldzustand sowohl im Zeitpunkt des Erwerbs als auch im Zeitpunkt der Veräußerung festzuhalten.

Die Höhe der in der Regel progressiven Erbschaftsteuertarife ist in den EG-Ländern sehr unterschiedlich (Abb. 25). Während in Luxemburg der gesetzliche Erbteil von der Erbschaftsteuer ganz befreit ist, gibt es bei der britischen Capital Transfer Tax keine nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser (Schenker) und Erwerber differenzierten Tarife. Bezieht man die unterschiedlichen Steuerklassen und die Gewährung unterschiedlicher Freibeträge in die Betrachtung ein, so spiegelt sich gerade im Erbschaftsteuertarif die jeweilige Eigentumpolitik in besonderer Weise wider. In einigen Fällen nimmt die Erbschaftsteuer konfiskatorischen Charakter an. Dort wo dies in einem stärkeren, für den Wald schädlichen Ausmaß der Fall ist, sollte es Aufgabe der Forstpolitik sein, die im Interesse der Erhaltung der Sozialfunktionen des Waldes notwendigen Grenzen aufzuzeigen und dafür Sorge zu tragen, daß eine bewußte Umverteilung des Eigentums zu keiner nur schwer reparablen Verschlechterung des Waldzustandes führt. Es wird die Aufgabe des Steuerbelastungsvergleichs sein, gerade die Stellung der Erbschaftsteuer im Rahmen des gesamten Steuersystems zu beurteilen, denn wie keine andere Steuer ist sie besonders geeignet, die nachhaltige Leistungsfähigkeit privater Forstbetriebe natürlicher Personen zu beeinträchtigen.

2.3. Die Grund- oder Liegenschaftsbesteuerung

Die Grund- oder Liegenschaftssteuern gehören zu den wichtigsten Steuerquellen der örtlichen Gebietskörperschaften. Bei einigen dieser Steuerformen, die auf die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in der Regel keine Rücksicht nehmen, gilt noch das Äquivalenzprinzip. Die auf eine Gegenleistung seitens des Staates oder sonstiger öffentlich rechtlicher Körperschaften abhebende Äquivalenztheorie entspricht nicht der heute allgemein anerkannten Steuerdefinition. Schon bei der Erhebung der rechtlichen Grundlagen zur Waldbesteuerung war deshalb in einigen Ländern die Frage zu stellen, ob es sich bei bestimmten zweckgebundenen Abgaben zugunsten einer öffentlich rechtlichen Institution noch um eine Steuer handelt oder mehr der Charakter eines Zwangsbeitrages oder einer Gebühr gegeben ist (z.B. Landwirtschaftskammerabgabe und Beitrag zur landwirtschaftlichen sozialen Ausgleichskasse in Frankreich, aber auch Notariats- und Registrierungsgebühren bzw. Katastereintragungsgebühren beim Besitzwechsel in Italien). Die Abgrenzung zwischen Steuern, Zwangsbeiträgen und Gebühren ist zwar manchmal recht problematisch, es wurde jedoch in der Regel versucht, nur solche Abgaben im Rahmen dieser Studie als steuerliche Belastung der Forstbetriebe zu erfassen, denen nicht eine spezielle Gegenleistung gegenübersteht.

Die Grund- oder Liegenschaftssteuern werden häufig noch mit den von den örtlichen Körperschaften für die Grundstücksbesitzer erbrachten Leistungen begründet. Wenn eine solche Verbindung hergestellt wird, so ist es zweifelhaft, ob es sich um eine Steuer handelt, denn dem Wesen der Steuer entspricht es, daß es sich um eine Leistung des Staatsbürgers ohne spezielle Gegenleistung handelt. Dies liegt nicht zuletzt darin begründet, daß es unmöglich ist, den Nutzen aus der Tätigkeit des Staates oder sonstiger öffentlich rechtlicher Körperschaften individuell zu bestimmen. Daraus folgt auch der allgemeine Grundsatz, daß die Besteuerung nicht im Hinblick auf ein bestimmtes Äquivalent, sondern nach der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu erfolgen hat. Da die Grund- oder Liegenschaftssteuern diesem Grundsatz in der Regel nicht gerecht werden, sollte man versuchen, sie im Rahmen eines modernen Steuersystems nach und nach abzubauen.

Die Autonomie der örtlichen Gebietskörperschaften wird als ein wichtiges Element demokratischer Staaten anerkannt. Befürwortet man deshalb ein großes Maß an Selbstverwaltung, so muß man den Gemeinden, Kreisen, Regionen oder Provinzen grundsätzlich auch die Verantwortung im finanziellen Bereich zugestehen. Die finanzielle Leistungsfähigkeit der örtlichen Gebietskörperschaften ist jedoch häufig so unterschiedlich, daß die Versorgung der Staatsbürger mit öffentlichen Leistungen ohne einen von seiten des Staates bewilligten Ausgleich zu nicht nur ungerechtfertigten, sondern auch auf die Dauer unerträglichen Unterschieden führt.

Eine nach dem Finanzbedarf der Gemeinden bemessene Steuerveranlagung der Gemeindebürger hat zwar gewisse natürliche Grenzen, führt aber dennoch zu einer so starken Differenzierung, daß steuerlich bedingte Verzerrungen des Wettbewerbs eine zwangsläufige Folge sind. Dort wo die Grund- und Liegenschaftssteuern einen wichtigen Bestandteil des Steuersystems darstellen, ist auch eine größere Differenzierung der Steuer- bzw. Hebesätze zwischen den örtlichen Gebietskörperschaften festzustellen. Damit wachsen die Belastungsunterschiede und die davon ausgehenden Einflüsse auf den Wettbewerb. Um eine gewisse Wettbewerbsneutralität sicherzustellen, müßte entweder die Finanzautonomie der Gebietskörperschaften beschnitten bzw. begrenzt oder es müßten die den Gemeinden zugewiesenen Steuern in das allgemeine Steuersystem besser integriert werden. In bezug auf die Grund- oder Liegenschaftssteuern würde dies bedeuten, daß diese Steuern mit einer Staatssteuer in irgendeiner Form zu verrechnen wären. Da die auch als Ertragssteuern gekennzeichneten Grund- oder Liegenschaftssteuern an der objektiven Ertragsfähigkeit der Steuerquelle ausgerichtet sind, wäre es sinnvoll, diese Steuern ganz oder teilweise auf die allgemeine Einkommensteuer anzurechnen. Damit wäre nicht nur der Wettbewerbsneutralität entsprochen, sondern man würde (über die Einkommensteuer) auch der subjektiven Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen besser Rechnung tragen.

In einer Reihe von europäischen Ländern wurde in den letzten Jahren der Übergang von veralteten Objektsteuern oder einzelnen Realsteuern (Schedularsteuern) zu einer Einheitseinkommensteuer voll-

zogen. Die finnische Hufesteuer, die alte englische "land tax" und die "tithes", die belgische und französische "contribution fonciere", die niederländische "groundbelasting", die italienische "imposta sui terreni" und die "imposta sui redditi agrari" wurden entweder abgelöst, ganz abgeschafft oder gingen in modernen Steuerformen auf. Die dänische "ejendomsskyld" ist im Auslaufen begriffen. Diesen Entwicklungsprozeß gilt es fortzusetzen. Solange die Grund- oder Liegenschaftssteuern in den Steuersystemen der einzelnen Länder noch eine maßgebliche Bedeutung besitzen, ist darauf hinzuwirken, daß die meist veralteten Besteuerungsgrundlagen der wirtschaftlichen Situation, d.h. der Ertragslage der Forstwirtschaft, angepaßt werden. Im Hinblick auf den von einer gewissen Belastungsgrenze ab sehr negativen Einfluß dieser Realsteuern auf die Waldwirtschaft gehört es zu den Aufgaben der Forstpolitik, darüber zu wachen, daß die Ertragseinschätzung wirklichkeitsnah und mit anderen Grundstücken vergleichbar durchgeführt wird, daß ferner wegen der Autonomie der Gemeinden in der Hebesatzfestsetzung keine zu starken Einflüsse auf den Wettbewerb entstehen und daß diese Steuern schließlich dort abgebaut und in das die Leistungsfähigkeit berücksichtigende Einkommensteuersystem einbezogen werden, wo sie eine große, den Waldzustand negativ beeinflussende Belastungswirkung haben.

2.4. Die Umsatzbesteuerung

Im Bereich der Umsatzsteuern gilt aufgrund der diesbezüglichen EG-Richtlinien in den einzelnen Ländern ein einheitliches System der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug. Trotz dieser steuersystematischen Harmonisierung sind jedoch hinsichtlich der Definition der Steuerbemessungsgrundlage, der erhobenen Steuersätze und der Sonderregelungen für die Land- und Forstwirtschaft noch beachtenswerte Unterschiede gegeben. Es können hier nur die speziellen Vorschriften für die Forstwirtschaft bzw. deren Hauptprodukt Holz einer näheren Betrachtung unterzogen werden.

Keine Sonderregelungen für Holz und Forstprodukte bzw. forstwirtschaftliche Betriebe gibt es in Dänemark. In einem solchen Falle

ist eine systemgerechte und wettbewerbsneutrale Handhabung der Mehrwertsteuer gewährleistet. Die Sonderregelung der Niederlande besteht darin, daß Forstwirte nicht als (der Mehrwertsteuer unterliegende) Unternehmer gelten und deshalb die Mehrwertsteuer in ihren Ausgangsrechnungen nicht offen ausweisen. Ob sie ihre Vorsteuern im Preis ersetzt bekommen, hängt somit von der Höhe des Preises ab. Der Abnehmer kann jedenfalls als anrechenbare Vorsteuer einen Abzug in Höhe von $4/125$ des Rechnungsbetrages vornehmen. Hier ist es jedenfalls fraglich, ob in bezug auf die Forstwirtschaft die Wettbewerbsneutralität gewährleistet ist. Auch im Vereinigten Königreich trifft der Tatbestand zu, daß ein nicht für die Mehrwertsteuer registrierter Waldbesitzer seine Vorsteuern als Belastung zu tragen hat. In Deutschland, Italien, Luxemburg und Irland werden die Steuereinnahmen pauschal mit den Vorsteuern verrechnet. Dies ist nur insoweit wettbewerbsneutral, als die Steuersätze für die Erzeugnisse aus dem Betrieb der Forstwirtschaft so festgesetzt sind, daß die sich ergebenden Steuereinnahmen den Vorsteuern der Betriebe entsprechen. Der Steuersatz bzw. die Ausgleichsrate beträgt in Italien 6%, in Deutschland 4%, in Luxemburg 2% und in Irland 1%. In Belgien und in Frankreich wird im Prinzip der gleiche Effekt dadurch erreicht, daß in Belgien der Waldbesitzer vom Käufer 2% des Verkaufspreises zur Deckung der Vorsteuern erhält und in Frankreich die der Mehrwertsteuer nicht unterliegenden Waldbesitzer vom Staat eine pauschale Rückerstattung von 2,4% ihres Umsatzes bei Holzverkauf auf dem Stock erhalten.

Volle Wettbewerbsneutralität wird nur bei einer systemreinen Handhabung der Mehrwertsteuer erreicht. Bei der Vielzahl von Steuerpflichtigen mit z.T. geringen Umsätzen aus dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft wird aus Gründen der Entlastung der Steuerpflichtigen von der Aufzeichnungspflicht und der Vereinfachung der Steuerverwaltung eine Pauschalregelung als zweckentsprechend angesehen. Es ist jedoch von seiten der Europäischen Kommission darauf zu achten, daß zur Gewährleistung einer möglichst wettbewerbsneutralen Pauschalierung die Steuereinnahmen oder Rückerstattungsbeiträge der Forstbetriebe deren Vorsteuerbelastungen in etwa entsprechen.

Die Vorsteuerbelastung hängt vor allem ab vom Umfang der Vorumsätze und den darauf erhobenen Steuersätzen. Die Vorumsätze sind wiederum recht unterschiedlich, je nach dem Anteil forstlicher Betriebsarbeiten, die von Fremdunternehmern ausgeführt werden, vom Mechanisierungsgrad und der damit verbundenen Maschinenausrüstung, vom Fremdbezug von Saat- und Pflanzengut, Wegebaumaterialien, Forstschutzmitteln und dergleichen, so daß nur eine repräsentative Erhebung in den einzelnen Ländern selbst einen Anhaltspunkt für die dort gegebene durchschnittliche Vorsteuerbelastung liefern kann. Eine zu niedrige Bemessung der Vorsteuerpauschale zwingt die Betriebe, für die Regelbesteuerung zu optieren, an die sie dann für einen bestimmten, in den einzelnen Ländern unterschiedlichen Zeitraum gebunden sind. Dies sollte, weil damit der bewußt gewollte Effekt einer Vereinfachung zunichte gemacht wäre, auf jeden Fall vermieden werden. Wenn, was mit Sicherheit zu erwarten ist, eine Vielzahl von Betrieben von der Optionsmöglichkeit keinen Gebrauch machen, um die damit verbundene Aufzeichnungspflicht zu umgehen, dann wird für diese Betriebe der nicht gedeckte Betrag der Vorsteuern entgegen dem Willen des Gesetzgebers zu einer Belastung. Eine zu hohe Bemessung der Vorsteuerpauschale bedeutet für die Betriebe eine Erweiterung ihrer Gewinnspanne. Bei der derzeitigen Ertragslage der Forstwirtschaft könnte darin eine beabsichtigte Subvention der Forstbetriebe gesehen werden. Wenn gelegentlich sogar der Vorschlag gemacht wurde, den Steuersatz weit über der Höhe der Vorsteuerbelastung festzulegen, um auf diese Weise ein Entgelt für die vielfältigen Leistungen der Forstwirtschaft im Interesse der Allgemeinheit zu schaffen, so müssen auch gegenüber einem solchen, durchaus praktikablen Vorschlag, wegen der dann nicht mehr gegebenen Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer Bedenken geltend gemacht werden.

Der Grundstücksverkehr ist in allen Ländern der Europäischen Gemeinschaft von der Mehrwertsteuer ausgenommen, da hier regelmäßig eine Spezialsteuer erhoben wird. Die Steuersätze für derartige Grunderwerbs- oder Grundstücksverkehrssteuern bzw. Registriersteuern variieren in einem verhältnismäßig breiten Rahmen. In manchen Ländern wird der Steuersatz ermäßigt, wenn sich der neue Eigentümer zu einer sachgemäßen Waldbewirtschaftung verpflichtet (z.B.

Frankreich) oder die Steuer wird ganz erlassen, wenn im Falle eines Grundstückstausches im Hinblick auf eine bessere Bewirtschaftung von zersplittertem oder unwirtschaftlich geformten Grundbesitz von der zuständigen Behörde die Zweckdienlichkeit anerkannt wird (z.B. Deutschland). Derartige steuerliche Erleichterungen sind als gezielte Maßnahmen besonders dort geeignet, wo die Ziele der Forstpolitik auf eine pfleglichere Waldbewirtschaftung durch Verbesserung der Eigentumsstruktur abgestellt sind.

3. DIE STEUERBELASTUNG PRIVATER FORSTBETRIEBE

3.1. Vorbemerkungen

Aus den dargestellten Rechtsnormen der für private Forstbetriebe bedeutsamen Steuerarten konnten bereits einige steuersystematisch interessante Vergleichsergebnisse gewonnen werden, so z.B. hinsichtlich der Methodik der Bewertung des Waldes für steuerliche Zwecke, hinsichtlich bestehender Sondervorschriften für die Forstwirtschaft sowie der allgemeinen und speziellen Tarifvorschriften. Die daraus zu gewinnenden Vorstellungen über die Steuerlastdifferenzen, die Wirkung der einzelnen Steuern auf die Forstbetriebe und die sich daraus ergebenden Konsequenzen für die Waldbewirtschaftung gewinnen jedoch erst dann an Aussagekraft, wenn man sich daneben noch eine Vorstellung über die Belastungshöhe durch die einzelnen Steuerarten verschafft. Dann hilft der Rechtsnormenvergleich bei der Aufdeckung der Ursachen für die bestehenden Belastungsunterschiede.

Die nationalen Steuerstatistiken weisen das Steueraufkommen aus der Forstwirtschaft nicht gesondert aus. Um die Steuerbelastungsunterschiede der Forstbetriebe in den EG-Ländern abschätzen und die Wirkung der einzelnen Steuerarten auf die Forstbetriebe beurteilen zu können, ist es deshalb notwendig, die Steuerbelastung für einzelne Forstbetriebe zu ermitteln. Die steuerliche Belastung privater Forstbetriebe kann exakt jedoch nur anhand konkreter Beispiele dargestellt werden. Es kommt ja nicht nur darauf an, den Wald, seinen Aufbau, seine Ertragsfähigkeit, die Kostenstruktur des Betriebes usw. genau zu kennen, sondern es sind für die Steuerbemessung vor allem die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, sein Familienstand, die Anzahl der unterhaltungspflichtigen Kinder, seine sonstigen Einkünfte und Vermögenswerte von maßgebender Bedeutung. Es versteht sich von selbst, daß im Rahmen einer Untersuchung über die Steuerbelastung von Forstbetrieben die vielen Umstände, die für die Steuerveranlagung ausschlaggebend sind, nicht alle erfaßt und berücksichtigt werden können. Es muß hier mit gewissen Unterstellungen und Abstraktionen gearbeitet werden, wodurch man sich freilich in vielen Fällen von der Wirklichkeit entfernt. Doch bleibt

keine andere Möglichkeit, wenn die Ergebnisse auch nur annähernd miteinander vergleichbar sein sollen.

Die Einkünfte aus der Forstwirtschaft stellen in der Regel nur einen Teil des Gesamteinkommens des Steuerpflichtigen dar. Würde man deshalb generell davon ausgehen, daß die Einkünfte aus der Forstwirtschaft vielleicht die Hälfte oder ein Drittel des Gesamteinkommens ausmachen, so wäre diese Unterstellung in keiner Weise begründet, denn darüber gibt es weder Statistiken noch sonstige irgendwie repräsentative Erhebungen. Eine generelle ziffernmäßige Fixierung dieses Tatbestandes ist einfach unmöglich. Deshalb muß bei der Steuerberechnung grundsätzlich von der Voraussetzung ausgegangen werden, daß der Forstbetrieb die einzige Einkommensquelle darstellt. In diesem Zusammenhang stellt sich dann allerdings bei kleinen Forstbetrieben die Frage nach dem Existenzminimum, da ein forstlicher Kleinbetrieb allein nicht zur Ernährung einer Familie ausreicht. Wird für solche Kleinbetriebe im Rahmen dieser Untersuchung dennoch eine Steuerbelastung ermittelt, dann hat dies nur eine rein theoretische Bedeutung. Auf diese Weise kann nämlich festgestellt werden, wie hoch die Belastung durch Steuern selbst dann noch ist, wenn der Eigentümer aus seinem Besitz keine laufenden Erträge erzielt. Man erhält also eine Vorstellung von der ständig gegebenen objektiven Grundstücksbelastung. Es liegt in der Vielfalt des Untersuchungsobjektes begründet, daß sich die auf dem Gebiet der Besteuerung privater Forstbetriebe gegebenen individuellen Unterschiede, gleich ob sie in den Familienverhältnissen des Steuerpflichtigen zu suchen sind oder auf unterschiedlichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen beruhen, im Rahmen dieser Untersuchung nicht erfassen lassen. Deshalb wurde der Versuch unternommen, die Steuerbelastung anhand von Modellbetrieben (Normalwaldbetrieben) zu ermitteln. Dabei wurde von zwei unterschiedlichen Fragestellungen ausgegangen:

1. Welche Steuerbelastung würden Modellforstbetriebe mit einer für alle Länder gleichen Ertrags- und Kostenstruktur jeweils in den einzelnen Ländern zu tragen haben (Modelltyp A)?

2. Welche Steuerbelastung ergibt sich für Modellforstbetriebe, die hinsichtlich der Ertragsleistung sowie der Preis- und Kostensituation dem Durchschnitt des jeweiligen Landes entsprechen (Modelltyp B)?

Der anhand dieser beiden Modelltypen vorgenommene betriebswirtschaftliche Steuerbelastungsvergleich kommt ohne Abstraktionen und Unterstellungen nicht aus. Darin liegt sogar ein gewisser Vorteil im Hinblick auf die Vergleichbarkeit der Ergebnisse. Der Nachteil der mit der Verwendung von Modellbetrieben des Normalwaldes verbunden ist, liegt in den zum Teil wirklichkeitsfremden Annahmen, denn in keinem Land gibt es Betriebe, die dem Durchschnitt (Modelltyp B) oder gar dem Einheitsmodell (Modelltyp A) entsprechen. Die mit der Ermittlung der Steuerbelastung in den einzelnen Ländern befaßten Institutionen standen alle vor der gleichen Schwierigkeit, die Steuerbemessungsgrundlagen entsprechend den für die Modellbetriebe geltenden Unterstellungen einzuschätzen. Im großen und ganzen wird man sich jedoch auf das sachverständige Urteil der eingeschalteten Experten verlassen können.

Eine besondere Schwierigkeit internationaler Steuerbelastungsvergleiche liegt in den unterschiedlichen Währungseinheiten begründet. Zum Zwecke des Vergleichs absoluter Steuerbelastungen ist es notwendig, entweder mit Hilfe von amtlichen Wechselkursen auf eine einheitliche Währungsbasis umzurechnen oder, um den Kaufkraftentzug besser zum Ausdruck zu bringen, mit Umrechnungskoeffizienten zu arbeiten, die die Kaufkraftparitäten zum Ausdruck bringen. Mit beiden Verfahren sind erhebliche Mängel verbunden (vergleiche G. ZEIDEL: Gutachten über die Methodenwahl zur Durchführung eines Vergleichs der effektiven Steuerlast von Unternehmen in den Mitgliedsstaaten der EWG. Studien Reihe Wettbewerb Nr. 7, Brüssel 1968). Deshalb ist es zweckmäßig, sich auf relative Belastungsgrößen zu beschränken. Im vorliegenden Fall wird die Steuerbelastung auf den Umsatz, genauer gesagt, auf den Stockpreis des verkauften Holzes bezogen. Der Stockpreis wurde als Bezugsgröße verwendet, weil in einigen Ländern der EG das Holz generell auf dem Stock verkauft wird und es andererseits möglich ist, in den Ländern, in denen das Holz nicht auf dem Stock verkauft wird, den Stockpreis

über den Preis des aufgearbeitet verkauften Holzes durch Abzug der Ernte- und Bringungskosten abzuleiten.

Für die Betriebe des Modelltyps A (Einheitsmodell) wurden die einheitlich unterstellten Preise und Kosten nach von der EG zur Verfügung gestellten Wechselkursen umgerechnet (Tab. 7).

Der anhand von Modellbetrieben durchgeführte Steuerbelastungsvergleich müßte eigentlich ergänzt werden durch einen Vergleich der parafiskalischen Abgaben, insbesondere aus der Sozialversicherung, da nur auf diese Weise neben den einbezogenen staatlichen Hilfen eine wirklich vergleichbare Basis geschaffen werden kann. Für die Forstwirtschaft wurde eine derartige Untersuchung - bezogen auf die Sechsergemeinschaft - vom Institut für Forstpolitik und forstliche Betriebswirtschaftslehre der Forstlichen Forschungsanstalt München in den Jahren 1963 und 1964 durchgeführt (W. RUMPF: Die Soziallasten der Forstwirtschaftsbetriebe in den sechs Ländern der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft. München-Basel-Wien 1965). Im Rahmen dieser Studie war es nicht möglich, die parafiskalischen Abgaben einzubeziehen. Der damit gegebene Mangel müßte zu einem späteren Zeitpunkt behoben werden.

3.2. Die Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Steuerbelastungsvergleichs

Hinsichtlich der personellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen wird angenommen, daß er verheiratet ist und zwei unterhaltspflichtige Kinder besitzt; der Betrieb gilt als schuldfrei. Für die Kalkulation der Erbschaftsteuer wird unterstellt, daß der Forstbetrieb ungeteilt auf einen Erben (40 Jahre alter Abkömmling) ohne Auflagen übertragen wird und daß die Erbschaftsteuer kalkulatorisch auf eine Generation (30 Jahre) umgelegt wird.

Für beide Modelltypen ist es notwendig, zur Erfassung der Tarifprogression und der unterschiedlichen Regelung von Steuerfreibeträgen und Steuerfreigrenzen mehrere Modellforstbetriebe mit unterschiedlicher Größe zu unterstellen. Mit der Annahme sehr großer, in den meisten Ländern nicht vorkommender Betriebe, soll gleich-

Tab. 7: Umrechnung nationaler Währungen

	B/L Fb/Flux	D DM	DK Dkr	F Ffr	I Lit	NL Fl	UK/IRL £
B/L	100 Fb/Flux	6,617	15,69	12,35	1670,79	6,895	1,097
D	100 DM	-	237,16	186,66	25250	104,20	16,585
DK	100 Dkr	42,17	-	78,71	10646,82	43,94	6,993
F	100 Ffr	809,60	53,57	127,05	13527,27	55,82	8,885
I	100 Lit	5,98	0,396	0,74	-	0,41267	0,065676
NL	100 Fl	1450,29	95,97	227,60	24232,25	-	15,9165
UK/IRL	100 £	9111,85	602,95	1429,97	152246	628,28	-

zeitig der Tatbestand Berücksichtigung finden, daß die Eigentümer von Forstbetrieben meist auch noch andere, nicht forstliche, Einkommensquellen und Vermögenswerte besitzen bzw. sonstige Einkünfte beziehen, durch die sie mit ihrem Forstbetrieb in eine höhere Besteuerung gelangen.

Für beide Modelltypen wird jeweils ein reiner Nadelwaldbetrieb und ein reiner Laubwaldbetrieb des schlagweisen Hochwaldes mit regelmäßigem Altersklassenverhältnis (Normalwaldbetrieb) unterstellt, um auf diese Weise die steuerliche Rücksichtnahme auf die unterschiedlichen Ertragsverhältnisse beim Laub- und Nadelholz zu erfassen. Beim Modelltyp B (Durchschnittsmodelle des jeweiligen Landes) war es den Ländern freigestellt, für den Laubwald gegebenenfalls auch ein Modell des Nieder- oder Mittelwaldes darzustellen.

Die Kalkulation der Steuerbelastung privater Forstbetriebe natürlicher Personen war somit anhand eines dafür erstellten Erhebungsbogens von den einzelnen Ländern für folgende Modellbetriebe durchzuführen:

Modelltyp A (Einheitsmodell)					
Nadelwald	100,	500,	1 000,	5 000,	10 000 ha
Laubwald	100,	500,	1 000,	5 000,	10 000 ha
Modelltyp B (Durchschnittsmodell)					
Nadelwald	100,	500,	1 000,	5 000,	10 000 ha
Laubwald	100,	500,	1 000,	5 000,	10 000 ha

Die für alle Länder einheitlich vorgegebenen Grundlagen für den Modelltyp A (Einheitsmodell) sind in der Tab. 8 enthalten. Auf dieser Basis wurden von den jeweiligen Sachverständigen der einzelnen Länder die in der Tab. 9 zusammengestellten Steuerbemessungsgrundlagen fixiert. Schon daraus lassen sich einige in Bezug auf die Steuerbelastung gravierend auswirkende Unterschiede erkennen. Während der "Gewinn vor Steuern" für die beiden Modellreihen des Modelltyps A bei den Ländern mit einer Besteuerung des tatsächlichen Einkommens beim Nadelwald vergleichsweise hoch ist und beim Laubwald wegen der diesbezüglich in vielen Ländern gegebenen Ertragssituation mit Null bemessen wurde, haben die Länder

Tab. 8: Einheitlich vorgegebene Grundlagen für die Einheits-
Modellbetriebe (Modelltyp A)

		<u>Nadelwald</u>	<u>Laubwald</u>
Zuwachs = Einschlag (m ³ /ha)		6	4
durchschnittlicher Holzpreis pro m ³	Fb 1	285,--	907,--
loco Waldstraße	Dkr	201,60	142,30
(ohne Mehrwertsteuer)	DM	85,--	60,--
	Ffr	159,--	112,--
	Lit 21	462,--	15 150,--
	Fl	88,60	62,50
	£	14,10	9,95
durchschnittliche Erntekosten pro m ³	Fb	378,--	303,--
	Dkr	59,30	47,30
	DM	25,--	20,--
	Ffr	47,--	37,--
	Lit 6	312,--	5 050,--
	Fl	26,10	20,80
	£	4,15	3,32
erntekostenfreier Erlös = Stockpreis pro m ³	Fb	907,--	604,--
(ohne Mehrwertsteuer)	Dkr	142,30	95,--
	DM	60,--	40,--
	Ffr	112,--	75,--
	Lit 15	150,--	10 000,--
	Fl	62,50	41,70
	£	9,95	6,63
Kosten pro ha	Fb 3	476,--	2 416,--
	Dkr	545,50	380,--
	DM	230,--	160,--
	Ffr	429,--	300,--
	Lit 58	075,--	40 400,--
	Fl	240,--	166,80
	£	38,14	26,52
Reinertrag (vor Steuern) pro ha	Fb 1	966,--	0
(ohne Beihilfen)	Dkr	308,30	0
	DM	130,--	0
	Ffr	243,--	0
	Lit 32	825,--	0
	Fl	135,--	0
	£	21,56	0

Tab. 9: Steuerbemessungsgrundlagen für die Einheits-Modellbetriebe (Modelltyp A) in nationaler Währung

Land	<u>Nadelwald</u>		<u>Laubwald</u>	
	Steuerlicher Vermögenswert pro ha	Katasterwert Jahreswert pro ha	Steuerlicher Vermögenswert pro ha	Katasterwert Jahreswert pro ha
B	220 000,-	360,-	200 000,-	360,-
D	290,-	-	50,-	-
DK	3 000,-	-	2 500,-	-
F	24 000,-	45,-	6 000,-	13,-
I	2.7 Mio ⁺)	5 184,-	1 Mio ⁺)	2 208,-
IRL				
L	4 000,- 200 000,- ⁺⁺⁾	-	3 000,- 130 000,- ⁺⁺⁾	-
NL	5 000,- 2 500,- 937,50 ⁺⁺⁺⁾	-	5 000,- 2 500,- 937,50 ⁺⁺⁺⁾	-
UK	1 100,-	0,8	1 000,-	0,8

- +) In Italien wurden bei den einzelnen Betriebsgrößen unterschiedliche Steuerwerte pro ha angenommen (zwischen 1,57 Mio und 2,7 Mio beim Nadelwald und zwischen 0,75 Mio und 1,45 Mio beim Laubwald). Die in der Tabelle ausgewiesenen Werte sind vom Verfasser einer Neuberechnung zugrundegelegt worden. Dabei wurde der ebenfalls unterschiedlich ausgewiesene Bodenwertzuwachs einheitlich beim Nadelwald mit 0,3 Mio Lit und beim Laubwald mit 0,1 Mio Lit unterstellt.
- ++) Der niedrige Wert ist der für die Grundsteuer und Vermögensteuer geltende Einheitswert, der hohe Wert der für die Erbschaftsteuer geltende Verkehrswert.
- +++)) Bei Landgütern im Sinne des Naturschönheitsgesetzes; der niedrigere Betrag gilt bei Offenstellung des Landgutes für die Allgemeinheit.

mit einer Besteuerung des Einkommens nach Durchschnittssätzen beim Nadelwald durchwegs niedrigere, dagegen beim Laubwald relativ hohe Bemessungsgrundlagen (Katasterwerte, Jahreswerte). Geht man in den Ländern mit Ist-Besteuerung von dem zu versteuernden Einkommensbetrag pro ha vor Abzug persönlicher Freibeträge und etwaiger Sonderausgaben aus, so ergeben sich für die Einkommensteuerbemessungsgrundlagen der Einheitsmodelle, wenn man den höchsten Betrag gleich 100 setzt, bei Anwendung der mitgeteilten Umrechnungskurse, die in Tab. 10 zusammengestellten Relationen. Damit ist schon ein erster Hinweis darauf gewonnen, daß die von der Einkommensteuer ausgehende Belastung bei den Forstbetrieben der EG-Länder außerordentlich unterschiedlich sein wird.

Noch ausgeprägter sind die Unterschiede bei den auf dem Vermögenswert aufbauenden Steuern (vergleiche Tab. 11). Hier liegen zunächst jene Länder, in denen der Verkehrswert die Besteuerungsgrundlage darstellt, mit Abstand an der Spitze. Es sind aber selbst bei diesen Ländern so erhebliche Unterschiede festzustellen, daß die Vermutung naheliegt, daß die Vermögenswerte in Belgien wohl etwas zu hoch festgesetzt wurden; auch in Frankreich wurde beim Nadelwald ein vergleichsweise sehr hoher Wert angenommen. Die für Italien mitgeteilte Differenzierung nach der Betriebsgröße verfälscht etwas das Bild, konnte aber aus Zeitgründen nicht mehr bereinigt werden.

Die Grundlagen für die Durchschnittsmodellbetriebe (Modelltyp B) sind in Tab. 12 zusammengestellt. Hier muß zunächst auf die großen Ertragsunterschiede zwischen den Durchschnittsbetrieben der EG-Länder hingewiesen werden. Sie sind nicht allein aus den unterschiedlichen Standorts- und Wuchsverhältnissen zu erklären; sie berücksichtigen auch die vorherrschenden Betriebsarten und die recht unterschiedlich unterstellten durchschnittlichen Umtriebszeiten, die beim Nadelwald zwischen 60 und 100 Jahren und beim Laubwald zwischen Niederwald und 120 Jahren liegen. Von der Betriebsart und der Umtriebszeit hängen die zugrunde gelegten durchschnittlichen Stockpreise ab, die als Bezugsgröße für die Ermittlung von Steuerbelastungsquoten verwendet werden sollen. Das glei-

Tab. 10: Relation der Einkommensteuerbemessungsgrundlagen vor Abzug persönlicher Freibeträge und etwaiger Sonderausgaben bei den Einheits-Modellbetrieben (Modelltyp A)⁺)

	<u>Nadelwald</u>	<u>Laubwald</u>
B	19,3	100,0
D	96,6	0
DK	95,1	0
F	19,5	29,2
I	16,6	36,7
IRL		
L	100,0	0
NL	- keine Einkommensteuer für Hochwaldbetriebe -	
UK	3,9 ⁺⁺⁾	20,2 ⁺⁺⁾

+) Umrechnung erfolgte nach den angegebenen Wechselkursen. Die jeweils höchste Bemessungsgrundlage wurde gleich 100 gesetzt.

++) Grundlage für die Schedule-B-Besteuerung

Tab. 11: Relation der steuerlichen Vermögenswerte bei den Einheits-Modellbetrieben (Modelltyp A) +)

	<u>Nadelwald</u>	<u>Laubwald</u>
B	100,0	100,0
D	2,0	0,4
DK	8,7	8,0
F	88,3	24,3
I	42,7-73,4 ++)	22,4-43,4 ++)
IRL		
L	1,8-90,9 +++)	1,5-65,0 +++)
NL	6,2-32,9 ++++)	6,8-36,3 ++++)
UK	45,6	45,6

+) Umrechnung erfolgte nach den angegebenen Wechselkursen. In Belgien wurde der höchste steuerliche Vermögenswert unterstellt. Dieser wurde gleich 100 gesetzt.

++) Für Italien wurden bei den einzelnen Betriebsgrößen unterschiedliche Steuerwerte pro ha mitgeteilt.

+++) Die niedrige Angaben gilt für die Grundsteuer und Vermögensteuer, die hohe für die Erbschaftsteuer.

++++) Der niedrigste Satz gilt für ein offengestelltes Landgut im Sinne des Naturschönheitsgesetzes, der höchste Satz für den Verkehrswert.

Tab. 12: Grundlagen für die Durchschnitts-Modellbetriebe (Modelltyp B)^{+))}
(Geldwerte in nationaler Währung)

	B	D	DK	F	I ⁺⁺⁾	IRL	L ⁺⁺⁺⁾	NL	UK
<u>Nadelwald</u>									
Einschlag = Zuwachs (m ³ /ha)	5	5,8	9	4	1,3	6,6	5	6	8,5
Steuerlicher Vermögenswert pro ha	220 000	290	8 000	20 000	0,7 Mio		200 000 4 000	5 000	800
Katasterwert/Jahreswert pro ha	360	-	-	37	30		-	-	0,8
Stockpreis pro m ³	875	57	95	98	10 300	5,0	805	36,7	5,00
Erntekostenfreier Erlös pro ha	4 375	331	855	392	13 400	33,00	4 025	220,2	42,50
Kosten pro ha	1 311	250	304	228	4 000	18,00	2 159	42,0	12,50
Reinertrag (vor Steuern) pro ha (ohne Beihilfen)	3 064	81	551	164	9 400	15,00	1 866	178,2	30,00
<u>Laubwald</u>									
Einschlag = Zuwachs (m ³ /ha)	3	3,8	8	3	(3)	2	3,5		4
Steuerlicher Vermögenswert	190 000	50	5 000	5 250	0,44 Mio		130 000 3 000		1 000
Katasterwert/Jahreswert pro ha	360	-	-	10	35		-		0,8
Stockpreis pro m ³	780	38	95	57	(2000)	8000	578		6,63
Erntekostenfreier Erlös pro ha	2 340	144	760	171	(6000)	15000	2 021		26,52
Kosten pro ha	1 311	250	469	201	(1500)	4500	693		15,25
Reinertrag (vor Steuern) pro ha (ohne Beihilfen)	1 029	-106	291	-30	(4500)	11500	1 328		11,27

+) Soweit Erlöse und Kosten pro ha nach der Betriebsgröße differenziert mitgeteilt wurden, sind nur die Angaben für den 1000 ha großen Modellbetrieb in die Zusammenstellung aufgenommen worden.
 ++) Die ausgewiesenen Bewertungsunterlagen wurden aus den für einige Gemeinden gelieferten Durchschnittswerten im Anhalt an die Daten für Modell A der von den Verfassern durchgeführten Steuerberechnung zugrundegelegt. Die in Klammern angegebenen Zahlen wurden für den Niederwald ausgewiesen.
 +++) Der niedrige steuerliche Vermögenswert ist der Einheitswert, der hohe ist der Verkehrswert.

che gilt zwar auch in bezug auf die unterstellte Kostensituation, doch sind hier die Unterschiede in der Betriebsorganisation und die sozialversicherungsrechtlichen Unterschiede von ausschlaggebender Bedeutung. Vor allem die Nichterfassung des zuletzt genannten Tatbestandes macht die Aussage über die steuerliche Belastung der privaten Forstbetriebe problematisch. Deshalb gilt es, die ausgewiesenen Steuerbelastungsquoten stets unter diesem Aspekt kritisch zu würdigen.

3.3. Die Steuerbelastung privater Forstbetriebe in den einzelnen Ländern

Die Steuerbelastung privater Forstbetriebe natürlicher Personen wird anhand von Modellbetrieben demonstriert. Um die Art der Steuerberechnung nachvollziehen zu können, werden für den 1000 ha großen Durchschnitts-Modellbetrieb des Nadel- oder auch Laubwaldes für das jeweilige Land Beispielkalkulationen durchgeführt und dann die Ergebnisse (Steuerbelastung in nationaler Währung/ha) für die anderen Betriebsgrößen zusammengefaßt mitgeteilt. Die sich ergebenden Steuerlastquoten werden im Hinblick auf die Darstellung der Steuerprogression über der Betriebsgröße graphisch aufgetragen. Nach der Diskussion dieser Einzelergebnisse der Länder wird versucht, unter Einbeziehung der auf der Grundlage der Einheits-Modellbetriebe ermittelten Steuerlastquoten eine vergleichende Beurteilung vorzunehmen.

3.3.1. Belgien (B)

Einkommensteuer (Impôt sur le revenu)

Die vom Waldbesitzer laufend erhobenen Steuern (Einkommensteuer mit der vom Staat erhobenen Vorauszahlung und den zusätzlichen Steuersätzen zugunsten der Provinzen und Gemeinden) basieren auf dem Katasterinkommen. Bei einem Katastereinkommen für den 1000 ha großen Modellbetrieb des Nadelwaldes von 360 000 Fb ergibt sich eine Einkommensteuerbelastung von

- "précompte immobilier" (360 000 x 0,03=)	10 800 Fb
- "Centimes additionnels" (360 000 x 0,50=)	<u>180 000 Fb</u>
	190 800 Fb

Erbschaftsteuer (Droits de succession)

Die Bemessungsgrundlage ist der Verkehrswert, der vom Sachverständigen des Landes für den 1000 ha großen Durchschnitts-Modellbetrieb des Nadelwaldes mit 220 Mio Fb angenommen wird. Der bei Erbgängen in direkter Linie nicht besteuerebare Vermögensvertrag macht 200 000 Fb aus. Nach dem progressiven Tarif ergibt sich für den steuerpflichtigen Erwerb von 219 800 000 Fb eine Erbschaftsteuer von 36 651 000 Fb, woraus sich ein Jahresanteil (= 1/30) von 1 221 700 Fb errechnet.

Die vom Waldbesitzer zu zahlender Steuern betragen somit

Einkommensteuer (Staat, Gemeinden, Provinzen)	190 800 Fb
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	<u>1 221 700 Fb</u>
	1 412 500 Fb

Daraus resultiert eine Steuerbelastung pro ha Waldfläche von 1 412 Fb und pro m³ Normalnutzung von 282,50 Fb. Gemessen am Stockpreis pro m³ in Höhe von 875 Fb ergibt sich eine Lastquote von 32,3%.

Die auf der gleichen Grundlage berechneten Steuerbelastungen pro ha für die Modellbetriebe unterschiedlicher Größen sowie für die Laubwald-Modellbetriebe sind in Tab. 13 ausgewiesen.

Aus dem Ergebnis der Tab. 13 wird deutlich, daß die laufenden Steuern auf vergleichsweise niedrigen Bemessungsgrundlagen erhoben werden und daß diese eine den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende ertragsmäßige Differenzierung vermissen lassen. Die Anpassung der Steuerbemessungsgrundlagen an die wirtschaftliche Entwicklung ist besonders im Hinblick auf die Erhaltung eines angemessenen Laubwaldanteils notwendig. Wenn die Steuerbemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer adäquat ermittelt wurde, besteht die Gefahr, daß es innerhalb weniger Erbgänge zu einer Zerschlagung des privaten Waldbesitzes kommt. Ist es das Ziel der

Tab. 13: Steuerbelastung (in Fb/ha) Modell B in Belgien

<u>Nadelwald (5m³/ha)</u>					
Betriebsgröße (ha)	100	500	1000	5000	10 000
Einkommensteuer					
Précompte immobilier	11	11	11	11	11
Centimes additionnels	180	180	180	180	180
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)					
	997	1197	1122	1242	1244
Insgesamt	1188	1388	1413	1433	1435
Steuerlastquote (in %)	27,2	31,7	32,3	32,8	32,8

<u>Laubwald (3m³/ha)</u>					
Betriebsgröße (ha)	100	500	1000	5000	10 000
Einkommensteuer					
Précompte immobilier	11	11	11	11	11
Centimes additionnels	180	180	180	180	180
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)					
	827	1027	1052	1072	1072
Insgesamt	1018	1218	1243	1263	1263
Steuerlastquote (in %)	45,4	54,4	55,5	56,4	56,4

Forstpolitik, die Struktur des Waldeigentums über den Weg der Besteuerung nicht grundsätzlich zu verändern, dann sind die als Verkehrswerte festzustellenden steuerlichen Vermögenswerte auf ein Ertragswertniveau zu reduzieren.

Neben den vom Waldbesitzer zu zahlenden Steuern wurden im Erhebungsbogen zum Steuerbelastungsvergleich vom Sachbearbeiter des Landes auch noch die vom Holzkäufer zu zahlende Mehrwertsteuer, eine Provinzialsteuer auf den Holzverkaufspreis sowie die Mehrwertsteuer auf den Arbeitslohn für die Nutzung (Ernte- und Bringungskosten) ausgewiesen. Diese betragen im vorliegenden Beispiel pro ha:

Stockpreis 875 Fb/m ³ x Nutzung 5m ³ /ha = 4 375 Fb	
TVA 6% von 4 375 Fb	262,50 Fb
Provinzialsteuer 2% von 4 375 Fb	87,50 Fb
Erntekosten 320 Fb/m ³ x Nutzung 5m ³ /ha = 1 600 Fb	
TVA 6% von 1 600 Fb	<u>96,00 Fb</u>
	446,00 Fb

Abgesehen davon, daß die Mehrwertsteuer auf die Erntekosten beim Einschlag des Holzes durch den Waldbesitzer oder durch den Holzkäufer mit deren angestellten Arbeitskräften entfällt und nur dann zum Tragen kommt, wenn ein weiterer Unternehmer eingeschaltet ist, kann die Mehrwertsteuer, gleichgültig auf welcher Produktionsstufe sie erhoben wird, nicht als Belastung der Unternehmer gewertet werden. Sie trifft bei systemgerechter Handhabung den Endverbraucher.

Der Forstbetrieb hat in Belgien eine Pauschalierung seiner Vorsteuern, die mit einer Bezahlung von 2% auf den Verkaufspreis seiner Produkte vom Holzkäufer abgedeckt werden. Er kann jedoch, wenn die Vorsteuerpauschalierung zur Deckung der tatsächlichen Vorsteuer nicht ausreicht, für das Normalsystem optieren, wodurch wiederum erreicht werden kann, daß die Mehrwertsteuer nicht zu einer Belastung für den Forstbetrieb wird.

3.3.2. Deutschland (D)

Für die Berechnung der Steuerbelastung wurden durchschnittliche Verhältnisse des Privatwaldes mit 100 ha und mehr Forstbetriebsfläche (Forsterhebung 1961) zugrundegelegt. Die Berechnung selbst wird anhand des 1000 ha großen Modellbetriebes des Nadelwaldes demonstriert.

Grundsteuer

Bemessungsgrundlage ist der Steuermeßbetrag, der sich unter Anwendung einer Steuermeßzahl von 0,6% auf den Einheitswert ergibt. Bei einem durchschnittlichen Einheitswert von 290 DM/ha ergibt

sich für den 1000 ha großen Betrieb ein Steuermeßbetrag von (290 000 x 0,006 =) 1 740 DM, aus dem sich bei einem durchschnittlichen Hebesatz der Gemeinden von 240% eine Grundsteuerbelastung von 4 176 DM ableitet.

Vermögensabgabe zum Lastenausgleich

Die am 21.6.1948 entstandene Vermögensabgabeschuld ist innerhalb eines Zeitraumes von 30 Jahren zu tilgen. Sie beträgt 50% des Einheitswertes vom 21.6.1948, der mit 1 189 DM/ha veranschlagt wird. Die Vermögensabgabeschuld beträgt somit für den 1000 ha großen Betrieb (50% von 1 189 000 =) 594 500 DM. Der Vierteljahresbetrag der Vermögensabgabe beläuft sich auf 1,1% der Vermögensabgabeschuld. Daraus errechnet sich ein Jahresbetrag der Vermögensabgabe von (4 x 1,1% von 594 500 =) 26 158 DM.

Vermögensteuer

Vom Einheitswert des Betriebes in Höhe von 290 000 DM kann zunächst der Zeitwert der Vermögensabgaberechtschuld abgesetzt werden. Dieser beträgt 83 902 DM bei einem Vierteljahresbetrag von 6 539,50 DM und einem für den Zeitraum 11.8. - 10.11.1975 ausgewiesenen Vervielfältiger von 12,83. Vom Wert des verbleibenden Reinvermögen von (290 000 - 83 902 =) 206 098 DM kann der Steuerpflichtige für sich, seine Ehefrau und seine unterhaltspflichtigen Kinder zusammen 280 000 DM absetzen, so daß in diesem Falle keine Vermögensteuer anfällt.

Einkommensteuer

Grundlage der Einkommensteuer ist der tatsächliche Jahresgewinn aus der Forstwirtschaft. Für die unterstellte Normalwald-Betriebsklasse mit einem Einschlag von 5,75 m³/ha leitet sich der Reinertrag (vor Steuern) pro ha folgendermaßen ab:

Roherlös (ohne Mehrwertsteuer)		
(5,75 m ³ x 84,75 DM =)		487,31 DM
./. Erntekosten (5,75 m ³ x 27,20 DM =)	./. .	<u>156,40 DM</u>
Erntekostenfreier Erlös		330,91 DM
./. Sonstige Kosten für		
Bestandsbegründung, Pflege, Schutz	70,50	
Wege- und Wasserbau	25,00	
sonstige Betriebsarbeiten	20,00	
Verwaltung	<u>132,00</u>	
	247,50	./. <u>247,50 DM</u>
Reinertrag (vor Steuern)		83,41 DM

Für den 1000 ha großen Betrieb beträgt der Reinertrag (vor Steuern) 83 413 DM. Nach den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften können davon noch abgezogen werden:

- 3% vom Wertanteil der Waldbestände am Einheitswert 1935 (Stichtag 21.6.1948) (1 189 000 - 106 000) · 0,03 =	32 490,-- DM
- Grundsteuer	4 176,-- DM
- 1/4 der Vermögensabgabe	6 540,-- DM
- Kirchensteuer	449,-- DM
- Freibetrag für Land- und Forstwirte	2 400,-- DM
- Sonderausgaben- und Vorsorge-Pauschbetrag	<u>1 080,-- DM⁺</u>
	47 135,-- DM

Es verbleibt somit ein zu versteuerndes Einkommen von (83 413 - 47 135 =) 36 278 DM. Nach der Einkommensteuer-Splittingstabelle 1975 beträgt dafür die Einkommensteuer 7 064 DM.

Kirchensteuer vom Einkommen

Die örtlichen Kirchengemeinden können neben der Kirchensteuer vom Einkommen noch eine zusätzliche Kirchensteuer vom Grundbe-

+) Der Steuerpflichtige kann bei Ausschöpfung aller gegebenen Möglichkeiten gegen entsprechenden Nachweis bis zu 10 200 DM geltend machen. Bei den Betriebsgrößen 100 und 500 ha ist dafür jedoch der Gewinn zu gering, bei den Betriebsgrößen 5 000 und 10 000 ha schlägt der erhöhte Abzugsbetrag nicht weiter zu Buche. Deshalb wurde auch hier nur der gesetzlich fixierte Pauschbetrag angesetzt.

sitz erheben. Da davon kaum noch Gebrauch gemacht wird, kommt nur die Kirchensteuer vom Einkommen in Ansatz. Sie basiert auf der Einkommensteuer und beträgt, nach Abzug eines Betrages für zwei Kinder in Höhe von 1 440 DM, 8% der Einkommensteuer. Das sind somit $(7\ 064 - 1\ 440) \cdot 0,08 = 449$ DM.

Erbschaftsteuer

Bemessungsgrundlage ist der Einheitswert (290 000 DM), vermindert um den Zeitwert der Vermögensabgabeschuld (83 902 DM) und um den persönlichen Freibetrag des Erben, der bei direkten Abkömmlingen 90 000 DM beträgt. Nach dem Erbschaftsteuertarif beträgt der Steuersatz für einen steuerpflichtigen Erwerb von 116 098 DM 4,5%. Daraus ergibt sich eine Erbschaftsteuerbelastung von 5 224 DM, bzw. auf eine Generation von 30 Jahren umgelegt, ein Jahresbetrag von 174 DM.

Aus diesen einzelnen Steuern resultiert, wenn man die Erbschaftsteuer mit ihrem Jahresanteil ansetzt, eine jährliche Steuerbelastung von

Grundsteuer	4 176 DM
Vermögensabgabe	26 158 DM
Vermögensteuer	-
Einkommensteuer	7 064 DM
Kirchensteuer	449 DM
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	<u>174 DM</u>
	38 021 DM

Auf den Hektar Waldfläche bezogen ergibt sich somit eine Steuerbelastung von 38,02 DM. Bei einer Leistung von 5,75m³/ha beträgt die Belastung pro m³ Einschlag 6,61 DM. Gemessen am unterstellten durchschnittlichen erntekostenfreien Erlös (Stockpreis) von 57,55 DM/m³ ergibt sich eine Steuerbelastquote von 11,5%.

Für die anderen Betriebsgrößen des Nadelwaldes sowie für Modellbetriebe des Laubwaldes sind die Steuerbeträge pro ha sowie die Steuerlastquoten in der Tab. 14 ausgewiesen.

Tab. 14: Steuerbelastung (DM/ha) Modell B in Deutschland

<u>Nadelwald (5,75 m³/ha)</u>					
Betriebsgröße (ha)	100	500	1 000	5 000	10 000
Grundsteuer	4,18	4,18	4,18	4,18	4,18
Vermögensteuer	-	-	-	0,83	0,98
Vermögensabgabe	26,16	26,16	26,16	26,16	26,16
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	-	0,03	0,17	0,63	0,72
Einkommensteuer	-	4,56	7,06	14,81	18,95
Kirchensteuer	-	0,37	0,45	1,16	1,50
Insgesamt	30,34	35,30	38,02	47,77	52,49
Steuerlastquote (in %)	9,2	10,7	11,5	14,4	15,9
<u>Laubwald (3,84m³/ha)</u>					
Betriebsgröße (ha)	100	500	1 000	5 000	10 000
Grundsteuer	0,72	0,72	0,72	0,72	0,72
Vermögensteuer	-	-	-	-	-
Vermögensabgabe	15,14	15,14	15,14	15,14	15,14
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	-	-	-	-	-
Einkommensteuer	-	-	-	-	-
Kirchensteuer	-	-	-	-	-
Insgesamt	15,86	15,86	15,86	15,86	15,86
Steuerlastquote (in %)	12,2	12,2	12,2	12,2	12,2

Daraus lassen sich folgende allgemeine Schlüsse ableiten:

- Die Vermögensabgabe zum Lastenausgleich ist derzeit noch die am meisten drückende Objektbelastung.
- Die sonstigen auf dem Vermögenswert (Einheitswert) basierenden Steuern (Grundsteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer) haben wegen der am Ertrag bemessenen und deshalb derzeit niedrigen steuerlichen Vermögenswerte eine nur geringe Belastungswirkung. Le-

diglich die Grundsteuer kann, besonders bei hohen, von den Gemeinden jährlich festzusetzenden Hebesätzen, eine größere Bedeutung erlangen.

- Einkommensteuer und Kirchensteuer vom Einkommen sind vom tatsächlichen Reinertrag abhängig. Sie stellen nur dann eine durchaus tragbare Belastung dar, wenn der Betrieb der Forstwirtschaft einen entsprechenden Gewinn abwirft. Die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen wird bei den Personalsteuern angemessen berücksichtigt.

3.3.3. Dänemark (DK)

Einkommensteuer (Indkomstskat)

Die dänischen Durchschnittsmodelle basieren auf einem Jahreseinschlag (= Zuwachs) von 8 m³/Jahr und ha beim Laubwald und 9 m³/Jahr und ha beim Nadelwald (ohne Heideaufforstungen). Der als Besteuerungsgrundlage dienende durchschnittliche Reinertrag pro ha leitet sich folgendermaßen ab (in Dkr):

	<u>Laubwald</u>	<u>Nadelwald</u>
Einschlag x durchschnittlicher Holzpreis frei Waldstraße	8 x 125 = 1 000	9 x 140 = 1 260
durchschnittliche Ernte- und Bringungskosten einschließlich Soziallasten	<u>8 x 30 = 240</u>	<u>9 x 45 = 405</u>
erntekostenfreier Erlös	760	855
Kosten für Bestandsgründung, Pflege, Schutz	170	120
Wege, Drainage etc.	54	34
Verwaltung	<u>245</u>	<u>150</u>
Reinertrag (vor Steuern)	291	551

Die Kalkulation der Steuerbelastung für einen 1 000 ha großen Laubwaldbetrieb geht von 291 000 Dkr aus. Nach Abzug der Grundsteuer und ähnlichen Abgaben in Höhe von 47 000 Dkr sowie sonstiger Abzugsposten in Höhe von 3 000 Dkr ergibt sich der Einkommens-

betrag von 241 000 Dkr, auf den der Tarif anzuwenden ist. Der Tarif besteht aus den progressiven Steuersätzen und dem jährlich fixierten Hebesatz (derzeit ca. 90%); ferner gibt es noch proportionale Steuersätze seitens der Gemeinden (15 - 25%) und der Kirche (0,3 - 0,8%). Unter Anwendung des staatlichen Tarifs und der proportionalen Steuersätze ergibt sich für 241 000 Dkr ein Einkommensteuerbetrag von 134 800 Dkr.

Vermögensteuer (Ejendomsskat)

Der Vermögenswert, der als Besteuerungsgrundlage für die Vermögensteuer und die Erbschaftsteuer dient, beträgt für den 1 000 ha großen Laubwald-Modellbetrieb 5 000 000 Dkr.

Die Vermögensteuer berechnet sich nach einem progressiven Tarif mit 47 000 Dkr; sie wird jedoch, da das steuerbare Einkommen nur 4,82% des steuerbaren Vermögens beträgt, um 15% auf 40 000 Dkr reduziert.

Erbschaftsteuer (arve-og gaveafgift)

Die Erbschaftsteuer beträgt nach dem Tarif der Steuerklasse I (= Abkömmling) 1 473 000 Dkr. Daraus folgt, der auf eine Generation (= 30 Jahre) umgelegte Jahresbetrag von 49 100 Dkr.

Realsteuern (grundskat, grundskyld, kommunal ejendomsskat)

Auch für die Grundsteuer sowie die auslaufenden Abgaben (Grundschuld, Eigentumsschuld) vom Realvermögen bildet der Vermögenswert oder ein Teil davon, der Bodenwert, die Bemessungsgrundlage. Bei einem Vermögenswert von 5 000 000 Dkr und bei Unterstellung durchschnittlicher Steuersätze wird der für diese Abgaben zu veranschlagende Betrag auf 47 000 Dkr bemessen.

Für den 1000 ha großen Laubwald-Modellbetrieb ergibt sich folgende Steuerbelastung (in Dkr):

Einkommensteuer mit Zuschlägen der Gemeinde und der Kirche	134 800
Vermögensteuer	40 000
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	49 100
Realsteuern	<u>47 000</u>
	270 900
./. Abzug für 2 Kinder	<u>3 200</u>
	267 700

Auf einen Hektar bezogen ergibt sich eine Belastung von 267,70 Dkr. Bei einer Durchschnittsleistung von 8 m³/ha beträgt die Belastung pro m³ 33,46 Dkr. Gemessen am durchschnittlichen Stockpreis von 95 Dkr/m³ ergibt sich eine Steuerlastquote von 35,2%.

In der nachfolgenden Tab. 15 sind in vollen Kronen die Steuerbelastungen pro ha für die verschiedenen Modellbetriebsgrößen zusammengestellt. Hier ist auch der Kinderabzug von 3 200 Kr mit dem jeweiligen Hektarbetrag eigens ausgewiesen. Die Steuerbelastungen für die Nadelwald-Modellbetriebe enthält ebenfalls Tab.15.

Tab. 15: Steuerbelastung (Dkr/ha) Modell B in Dänemark

<u>Nadelwald (9 m³/ha)</u>					
Betriebsgröße (ha)	100	500	1 000	5 000	10 000
Einkommensteuer	100	249	275	296	299
Realsteuern	94	94	94	94	94
Vermögensteuer	28	68	76	82	83
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	48	77	81	84	85
./. Kinderabzug	-32	-6	-3	-1	0
Insgesamt	238	482	523	555	561
Steuerlastquote (in %)	27,8	56,4	61,2	64,9	65,6

<u>Laubwald (8 m³/ha)</u>					
<u>Betriebsgröße (ha)</u>	100	500	1 000	5 000	10 000
Einkommensteuer	13	108	135	156	158
Realsteuern	47	47	47	47	47
Vermögensteuer	4	31	40	45	46
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	24	25	49	52	53
./.. Kinderabzug	-32	-6	-3	-1	0
Insgesamt	56	205	268	299	304
Steuerlastquote (in %)	7,4	27,0	35,2	39,3	40,0

Die Steuerbelastungsziffern lassen zunächst eine eindeutige Abhängigkeit von den Ertragsverhältnissen erkennen. Die Einkommensteuer hat die ihr in modernen Steuersystemen zukommende dominierende Stellung. Der Anteil der proportionalen Steuern in Form der Realsteuern ist nur bei den Kleinbetrieben relativ hoch, wird hier jedoch durch den (das Moment der Leistungsfähigkeit berücksichtigenden) Steuerabzug wieder ausgeglichen. Der Vermögensteuer kommt eine größere Bedeutung zu als es ihrem Charakter als Ergänzungssteuer entspricht. Dadurch, daß die Steuerbemessungsgrundlage ebenso wie bei der Erbschaftsteuer ein am Ertrag orientierter Verkehrswert ist, wird sowohl auf die Leistungsfähigkeit der Einkommensquelle bei der Vermögensteuer als auch auf die tatsächliche Bereicherung der Erwerber bei der Erbschaftsteuer Rücksicht genommen. Die Gesamtbelastung der Betriebe ist dennoch außerordentlich hoch.

3.3.4. Frankreich (F)

Für den 1 000 ha großen Modellbetrieb des Nadelwaldes wird die Steuerbelastung folgendermaßen kalkuliert:

Einkommensteuer (Impôt sur le revenu)

Die Grundlage ist das Katastereinkommen (= 80% des Pachtwertes), das mit 37 Ffr/ha angenommen wird. Für alle Aufforstungsflächen

kann eine Steuerermäßigung beantragt werden, die über die Herabsetzung des Katastereinkommens auf die Hälfte, und zwar beim Nadelwald auf die Dauer von 20 Jahren, bewirkt wird. Bei einer Umtriebszeit von 90 Jahren nehmen die bis 20jährigen Flächen (1000 ha : 90 x 20 =) 222,22 ha ein. Für diese Fläche beträgt das Katastereinkommen ($\frac{222,22 \times 37}{2}$) 4 111 Ffr. Für die über 20 Jahre alten Bestände mit einer Fläche von 777,78 ha beträgt das Katastereinkommen (777,78 x 37 =) 28 778 Ffr. Daraus resultiert ein Katastereinkommen für den 1000 ha großen Betrieb von 32 889 Ffr bzw. - auf volle 100 Fr abgerundet - von 32 800 Ffr. Für dieses Einkommen ergibt sich nach dem Einkommensteuertarif unter Berücksichtigung der Familienverhältnisse eine Einkommensteuer von:

0 - 14 850 Ffr	0%	0 Ffr
14 850 - 15 600 Ffr	5%	37,50 Ffr
15 600 - 18 750 Ffr	10%	315,00 Ffr
18 750 - 29 700 Ffr	15%	1 648,50 Ffr
29 700 - 32 800 Ffr	20%	<u>620,00 Ffr</u>
		2 615,00 Ffr

Grundsteuer und Zusatzsteuern (Taxe foncière et taxes annexes)

Die Bemessungsgrundlage ist das Katastereinkommen von (1000 ha x 37 Ffr=) 37 000 Ffr. Auf Antrag wird eine Steuerbefreiung der aufgeföresteten Grundstücke auf die Dauer von 30 Jahren nach der Aufforstung gewährt. Bei einer Umtriebszeit von 90 Jahren ist somit 1/3 der Fläche steuerfrei, so daß sich das Katastereinkommen auf (2/3 von 37 000 =) 24 666 Ffr reduziert. Bei einem durchschnittlichen Steuersatz für die Grundsteuer und die zusätzlichen Abgaben von insgesamt 66% ergibt sich eine Belastung von 16 280 Ffr. Dieser Betrag wird zwar in Frankreich als eine steuerliche Belastung gewertet, es ist jedoch darauf hinzuweisen, daß nicht alle der hiermit erfaßten Abgaben (z.B. Landwirtschaftskammerabgabe, Beitrag zur landwirtschaftlichen sozialen Ausgleichskasse) Steuern im Sinne der allgemein anerkannten Steuerdefinition sind. Es ist nach der erhaltenen Auskunft jedoch nicht möglich, den Anteil der einzelnen "Zusatzsteuern" anzugeben.

Erbschaftsteuer (Droits de mutation à titre gratuit)

Der steuerliche Vermögenswert wird aus dem Verkehrswert (valeur vénale) abgeleitet. Der als Steuerbemessungsgrundlage dienende "valeur venale de conservation" wird mit 80% des Verkehrswertes angenommen. Bei einem Verkehrswert von 25 000 Ffr/ha beträgt der steuerliche Vermögenswert somit (80% von 25 000=) 20 000 Ffr/ha und für den 1000 ha großen Betrieb 20 Mio. Ffr. Unter der Verpflichtung zu einer regelmäßigen Bewirtschaftung wird der Besteuerung nur 1/4 dieses Wertes zugrundegelegt. Der für die Besteuerung maßgebende Wert des Erwerbs beträgt dann (1/4 von 20 000 000=) 5 000 000 Ffr, von dem ein persönlicher Freibetrag, der bei Erben in direkter Linie 175 000 Ffr beträgt, abgezogen werden kann. Für den steuerpflichtigen Erwerb von 4 825 000 Ffr errechnet sich folgende Erbschaftsteuer:

0 -	50 000 Ffr	5%	2 500 Ffr
50 000 -	75 000 Ffr	10%	2 500 Ffr
75 000 -	100 000 Ffr	15%	3 750 Ffr
100 000 -	4 825 000 Ffr	20%	<u>945 000 Ffr</u>
			953 750 Ffr

Der Jahresanteil der Erbschaftsteuer macht bei einer Umlegung auf 30 Jahre 31 792 Ffr aus.

Mehrwertsteuer und Forststeuern (TVA et taxes forestieres)

Für Land- und Forstwirte, die der Mehrwertsteuer seit dem 1.1.1972 nicht mehr unterworfen sind, gibt es eine pauschale Rückerstattung ihrer Vorsteuern, die mit 2,4% ihrer Einnahmen angesetzt wird. Bei einem Holzverkauf von 4 m³/ha, einem Stockpreis von 98 Ffr/m³ bzw. einem Preis loco Waldstraße von 152 Ffr/m³ ergibt sich ein Roherlös pro ha von 392 Ffr bzw. 608 Ffr und somit ein Rückerstattungsbetrag von 9,41 Ffr bzw. 14,59 Ffr. Dieser Rückerstattungsbetrag deckt bei dem in Frankreich gegebenen Unternehmereinsatz die Vorsteuern des Forstbetriebes (Normalsatz 20%) nicht ab. Wenn nun der Waldbesitzer unter dem pauschalen Rückerstattungssystem verbleibt und nicht für die Regelbesteuerung votiert, so stellen die nicht abgedeckten Vorsteuern für ihn eine Belastung dar. Hier muß jedoch

davon ausgegangen werden, daß der Waldbesitzer die für ihn günstigste Besteuerungsalternative wählt. Unter dieser Voraussetzung bedeutet die Mehrwertsteuer keine Belastung für den Waldbesitzer.

Die nach dem System der Mehrwertsteuer erhobenen Steuern auf die forstlichen Produkte mit einem Satz von 5,5% können vom Käufer als Vorsteuern geltend gemacht werden. Dennoch ist es nicht ausgeschlossen, daß sie sich preismindernd auswirken. Insofern wäre damit für die Forstbetriebe eine Belastung gegeben, die aber nicht in Höhe dieser Steuern quantifiziert werden kann. Mißt man die Steuerbelastung an dem tatsächlichen Durchschnittserlös, so kann der Betrag dieser Forststeuern nicht als Belastung ausgewiesen werden.

Für den 1000 ha großen Nadelwald-Modellbetrieb beträgt somit die jährliche Belastung:

Einkommensteuer	2 615 Ffr
Grundsteuer und Zusatzsteuern	16 280 Ffr
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	<u>31 792 Ffr</u>
	50 687 Ffr

Daraus folgt eine Steuerbelastung pro ha Waldfläche von 50,69 Ffr und pro m³ Normalnutzung von 12,67 Ffr. Gemessen am Stockpreis pro m³ in Höhe von 98 Ffr ergibt sich eine Belastungsquote von 13%. Für die anderen Betriebsgrößen sowie für die Durchschnittsmodellbetriebe des Laubwaldes ist die Steuerbelastung pro ha in der Tab. 16 ausgewiesen. Bei den Laubwaldbetrieben geht die Steuerberechnung von der natürlichen Verjüngung aus, d.h. daß die Voraussetzungen für die 20jährige Reduktion der Katastereinkommen bei der Einkommensteuer und die 30jährige Befreiung bei der Grundsteuer und den Zusatzsteuern nicht erfüllt sind.

Die Steuerbelastung der Forstbetriebe bewegt sich in Frankreich aufgrund zahlreicher, im Interesse einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung geschaffener, Vergünstigungen für die Besitzer und Erwerber von Wald in einer tragbaren Höhe. Hier wurde die Waldbesteuerung in einem besonderen Maße in den Dienst der Forstpolitik gestellt. Die Einkommensteuer ist aufgrund der niedrigen Kataster-

Tab. 16: Steuerbelastung (in Ffr/ha) Modell B in Frankreich

<u>Nadelwald (4m³/ha)</u>					
Betriebsgröße (ha)	100	500	1 000	5 000	10 000
Einkommensteuer	0	0,23	2,61	10,67	14,07
Grundsteuer etc.	16,28	16,28	16,18	16,28	16,28
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	17,91	30,25	31,79	33,02	33,18
Insgesamt	34,19	46,76	50,68	59,97	63,53
Steuerlastquote (in %)	8,8	12,0	13,0	15,3	16,3

<u>Laubwald (3 m³/ha)</u>					
Betriebsgröße	100	500	1 000	5 000	10 000
Einkommensteuer	0	0	0	1,32	2,50
Grundsteuer etc.	6,60	6,60	6,60	6,60	6,60
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	0	5,66	7,21	8,44	8,60
Insgesamt	6,60	12,26	13,81	16,36	17,70
Steuerlastquote (in %)	3,9	7,2	8,1	9,6	10,4

werte zwar nicht sehr hoch, stellt jedoch eine von der tatsächlichen Leistungsfähigkeit unabhängige ständige Belastung dar, und zwar auch für diejenigen Betriebe, die derzeit keinerlei Gewinn abwerfen. Das gleiche gilt für die in ihrer Höhe allerdings viel gravierenderen Grund- und Zusatzsteuern. Die Erbschaftsteuer stellt trotz der an sich starken Reduktion der Verkehrswerte, gemessen an den laufend erhobenen Steuern, eine sehr starke Belastung der Forstbetriebe dar. Es wird damit deutlich, daß mit der Herabsetzung der Verkehrswerte noch nicht das an sich angemessene Niveau von Ertragswerten erreicht wurde.

3.3.5. Italien (I)

Die steuerlichen Verhältnisse sind in bezug auf die maßgeblichen Bemessungsgrundlagen in Italien offensichtlich so stark differenziert, daß es der zentralen Forstdirektion in Rom nicht möglich war, ein für alle Betriebsgrößen sowohl des Nadel- als auch des Laubwaldes jeweils einheitliches Durchschnittsmodell zu konstruieren. Die selbst auf eine eingehende Beratung hin gelieferten Modellkalkulationen waren vor allem deshalb nicht brauchbar, weil sie den einzelnen Betriebsgrößen spezielle Verhältnisse einer Gemeinde zugrundelegten. Sowohl die Katasterwerte als auch die Vermögenswerte und deren Wertzuwächse wurden - wie die nachfolgende Zusammenstellung zeigt - bei gleichem zu unterstellenden Nachhaltseinschlag mit so großen Unterschieden ausgewiesen, daß die darauf aufbauende Steuerberechnung keine brauchbaren Aussagen über die Bedeutung und Progression der einzelnen Steuern und die Ursachen für ihre Belastungswirkung zugelassen hätten.

Die für die einzelnen Betriebsgrößen des Durchschnittsmodells (Modell B) mitgeteilten Besteuerungsgrundlagen pro ha werden in der nachfolgenden Zusammenstellung in nationaler Währung wiedergegeben:

Betriebsgröße (ha)	100	500	1 000	5 000	10 000
<u>1. Nadelwald</u> (1,3 m ³ /ha)					
Reddito dominicale	50	55	190	22	360
Reddito agrario	6	2	2,5	8	4
Anfangswert	1,5 Mio	1 Mio	0,7 Mio	0,3 Mio	3,2 Mio
Endwert	1,6 Mio	1 Mio	0,73 Mio	0,306 Mio	3,2 Mio
Wertzuwachs	0,1 Mio	0 Mio	0,03 Mio	0,006 Mio	0,2 Mio
<u>2. Laubwald</u> (Niederwald 3 m ³ /ha, Hochwald 2 m ³ /ha)					
Reddito dominicale	120	80	55	95	17
Reddito agrario	5	5	2	7	2
Anfangswert	1,5 Mio	0,2 Mio	1,3 Mio	0,8 Mio	0,15 Mio
Endwert	1,7 Mio	0,22 Mio	1,35 Mio	0,82 Mio	0,16 Mio
Wertzuwachs	0,2 Mio	0,02 Mio	0,05 Mio	0,02 Mio	0,01 Mio

Abgesehen von den zwischen den Betriebsgrößen gegebenen Unterschieden fehlt der notwendige Zusammenhang in den Besteuerungsgrundlagen zu jenen des Modells A (vgl. dazu Tab. 9). Um insbesondere diesen Mangel zu beheben, wurden aus den mitgeteilten Besteuerungsgrundlagen für das Modell B in Anpassung an die für Modell A mitgeteilten Grundlagen einer von den Verfassern durchgeführten Steuerbelastungskalkulation folgende Basisdaten zugrundegelegt:

	<u>Nadelwald</u>	<u>Laubwald</u>
Reddito dominicale	22	30
Reddito agrario	8	5
Anfangswert	0,65 Mio	0,42 Mio
Endwert	0,7 Mio	0,44 Mio
Wertzuwachs	0,05 Mio	0,02 Mio

Ferner war es notwendig, die von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich hohen Steuersätze für die lokale Einkommensteuer (ILOR) und die lokale Wertzuwachssteuer (INVIM) für alle Betriebsgrößen einheitlich zu unterstellen. In den von der italienischen Forstbehörde gelieferten Berechnungen schwankten die unterstellten Steuersätze zwischen 4% und 9%; sie wurden bei allen Betriebsgrößen der Durchschnittsmodelle einheitlich mit 9% für die ILOR und 6% für die INVIM angenommen.

Anhand dieser Bemessungsgrundlagen wurde die Steuerbelastung in der Weise berechnet wie sie nun hier für den 1000 ha großen Modellbetrieb des Laubwaldes dargestellt wird:

Lokale Einkommensteuer (imposta locale sui redditi = ILOR)

Bemessungsgrundlage ist das mit dem Koeffizienten 48 aufgewertete Katastereinkommen, das für das R.D. mit 30 und für das R.A. mit 5 Lit/ha unterstellt wurde. Daraus ergibt sich für den 1000 ha großen Modellbetrieb eine Besteuerungsgrundlage von:

R.D.	30 x 1000 x 48	1 440 000 Lit
R.A.	5 x 1000 x 48	<u>240 000 Lit</u>
insgesamt:		1 680 000 Lit
./.	50% Abzug bei selbständiger hauptberuflicher Arbeit	840 000 Lit
		<u>840 000 Lit</u>

Bei einem Steuersatz von 9% ergibt sich somit eine lokale Einkommensteuer von 75 600 Lit, die jedoch nicht in dieser Höhe für jene Flächen erhoben wird, die als "territori montani" gelten. Geht man davon aus, daß die Hälfte der Waldfläche diese Qualifizierung besitzt, so ermäßigt sich die lokale Einkommensteuerbelastung für diese Fläche auf 50%. Somit kann im Durchschnitt von einer Belastung ausgegangen werden, die für die eine Hälfte der Fläche bei 37 800 Lit und für die andere Hälfte der Fläche bei 50% von 37 800 Lit, das sind 18 900 Lit, also insgesamt bei 56 700 Lit liegt. Dabei ist noch nicht berücksichtigt, daß die unter der Leitung und Aufsicht der Forstbehörde wieder aufgeforsteten Grundstücke beim Niederwald auf die Dauer von 15 Jahren und beim Hochwald auf die Dauer von 40 Jahren von den Lokalsteuern befreit sind. Davon wird im Hinblick auf die Geringfügigkeit der Beträge, um die es sich dabei handelt, abgesehen.

Staatliche Einkommensteuer (imposta sul reddito delle persone fisiche = IRPEF)

Die Steuerbemessungsgrundlage ist ebenfalls das aufgewertete Katastereinkommen, das für den 1000 ha großen Modellbetrieb mit 1 680 000 Lit ausgewiesen wurde. Davon sind die Lokalsteuern vom Einkommen (56 700 Lit) abzugsfähig. Nach dem progressiv gestalteten Einkommensteuertarif beträgt der Steuersatz bei Einkommen bis 2 Mio Lit 10%. Die sich so für ein Einkommen von (1 680 000 ./ 56 700 =) 1 623 300 Lit ergebende Steuer in Höhe von 162 330 Lit kann noch um folgende Steuerabzugsbeträge gekürzt werden:

36 000 Lit für den Steuerpflichtigen
36 000 Lit für dessen Ehegatten
29 000 Lit für zwei zu versorgende Kinder
12 000 Lit sonstige Abzüge

113 000 Lit insgesamt

Damit verbleibt ein zu entrichtender Einkommensteuerbetrag von 49 330 Lit.

Lokale Wertzuwachssteuer (imposta comunale sull' incremento di valore degli immobili = INVIM)

Bei jedem Eigentumswechsel wird seitens der Gemeinden der Wertzuwachs des Bodens besteuert. Ausgenommen sind Übertragungen von Todes wegen, wenn die Familie den Besitz selbst bewirtschaftet. Eigenbewirtschaftung in diesem Sinne kann nach Aussage von Prof. VOLTINI höchstens bei Betrieben mit bis zu 100 ha Wald angenommen werden. Die Steuer basiert auf dem Wertzuwachs des Bodens. Dieser wird für den 1000 ha großen Modellbetrieb folgendermaßen abgeleitet:

Heutiger Wert des Betriebes	440 000 000 Lit
Ausgangswert des Betriebes (1.1.1953)	<u>420 000 000 Lit</u>
= Wertzuwachs des Betriebes	20 000 000 Lit
./. Zuwachs der Bestände (40%) (bis zu 10 Jahre 4% per annum)	<u>8 000 000 Lit</u>
= Besteuerungsgrundlage	12 000 000 Lit

Bei einem Durchschnittssteuersatz von 6% beträgt die lokale Wertzuwachssteuer 720 000 Lit.

Neben dieser Steuer werden noch gebührenähnliche Abgaben erhoben, die ebenso wie die lokale Wertzuwachssteuer von der Erbschaftsteuer abzugsfähig sind. Wegen dieser Abzugsfähigkeit erübrigt es sich, auf den Charakter dieser Abgaben näher einzugehen; sie sollen nach der Berechnung der italienischen Generalforstdirektion, die offensichtlich dem Vorgehen der Praxis entspricht, als "steuerliche Belastung" ausgewiesen werden.

"Überschreibungssteuer " (tassa di trascrizione) 8% von 440 Mio Lit	3 520 000 Lit
"Katastersteuer" (tassa di catasto) 2% von 440 Mio Lit	880 000 Lit
Steuermarken (bolli, vulture, ecc.)	<u>10 000 Lit</u>
	4 410 000 Lit

Mit der lokalen Wertzuwachssteuer ergibt sich somit ein Gesamtbetrag von 5 130 000 Lit, der im Zusammenhang mit dem Besitzwechsel zu entrichten ist. Er ist - ebenso wie die Erbschaftsteuer - auf eine Generation (= 30 Jahre) umzulegen, so daß sich ein Jahresbetrag von $(5\ 130\ 000 : 30 =) 171\ 000$ Lit ableitet.

Erbschaftsteuer (imposta sulle successioni)

Die Steuerbemessungsgrundlage ist der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erbfalls, der für den 1000 ha großen Modellbetrieb mit 440 000 000 Lit angegeben wurde. Es wird in Italien eine Nachlaß- und eine Erbanfallsteuer erhoben. Die Erbanfallsteuer bezieht sich jedoch nicht auf den Ehegatten und die Abkömmlinge, so daß hier nur die auf den Gesamtnachlaßwert erhobene progressive Nachlaßsteuer in Anwendung kommt. Für einen steuerpflichtigen Nachlaßwert von 440 000 000 Lit beträgt der Steuersatz 19% und die sich ergebende Steuer 83 600 000 Lit. Von der Erbschaftsteuer sind die lokale Wertzuwachssteuer und die anderen dort ausgewiesenen Abgaben abzugsfähig. Es verbleibt somit ein Steuerbetrag von $(83\ 600\ 000 ./ 5\ 130\ 000 =) 78\ 470\ 000$ Lit, der auf eine Generation (= 30 Jahre) umgelegt wird. Der Jahresanteil der Erbschaftsteuer beträgt demnach 2 615 666 Lit.

Die sich aufgrund der vorausgegangenen Berechnung ergebende Gesamtsteuerbelastung umfaßt:

Lokale Einkommensteuer	56 000 Lit
Staatliche Einkommensteuer	49 330 Lit
Lokale Wertzuwachssteuer, Überschreibungssteuer, Katastersteuer, Steuermarken etc. (Jahresanteil)	171 000 Lit
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	<u>2 615 666 Lit</u>
	2 892 696 Lit

Daraus ergibt sich eine Belastung pro ha Waldfläche von 2 893 Lit bzw. pro m³ Normalnutzung von 964 Lit. Gemessen am Stockpreis pro m³, der im Hinblick auf den hohen Niederwaldanteil mit etwa 4 000 Lit unterstellt werden kann, beträgt die Steuerlastquote 24,1%. Für die anderen Betriebsgrößen sind die Steuerbelastungen pro ha

und die entsprechenden Steuerlastquoten in der Tab. 17 ausgewiesen. Dort werden zwar auch entsprechende Angaben für Durchschnitts-Modellbetriebe des Nadelwaldes gemacht, ihre Aussagekraft ist jedoch ebenfalls sehr beschränkt, da die als Bemessungsgrundlagen verwendeten Daten nicht als repräsentativ angesehen werden können.

Tab. 17: Steuerbelastung (Lit/ha) Modell B in Italien

<u>Nadelwald (1,3 m³/ha)</u>					
Betriebsgröße (ha)	100	500	1 000	5 000	10 000
Lokale Einkommensteuer	49	49	49	49	49
Staatl. Einkommensteuer	-	-	26	205	316
Lokale Wertzuwachssteuer, Überschreibungs-, Katastersteuer, Steuermarken etc. (Jahresanteil)	297	294	294	293	293
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	870	3 206	5 073	6 940	6 940
Insgesamt	1 216	3 549	5 442	7 487	7 598
Steuerlastquote (in %)	9,1	26,5	40,6	55,9	56,7
<u>Laubwald (3 m³/ha)</u>					
Betriebsgröße (ha)	100	500	1 000	5 000	10 000
Lokale Einkommensteuer	58	58	58	58	58
Staatl. Einkommensteuer	-	-	49	268	395
Lokale Wertzuwachssteuer, Überschreibungs-, Katastersteuer, Steuermarken etc. (Jahresanteil)	174	171	171	171	171
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	266	1 442	2 616	4 376	4 376
Insgesamt	498	1 671	2 894	4 873	5 000
Steuerlastquote (in %)	4,2	13,9	24,1	40,6	41,7

Aus den Modellberechnungen ist jedoch zu erkennen, daß sowohl die lokale als auch die staatliche Einkommensteuer nur eine verhältnismäßig geringe Belastung bedeutet. Die Katasterwerte schwanken von Gemeinde zu Gemeinde jedoch sehr stark und sind deshalb außerordentlich fragwürdige Besteuerungsgrundlagen. Sie können einer leistungsorientierten Einkommensteuer nur dann ohne Bedenken zugrundegelegt werden als sich aus ihrer Anwendung keine schwerwiegenden Belastungsunterschiede zwischen den Waldbesitzern ergeben.

Die Erhebung einer lokalen Wertzuwachssteuer im Zusammenhang mit der Eigentumsübertragung von Todes wegen führt an sich zu einer Doppelbesteuerung, die nur dadurch wieder aufgehoben wird, daß diese Steuern und Abgaben von der Erbschaftsteuer abzugsfähig sind. Grundsätzlich ist jedoch bei der Weiterbewirtschaftung des Waldes durch den Erwerber der Wertzuwachs des Bodens nicht realisierbar und sollte deshalb in diesem Falle nicht Gegenstand der Besteuerung sein. Die Hauptsteuerlast resultiert aus der Erbschaftsteuer, sowohl aufgrund des stark progressiven Tarifs mit einem Plafondsatz von 31% als auch vor allem aufgrund des mit dem Verkehrswert anzusetzenden Nachlaßwertes. Diese hohe Belastung trägt nicht dazu bei, die Waldbesitzer zum Aufbau von vorratsreicheren Wäldern zu bewegen. Die mit der Wiederaufforstung verbundene vorübergehende Befreiung von den Lokalsteuern bietet keinen irgendwie entscheidenden Anreiz. Die steuerlichen Sondervorschriften für die "territori montani" sind vor allem unter dem Aspekt der Schutzfunktion des Waldes zu sehen. Ihnen kommt örtlich eine nicht zu unterschätzende Bedeutung zu.

3.3.6. Irland (IRL)

Zu den Modellen, die zur Demonstration der Steuerbelastung privater Forstbetriebe aufgestellt wurden, berichtet der irische "Forest and Wildlife Service" des "Department of Lands": "On the basis that these models apply to private forestry holdings owned by physical persons I find that no liability for tax arises under the following categories: Income Tax, Value Added Tax, Wealth Tax,

Capital Gains Tax." Diese Antwort trifft in bezug auf die praktische Handhabung der genannten Steuern insoweit zu als

- Einkünfte natürlicher Personen aus Waldland, das auf gewerblicher Basis im Hinblick auf die Realisierung von Gewinn bewirtschaftet wird, von der Einkommensteuer (Kapitalgewinnsteuer) befreit sind und diese Voraussetzung für die unterstellten Modellbetriebe als gegeben angesehen wurde,
- die Mehrwertsteuer keine Belastung der Forstbetriebe darstellt,
- die erst neu eingeführte Vermögensteuer bislang noch nicht erhoben wurde.

Die mit Wirkung vom 5.4.1975 in Kraft getretene Vermögensteuer wird vom Verkehrswert des Waldlandes erhoben, der um eventuelle Schulden sowie um einen Betrag von 50% des Marktwertes oder £ 100 000, je nachdem, welcher Betrag geringer ist, zu kürzen ist. Ferner gibt es noch persönliche Freibeträge, so daß die Vermögensteuer nur bei den theoretisch unterstellten großen Waldbesitzen anfallen würde.

In bezug auf die Erbschaftsbesteuerung ist die Gesetzgebung derzeit in Fluß. Vom 1.4.1975 an wurden die bisherigen Steuern außer Kraft gesetzt. Es besteht aber bislang nur der Vorschlag, sie durch die "Capital Acquisitions Tax" zu ersetzen. Da die diesbezüglichen Beratungen noch nicht abgeschlossen sind, war eine entsprechende Beurteilung der von der Kapitalerwerbsteuer ausgehenden Belastung der privaten Forstbetriebe noch nicht möglich. Aufgrund der beim landwirtschaftlichen Vermögen vorgesehenen Bemessungsgrundlagen und der beim Erwerb durch Abkömmlinge vorgesehenen Steuerfreigrenze wird die zu erwartende Steuerbelastung für die in Irland praktisch vorkommenden Waldbesitzgrößen allerdings ohne große Bedeutung sein.

Eine Steuerberechnung für die Modellbetriebe vom Typ A und B kann wegen noch fehlender Informationen über angemessene Besteuerungsgrundlagen für die erst in Kraft getretene Vermögensteuer und die noch nicht verabschiedete Kapitalerwerbsteuer nicht durchgeführt werden. Aus diesem Grunde muß Irland aus dem angestrebten Belastungsvergleich vorläufig ausgeklammert werden.

Zur Belastung durch die "Local Rates" kann jedoch noch folgende Angabe gemacht werden: Der durchschnittliche "rateable value" beträgt für den Staatswald 10 p pro acre; der durchschnittliche Steuersatz war in den Jahren 1965-1975 £ 4,56 pro £ "rateable value". Daraus folgt eine Durchschnittsbelastung in diesem Zeitraum pro acre von £ 0,456. Es wird angenommen, daß die durchschnittliche Belastung des privaten Waldlandes durch "Local Rates" von diesem Betrag nicht wesentlich abweicht. Sie kann somit ebenfalls mit £ 1,14 pro ha unterstellt werden, und zwar sowohl für die Modellbetriebe des Laubwaldes als auch für die des Nadelwaldes.

Tab. 18: Steuerbelastung (£/ha) Modell B in Irland

Nadelwald (6,6 m³/ha)

Betriebsgröße (ha)	100	500	1 000	5 000	10 000
Einkommensteuer	-	-	-	-	-
Vermögensteuer					
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)					
Local Rates	1,14	1,14	1,14	1,14	1,14

Insgesamt

Steuerlastquote (in %)

Laubwald (8,7 m³/ha)

Betriebsgröße (ha)	100	500	1 000	5 000	10 000
Einkommensteuer	-	-	-	-	-
Vermögensteuer					
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)					
Local Rates	1,14	1,14	1,14	1,14	1,14

Insgesamt

Steuerlastquote (in %)

3.3.7. Luxemburg (L)

Die Berechnung der Steuerbelastung wird auch hier an dem für luxemburgische Waldbesitzerverhältnisse unrealistischen Beispiel des 1000 ha großen Nadelwald-Modellbetriebes demonstriert.

Grundsteuer (impôt foncier)

Bemessungsgrundlage ist der mit 4 000 Flux/ha unterstellte Einheitswert, aus dem sich nach Anwendung einer Steuermeßzahl von 10% der Grundsteuermeßbetrag in Höhe von 40 Flux/ha ableitet. Bei einem durchschnittlichen Hebesatz der Gemeinden von 250% ergibt sich somit für den 1000 ha großen Betrieb eine Grundsteuerbelastung von 100 000 Flux.

Vermögensteuer (impôt sur le capital)

Steuerbemessungsgrundlage ist das Reinvermögen, das heißt von dem mit 4 Mio Flux angenommenen Einheitswert des 1000 ha großen Modellbetriebes können die bei der Bewertung noch nicht berücksichtigten Schulden und Lasten abgezogen werden. Es wird hier jedoch davon ausgegangen, daß der Betrieb schuldenfrei ist. Vom Reinvermögenswert kann der Steuerpflichtige bei Zusammenveranlagung mit zwei Kindern einen Freibetrag von 400 000 Flux absetzen, so daß sich ein steuerpflichtiger Vermögenswert von 3 600 000 Flux ergibt. Bei dem Steuersatz von 5% ergibt sich somit eine Vermögensteuer von 18 000 Flux.

Einkommensteuer (impôt sur le revenu)

Steuerbemessungsgrundlage ist der tatsächliche Jahresgewinn. Für eine 1000 ha große Normalwald-Betriebsklasse mit einem durchschnittlichen jährlichen Einschlag von 5m³/ha leitet sich das steuerpflichtige Einkommen aus der Forstwirtschaft folgendermaßen ab:

Roherlös (ohne Mehrwertsteuer)	
5000 m ³ x 1150 Flux	5 750 000 Flux
./. Betriebsausgabepauschale (35% des Roherlöses)	<u>2 012 500 Flux</u>
Übertrag	3 737 500 Flux

	Übertrag	3 737 500 Flux
./. Abschreibung auf den Buchwert des stehenden Holzvorrates (20% von 3 737 500 Flux)		747 500 Flux
./. Grundsteuer		100 000 Flux
./. Waldbrandversicherung, andere Versicherungsprämien, Sonderausgabenpauschale		49 000 Flux
Steuerpflichtiges Einkommen		<hr/> 2 841 000 Flux <hr/>

Für dieses Einkommen von 2 841 000 Flux beträgt die Steuer nach der Formel des Tarifs III, 2 (0,57 R - 285 807) 1 333 563 Flux.

Erbschaftsteuer (droits de succession)

Steuerbemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer ist nicht der Einheitswert, sondern der Verkehrswert. Dieser kann mit 200 000 Flux/ha, das sind für den 1000 ha großen Betrieb 200 000 000 Flux, angenommen werden.

In der für die Ermittlung der Erbschaftsteuer gegebenen Anweisung wird davon ausgegangen, daß ein Abkömmling des Erblassers den Forstbetrieb ungeteilt und unbelastet übernimmt. Entspricht der Vermögenswert, den dieser Erbe erhält, seinem gesetzlichen Erbteil, so fällt in Luxemburg keine Erbschaftsteuer an (Fall (a)). Wird davon ausgegangen, daß dem Erben des Forstbetriebes die "Quotité disponible", die der Erblasser der Gleichteilung entziehen kann, zugewiesen würde, so ergibt sich folgende Überlegung: Bei einem Familienvater mit zwei Kindern beträgt der Pflichtteilanspruch eines jeden Kindes 1/3 des Erbschaftswertes. Der Erblasser hat 1/3 zu seiner freien Disposition. Er vermacht diesen seinen sogenannten Freiteil dem Erben des Forstbetriebes. Nachdem der Pflichtteilanspruch des weichen Erben als schon erfüllt angenommen wird, setzt sich der Vermögenswert des Forstbetriebes aus dem Pflichtteil des Erben des Forstbetriebes und dem Freiteil des Erblassers zusammen. Das ist jeweils 1/3 des Nachlaßwertes, der somit 300 000 000 Flux betragen würde. Wäre kein Testament vorhanden gewesen, wäre jedem Erben die Hälfte des Nachlaßwertes (150 000 000 Flux) zugefallen. Aufgrund der letztwilligen Verfü-

gung erhält der Erbe des Forstbetriebes ein Vermögen im Werte von 200 000 000 Flux. Für den Teil des Erwerbs, der dem Erben "zum voraus und außer Teil" vermacht wurde, beträgt der Steuersatz 2,5%, der sich dann noch bei einem steuerpflichtigen Erwerb von 50 000 000 Flux um 22/10 erhöht. Die Steuer beträgt somit in diesem Falle 4 000 000 Flux (Fall (b)). Dieser Betrag ist auf eine Generation (= 30 Jahre) umzulegen. Es ergibt sich somit ein Jahresanteil von 133 333 Flux.

Die jährliche Gesamtbelastung des 1000 ha großen Modellbetriebes setzt sich nach der dargestellten Berechnung zusammen aus:

	Fall (a)	Fall (b)
Grundsteuer	100 000 Flux	100 000 Flux
Vermögensteuer	18 000 Flux	18 000 Flux
Einkommensteuer	1 333 563 Flux	1 333 563 Flux
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	-	133 333 Flux
	<hr/>	<hr/>
	1 451 563 Flux	1 584 896 Flux

Die Steuerbelastung pro ha Waldfläche beträgt somit im Fall (a) 1 452 Flux und im Fall (b) 1 585 Flux; pro m³ Normalnutzung sind dies bei einer Hektarleistung von 5 m³ im Fall (a) 290 Flux und im Fall (b) 317 Flux. Gemessen am Stockpreis pro m³, der mit 805 Flux (= 70% des Preises loco Waldstraße) angenommen wird, betragen die Belastungsquoten 36,0% im Fall (a) und 39,4% im Fall (b). Für die anderen Betriebsgrößen der Modellbetriebsreihe des Nadelwaldes und für die Laubwald-Modellbetriebe sind die Steuerbelastungen pro ha und die entsprechenden Steuerlastquoten in Tab. 19 zusammengefaßt dargestellt.

Die Einkommensteuer ist eindeutig die Hauptsteuer im System der Waldbesteuerung. Durch die Istbesteuerung und die im Normalwaldmodell nicht zum Ausdruck kommenden Spezialvorschriften über die Besteuerung von außerordentlichen forstlichen Einkünften und Einkünften aus Kalamitätsnutzungen, die den fehlenden Bestandsvergleich des stehenden Holzvorrates ersetzen sollen, wird der Nutzungszeitpunkt mit zunehmender Betriebsgröße mehr und mehr von

Tab. 19: Steuerbelastung (Flux/ha) Modell B in Luxemburg

<u>Nadelwald (5 m³/ha)</u>					
Betriebsgröße (ha)	100	500	1 000	5 000	10 000
Grundsteuer	100	100	100	100	100
Vermögensteuer	-	16	18	20	20
Einkommensteuer	89	1 028	1 334	1 578	1 608
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	(a) - (b) 96	- 133	- 133	- 133	- 133
Insgesamt	(a) 189 (b) 285	1 144 1 277	1 452 1 585	1 698 1 831	1 728 1 861
Steuerlastquote (in %)	(a) 4.7 (b) 7.1	28.4 31.7	36.1 39.4	42.2 45.5	42.9 46.2
<u>Laubwald (3,5 m³/ha)</u>					
Betriebsgröße (ha)	100	500	1 000	5 000	10 000
Grundsteuer	75	75	75	75	75
Vermögensteuer	-	11	13	15	15
Einkommensteuer	-	278	513	758	788
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	(a) - (b) 69	- 100	- 100	- 100	- 100
Insgesamt	(a) 75 (b) 144	364 464	601 701	848 948	878 978
Steuerlastquote (in %)	(a) 3.7 (b) 7.1	18.0 22.9	29.8 34.7	41.9 46.9	43.4 48.4

steuerlichen Überlegungen beeinflusst. Dadurch, daß bei der in Luxemburg gegebenen Besitzstruktur (Kleinbetriebe!) von der Kostenpauschalierung regelmäßig Gebrauch gemacht wird, Aufforstungskosten beim Nadelholz nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden können, werden Bestandsverbesserungsinvestitionen möglichst niedrig gehalten. - Die Vermögensteuer hat aufgrund der niedrigen (am Ertrag orientierten) Bemessungsgrundlage und des noch trag-

baren Steuersatzes - ebenso wie die Grundsteuer - den Charakter einer Ergänzungssteuer. Die als Bemessungsgrundlage dienenden Einheitswerte wurden allerdings nicht den derzeitigen Preis- und Kostenverhältnissen entsprechend fortentwickelt. Die in direkter Linie in Bezug auf den gesetzlichen Erbteil gegebene Befreiung von der Erbschaftsteuer forciert die Realteilung (Besitzparzellierung). Dieser Tatbestand wird dadurch verstärkt, daß bei der Erbschaftsteuer nicht der Einheitswert, sondern der - wie aus dem Beispiel ersichtlich - um etwa das 50-fache höhere Verkehrswert zugrundegelegt wird.

3.3.8. Niederlande (NL)

Für den 1000 ha großen Modellbetrieb des Nadelwaldes ergibt sich folgende Berechnung der Steuerbelastung:

Einkommensteuer (inkomstenbelasting)

Hochwaldungen sind von der Einkommensteuer befreit. Für den unterstellten Modellbetrieb würde sich ohne die Befreiungsvorschrift etwa folgende Belastung ergeben: Ausgehend vom Holzverkauf auf dem Stock beträgt der Reinertrag (vor Steuern und Abgaben) 178,20 Fl/ha (Leistung 6 m³/ha x Stockpreis 36,70 Fl/m³ = Roherlös 220,20 Fl/ha ./.. Kosten 42 Fl/ha = 178,20 Fl/ha). Wenn nach Abzug der abzugsfähigen Steuern, Abgaben, Beiträge, ferner der persönlichen sowie der Kinderfreibeträge etwa die Hälfte als steuerpflichtiges Einkommen, das sind für den 1000 ha großen Betrieb etwa 90 000 Fl, verbleibt, würde sich eine Einkommensteuer von 54 710 Fl ergeben. Diese Steuer wäre leistungsabhängig; ein in einem Steuerjahr auftretender Verlust könnte mit anderen Einkünften ausgeglichen oder auf kommende Jahre übertragen werden.

Vermögensteuer (vermogensbelasting)

Der Vermögenswert (Verkehrswert) wird für den 1000 ha großen Modellbetrieb mit (1000 ha x 5000 Fl/ha =) 5 Mio Fl angenommen. Nach Abzug des Freibetrages von 200 000 Fl ergibt sich ein steuerpflichtiges Vermögen von 4 800 000 Fl. Wenn der Forstbetrieb

nicht dem Naturschönheitsgesetz untersteht (Fall (a)), beträgt die Steuerbelastung (8 % von 4 800 000 =) 38 400 Fl. Ist der Forstbetrieb ein Landgut im Sinne des Naturschönheitsgesetzes, so wird der Verkehrswert zunächst auf den sogenannten Bestimmungswert ermäßigt. Dieser kann im Durchschnitt mit 75% des Verkehrswertes, das sind im vorliegenden Fall 3 750 000 Fl, angesetzt werden. Dieser Bestimmungswert wird, wenn das Landgut nicht offengestellt ist (Fall (b)), auf 2/3 und, sofern das Landgut der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wurde (Fall (c)), auf 1/4 reduziert. Die Steuerbemessungsgrundlagen betragen somit:

Fall (b): $2/3$ von 3 750 000 = 2 500 000 ./ 200 000 (Freibetrag) = 2 300 000 Fl,

Fall (c): $1/4$ von 3 750 000 = 937 500 ./ 200 000 (Freibetrag) = 737 500 Fl.

Daraus folgt eine Steuerbelastung von:

Fall (b): 8% von 2 300 000 Fl = 18 400 Fl

Fall (c): 8% von 737 500 Fl = 5 900 Fl

Erbschaftsteuer (rechten van successie)

Auch bei der Erbschaftsteuer sind die bei der Vermögensteuer beschriebenen drei Fälle zu unterscheiden. Wird davon ausgegangen, daß ein 40 Jahre alter Abkömmling den Forstbetrieb ungeteilt und unbelastet übernimmt, so ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen und Belastungen (in Fl):

	Fall (a)	Fall (b)	Fall (c)
Steuerlicher Vermögenswert	5 000 000	2 500 000	937 500
./ Freibetrag	<u>6 000</u>	<u>6 000</u>	<u>6 000</u>
Steuerpflichtiges Vermögen	4 994 000	2 494 000	931 500
Steuerbelastung	831 300	406 300	140 675
Jahresanteil (1/30)	27 710	13 543	4 689

Liegenschaftsteuer (onroerend-goedbelasting)

Forstbetriebe sind mit Ausnahme der Gebäude, die zu dem Forstbetrieb gehören, von der Grundstücks- oder Liegenschaftsteuer befreit. Wird unterstellt, daß mit dem Forstbetrieb ein der Besteuerung unterliegendes Gebäude verbunden ist, so kann diese Abgabe zugunsten der Gemeinde entweder nach der Größe des Grundstücks oder nach dessen Verkehrswert berechnet werden. Umfaßt z.B. der Grund und Boden (mit Garten), auf dem das Gebäude steht, 975 m² und unterstellt man einen mittleren Steuerbetrag von 11 Fl (3-25 Fl) pro 10 m², so ergibt sich eine Belastung von 1 072,50 Fl. Nimmt man den Verkehrswert des Gebäudes mit 120 000 Fl an, so ergibt sich bei einem Satz von 11 Fl (3-25 Fl) pro 3 000 Fl des Verkehrswertes eine Belastung von 440 Fl.

In die Gesamtbelastung des Forstbetriebes wird der niedrigere, über den Verkehrswert ermittelte, Betrag aufgenommen, da auf diese Weise die Vergleichbarkeit zu den anderen EG-Ländern, bei denen die Gebäudebelastung nicht speziell erhoben wurde, am ehesten gewahrt bleibt.

Polderabgaben (waterschapslasten)

Neben noch anderen Zwangsabgaben zugunsten öffentlicher Einrichtungen kommt den Polderabgaben (waterschapslasten) die größte Bedeutung zu. Der Steuercharakter dieser Abgabe ist nur insoweit gegeben als der Nutzen der Forstbetriebe aus dieser öffentlichen Einrichtung geringer ist als es der Zwangsabgabe, die zwischen 0 und 80 Fl pro ha beträgt, entspricht. Unterstellt man den mittleren Betrag von 40 Fl/ha, so ergibt sich für den 1000 ha großen Modellbetrieb eine Abgabelast von 40 000 Fl.

Aus den dargestellten einzelnen Steuern und Abgaben resultiert für den 1000 ha großen Modellbetrieb des Nadelwaldes folgende Gesamtbelastung (in Fl):

	Fall (a)	Fall (b)	Fall (c)
Einkommensteuer	-	-	-
Vermögensteuer	38 400	18 400	5 900
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	27 710	13 543	4 689
Liegenschaftsteuer	440	440	440
Polderabgabe	40 000	40 000	40 000
Gesamtbelastung	106 550	72 383	51 029
ohne Polderabgabe	66 550	32 383	11 029

Daraus ergibt sich, wenn man die Liegenschaftsteuer und die Polderabgabe einbezieht, eine Belastung pro ha Waldfläche von 106,55 Fl im Fall (a), 72,38 Fl im Fall (b) und 51,03 Fl im Fall (c) bzw. pro m³ Normalnutzung von 17,76 Fl im Fall (a), 12,06 Fl im Fall (b) und 8,50 Fl im Fall (c). Gemessen am Stockpreis in Höhe von 36,70 Fl/m³ betragen die Belastungsquoten 48,4% im Fall (a), 32,9% im Fall (b) und 23,2% im Fall (c). Ohne Polderabgabe, deren Steuercharakter nicht bei allen Betrieben unterstellt werden kann, ermäßigen sich die Belastungsquoten auf 30,2% im Fall (a), 14,7% im Fall (b) und 5,0% im Fall (c).

Für die anderen Durchschnitts-Modellbetriebe des Nadelwaldes wurden die in gleicher Weise berechneten Steuerbelastungen pro ha sowie die entsprechenden Steuerbelastungsquoten in der Tab. 20 ausgewiesen. Für die Durchschnitts-Modellbetriebe des Laubwaldes wurde von seiten der nationalen Staatsforstverwaltung keine Steuerberechnung geliefert. Nachdem die Hochwaldungen in den Niederlanden der Einkommensteuer nicht unterliegen und für die Einheits-Modellbetriebe sowohl des Laubwaldes als auch des Nadelwaldes die gleichen Bemessungsgrundlagen unterstellt wurden wie für die dargestellten Durchschnitts-Modellbetriebe des Nadelwaldes, ließen sich aus den fehlenden Steuerberechnungen für die Laubwald-Modellbetriebe keine wesentlich neuen Erkenntnisse ableiten.

Aufgrund der vorliegenden Kalkulation der Steuerbelastung privater Forstbetriebe kann festgehalten werden, daß diejenigen Steuern, die in anderen Ländern die Hauptbelastung der Forstbetriebe darstellen, in den Niederlanden auf einen vergleichsweise geringen Betrag reduziert werden können.

Tab. 20: Steuerbelastung (Fl/ha) Modell B in den Niederlanden

<u>Nadelwald (6 m³/ha)</u>						
Betriebsgröße (ha)		100	500	1 000	5 000	10 000
Einkommensteuer		-	-	-	-	-
Vermögensteuer	(a)	24,00	36,80	38,40	39,68	39,84
	(b)	4,00	16,80	18,40	19,68	19,84
	(c)	-	4,30	5,90	7,18	7,34
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	(a)	22,14	27,09	27,71	28,21	28,27
	(b)	9,64	12,92	13,54	14,04	14,10
	(c)	2,66	4,12	4,69	5,19	5,25
Liegenschaftsteuer		4,40	0,88	0,44	0,44	0,44
Polderabgabe		40,00	40,00	40,00	40,00	40,00
Insgesamt	(a)	90,54	104,77	106,55	108,33	108,55
	(b)	58,04	70,60	72,38	74,16	74,38
	(c)	47,06	49,30	51,03	52,81	53,03
Steuerlastquote (in %)	(a)	41,1	47,6	48,4	49,2	49,3
	(b)	26,4	32,1	32,9	33,7	33,8
	(c)	21,4	22,4	23,2	24,0	24,1
ohne Polderabgabe	(a)	23,0	29,4	30,2	31,0	31,1
	(b)	8,2	13,9	14,7	15,5	15,6
	(c)	3,2	4,2	5,0	5,8	5,9

Während die Einkommensteuer ganz entfällt, bewirken die Sondervorschriften des Naturschönheitsgesetzes dann eine ganz erhebliche Steuererleichterung, wenn der Waldbesitz als Landgut im Sinne dieses Gesetzes für die Allgemeinheit offengestellt wird. Nachdem sich diese Offenstellung darauf beschränkt, daß Erholungssuchende den Wald auf Wegen betreten dürfen, stellt dies keinen gravierenden Eingriff in das Eigentumsrecht dar, so daß hier eigentlich nicht von einem Entgelt für eine Leistung, sondern von einer echten steuerlichen Erleichterung gesprochen werden kann. Diese Steuererleichterung ist aber insofern notwendig, als die auf dem Verkehrswert basierende Vermögensteuer eine für den Ergänzungs-

Charakter dieser Steuer zu hohe Belastung der Forstbetriebe bewirkt. Das gleiche gilt auch für die Erbschaftsteuer, selbst bei dem vergleichsweise niedrigen Plafondsatz von 17%. Die mit 40 Fl/ha angenommene Polderabgabe stellt die höchste Einzelbelastung dar. Wenn dieser Abgabe keine spezielle Gegenleistung gegenübersteht, muß man sie als eine Steuer charakterisieren, der wegen ihrer von der Leistungsfähigkeit unabhängigen Belastungswirkung eine größere Bedeutung beizumessen ist, als der bei den Hochwaldungen entfallenden Einkommensteuer. Der Tatbestand, daß Einkünfte aus Hochwaldungen der Einkommensteuer nicht unterliegen, ist bei schlechter Ertragssituation der Forstwirtschaft sogar negativ zu werten, weil damit die Möglichkeit eines Verlustausgleichs mit anderen Einkunftsarten bzw. ein Verlustvertrag auf die nächsten Jahre entfällt.

3.3.9. Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland (UK)

Die Eigenart des britischen Systems der Waldbesteuerung bringt es mit sich, daß zur Ermittlung vergleichbarer Ergebnisse noch einige weitere Annahmen getroffen werden müssen:

Für die Berechnung der Einkommensteuer wird davon ausgegangen, daß die über 25 Jahre alten Bestände nach Schedule B veranlagt werden und daß der Waldbesitzer bei den wiederaufgeforsteten Flächen jeweils für eine Veranlagung nach Schedule D votiert, um die mit der Bestandsbegründung verbundenen Ausgaben gegen andere Einkünfte verrechnen zu können. - Investitionen in Form von Gebäuden, Wegen, Drainagen, Zäunungen, können jährlich mit 1/10 abgesetzt werden. Sie werden in der Steuerberechnung der Einfachheit halber wie Bestandsbegründungskosten behandelt. - Zuschüsse sind steuerpflichtiges Einkommen. Nach dem "Dedication Scheme Basis II" erhält der Waldbesitzer einen Aufforstungszuschuß von £ 57,27 pro ha in Bestockung gebrachter Fläche und einen jährlichen Bewirtschaftungszuschuß pro ha Betriebsfläche von £ 2,63 für die ersten 40 ha, £ 1,77 für die zweiten 40 ha und £ 1,09 für den Rest der Betriebsfläche. Für die Steuerberechnung wurden einheitlich unter-

stellt: £ 57 Aufforstungszuschuß, £ 1,5 Bewirtschaftungszuschuß. - Die für die Einkommensteuer unterstellten Steuersätze von 35 - 83% berücksichtigen einen persönlichen Freibetrag von £ 1 500. Dabei gilt der Steuersatz von 35% für Eigentümer kleiner Waldbesitze, ein Steuersatz von etwa 50% trifft für durchschnittliche Besitzverhältnisse zu und ein Steuersatz von etwa 80% erscheint für jene neue Kategorie von Waldinvestoren angemessen, die ein hohes laufendes Einkommen erzielen.

Hinsichtlich der Kapitalübertragungssteuern (CTT) haben Waldbesitzer, die ihren Besitz nach einem von der Forestry Commission genehmigten Plan bewirtschaften oder im Sinne des Forstgesetzes von 1967 dedizieren, drei Optionsmöglichkeiten. Der Eigentümer kann entweder die Steuer zu einem niedrigen Satz als Schenkungssteuer zahlen oder die Steuer wird im Zeitpunkt des Todes aus dem Gesamtnachlaßwert (Boden- und Bestandswert) entrichtet oder es wird hinsichtlich des aufstockenden Bestandes ein Steueraufschub erlangt bis zum jeweiligen Zeitpunkt der Nutzung und des Holzverkaufs. Für die Ermittlung der Erbschaftsteuerbelastung werden, soweit dies aus der Sicht des Waldbesitzers sinnvoll erscheint, zwei Fälle unterschieden, zum einen, daß die gesamte Steuer im Zeitpunkt des Todes entrichtet wird (Fall (a)) und zum anderen, daß zu diesem Zeitpunkt nur die Steuer vom Bodenwert gezahlt wird und für den Bestandswert ein Aufschub erlangt wird (Fall (b)).

Um die Möglichkeit eines gewährten Steueraufschubs in der Kalkulation zum Ausdruck zu bringen, wird die in bezug auf die Holzverkäufe zu erwartende Steuer auf der Basis eines Vorwertes (bei $p = 5\%$) einer jährlichen, zeitlich (auf 30 Jahre) begrenzten Rente berechnet. Dabei muß mit heutigen Preisen und Kosten gerechnet sowie von der derzeitigen Nutzungstechnik etc. ausgegangen werden. Während es sich für die Modellbetriebe des Laubwaldes mit vergleichsweise hohen Holzvorräten als zweckmäßig erweist, für einen Steueraufschub zu votieren, haben die Kalkulationen für die Modellbetriebe des Nadelwaldes dies nicht bestätigt. Im Bericht der Forestry Commission zu den Modellberechnungen wird dazu folgendes festgestellt:

"A similar calculation for conifers shows that with this assumption as to unchanged cutting practice the revenue from thinning and felling is so high over 30 years that even when tax payments are discounted at 5% they still exceed tax due on timber if CTT is paid at death. It should be noted that under present circumstances it is not irrational, though possibly optimistic, for an heir to opt for deferment on the basis either that the future liability of woodland owners can only be reduced, or that he does not wish to pay now but would prefer to pay tax as and when thinning and felling revenue arises."

Um die Wirkung des möglichen Steueraufschubs bei der CTT aufzuzeigen, wird als Beispiel der 1000 ha große Modellbetrieb des Laubwaldes gewählt. Dafür ergibt sich unter Berücksichtigung der zusätzlich gemachten Annahmen folgende Steuerbelastung:

Einkommensteuer (Income Tax):

Nach Schedule B werden die über 25 Jahre alten Bestände veranlagt. Bei einer Umtriebszeit von 120 Jahren sind dies ($\frac{95}{120} \times 1000 =$) 791,6 ha. Bei einem durchschnittlichen Jahreswert von £ 0,8/ha ergibt sich ein steuerpflichtiges Einkommen von £ 633. Bei einem Steuersatz von 83% beträgt die Steuer nach Schedule B somit £ 530.

Nach Schedule D werden die bis 25 Jahre alten Bestände veranlagt. Das sind ($\frac{25}{120} \times 1000 =$) 208,4 ha. Die als steuerpflichtiges Einkommen geltenden Einnahmen für diese Fläche betragen:

Bewirtschaftungszuschuß (£ 1,5/ha)		
208,4 ha à £ 1,5	= £	316
Aufforstungszuschuß (£ 57/ha Hiebsfläche) 8,33 ha à £ 57	= £	475
		£ 791

Als abzugsfähig werden folgende Ausgaben betrachtet:

Bestandsbegündung 8,33 ha mit £ 600/ha	£ 4 998	
Erschließung 8,33 ha mit £ 150/ha	£ 1 250	
Unterhaltung der 6 bis 25 Jahre alten Bestände 166,67 ha mit £ 9/ha	<u>£ 1 500</u>	<u>£ 7 748</u>
		- £ 6 957

Dieser Ausgabenüberschuß kann mit anderen Einkünften verrechnet werden. Bei einem Steuersatz von 83% ergibt sich somit eine Steuerersparnis von £ 5 770, die sich nach Verrechnung mit der Steuer nach Schedule B (£ 530) auf £ 5 240 reduziert.

Kapitalübertragungssteuer (Capital Transfer Tax = CTT)

Steuerbemessungsgrundlage ist der Marktwert des Besitzes, der mit £ 1 000 000 veranschlagt wird.

Wird die Steuer im Zeitpunkt des Erbfalls für diesen Besitz insgesamt entrichtet, so ergibt sich ein Betrag von (£ 1 00 000 x 0,5898=) £ 589 000 bzw., auf eine Generation umgelegt, ein Jahresbetrag von £ 19 660 (Fall (a)).

Wird die Steuer im Zeitpunkt des Erbfalls nur vom Bodenwert entrichtet und für den aufstockenden Bestand bis zum Zeitpunkt der jeweiligen Nutzung Aufschub verlangt, so ergibt sich folgende Belastung:

Bodenwert: £ 200/ha x 1000 ha = £ 200 000;	
dafür beträgt die Steuer bei einem Satz von 42,375%	£ 84 750
Einkünfte aus der Holznutzung: £ 25 000/Jahr	
Vorwert der Einkünfte bei p = 5%: £ 384 312;	
dafür beträgt die Steuer bei einem Satz von 62,332%	<u>£ 239 550</u>
Steuerbelastung im Fall (b), insgesamt	£ 324 300

Die sich so ergebende Steuerbelastung ist niedriger als im Fall (a); sie beträgt auf eine Generation umgelegt £ 10 810/Jahr.

Für den 1000 ha großen Laubwald-Modellbetrieb ergibt sich somit folgende jährliche Belastung:

Einkommensteuer Schedule B	530
Schedule D	-5 770
Kapitalübertragungssteuer Fall (a)	19 660
Fall (b)	<u>10 810</u>
Steuerbelastung insgesamt Fall (a)	14 420
Fall (b)	5 570

Daraus folgt eine Steuerbelastung pro ha Waldfläche von £ 14,42 (Fall (a)) bzw. £ 5,57 (Fall (b)) und pro m³ Normalnutzung £ 3,60 (Fall (a)) bzw. £ 1,39 (Fall (b)). Gemessen an dem mit £ 6,63 pro m³ angenommenen durchschnittlichen Stockpreis betragen die Belaastungsquoten 54,4% (Fall (a)) bzw. 21,0% (Fall (b)). Für die anderen Betriebsgrößen sowie für die Durchschnittsmodellbetriebe des Nadelwaldes ist die Steuerbelastung pro ha in Tab. 21 ausgewiesen. Dabei gelten für die Nadelwald-Modellbetriebe neben den in Tab. 12 enthaltenen Angaben noch folgende Grundlagen:

Bestandsbegründungskosten £ 300/ha bearbeitete Fläche
 Erschließungskosten £ 90/ha bearbeitete Fläche
 Unterhaltungskosten £ 6/Jahr und ha Waldfläche

Tab. 21: Steuerbelastung (£/ha) Modell B im Vereinigten Königreich

<u>Nadelwald (8,5 m³/ha)</u>					
Betriebsgröße	100	500	1 000	5 000	10 000
Einkommensteuer					
Schedule B	0,20	0,34	0,39	0,39	0,39
Schedule D	-2,40	-5,18	-5,74	-5,74	-5,74
Vermögensteuer	-	-	-	-	-
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	6,40	13,66	15,33	18,60	19,30
Lokalsteuern	-	-	-	-	-
Insgesamt	4,20	8,82	9,98	13,25	13,95
Steuerlastquote (in %)	9,9	20,8	23,5	31,2	32,8
<u>Laubwald (4 m³/ha)</u>					
Betriebsgröße	100	500	1 000	5 000	10 000
Einkommensteuer					
Schedule B	0,20	0,48	0,53	0,53	0,53
Schedule D	-2,40	-5,22	-5,77	-5,77	-5,77
Vermögensteuer	-	-	-	-	-
Erbschaftsteuer (a)	9,40	17,66	19,66	23,60	24,30
(Jahresanteil) (b)	4,20	9,50	10,81	13,42	13,68
Lokalsteuern	-	-	-	-	-
Insgesamt (a)	7,20	12,92	14,42	18,36	19,06
(b)	2,00	4,76	5,57	8,18	8,44
Steuerlastquote (a)	27,1	48,7	54,4	69,2	71,9
(in %) (b)	7,5	17,9	21,0	30,8	31,8

Die Information über die Preise und Kosten sind von der Forestry Commission den Berichten "Economic Survey of Private Forestry: Income and Expenditure" entnommen worden, die für England und Wales vom Department of Forestry der University of Oxford und für Scotland vom Department of Forestry der University Aberdeen bearbeitet werden. Für Nordirland fehlen derartige Untersuchungen. Es kann jedoch festgestellt werden, daß in Nordirland die Arbeitskosten etwas geringer und die Materialkosten etwas höher sind als in Großbritannien. Das System der Beihilfen ist - wie nachfolgende Zusammenstellung zeigt - ebenfalls unterschiedlich. Über die ganze Umtriebszeit gerechnet sind die Zuschüsse in Großbritannien höher. Über die ersten 25 Jahre des Bestandslebens, für die eine Veranlassung nach Schedule D unterstellt wurde, sind die Zuschüsse in Nordirland höher.

Zuschüsse in £	GB (Basis II)	Nordirland
Aufforstung	57	50
Alter 5	-	25
10	-	12,50
15	-	12,50
20	-	12,50
Alter 1 - 25 (25 x £ 1,5 =)	37,50	-
	94,50	112,50
Alter 26 - 60 (35 x £ 1,5 =)	52,50	-
	147,00	112,50

Die nicht fixierbaren Unterschiede in den Kosten und die dargestellten Unterschiede in den Beihilfen sind jedoch kein Grund für die Konstruktion neuer Betriebsmodelle, so daß die für Großbritannien mitgeteilten Ergebnisse des Belastungsvergleichs für das ganze Vereinigte Königreich gelten können.

Bei einer Beurteilung der ausgewiesenen Hektarbelastungen sowie der auf dieser Grundlage errechneten Steuerlastquoten muß zunächst auf den Tatbestand hingewiesen werden, daß, um dem britischen System der Waldbesteuerung gerecht zu werden, einige vom Berechnungsmodus der anderen Länder abweichenden Annahmen gemacht werden mußten.

Dadurch wird der aus der Wahlmöglichkeit bei der Einkommensteuer resultierende Vorteil für die Waldbesitzer deutlich. Für die britischen Forstbetriebe ist nun aber in Abweichung von der Modellannahme einer normalen Altersklassenverteilung besonders kennzeichnend, daß zwischen Laub- und Nadelwald beachtenswerte Unterschiede in Altersaufbau gegeben sind. Während beim Laubwald ein Überwiegen der alten Bestände gegeben ist, dominieren beim Nadelwald die jüngeren Altersklassen. Die steuerlichen Auswirkungen, die sich daraus ergeben, sind vor allem darin zu sehen, daß beim Nadelwald aufgrund des Vorherrschens der Jungbestände ein höherer Anteil der Schedule-D-Veranlagung unterliegt. Daraus folgt, daß der Steuervorteil in diesen Waldungen noch größer ist als es in dem Modellbeispiel zum Ausdruck kommt. Hier ist auch die auf dem Vermögenswert basierende Steuerbelastung zwangsläufig geringer. Andererseits ist die Belastung der zum Teil überalterten Laubwaldungen höher. Die Überalterung ist eine Folge des Systems der früheren Nachlaßsteuer. Der Einschlag wird häufig nur deshalb gedrosselt, um die aufgeschobene, im Zeitpunkt von Nutzung und Verkauf des Holzes fällige, Nachlaßsteuer zu vermeiden. Die Zurückhaltung im Einschlag hat zur Folge, daß der Flächenanteil, der nach Schedule D veranlagt wird, beim Laubholz geringer ist oder daß die Vorzüge aus dieser Veranlagung in bezug auf einen bestimmten Flächenanteil nicht mehr genutzt werden können. Aufgrund der Altersstruktur beim Laubwald und der damit verbundenen Vermögenswerte führt die CTT zu einer so hohen Belastung der privaten Forstbetriebe, daß entweder die Überführung vieler Waldbesitze natürlicher Personen in waldfreundlichere Eigentumsformen oder die Besitzerschlagung zwangsläufige Folgen sind. Dies wiederum ist eine Entmutigung vieler, sich für eine nachhaltigere Forstwirtschaft zu interessieren.

Während das britische System der Einkommensbesteuerung einen übertriebenen Anreiz schafft, Kapital in Wald zu investieren, ist die CTT geeignet, daß mit diesen Anreizen geweckte forstwirtschaftliche Engagement wieder zunichte zu machen. Gerade beim Wald, der auf Dauer angelegt ist und des Interesses vieler Generationen sicher sein muß, darf der Erbfall wegen seiner steuerlichen Konsequenzen nicht

zu einem Ereignis werden, der das wirtschaftliche Handeln der Waldbesitzer vollkommen beherrscht. Die britische CTT hat die diesbezügliche Situation gegenüber der früheren "estate duty" noch verschärft.

Die für die Modellbetriebe ausgewiesene Steuerbelastung beruht allein auf der Erbschaftsteuer. Der kalkulierte Jahresbetrag der Erbschaftsteuer wurde sogar durch die Steuervorteile der Schedule-D-Veranlagung noch gemindert. In bezug auf die privaten Forstbetriebe natürlicher Personen ist somit festzustellen, daß sich das "britische System der Waldbesteuerung" ganz einseitig auf nur eine Steuerquelle stützt. Diese einseitige vom Besitzwechsel abhängige Belastung der Forstbetriebe sollte im Interesse einer waldpfleglichen und nachhaltigen Forstwirtschaft abgebaut und durch ein dem Wesen des Waldes besser angepaßtes System von Einzelsteuern, das auch dem Prinzip der Leistungsfähigkeit besser gerecht werden kann, ersetzt werden.

3.4. Vergleichende Beurteilung der Steuerlasten privater Forstbetriebe

Es wurde bislang noch vermieden, die Ergebnisse der für die einzelnen Länder dargestellten Berechnungen der Steuerbelastungen für die Durchschnitts-Modellbetriebe miteinander zu vergleichen. Der Grund für diese Zurückhaltung liegt vor allem darin, daß die absoluten Belastungen pro ha Waldfläche zu stark von den strukturellen Unterschieden der Forstbetriebe beeinflußt sind (z.B. Standortverhältnisse, Betriebsartenanteile, Vorratshaltung und Umtriebszeit, Produktionsleistung). Es wurden deshalb die absoluten Belastungswerte pro ha an einer Umsatzgröße (Leistung pro ha x Stockpreis pro m³) gemessen. Damit sind zwar einige Einflußfaktoren relativiert; als noch zu beachtende Einflußgröße bleibt jedoch der unterschiedliche Stockpreis pro m³. Diese Unterschiede würden dann keine große Rolle spielen, wenn der in den einzelnen Ländern unterstellte Stockpreis bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen entsprechende Beachtung gefunden hätte. Eine diesbezügliche Annahme wäre aber unrealistisch, denn die mit der

Bearbeitung der Modelle befaßten Stellen mußten auf die gerade vorhandenen Statistiken zurückgreifen, wodurch zwangsläufig eine Kluft entsteht zwischen den unterstellten Durchschnittspreisen und den angenommenen Steuerbemessungsgrundlagen. Dies gilt besonders dort, wo sich die aktuelle Preis- und Kostensituation nicht unmittelbar in den Steuerbemessungsgrundlagen niederschlägt, wie es vor allem bei den Katasterwerten, aber auch bei jenen steuerlichen Vermögenswerten, die nur periodisch revidiert werden, der Fall ist. Lediglich dort, wo der unterstellte Stockpreis direkt in die Steuerberechnung eingeht (Besteuerung des Isteinkommens), ist der notwendige Zusammenhang zwischen der sich ergebenden Steuerbelastung und der Bezugsgröße (Umsatz) gewahrt. Unter der angedeuteten Inkonsistenz leidet der Vergleich der Steuerlastquoten, denn bei den meisten Steuern, die von den privaten Forstbetrieben erhoben werden, ist die Bemessungsgrundlage nicht mit dem aktuellen Stockpreis oder dem unterstellten Durchschnittspreis eng korreliert. Wurde diese Bezugsgröße im Vergleich zu den Steuerbemessungsgrundlagen zu hoch oder zu niedrig unterstellt, dann ergeben sich entweder zu niedrige oder zu hohe Steuerlastquoten. Dies gilt es bei der Interpretation der relativen Steuerbelastungswerte zu berücksichtigen. In der Tab. 22 wurden deshalb zunächst die in den einzelnen Ländern unterstellten durchschnittlichen Stockpreise miteinander verglichen. Die nach den mitgeteilten Wechselkursen umgerechneten Stockpreise sind in Prozent des höchsten Stockpreises, der gleich 100 gesetzt wurde, ausgedrückt.

Tab. 22: Relation der durchschnittlichen Nutzung und der durchschnittlichen Stockpreise

	Nadelwald		Laubwald	
	Nutzung	Stockpreis	Nutzung	Stockpreis
B	56	100	38	100
D	64	98	48	74
DK	100	69	100	78
F	44	91	38	59
I	14	71	38	31
IRL				
L	56	92	44	74
NL	67	62	o.A.	o.A.
UK	94	52	50	78

Abgesehen von den unterschiedlichen Standortbedingungen und Marktverhältnissen, die sich bei der Verwendung von Durchschnittsmodellbetrieben nicht ausschalten lassen, hängt der durchschnittliche Stockpreis auch noch ab von der vorherrschenden bzw. von der unterstellten Betriebsart und der Umtriebszeit, die andererseits auch die mengenmäßige Produktionsleistung entscheidend beeinflussen. Es wurde deshalb in Tab. 22 auch noch die Relation der den Durchschnittsmodellen zugrundeliegenden Zuwachsleistungen (= Nutzungen) mitgeteilt. In bezug auf diese Größen kann jedoch davon ausgegangen werden, daß sie in den meisten Steuerbemessungsgrundlagen besser als der Stockpreis zum Ausdruck gekommen sind, da es sich dabei um Tatbestände handelt, die nicht nur objektiver faßbar, sondern auch (wenn man dabei an das Normalwaldmodell denkt) von der wirtschaftlichen Entwicklung weiter nicht beeinflußt sind.

Eine weitere Problematik des Belastungsvergleichs wirft die Erbschaftsteuer auf, und zwar besonders dann, wenn ihr Anteil an der Gesamtbelastung, wie es in manchen Ländern der Fall ist, vergleichsweise sehr hoch ist. Um die Zinsproblematik zu umgehen, wurde die Erbschaftsteuer in die Gesamtbelastung in der Form einbezogen, daß sie mit $1/30$ auf eine Generation (= 30 Jahre) umgelegt wurde. Auf diese Weise wird die jährliche Belastung, wenn man den Vergleich mit der Tilgung eines Kapitals zieht, entschieden zu gering ausgewiesen, denn mit $1/30$ der Erbschaftsteuerschuld wird ja nur die Tilgung, nicht aber die Verzinsung der jeweiligen Restschuld in Betracht gezogen. Aber auch bei einem anderen Vorgehen würde die tatsächliche Bedeutung der Erbschaftsteuer, wie sie sich im Zeitpunkt des Erbfalls darstellt, nur unvollkommen erfaßt. Andererseits stellen sich die Eigentümer in der betrieblichen Einschlagspolitik und Vorratshaltung, in ihrer Erbvertrags- oder Testamentsgestaltung auf den Tatbestand der Besteuerung des Besitzwechsels so ein, daß die Erwerber den jeweiligen Umständen entsprechend möglichst wenig belastet werden. Die hier gegebenen legalen Gestaltungsmöglichkeiten können jedoch bei der anhand von Normalwaldbetrieben demonstrierten Besteuerung nicht zum Ausdruck gebracht werden.

Ein weiterer Tatbestand, den die nach den Rechtsvorschriften durchgeführte Kalkulation nicht berücksichtigen kann, ist der bei Steuerbelastungsvergleichen bedeutsame Unterschied in der Steuermentalität. Es besteht kein Zweifel, daß die Steuermentalität der Völker große Unterschiede aufweist und daß sich infolgedessen zwischen Steuersoll und Steuerist oft beachtenswerte Differenzen ergeben. Wenn man diesen Unterschied, der wohl in allen Ländern, wenn auch mit starkem graduellen Unterschied, gegeben ist, in einen Vergleich der steuerlichen Belastung einbeziehen könnte, so würde man sicher zu Ergebnissen kommen, die von dem abweichen, das hier nach den gesetzlichen Vorschriften ermittelt wurde.

Bei all den Schwierigkeiten, die sich einem Steuerbelastungsvergleich entgegenstellen und die auch garnicht alle weiter verfolgt werden können, kommt den im Rahmen dieser Studie ermittelten Steuerlastquoten doch eine für die Beurteilung der Waldbesteuerung der einzelnen Länder bedeutsame Aussagekraft zu. Dies gilt insbesondere dann, wenn man neben den Steuerlastziffern der Durchschnitts-Modellbetriebe (Modelltyp B) auch noch die Ergebnisse in Betracht zieht, die anhand der Steuerberechnungen für die Einheits-Modellbetriebe (Modelltyp A) erzielt wurden.

In Tab. 23 sind die Steuerbelastungen pro m³ Einschlag in Eur und in Tab. 24 die Steuerlastquoten, jeweils für die Nadelwald-Modellbetriebe (Typ A und B), zusammengestellt. In den Abb. 35 und 36 sind die Steuerlastquoten über der Betriebsgröße aufgetragen. Danach ergibt sich bei den beiden Nadelwald-Modelltypen die aus Abb. 37 zu ersehende Rangfolge der Länder mit abnehmender Steuerbelastung.

Die hier deutlich gemachte Verschiebung der Reihenfolge, die besonders zwischen den Betriebsgrößen 100 ha und 1000 ha hervortritt, erklärt sich aus folgenden Tatbeständen: In Deutschland, Dänemark und Luxemburg wird das tatsächliche Einkommen aus der Forstwirtschaft der Besteuerung zugrundegelegt. Bei Kleinbetrieben mit geringem Einkommen wirken sich die noch geringe Tarifprogression und die Steuerfreibeträge bzw. Steuerabzüge stark aus. In Deutschland wird dieser Tatbestand durch die Vermögensabgabe zum Lastenausgleich

Tab. 23: Steuerbelastung pro m³ Einschlag in Eur für
Nadelwald-Modellbetriebe nach Ländern

Modelltyp A

Betriebsgröße (ha)						
		Land	100	500	1 000	5 000
B		4,07	4,75	4,84	4,91	4,91
D		1,57	2,47	3,00	3,95	4,11
DK		0,84	4,33	5,21	5,94	6,05
F		1,24	1,65	1,73	2,05	2,17
I		2,80	5,81	5,92	6,05	6,12
IRL						
L	(a)	0,34	2,34	3,26	4,05	4,15
	(b)	0,67	2,79	3,72	4,51	4,61
NL	(a)	4,50	5,20	5,29	5,38	5,39
	(b)	2,88	3,51	3,60	3,68	3,69
	(c)	2,34	2,45	2,53	2,62	2,63
UK		1,34	1,62	1,81	3,09	3,31

Modelltyp B

Betriebsgröße (ha)						
		Land	100	500	1 000	5 000
B		4,88	5,71	5,81	5,89	5,90
D		1,64	1,91	2,05	2,58	2,84
DK		3,49	7,07	7,67	8,14	8,23
F		1,42	1,96	2,11	2,49	2,64
I		1,15	3,36	5,15	8,08	7,19
IRL						
L	(a)	0,78	4,70	5,97	6,98	7,10
	(b)	1,17	5,20	6,51	7,53	7,65
NL	(a)	4,50	5,20	5,29	5,38	5,39
	(b)	2,88	3,51	3,60	3,68	3,69
	(c)	2,34	2,45	2,53	2,62	2,63
UK		0,93	1,94	2,20	2,92	3,07

Tab. 24: Steuerlastquoten für Nadelwald-Modellbetriebe
nach Ländern (in %)

Modelltyp A

Betriebsgröße Land (ha)	100	500	1 000	5 000	10 000
B	21,8	25,5	26,0	26,3	26,4
D	8,4	13,2	16,1	21,2	22,1
DK	4,5	23,1	27,8	31,6	32,2
F	6,6	8,9	9,3	11	11,6
I	15,0	31,2	31,8	32,5	32,8
IRL					
L (a)	1,8	12,5	17,5	21,7	22,3
NL (b)	15,5	18,8	19,3	19,8	19,8
UK	7,2	8,7	9,7	16,6	17,8

Modelltyp B

Betriebsgröße Land (ha)	100	500	1 000	5 000	10 000
B	27,2	31,7	32,3	32,8	32,8
D	9,2	10,7	11,5	14,4	15,9
DK	27,8	56,4	61,2	64,9	65,9
F	8,8	12,0	13,0	15,3	16,3
I	9,1	26,5	40,6	55,9	56,7
IRL					
L (a)	7,1	31,7	39,4	45,5	46,2
NL (b)	26,4	32,1	32,9	33,7	33,8
UK	9,9	20,8	23,5	31,2	32,8

überlagert. Besonders dann, wenn diese Abgabe entfällt, gehört Deutschland in bezug auf die Forstbetriebe zu den am geringsten besteuerten Ländern. Dies ist die Folge der am Ertrag orientierten Bemessungsgrundlage für die Grund-, Vermögen- und Erbschaftsteuer. In den Niederlanden wurde nur der Fall dargestellt, daß die Forstbetriebe Landgüter im Sinne des Naturschönheitsgesetzes,

aber nicht für die Allgemeinheit offengestellt sind. Unter dieser Annahme gehören sie zu den Ländern mit einer mittleren Steuerlast. Hier erklärt sich die Umschichtung in der Reihenfolge aus der von der Betriebsgröße unabhängigen Polderabgabe, die ebenso wie die deutsche Vermögensabgabe zum Lastenausgleich bei den Kleinbetrieben als besonders dominierende Belastung hervortritt. Ohne Polderabgabe, deren Steuercharakter fragwürdig ist, würde die Steuerlastquote erheblich sinken. Die Steuerlast besteht im Vereinigten Königreich ausschließlich und in Belgien fast ausschließlich aus der Erbschaftsteuer, deren Progression in beiden Ländern vergleichsweise früh einsetzt. Auch in Italien dominieren die beim Besitzwechsel erhobenen Steuern und Abgaben. Die Gestaltung des Nachlaßsteuertarifs führt jedoch dazu, daß sich die diesbezügliche Steuerlast bei den Kleinbetrieben noch nicht so stark auswirkt. Hinzu kommt der in gleicher Richtung wirkende Steuerabzugsbetrag für Familienlasten bei der Einkommensteuer. Frankreich zählt zu den Ländern mit der geringsten steuerlichen Belastung der Forstbetriebe, was sich nicht nur aus der Durchschnittsbesteuerung des Einkommens, sondern auch aus der Reduktion der Erbschaftsteuerbemessungsgrundlage erklärt.

Für die Laubwald-Modellbetriebe wurden die Steuerbelastungen pro m³ Einschlag in Eur in Tab. 25 und die Steuerbelastungsquoten in Tab. 26 mitgeteilt. Letztere sind in den Abb. 38 und 39 über der Betriebsgröße dargestellt. Hier verschiebt sich das für die Nadelwaldbetriebe gezeichnete Bild der Länder-Reihenfolge mit abnehmender Steuerbelastung aufgrund folgender Tatbestände (vgl. Abb. 40): Beim Laubwald-Modelltyp A wurde unterstellt, daß kein Reinertrag (vor Steuern) erzielt wird. Aus diesem Grunde haben die Länder mit einer Isteinkommenbesteuerung (Luxemburg, Deutschland und Dänemark) hier bei den Großbetrieben die geringsten Belastungsziffern. Während Deutschland bei den Durchschnitts-Modellbetrieben des Laubwaldes (Modelltyp B) von einem Verlust ausgeht, wird in Luxemburg und Dänemark noch ein Gewinn unterstellt. Dadurch gelangt insbesondere Luxemburg bei den Großbetrieben zu den am höchsten besteuerten Ländern. Frankreich zählt wegen des hohen Nieder- und Mittelwaldanteils zu den Ländern mit geringer steuerlicher Belastung.

Tab. 25: Steuerbelastung pro m³ Einschlag in Eur für Laubwald-Modellbetriebe nach Ländern

Modelltyp A

Betriebsgröße (ha)		100	500	1 000	5 000	10 000
Land						
B		6,49	6,26	6,39	6,48	6,48
D		1,23	1,23	1,23	1,23	1,23
DK		0,16	1,42	1,68	1,91	1,95
F		0,36	0,64	0,71	0,81	0,92
I		0,54	1,97	2,82	3,33	3,38
IRL						
L	(a)	0,39	0,44	0,45	0,46	0,46
	(b)	0,74	0,90	0,97	0,98	0,98
NL	(a)	6,75	7,81	7,94	8,07	8,09
	(b)	4,32	5,26	5,39	5,53	5,54
	(c)	3,51	3,67	3,80	3,94	3,95
UK	(a)	2,62	4,51	5,05	11,05	11,38
	(b)	0,28	0,69	0,91	2,13	2,25

Modelltyp B

Betriebsgröße (ha)		100	500	1 000	5 000	10 000
Land						
B		6,97	8,34	8,45	8,65	8,65
D		1,28	1,28	1,28	1,28	1,28
DK		0,92	3,38	4,72	4,93	5,01
F		0,37	0,68	0,77	0,91	0,98
I		0,20	0,69	1,19	2,00	2,05
IRL						
L	(a)	0,44	2,14	3,53	4,98	5,16
	(b)	0,85	2,72	4,12	5,57	5,74
NL						
UK	(a)	3,37	6,05	6,75	8,60	8,92
	(b)	0,94	2,23	2,61	3,83	3,95

Tab. 26: Steuerlastquoten für Laubwald-Modellbetriebe
nach Ländern (in %)

Modelltyp A

Betriebsgröße (ha)		100	500	1 000	5 000	10 000
Land						
B		42,1	50,4	51,4	52,2	52,3
D		9,9	9,9	9,9	9,9	9,9
DK		1,3	11,3	13,4	15,3	15,5
F		2,9	5,2	5,7	6,5	7,4
I		4,3	15,9	22,7	26,8	27,2
IRL						
L	(a)	3,1	3,6	3,6	3,7	3,7
NL	(b)	34,8	42,3	43,4	44,5	44,6
UK	(b)	2,3	5,6	7,3	17,2	18,1

Modelltyp B

Betriebsgröße (ha)		100	500	1 000	5 000	10 000
Land						
B		45,4	54,5	55,5	56,4	56,4
D		12,2	12,2	12,2	12,2	12,2
DK		7,4	27,0	35,2	39,3	40,0
F		3,9	7,2	8,1	9,6	10,4
I		4,2	13,9	24,1	40,6	41,7
IRL						
L	(a)	7,1	22,9	34,7	46,9	48,4
NL	(b)					
UK		7,5	17,9	21,0	30,8	31,8

Bei den Laubwaldbetrieben treten all die Länder, bei denen in bezug auf die Forstwirtschaft die Steuern vom Einkommen keine Rolle spielen, mit einer besonders hohen Belastung hervor. Das gilt in ausgeprägtem Maße für Belgien, wo die hohe Belastungsquote auf die Erbschaftsteuer (mit ihrer vielleicht etwas zu hoch angesetzten Bemessungsgrundlage) zurückzuführen ist. Das gilt aber auch für die Niederlande und Italien sowie für das Vereinigte Königreich. Hier

wurde allerdings nur der Fall zugrundegelegt, der von einem Aufschub der Erbschaftsteuer in bezug auf den Holzvorrat ausgeht; ansonsten würde das Vereinigte Königreich an erster Stelle rangieren. Die von der Erbschaftsteuer ausgehende Belastungswirkung wird nach der angestellten Modellkalkulation sogar noch durch die Abzugsbeträge bei der Schedule-D-Besteuerung kompensiert.

Zeigen schon die beim Vergleich der Steuerlastquoten gegebenen Erläuterungen, daß die Umschichtung in der Reihenfolge der Länder vor allem auf Unterschiede in der Struktur der Systeme der Waldbesteuerung zurückzuführen sind, so wird dies anhand der Tab. 27 noch besonders deutlich gemacht. Dabei ist der Hinweis notwendig, daß die dort ausgewiesenen Prozentsätze aus dem Modell A abgeleitet sind, für das beim Laubwald kein Reinertrag unterstellt wurde. Die Begriffe Klein- und Großbetriebe stehen für die Modellgrößen 100 ha und 1000 ha. Bei den Kleinbetrieben kommt der Einkommensteuer keine Bedeutung zu. Die Hauptkomponenten der Belastung sind hier die Grundsteuer und ähnliche Abgaben (einschließlich Vermögensabgabe in D und Polderabgabe in NL) in Deutschland, Luxemburg, Niederlande und Dänemark, sowie die Erbschaftsteuer im Vereinigten Königreich, in Italien, Belgien und Frankreich. Bei Großbetrieben spielt - soweit ein steuerpflichtiges Einkommen erzielt wird (Nadelwald) - die Einkommensteuer in den Ländern mit einer Istbesteuerung die maßgebliche Rolle; ansonsten sind auch hier die bei den Kleinbetrieben dominierenden Steuern mit einem entsprechend hohen Anteil vertreten.

Die Einbeziehung der nur periodisch anfallenden Erbschaftsteuer in diesen Belastungsvergleich hat die Rangfolge der Länder mehrfach verschoben. Um das dadurch etwas verworrene Bild etwas aufzuhellen, sollen zunächst die ermittelten Steuerlastquoten ohne Einbeziehung der Erbschaftsteuer und dann die durch den Jahresanteil der Erbschaftsteuer bewirkten Belastungen miteinander verglichen werden. Die in Abb. 41 (Modelltyp A) und in Abb. 42 (Modelltyp B) aufgetragenen Steuerlastquoten der Nadelwald-Modellbetriebe zeigen, daß bei Ausschluß der Erbschaftsteuer die Forstbetriebe der Länder mit einer Isteinkommensteuer und einer Vermögensteuer von einer bestimmten Größe ab eindeutig an der Spitze lie-

Tab. 27: Struktur der Steuerbelastung
 %-Anteil der Steuern an der Gesamtbelastung beim Modell A

Nadelwald	B	D	DK	F	I	IRL	L(a)	NL(b)	UK
<u>Kleinbetriebe</u>									
Grundsteuer und ähnliche Abgaben	15	100	71	45	1		100	76	0
Einkommensteuer	1	0	0	0	0		0	-	0
Vermögensteuer	-	0	0	-	-		0	7	-
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	84	0	29	55	99		-	17	100
<u>Großbetriebe</u>									
Grundsteuer und ähnliche Abgaben	12	38	11	26	1		8	54	0
Einkommensteuer	1	60	66	23	6		90	-	0
Vermögensteuer	-	1	12	-	-		2	27	-
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	87	1	11	51	93		-	19	100
<hr/>									
Laubwald	B	D	DK	F	I	IRL	L(a)	NL(b)	UK
<u>Kleinbetriebe</u>									
Grundsteuer und ähnliche Abgaben	18	100	76	100	4		100	76	0
Einkommensteuer	1	0	0	0	0		0	-	0
Vermögensteuer	-	0	0	-	-		0	7	-
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	81	0	24	0	96		-	17	100
<u>Großbetriebe</u>									
Grundsteuer und ähnliche Abgaben	14	100	48	39	1		83	54	0
Einkommensteuer	1	0	0	17	5		0	-	0
Vermögensteuer	-	0	8	-	-		17	27	-
Erbschaftsteuer (Jahresanteil)	85	0	44	44	94		-	19	100

gen. Die Forstbetriebe der Länder mit einer hohen Erbschaftsteuer haben nur eine geringe (Italien, Belgien) oder unter Umständen gar keine (Großbritannien) laufende Belastung.

Bei den Laubwald-Modellbetrieben vom Typ A (Abb. 43) ergibt sich, daß die Lastquote bei allen Ländern mit Ausnahme der Niederlande unter 10% liegt. Die hohe Belastung ist in den Niederlanden (hier wurde nur der Fall (b) dargestellt) vor allem auf die Polderabgabe zurückzuführen, die allein eine Lastquote von knapp 24% bedeutet. Bei den Laubwald-Modellbetrieben vom Typ B (Abb. 44) gehen die Länder Luxemburg und Dänemark von einem erzielbaren Reinertrag aus. Dem unterstellten Isteinkommen entsprechend ergibt sich eine vergleichsweise hohe Steuerbelastung.

Die aus dem Jahresanteil der Erbschaftsteuer abgeleiteten Steuerlastquoten sind in den Abb. 45 und 46 für die Nadelwald-Modellbetriebe und in den Abb. 47 und 48 für die Laubwald-Modellbetriebe über der Betriebsgröße aufgetragen. Während bei der Darstellung der Gesamtbelastungen der Jahresanteil der Erbschaftsteuer im Vereinigten Königreich durch Ausgleichsbeträge der Schedule-D-Besteuerung vermindert wurde, ist hier der volle Jahresbetrag ausgewiesen. Dadurch wird die extreme Auswirkung der britischen CTT besonders deutlich gemacht. Dabei wurde sogar der bei den Laubwald-Modellbetrieben günstigere Fall des Steueraufschubs zugrundegelegt. Daß Italien bei Großbetrieben des Nadelwald-Modells B an der Spitze liegt, darf nicht überbewertet werden, da diesem Modell viele Unsicherheiten anhaften. Was aber mit der gesonderten Darstellung der Erbschaftsteuer eindeutig belegt wird, ist der bereits wiederholt zum Ausdruck gebrachte Tatbestand, daß der im Vereinigten Königreich, in Belgien und in Italien als Besteuerungsgrundlage uneingeschränkt verwendete Verkehrswert zu einer für die Betriebe auf die Dauer untragbaren Belastung führt. Gegen eine solche Auffassung kann geltend gemacht werden, daß sich die hohe Belastung durch die Erbschaftsteuer schließlich auf den Verkehrswert selbst als wertmindernder Faktor auswirken wird. Es wird nicht bezweifelt, daß ein solcher Zusammenhang besteht. Dieser Einflußfaktor wird aber offensichtlich von anderen wertbestimmenden Faktoren so stark überlagert bzw. kompensiert, daß eine durch die Erbschaftsteuer

bedingte maßgebliche Minderung des Verkehrswertes in den meisten Fällen nicht feststellbar ist.

Ursprünglich bestand die Absicht, aus den Durchschnitts-Modellbetrieben des Nadel- und Laubwaldes ein nach der Baumartenverteilung des jeweiligen Landes gemischtes Modell zu entwickeln, um dadurch die forstwirtschaftlichen Verhältnisse des einzelnen Landes besser erfassen zu können. Die unter diesem Aspekt durchgeführten Kalkulationen lieferten aber keine wesentlich neuen Erkenntnisse. Außerdem hätte eine solche Darstellung den Anschein erweckt, daß mit ihr nun die realen Verhältnisse wiedergegeben werden sollen. Da dies aber ebensowenig möglich gewesen wäre wie mit dem dargestellten Nadel- und Laubwald-Modellen, wurde davon Abstand genommen.

Bei einem konkreten Forstbetrieb hängt die Steuerbelastung in Deutschland, Dänemark und Luxemburg vor allem vom erzielbaren Einkommen ab. Eventuelle Verluste aus dem Laubwald können gegen Gewinne aus dem Nadelwald oder auch mit anderen Einkünften ausgeglichen werden.

In Belgien, Italien und im Vereinigten Königreich geht die Hauptlast von der Erbschaftsteuer aus. Es besteht nur ein loser Zusammenhang zur Ertragssituation der Betriebe.

In Frankreich spielt die Erbschaftsteuer zwar auch eine wichtige Rolle, doch wird sie hier im Regelfall auf ein tragbares Maß herabgesetzt. Außerdem besteht die Möglichkeit, aus dem nationalen Forstfond (FFN) ein zinsbegünstigtes Darlehen zur Zahlung der Erbschaftsteuer zu bekommen. Bei kleineren Betrieben stehen Grundsteuer und ähnliche Abgaben im Vordergrund.

In den Niederlanden hängt die Steuerbelastung entscheidend davon ab, ob der Forstbetrieb als Landgut im Sinne des Naturschönheitsgesetzes klassifiziert ist oder nicht. Ist dies nicht der Fall, dann ergibt sich eine vergleichsweise sehr hohe steuerliche Belastung. Eine erhebliche Minderung kann durch die Offenstellung des Landgutes erreicht werden.

Die in den Mitgliedstaaten der EG gegebenen Unterschiede in der Steuerbelastung der privaten Forstbetriebe natürlicher Personen

sind außerordentlich groß. Abgesehen von der strukturellen Verschiedenheit der Forstbetriebe, die durch die Modellanalyse auszuschalten versucht wurde, ist dies vor allem auf folgende Tatbestände zurückzuführen:

1. Systemunterschiede, d.h. unterschiedliche Kombination von Steuerarten bzw. unterschiedliches Gewicht gleichartiger Hauptsteuern.
2. Unterschiede in der Bemessungsgrundlage bei den einzelnen Steuerarten: Isteinkommen oder Durchschnittseinkommen als Grundlage für die Einkommensteuer (oder auch Ertragsteuern), Verkehrswert oder Ertragswert bei den auf einem Vermögenswert (oder auf einer daraus abgeleiteten Bemessungsgrundlage) basierenden Steuern.
3. Unterschiede im Tarifniveau und im Verlauf der Tarifprogression sowie in speziellen Tarifvorschriften für die Forstwirtschaft.
4. Unterschiede in den Steuerbefreiungen, Steuerfreigrenzen und Steuerfreibeträge, in der Abzugsfähigkeit bzw. Aktivierungspflicht bestimmter Ausgaben sowie in speziellen Sonderregelungen für die Forstwirtschaft.
5. Unterschiede in der (im Belastungsvergleich nicht zum Ausdruck gebrachten) Steuermentalität der Waldbesitzer sowie der Erhebungs- und Eintreibungsstrenge der Steuerbehörden.

3.5. Folgerungen aus dem Belastungsvergleich

Einige der Gründe, die zu einer unterschiedlichen Belastung der Forstbetriebe führen, sind erste Ansatzpunkte für die im Hinblick auf eine waldgerechte Besteuerung zu ziehenden Folgerungen. Eine Besteuerung wird dann als waldgerecht angesehen, wenn sie der Erhaltung und Verbesserung des Waldes nicht zuwider läuft, d.h. wenn die Waldbesitzer nicht indirekt gezwungen werden, gegen das Prinzip der Nachhaltigkeit und gegen das Ziel der Erreichung und Erhaltung optimaler Holzvorräte und standortgerechter Baumartenmischungen zu verstoßen. Die als waldgerecht herausgestellten Merkmale dienen der Erhaltung (gegebenenfalls Verbesserung) der natürlichen

Ressourcen und der Sicherung einer gesunden Umwelt. Da die Forstbetriebe die Träger der vielfältigen Funktionen des Waldes sind, hängt der gesamtwirtschaftlich optimale Beitrag der Forstwirtschaft, der der Rohstoffbereitstellung ebenso wie der Umweltsicherung, von der Leistungsfähigkeit und finanziellen Sicherheit vieler einzelner Forstbetriebe ab. Die Leistungsfähigkeit und finanzielle Sicherheit wird durch Eingriffe des Staates unterstützt oder gesteigert (Beratung, Betreuung, Beihilfen, spezielle steuerliche Vergünstigungen); sie kann aber auch durch eine nicht waldgerechte Besteuerung stark gemindert oder gar zunichte gemacht werden. Diesbezüglich können aus dem Belastungsvergleich folgende Schlüsse gezogen werden:

Die Einkommensteuer ist dann waldgerecht, wenn

- bei der Besteuerung des tatsächlichen Einkommens spezielle Vorschriften über die Behandlung der sogenannten akkumulierten Einkünfte bei den im aussetzenden Betrieb wirtschaftenden Kleinbetriebe sowie über die Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Nutzungen und Kalamitätsnutzungen dafür sorgen, daß sich aus dem fehlenden Bestandsvergleich für den stehenden Holzvorrat keine Mehrbelastungen ergeben;
- bei der Besteuerung von Durchschnittserträgen diese der Entwicklung der Ertragslage laufend angepaßt und in ihrer Höhe so bemessen werden, daß es im Interesse der Steuerzahlungsfähigkeit möglich ist, ohne Steuereinbuße für den Fiskus, jeweils die jüngeren Altersklassen von Besteuerung freizustellen.

Die Einkommensteuer-Systeme der EG-Länder entsprechen diesen Forderungen weitgehend. Auf der für die staatliche Einkommensteuer geltenden Basis werden jedoch häufig Lokalsteuern erhoben, die nicht selten ein Vielfaches der staatlichen Einkommensteuer betragen. Soweit dies der Fall ist, bedarf es entweder einer Begrenzung der Lokalsteuern in ihrer Höhe oder einer Verrechnung dieser Steuern mit der Einkommensteuer, die dazu beiträgt, die ständige, von der Leistungsfähigkeit unabhängige Objektbelastung durch die Lokalsteuern in ihrer Wirkung abzuschwächen.

Die Vermögensteuer ist nur dann waldgerecht, wenn sie mit niedrigem Steuersatz (Ergänzungscharakter) auf der Basis des Waldertragswertes erhoben wird. Von den Ländern, die eine Vermögensteuer erheben, trifft dies in Deutschland und Luxemburg zu, nicht hingegen in Dänemark und den Niederlanden. Daran ändert auch die Tatsache nichts, daß die Vermögensteuer in Dänemark dann herabgesetzt wird, wenn das steuerbare Einkommen weniger als 6% des steuerbaren Vermögens beträgt, oder in Holland bei Landgütern im Sinne des Naturschönheitsgesetzes der Verkehrswert auf den sogenannten Bestimmungszeitpunkt reduziert und dieser dann noch weiter herabgesetzt wird.

Wenn der steuerliche Vermögenswert als Grundlage für bestimmte Ertragsteuern verwendet wird, muß neben der Berücksichtigung des Grundsatzes der Ertragsbewertung auch noch verlangt werden, daß die aus dem Ertragswert abgeleiteten Bemessungsgrundlagen der jeweiligen Ertragssituation entsprechen. Bei den darauf aufbauenden Lokalsteuern muß allerdings dann eine Begrenzung oder eine Revision der Werte einsetzen, wenn die Steuerbelastungen den Ansatz übersteigen, der bei der Ermittlung der Ertragswerte als Kostenfaktor berücksichtigt wurde.

Die Erbschaftsteuer ist eigentlich überhaupt nicht waldgerecht, wenn die Erben den Forstbetrieb nachhaltig weiterbewirtschaften sollen. Da eine Freistellung der Forstbetriebe für diesen Fall aber wohl kaum im Bereich des politisch Realisierbaren liegt, bedarf es einer waldgerechten Anpassung im Rahmen der geltenden Erbschaftsteuersysteme. Geht man von diesen Prämissen aus, dann kann nur eine auf dem Ertragswert basierende und das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser und Erben berücksichtigende Erbanfallsteuer den Grundsätzen nachhaltiger Waldbewirtschaftung einigermaßen gerecht werden. Eine hohe steuerliche Belastung beim Erbgang führt entweder zur Besitzerschlagung oder - da die Mittel zur Bezahlung der Erbschaftsteuer meist nicht anderweitig aufgebracht werden können - zu einer folgeschweren Ausbeutung der Waldbestände. Die Erbschaftsteuer wird deshalb nicht als ein geeignetes Mittel zur Bodenreform oder Eigentumsneuverteilung angesehen. Derartige politische Ziele sollten im Interesse der Erhaltung des Waldes und

seiner optimalen Nutzung durch andere Maßnahmen zu erreichen versucht werden.

Wird ein erworbener Waldbesitz von den Erwerbern nicht nachhaltig weiterbewirtschaftet, sei es durch nicht steuerlich bedingte nachhaltwidrige Substanzeingriffe oder durch eine Veräußerung des Besitzes, entfallen die Gründe für eine waldgerechte Sonderbehandlung dieser Erben. Eine entsprechende Nachversteuerung kann in diesem Falle für eine dem Grundsatz der steuerlichen Gerechtigkeit entsprechende Gleichstellung mit anderen Vermögenserwerbern sorgen.

Die in Italien beim Besitzwechsel erhobene Wertzuwachssteuer ist solange nicht gerechtfertigt, als dieser Wertzuwachs am Grund und Boden nicht realisiert wird. Ein den Grund und Boden zum Zwecke der Holzproduktion und im Hinblick auf die Sozialfunktionen des Waldes bewirtschaftender Erbe zieht den Nutzen aus dem Bodenwertzuwachs erst im Falle der Veräußerung. Bis dahin ist seine steuerliche Erfassung zurückzustellen.

Die in Form der Mehrwertsteuer erhobene allgemeine Umsatzsteuer stellt bei systemgerechter Handhabung keine Belastung für die Forstbetriebe dar. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung ist es bei der Vielzahl kleiner land- und forstwirtschaftlicher Betriebe sinnvoll, den Steuersatz für deren Produkte in Höhe der pauschalisierten Vorsteuern festzusetzen. Die Wettbewerbsneutralität bleibt dann gewahrt, wenn die Vorsteuerpauschale anhand entsprechender Kalkulationen laufend überprüft und den sich ändernden Verhältnissen angepaßt wird. Die diesbezüglichen Unterschiede im Bereich der EG sind größtenteils auf die in der Betriebsorganisation und in der Durchführung der Forstarbeiten gegebenen Unterschiede zurückzuführen. Dennoch erscheint es bis zum Wegfall der Steuergrenzen notwendig, neben der Harmonisierung der verschiedenen Steuersätze auch die Vorsteuerpauschalierung erneut zu überprüfen.

Steuern gelten als ein wichtiger Wettbewerbsfaktor. Deshalb besteht der Auftrag der EG-Kommission, zu prüfen, auf welche Weise die indirekten Steuern im Interesse des Gemeinsamen Marktes harmonisiert werden können. Bezüglich der direkten Steuern liegt ein solcher Auftrag nicht vor. Aber auch durch die direkten Steuern können die

Wettbewerbsbedingungen innerhalb der Gemeinschaft verfälscht werden. Die aufgezeigten Unterschiede in der steuerlichen Belastung der Forstbetriebe liefern dafür deutliche Hinweise. Wegen der Interdependenz sämtlicher Steuern innerhalb eines nationalen Steuersystems wird man sich nicht auf die Harmonisierung der indirekten Steuern beschränken können. Gewisse Angleichungen sind im Laufe der letzten Jahre auch bei den direkten Steuern festzustellen; sie wurden in der Regel jedoch ohne Tätigwerden der EG-Kommission vorgenommen.

Harmonisierung der Steuersysteme bedeutete noch keine Vereinheitlichung, "sondern lediglich ihre gegenseitige Anpassung in dem Ausmaß, in dem dies zur Erreichung der Wettbewerbsneutralität und damit der Konformität der Steuersysteme mit dem Wettbewerbssystem der Gemeinschaft erforderlich ist" (von der GROEBEN, 1961). Das Wettbewerbssystem der Gemeinschaft verbietet staatliche Subventionen, die geeignet sind, den Wettbewerb zu verfälschen. Es bedarf somit in jedem Einzelfall der Überprüfung, ob eine staatliche Maßnahme zu Wettbewerbsverfälschungen führt. Dazu gehören nicht nur direkte Subventionen, sondern auch solche steuerliche Maßnahmen, die als indirekte Subventionen angesehen werden können.

Die Steuersysteme der EG-Länder enthalten eine Reihe von Bestimmungen, die als Vergünstigungen der Forstwirtschaft betrachtet, zum Teil sogar als indirekte Subventionen der Forstbetriebe bezeichnet werden. Vom Regelfall abweichende steuerliche Vorschriften sind zum Teil systembedingt, zum Teil sind sie als Vergünstigungen oder als Maßnahmen zur Erreichung bestimmter forstpolitischer Ziele zu werten. Ob damit der Tatbestand einer indirekten Subvention gegeben ist, ist nicht nur im Vergleich zu den übrigen Steuerpflichtigen des jeweiligen Landes, sondern auch im Vergleich zur Besteuerung der Forstbetriebe in anderen Ländern der EG zu beurteilen.

Die Sondervorschriften zur Besteuerung des Forsteinkommens in Deutschland und Dänemark sind als systemgerechte Anpassung der Steuervorschriften an die Besonderheiten der Forstwirtschaft zu werten. Die in den Niederlanden gegebene Befreiung der Einkünfte aus Hochwaldungen ist ebenso wie die im britischen Einkommensteuersystem gegebene Wahlmöglichkeit zwischen der Schedule-B und der

Schedule-D-Veranlagung eine nicht zu leugnende Vergünstigung, die allerdings in bezug auf die holländische Befreiungsvorschrift nur dann Subventionscharakter annimmt, wenn ein entsprechendes Einkommen aus dem Forstbetrieb erzielt werden kann. Im Falle eines Verlustbetriebes kehrt sich die Befreiungsvorschrift für alle jene Waldbesitzer, die diesen Verlust mit anderen Einkünften ausgleichen könnten, in einen ausgesprochenen Nachteil um. Die britische Wahlmöglichkeit muß dann als indirekte Subvention angesehen werden, wenn der Waldbesitzer aufgrund seiner sonstigen Einkommensverhältnisse die Möglichkeit hat, die forstwirtschaftlichen Verluste aus der Schedule-D-Besteuerung mit anderen Einkünften auszugleichen.

Aus der Durchschnittsbesteuerung ergibt sich in der Regel eine gewisse Vergünstigung, die aber davon abhängt, in welchem Ausmaß die Katasterwerte und dergleichen unter dem durchschnittlich erzielbaren Reinertrag festgesetzt sind. Die vereinzelt in bezug auf Wiederaufforstungs- oder Umwandlungsflächen gewährte Steuerfreiheit kann nur dann als Vergünstigung im Rahmen der Durchschnittsbesteuerung gelten, wenn dieser Tatbestand nicht schon bei der Festsetzung der Katasterwerte Berücksichtigung fand. Da dies in der Regel nicht der Fall ist, kann man diese die Wiederaufforstung oder Waldverbesserung fördernden Maßnahmen zwar als eine indirekte Subvention werten, die allerdings ohne quantifizierbaren Einfluß auf den Wettbewerb ist.

Aus der Bewertung des forstlichen Vermögens nach dem Ertrag folgt zwar eine im Vergleich zum Verkehrswertansatz sehr viel niedrigere Steuerbelastung, die aber weder als Vergünstigung noch als Subvention der Forstwirtschaft angesehen werden kann. Es ist dies eine vom Zweck der Vermögen- oder Erbschaftsteuer her wie vom Wesen des Steuerobjektes her notwendige Bewertungsregel, die nur dazu führt, eine gewisse Gleichbehandlung mit anderen ertragbringenden Vermögensobjekten herbeiführen. Unter dieser für die Forstwirtschaft als lebensnotwendig hervorzuhebenden Prämisse müssen alle anderen Vorschriften, die auf eine Minderung des Verkehrswertes als Steuerbemessungsgrundlage abstellen, so lange als system- und waldgerecht gelten, als sie nicht zu Steuerbemessungsgrundlagen führen, die in ihrer Höhe unter dem Ertragswert liegen. Da offensichtlich in allen

Ländern der EG erhebliche Differenzen zwischen dem Verkehrswert und dem (mit einem Durchschnittszinsfuß für langfristige Anleihen oder Darlehen abgeleiteten) Ertragswert bestehen, können selbst die in den Niederlanden nach dem Naturschönheitsgesetz vorgesehenen Wertherabsetzungen und die in Frankreich anwendbare Reduktion des "valeur venale de conservation" auf ein Viertel nicht generell als Subventionen betrachtet werden.

Wenn man dieser Argumentation folgt, dann ist es nach dem Ergebnis des Steuerbelastungsvergleichs derzeit überhaupt schwierig, eine einzelne, die Forstwirtschaft begünstigende, steuerliche Maßnahme nur deshalb als indirekte Subvention zu klassifizieren, weil sie in anderen Ländern in dieser Form oder in diesem Ausmaß nicht besteht. Selbst wenn eine solche Maßnahme im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen des gleichen Landes als eine indirekte Subvention gelten mag, läßt sich diese Aussage nicht im Vergleich mit der Besteuerung der Forstwirtschaft der anderen Länder aufrechterhalten. Solange man im deutschen System der Waldbesteuerung keine indirekte Subventionierung der Forstwirtschaft erblicken kann, ist es - da die Forstbetriebe in Deutschland aufgrund ihrer Ertragsverhältnisse derzeit eine vergleichsweise geringe Steuerlast zu tragen haben - nicht möglich, bestimmte steuerliche Vergünstigungen in anderen Ländern, unter gleichen oder ähnlichen Ertragsbedingungen, als den Wettbewerb beeinträchtigende indirekte Subventionen zu kennzeichnen. Abgesehen davon, daß ihr Einfluß auf den Wettbewerb am europäischen Holzmarkt nicht eindeutig nachgewiesen werden kann, würde es auch dem Geist der Römischen Verträge widersprechen, wenn man einzelne staatliche Maßnahmen auf dem Gebiet der direkten Besteuerung nicht im großen Zusammenhang der von der Steuerpflichtigen eines Wirtschaftszweiges zu tragenden Gesamtbelastung sehen würde.

Die Differenzen in der Steuerlast, die sich aufgrund unterschiedlicher Bewertungsansätze (Verkehrswert - Ertragswert) ergeben, sind viel bedeutsamer als steuerliche Einzelmaßnahmen zur Förderung oder Entlastung der Forstwirtschaft. Die als indirekte Subventionen apostrophierten steuerlichen Vergünstigungen der Forstwirtschaft könnten ohne Nachteile für die Forstbetriebe beseitigt oder aufgegeben

werden, wenn man die als waldgerecht herausgestellten Forderungen (die zugleich dem Wesen der einzelnen Steuern entsprechen) im Zuge einer gewissen Angleichung der Waldbesteuerungssysteme erfüllen würde.

4. FOLGERUNGEN UND EMPFEHLUNGEN

Das Oberziel der Forstpolitik besteht in allen Mitgliedsstaaten der Europäischen Gemeinschaften darin, die im Wald gegebenen natürlichen Ressourcen im Interesse einer gesunden Umwelt nicht nur zu erhalten, sondern nach Möglichkeit ständig zu verbessern. Geht man von der Annahme aus, daß dieses Ziel ohne eine angestrebte Veränderung der gegebenen Eigentumsstruktur erreicht werden soll, so ist die Besteuerung als ein bedeutsames Mittel der Forstpolitik in einer Art und Weise zu gestalten, die den privaten Waldbesitz in die Lage versetzt, mit seinen Forstbetrieben einen gesamtwirtschaftlich optimalen Beitrag zur Rohstoffversorgung und Umweltsicherung durch den Aufbau gesunder, leistungsfähiger Wälder zu leisten.

Die vorgenommene Analyse der Waldbesteuerungssysteme und der durchgeführte betriebswirtschaftliche Steuerbelastungsvergleich zeigen, daß eine Besteuerung, die dem angestrebten forstpolitischen Ziel dient und dem Wesen des Waldes gerecht wird, gleichzeitig die steuerlich bedingten Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedsstaaten verringert, an eine Reihe von Voraussetzungen gebunden ist:

1. Als maßgebliche Bemessungsgrundlage für Vermögen- und Erbschaftsteuer, gelegentlich auch für Grund- und Liegenschaftssteuern, dient der Vermögenswert des Waldes. Wird dieser Vermögenswert als Verkehrswert ermittelt, so ist generell eine starke Diskrepanz zum Ertragswert festzustellen. Darin ist eine Gefährdung nachhaltiger Bewirtschaftung des Waldes zu erblicken.

Es ist daher zu fordern, daß die Bewertung des forstlichen Vermögens für steuerliche Zwecke im Interesse der Erhaltung und des Aufbaues gepflegter Wälder sowie der Sicherung ihrer Funktionen für Umweltschutz und Umweltgestaltung vom Ertragswert auszugehen hat.

2. Eine Besteuerung des Vermögens ist als Ergänzung zur Einkommensteuer nur dann gerechtfertigt, wenn durch sie nicht in die Vermögenssubstanz eingegriffen wird, die Vermögensteuer also aus dem Vermögensertrag aufgebracht werden kann. Voraussetzung dafür ist neben der unter Punkt 1. geforderten ertragsorientierten Vermögensbewertung ein angemessener Steuersatz. Sonst führt die Steuer zu Besitzzerschlagung oder schlechter Bewirtschaftung, die beide nicht im Allgemeininteresse liegen.

Sieht man die Vermögensteuer überhaupt als unverzichtbaren Bestandteil des Steuersystems an, so kann für die Forstwirtschaft nur der mit einem Zinsfuß für langfristige Anlagen abgeleitete Ertragswert ihre Grundlage darstellen. Dabei sollte nach dem Beispiel Dänemarks eine bestimmte Relation zwischen steuerbarem Einkommen und steuerbarem Vermögen bzw. Einkommensteuer und Vermögensteuer gewahrt sein.

Es ist daher zu fordern, daß der Ertragswert als Bemessungsgrundlage einer Vermögensteuer dient und diese stets dann zu ermäßigen ist, wenn das steuerbare Einkommen einen festzulegenden Prozentsatz des steuerbaren Vermögens - etwa maximal 6% - unterschreitet.

3. Die steuerliche Belastung privater Forstbetriebe bei Erbgängen durch eine Erbschaftsteuer darf nicht zu einer Durchbrechung der Grundsätze nachhaltiger Waldbewirtschaftung oder zu einer landeskulturell nicht vertretbaren Besitzzerschlagung führen. Die Erbschaftsteuer ist wegen der schwerwiegenden Rückwirkungen auf den Waldzustand nicht als geeignetes Mittel zur Bodenreform oder Eigentumsneuverteilung anzusehen.

Neben einer Vermögensteuer ist die Erbschaftsteuer nur in der Form der Erbanfall- oder Schenkungsteuer mit der Zwecksetzung angebracht, die wirtschaftliche Bereicherung der Erwerber steuerlich zu erfassen. Im nachhaltig bewirtschafteten Forstbetrieb kann für die Erbschaftsteuer allein der Ertragswert als Bemessungsgrundlage Verwendung finden, da die wirtschaftliche Bereicherung nur im Ertrag des Forstbetriebes gegeben ist. Wenn ein

Waldbesitz von den Erwerbern veräußert oder durch nachhaltswidrige Eingriffe in seiner Substanz wesentlich verändert wird, besteht die wirtschaftliche Bereicherung im Verkehrswert bzw. im Realisationswert. Nur in diesen Fällen ist es angebracht, vom Verkehrswert als Besteuerungsgrundlage auszugehen.

Es ist daher zu fordern, daß im Falle nachhaltiger Weiterbewirtschaftung des Waldes durch die Erben (Beschenkten) als Grundlage der Erbschaftsbesteuerung der Ertragswert dient und ein nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser (Schenker) und Erwerber gestaffelter Tarif Anwendung findet.

4. Auch eine Besteuerung des Wertzuwachses am Grund und Boden bei der unentgeltlichen Eigentumsübertragung ist abzulehnen, wenn der Erwerber diesen Wertzuwachs nicht durch einen Verkauf der Waldflächen realisiert. Eine Steigerung der Bodenpreise, die unabhängig von der Entwicklung der Erträge der Forstwirtschaft erfolgt, darf sich auf die Waldbewirtschaftung nicht als zusätzliche Steuerbelastung auswirken. Dieser Grundsatz gilt analog auch für einen Planungswertausgleich, in dem nur für den Fall ein sinnvolles Instrument der Bodenpolitik zu erblicken ist, daß durch einen Verkauf der Nutzen aus dem Bodenwertzuwachs gezogen wird.

Es ist daher zu fordern, daß im Falle des Erbgangs (Schenkung) bei einer Weiterführung nachhaltiger Waldbewirtschaftung keine Besteuerung des Wertzuwachses am Grund und Boden und generell kein Planungswertausgleich erfolgt.

5. Grund- und Liegenschaftsteuern, die meist den örtlichen Gebietskörperschaften zugewiesen werden, basieren entweder auf dem durchschnittlichen Jahresertrag (Katasterwert, Jahreswert) oder auf einer aus dem Vermögenswert abgeleiteten Bemessungsgrundlage. Gleichgültig, welcher Maßstab verwendet wird, er sollte zeitnah am Ertrag der Forstbetriebe orientiert sein. Da die Gebietskörperschaften im allgemeinen bei der Festsetzung der Steuersätze autonom sind, besteht die Gefahr einer sehr hohen und vor allem ungleichen steuerlichen Belastung der Forst-

betriebe. Dieser Gefahr ist entweder durch eine Begrenzung der Steuersätze oder durch eine der überhöhten Belastung entsprechende Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage zu begegnen.

Die Ertragsteuern entsprechen nicht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es sollte deshalb die bei diesen Steuern fehlende Berücksichtigung des Prinzips der Leistungsfähigkeit durch eine wie auch immer geartete Kopplung mit der Einkommensteuer zum Tragen kommen.

Es ist daher zu fordern, daß die modernen Steuergrundsätzen, insbesondere dem der Leistungsfähigkeit, nicht gerecht werdenden Grund- oder Liegenschaftsteuern entweder nach und nach abgebaut oder in irgend einer Form mit der Einkommensteuer gekoppelt werden. Durch die Erhebung von Kostenbeiträgen oder Gebühren nach dem Verursachungsprinzip könnte ein Teil der Steuerausfälle von den örtlichen Gebietskörperschaften kompensiert werden.

6. Bei der Einkommensbesteuerung kann von verschiedenen Verfahren zur Ermittlung des Einkommens aus der Forstwirtschaft ausgegangen werden. Eines dieser Verfahren ist die Ermittlung nach Durchschnittssätzen bzw. Durchschnittserträgen, die allerdings der jeweiligen Ertragssituation der Forstbetriebe nur in den seltensten Fällen entsprechen. Beim Überwiegen junger Bestände ist es für Forstbetriebe ohne Nebeneinnahmen besonders schwierig, die Steuer aufzubringen ohne in die Substanz einzugreifen.

Es ist daher zu fordern, daß diese Durchschnittssätze der Entwicklung der tatsächlichen Ertragslage laufend angepaßt werden. Die Durchschnittserträge sind dabei so zu bemessen, daß die jüngeren Bestände im Interesse der Steuerzahlungsfähigkeit (ohne Steuereinbußen für den Fiskus) von der Besteuerung ausgenommen werden können.

7. Eine gänzliche Freistellung der Forstwirtschaft von der Einkommensteuer, um die Probleme der Einkommensermittlung zu umgehen, befriedigt nicht, da in diesem Falle Verluste aus dem Forstbetrieb mit anderen Einkünften nicht ausgeglichen werden können.

Es ist daher zu fordern, daß die Einkünfte aus der Forstwirtschaft adäquat ermittelt und in das Gesamteinkommen des Besitzers einbezogen werden; Einkünfte aus außerordentlichen Nutzungen und Kalamitätsnutzungen sind bei der Einkommensbesteuerung einer Regelung zu unterwerfen, die dem Tatbestand der Vermögensumschichtung Rechnung trägt; über die Abschreibungspolitik sind der Forstwirtschaft systemgerechte Investitionsanreize nach möglichst einheitlichen Grundsätzen zu gewähren.

8. Bei der Vielzahl kleiner Forstbetriebe ist es aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung zweckmäßig, den Mehrwertsteuersatz für die Forstprodukte in Höhe der pauschalierten Vorsteuern festzusetzen. Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität ist aber eine ständige Überprüfung der Vorsteuerpauschalierung vorzunehmen. - Unter dem Aspekt des Wegfalls der Steuergrenzen zwischen den Mitgliedsstaaten ist es notwendig, die unterschiedlich hohen Steuersätze einander anzugleichen.

Es ist daher zu fordern, daß in den Mehrwertsteuersystemen neben einer weiteren begrifflichen Vereinheitlichung auch die allgemeinen Steuersätze im Laufe der Zeit einander angeglichen und die Vorsteuerpauschale der Forstbetriebe jeweils wettbewerbsneutral festgesetzt werden.

Der EG-Vertrag selbst bietet nur einen bescheidenen Ansatz zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften auf dem Gebiet der Besteuerung. Der in erster Linie bei den indirekten Steuern gegebene Ansatz wurde bereits genutzt. Ein über die angestrebte Vereinheitlichung der indirekten Steuern hinausgehender Abbau der Steuerdifferenzen zwischen den Mitgliedsstaaten der Gemeinschaft wäre zwar im Interesse des gemeinsamen Marktes wünschenswert, läßt sich aber nach der gegenwärtigen Rechtslage nicht im Verordnungswege bewerkstelligen. Alle Vorschläge, die auf die Herbeiführung eines einheitlichen Steuersystems abzielen, wären reine Utopie. Sie würden übersehen, "daß einfach die historischen, psychologischen und politischen Bedingungen für einen steuerlichen Vereinheitlichungsprozeß in Europa fehlen" (Institut "Finanzen und Steuern": Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und Steuerpolitik. Bonn

1957). Das gilt heute noch fast im gleichen Maße wie im Zeitpunkt der Gründung der Europäischen Gemeinschaften. Dennoch kam es in den Jahren seit ihrem Bestehen in vielen Bereichen zu einer partiellen Annäherung der Steuersysteme, die nicht ohne Bedeutung für weitere Harmonisierungsbestrebungen bleiben wird.

Wenngleich die Mitgliedsstaaten in Bezug auf die Waldfläche unterschiedliche Verhältnisse und im Hinblick auf die Forstwirtschaft einen unterschiedlichen Entwicklungsstand aufweisen, somit forstpolitisch sehr differierende Ordnungsvorstellungen verfolgen, erscheint es möglich, daß man sich auf gewisse Gemeinsamkeiten einigt, ohne dabei direkt in die Steuer- oder Finanzhoheit der einzelnen Staaten einzugreifen.

In der vorliegenden Studie konnten keine Angaben darüber gemacht werden, welche Auswirkungen die Realisierung der vorgenannten Forderungen für eine waldgerechte Besteuerung auf das nationale Steueraufkommen einzelner davon betroffener Mitgliedsstaaten nach sich ziehen würde. Dies gilt etwa für eine generelle Einführung der Bewertung des Waldes nach dem Ertrag. Nur auf dem Hintergrund gesicherter zahlenmäßiger Informationen besteht aber die Hoffnung, daß Mitgliedsstaaten der EG die unter dem forstpolitischen Ziel der Schaffung einer waldgerechten Besteuerung erhobenen Forderungen aufgreifen und sie im Laufe der Zeit verwirklichen. Mit ihrer Realisierung würden nicht nur die Voraussetzungen für eine im allgemeinen Interesse gelegene leistungsfähige Forstwirtschaft verbessert, sondern auch ein weiterer Schritt getan zur gegenseitigen Angleichung der Waldbesteuerungssysteme und zum Abbau der bestehenden Steuerlastdifferenzen innerhalb der Europäischen Gemeinschaften.

Die steuerliche Belastung der privaten Forstbetriebe hängt ab von dem jeweiligen aktuellen Stand des Steuerrechts eines Mitgliedsstaates. Dieser wiederum wird beeinflußt von der konjunkturellen Entwicklungsphase, in der sich ein Mitgliedsstaat befindet. Im Hinblick auf die sich laufend vollziehende Steuerrechtsentwicklung sollten steuerliche Belastungsvergleiche der Forstbetriebe über einen längeren Beobachtungszeitraum hinweg durchgeführt werden. Die in der vorliegenden Studie gewählte Methode eines mikro-öko-

nomischen Vergleichs auf der Basis von Modellbetrieben bietet dafür eine geeignete Grundlage. Bei diesen Erhebungen sollte vor allem die steuerliche Berücksichtigung der zunehmenden Inanspruchnahme des Waldes für öffentliche Zwecke weiter verfolgt werden.

Die Belastung der Forstbetriebe durch Steuern vermag aber im Vergleich der Mitgliedsstaaten nur ein unzureichendes Bild über die Gesamtbelastung zu vermitteln. Die Beurteilungsgrundlagen müssen durch einen Vergleich der parafiskalischen Abgaben, insbesondere aus der Sozialversicherung, ergänzt werden. Die Belastung der Forstbetriebe durch Sozialabgaben steht dabei in einem Zusammenhang mit den Lohnkosten sowie den sonstigen, sozialen Charakter tragenden Arbeitskosten, die von Mitgliedsstaat zu Mitgliedsstaat erhebliche Differenzen aufweisen.

Es wird daher abschließend empfohlen, die Europäischen Gemeinschaften mögen den Mitgliedsstaaten vorschlagen:

1. durch ihre zuständigen Behörden Vergleichskalkulationen durchführen zu lassen, wie sich die Verwirklichung der geforderten Besteuerungsgrundsätze auf das nationale Steueraufkommen auswirken würde;
2. Steuerbelastungsvergleiche auf der Grundlage von Modellforstbetrieben über einen längeren Beobachtungszeitraum erstellen zu lassen, um die sich vollziehende Steuerrechtsentwicklung zu erfassen und die steuerliche Berücksichtigung der wachsenden Inanspruchnahme des Waldes für öffentliche Zwecke verfolgen zu können;
3. den steuerlichen Belastungsvergleich durch entsprechende Studien über die Belastung der Forstbetriebe in den Mitgliedsstaaten durch parafiskalische Abgaben, insbesondere aus der Sozialversicherung, zu ergänzen.

ABBILDUNGEN

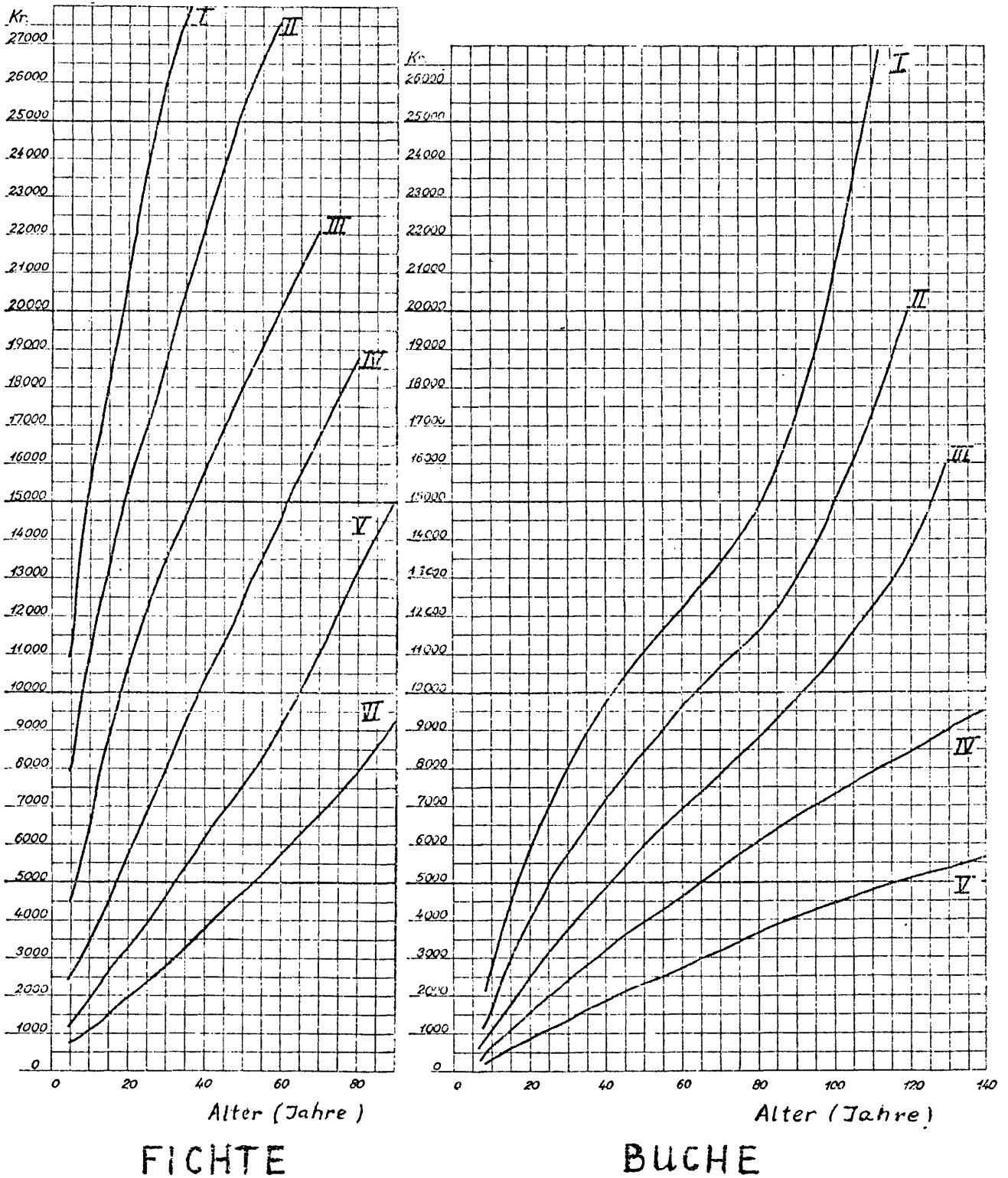
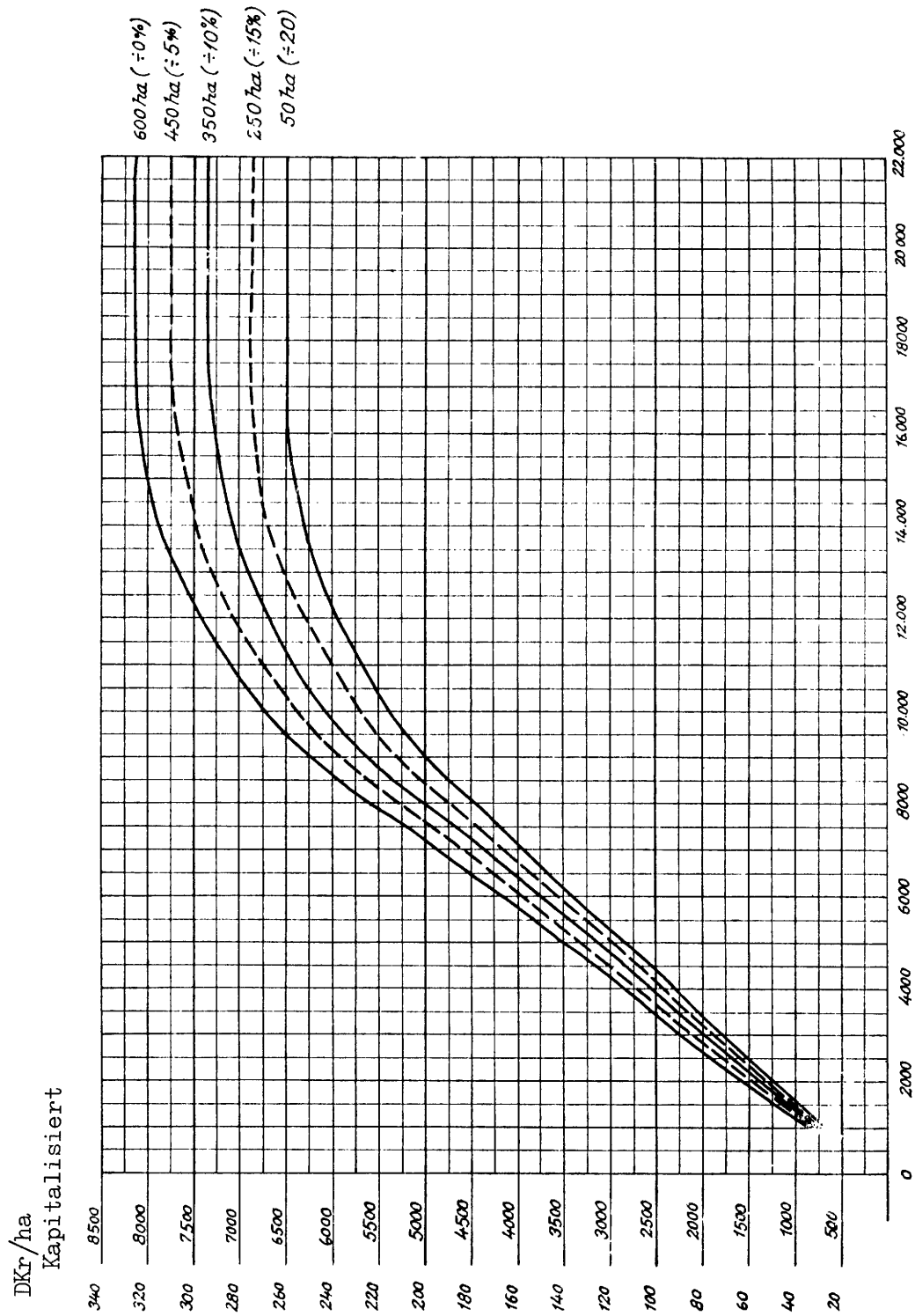
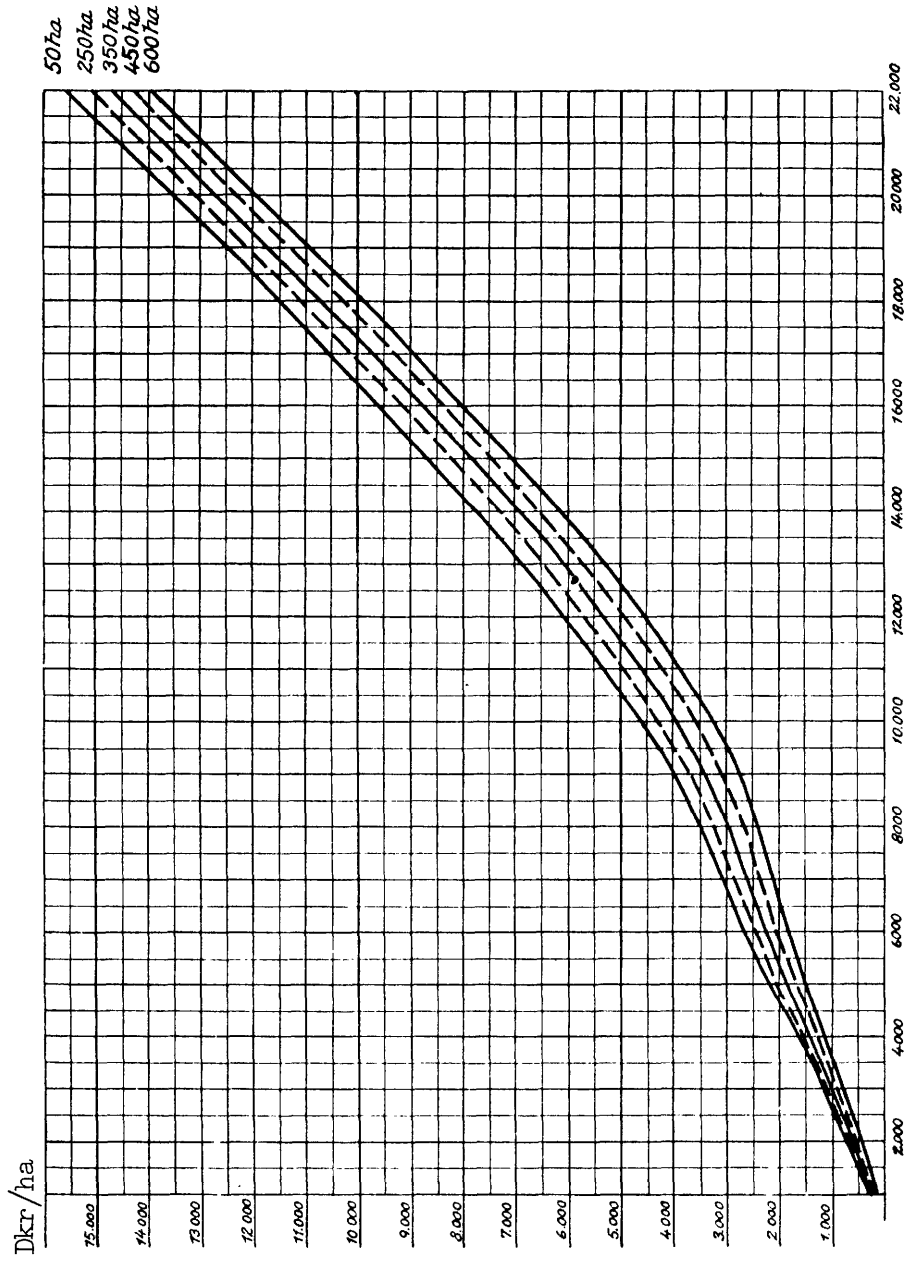


Abb. 1: Bruttowerte pro ha für Fichte und Buche nach Ertragsklassen und Alter



Werte (DKr) vor Abzug der allgemeinen Kosten

Abb. 2: Allgemeine Kosten bei der 15. allgemeinen Bewertung in Dänemark



Werte (DKr) vor Abzug der allgemeinen Kosten

Abb. 3: Nettowerte bei der 15. allgemeinen Bewertung in Dänemark

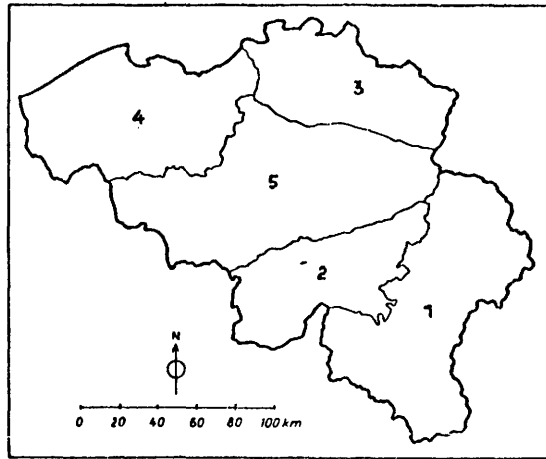


Abb. 4: Die Waldregionen Belgiens gemäß Ministerialerlaß vom 1. 8.1935

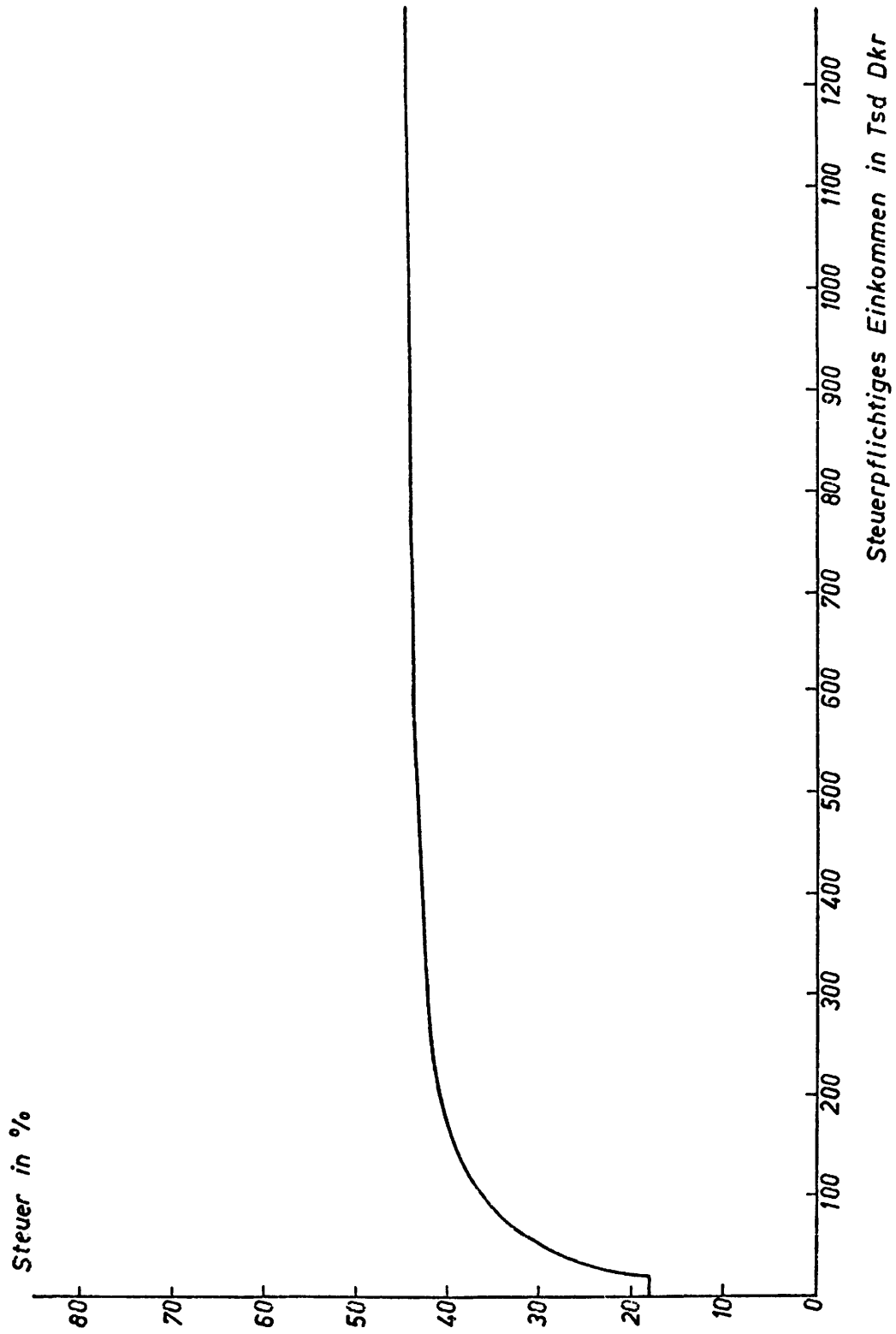


Abb. 5: Progression der Einkommensteuer in Dänemark

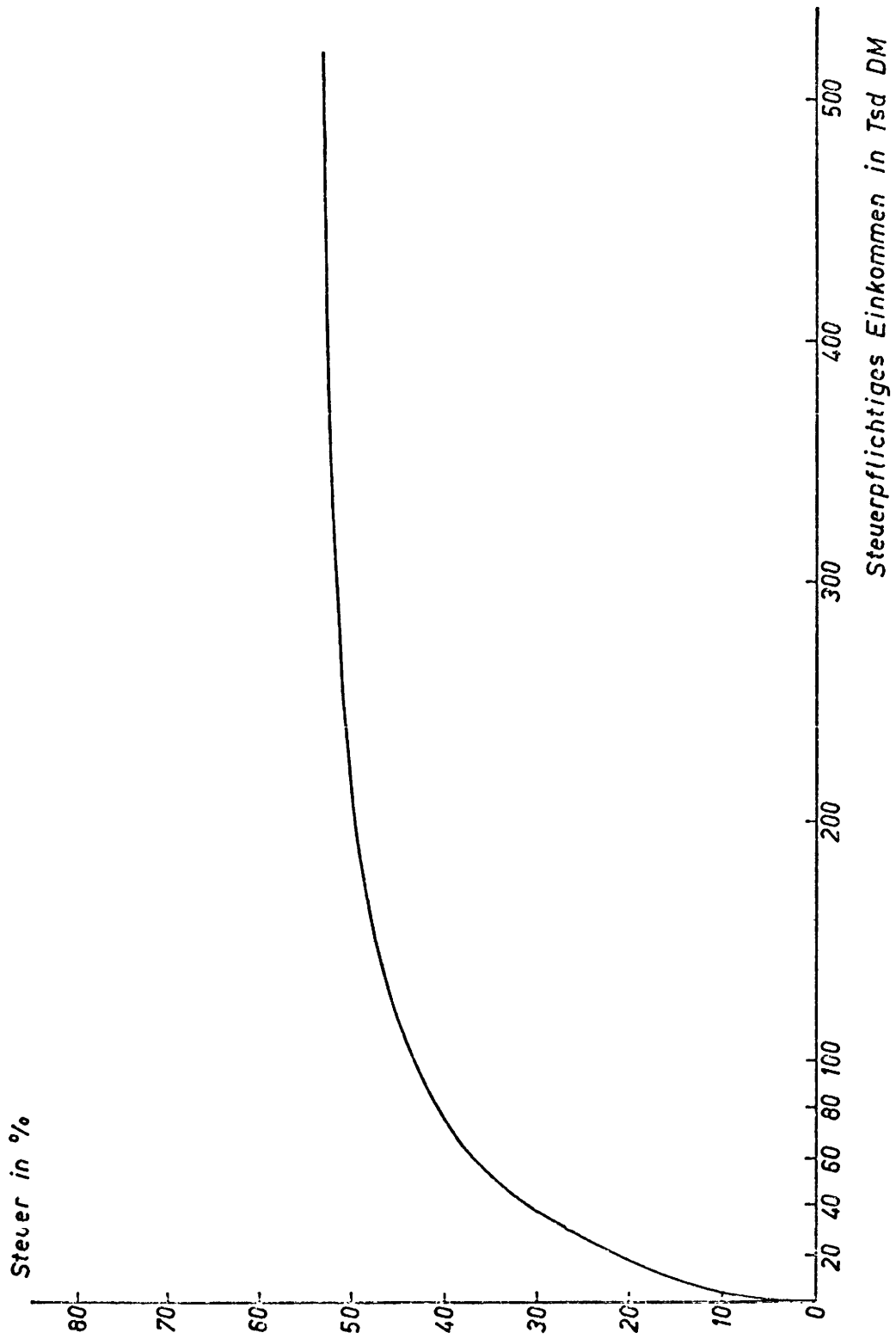


Abb. 6: Progression der Einkommensteuer in Deutschland

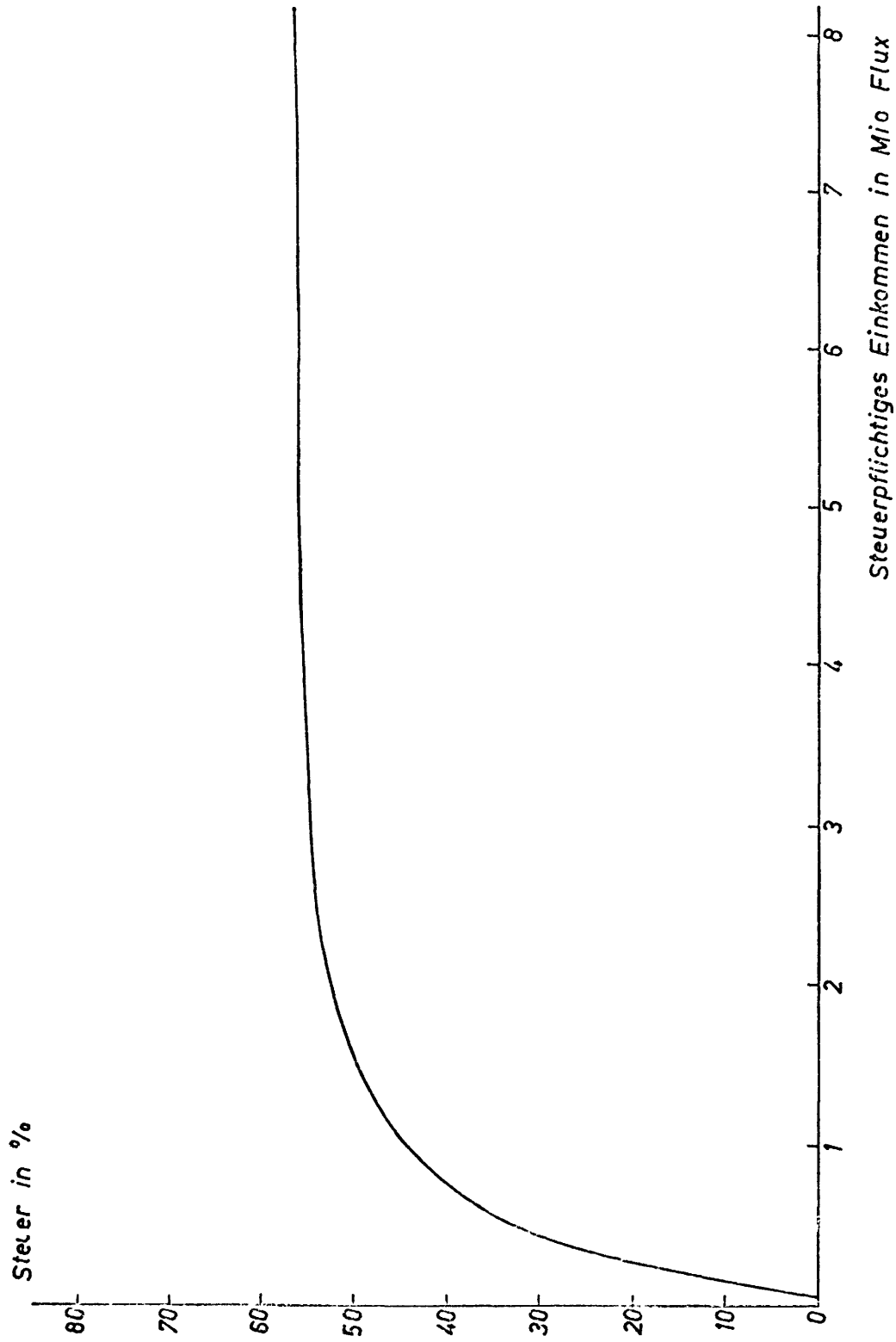


Abb. 7: Progression der Einkommensteuer in Luxemburg

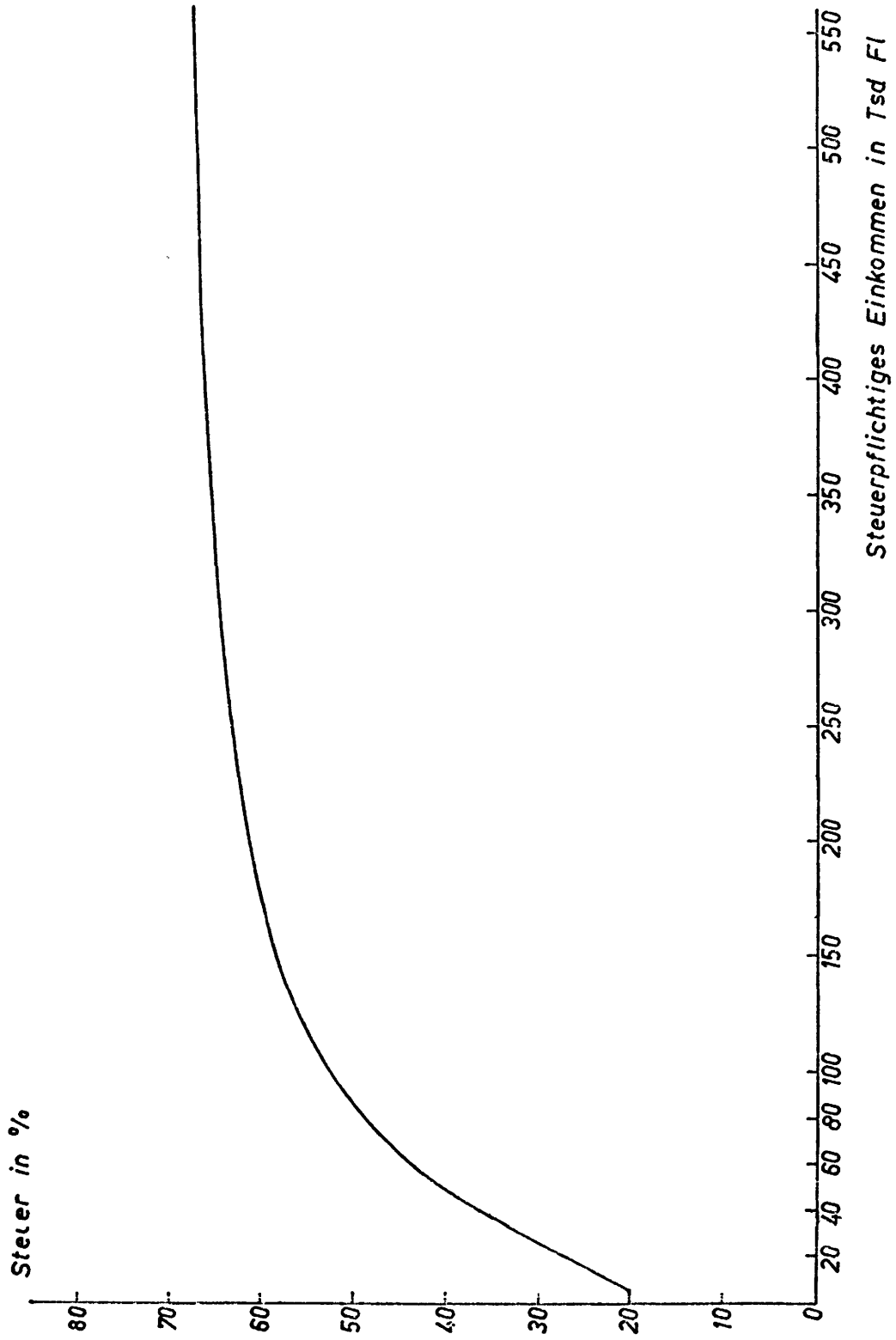


Abb. 8: Progression der Einkommensteuer in den Niederlanden

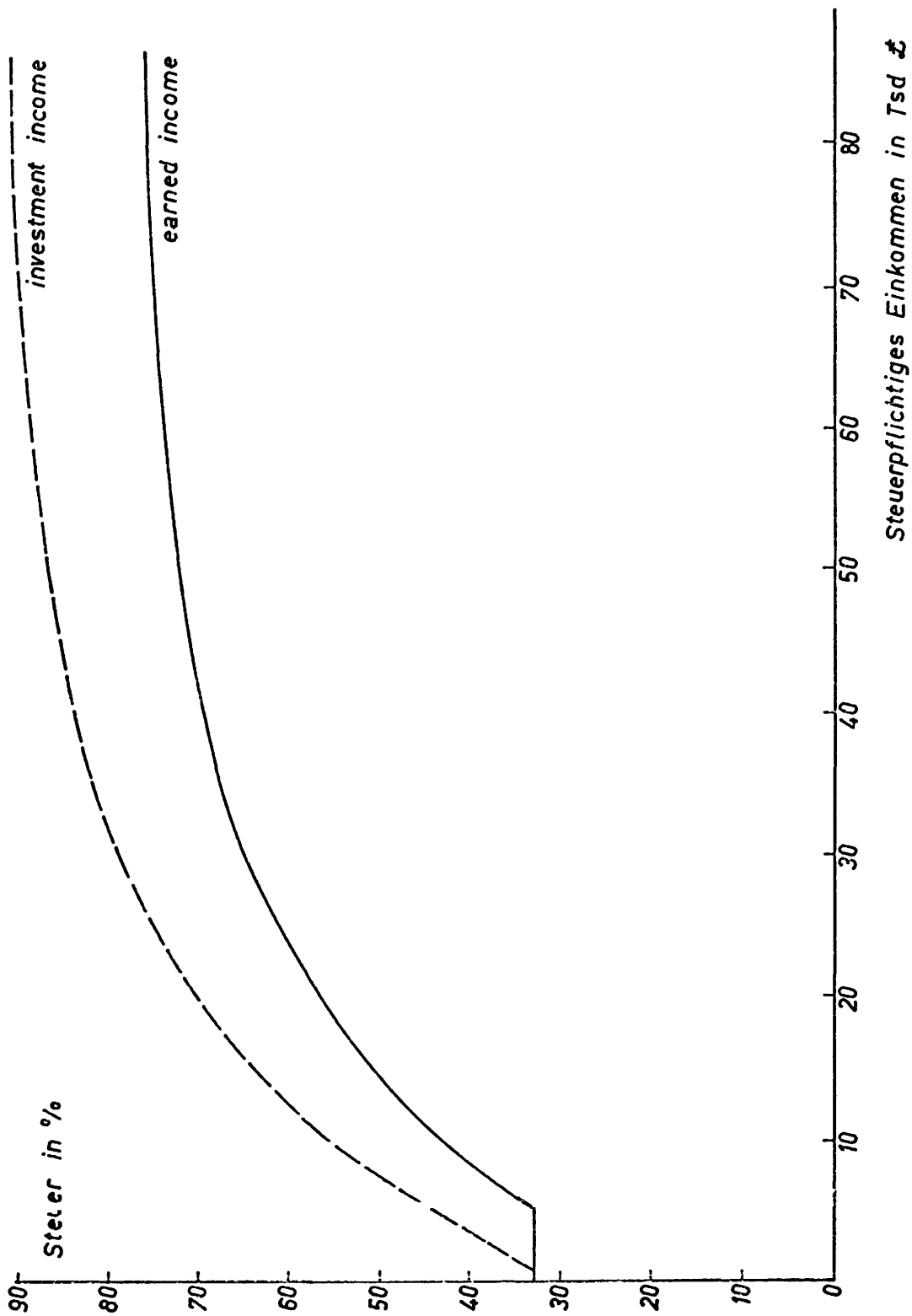


Abb. 9: Progression der Einkommensteuer im Vereinigten Königreich

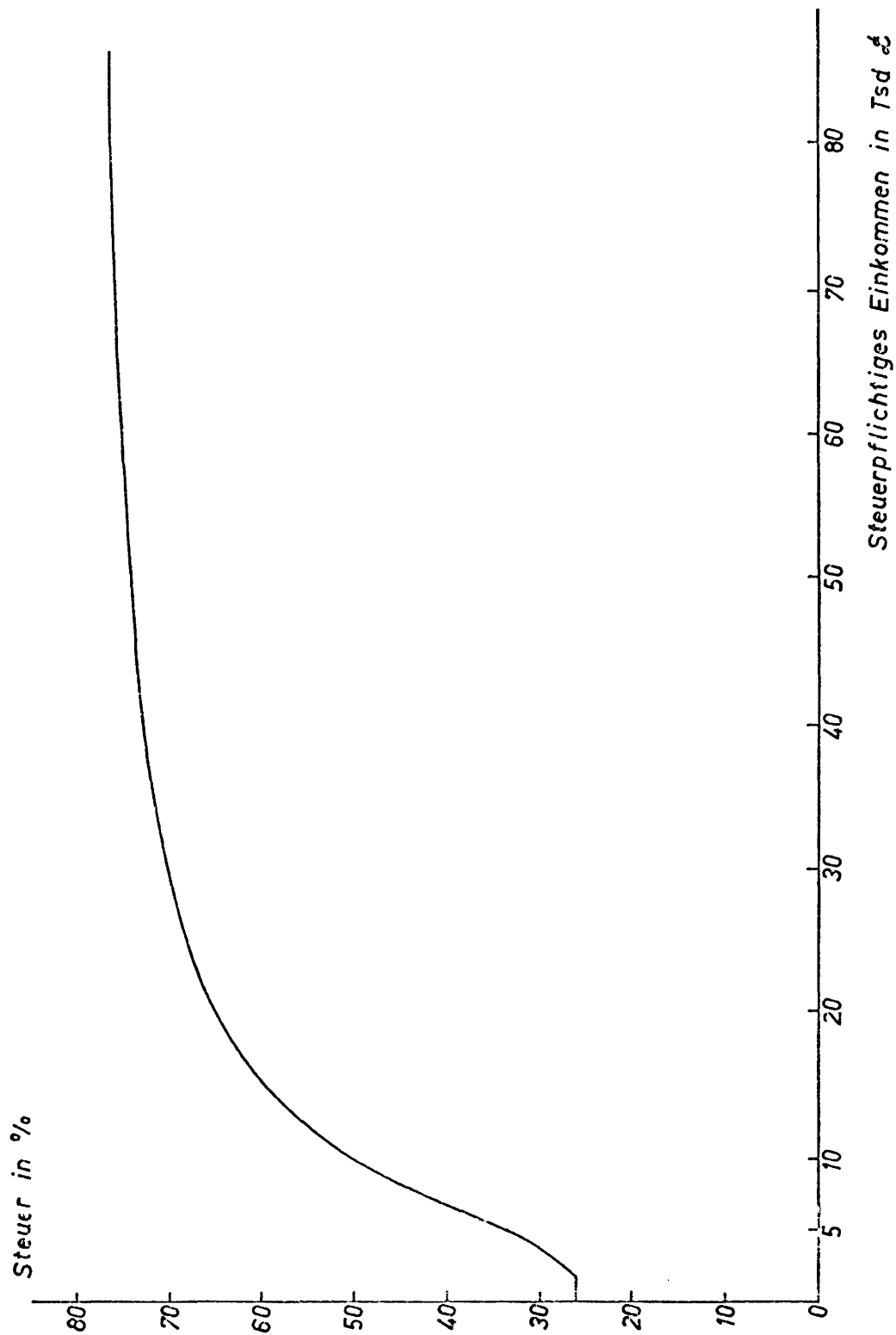


Abb. 10: Progression der Einkommensteuer in Irland

Steuerpflichtiges Einkommen in Tsd £

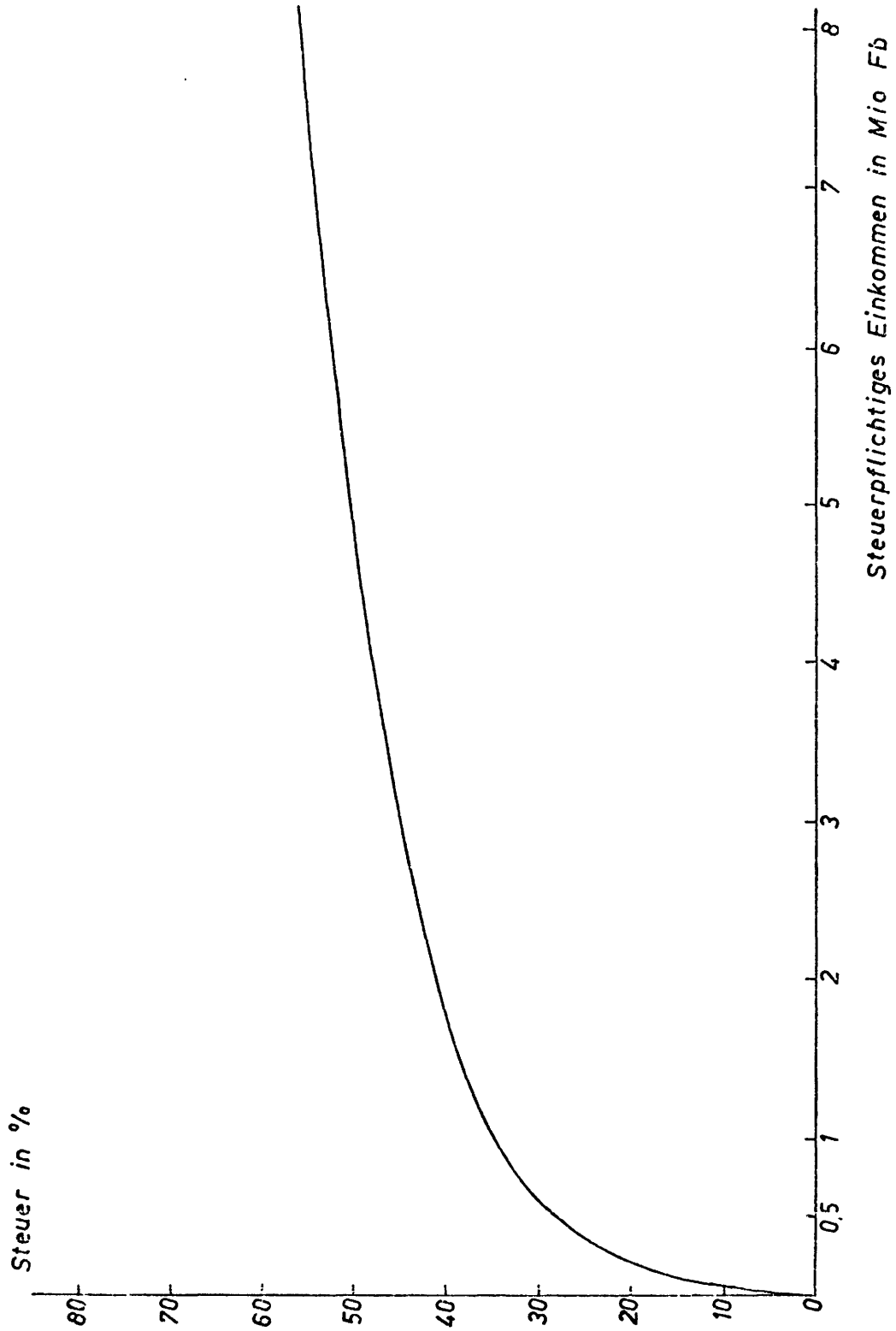


Abb. 11: Progression der Einkommensteuer in Belgien

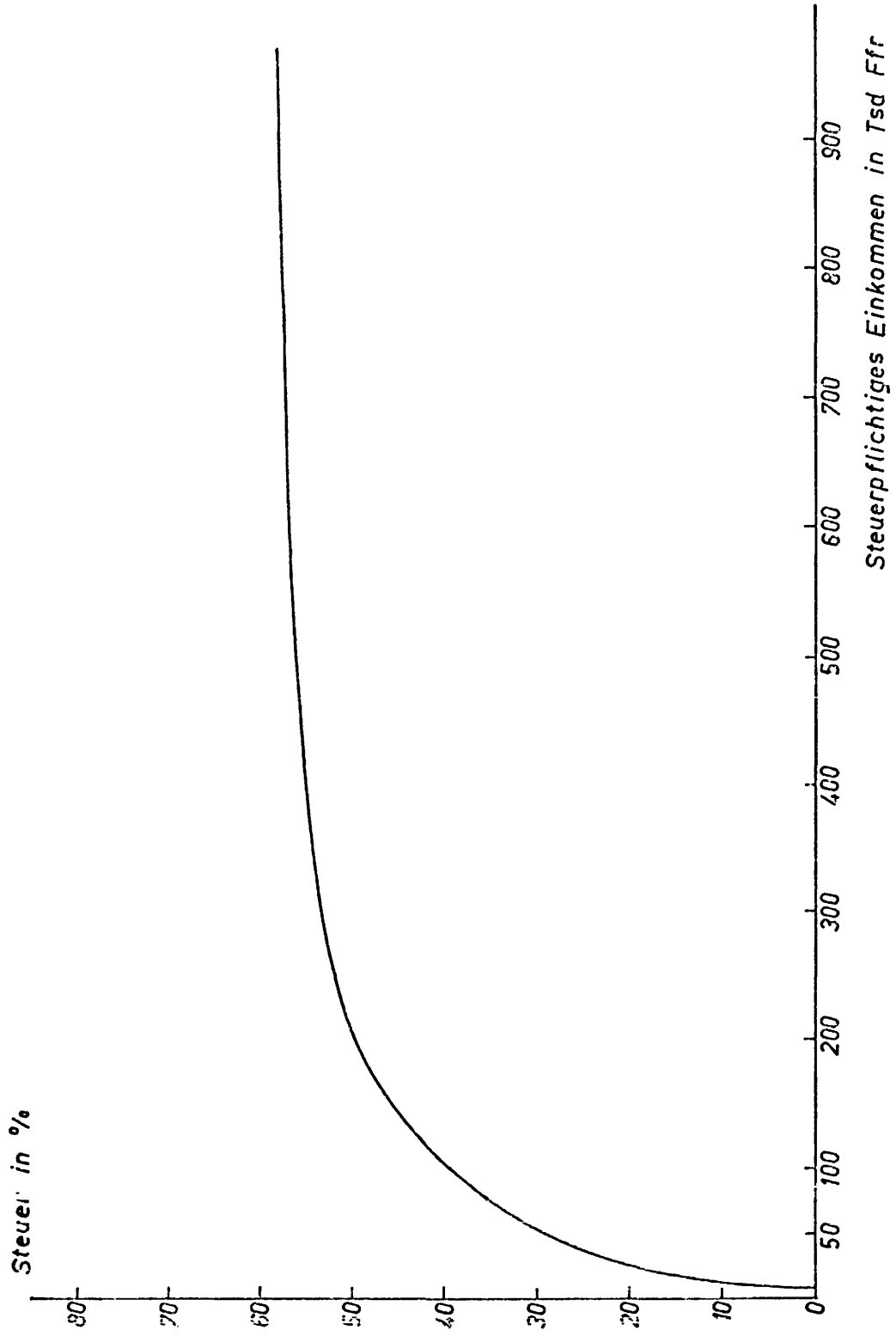


Abb. 12: Progression der Einkommensteuer in Frankreich.

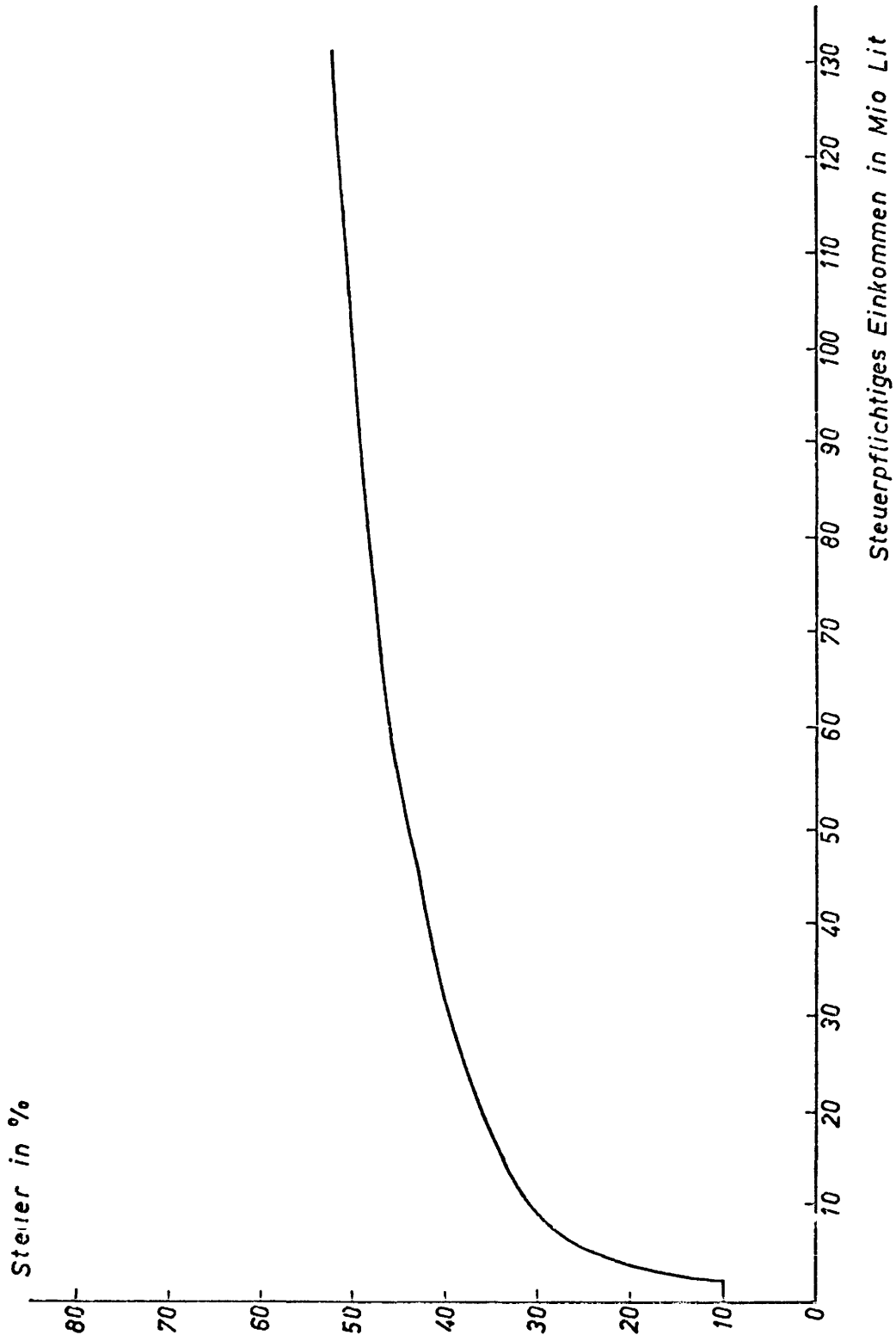


Abb. 15: Progression der Einkommensteuer in Italien

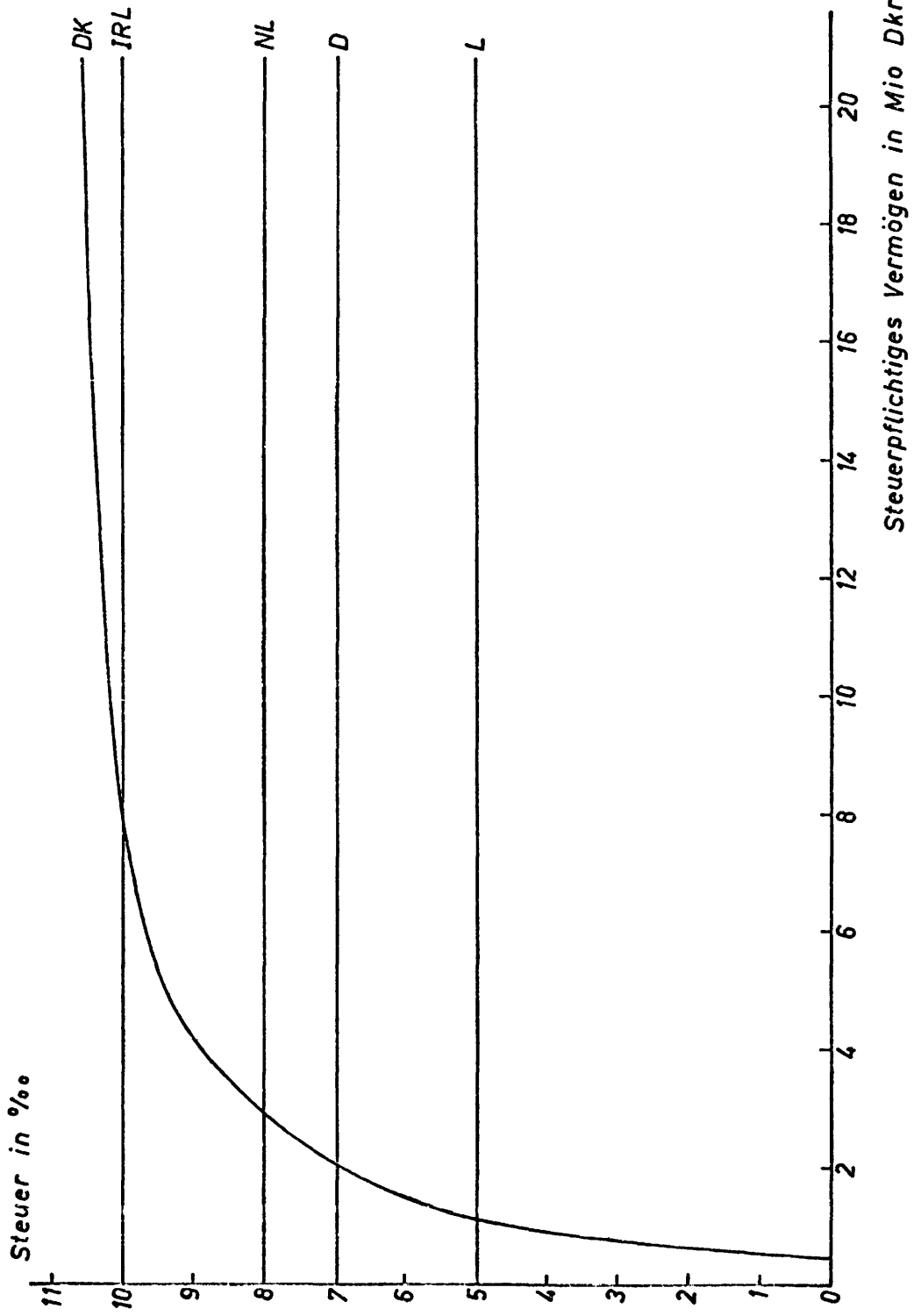


Abb. 14: Vergleich der Vermögensteuertarife

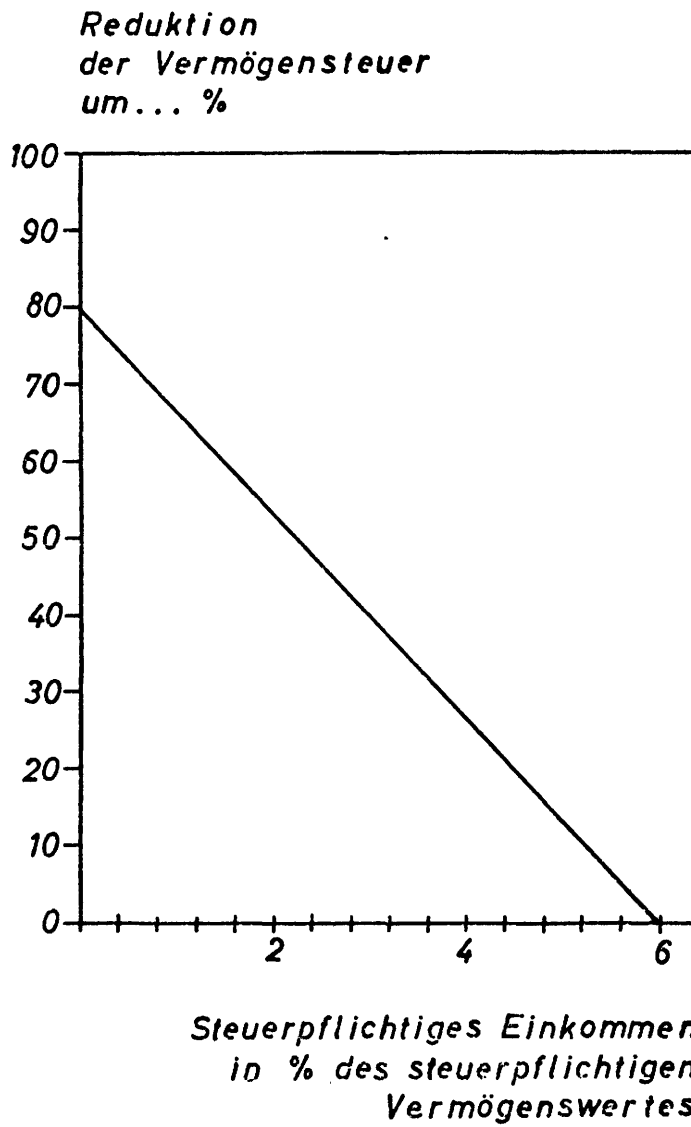


Abb. 15: Reduktion der Vermögensteuer in Dänemark
(die an sich stufenweise Kürzung wurde
zeichnerisch vereinfacht dargestellt)

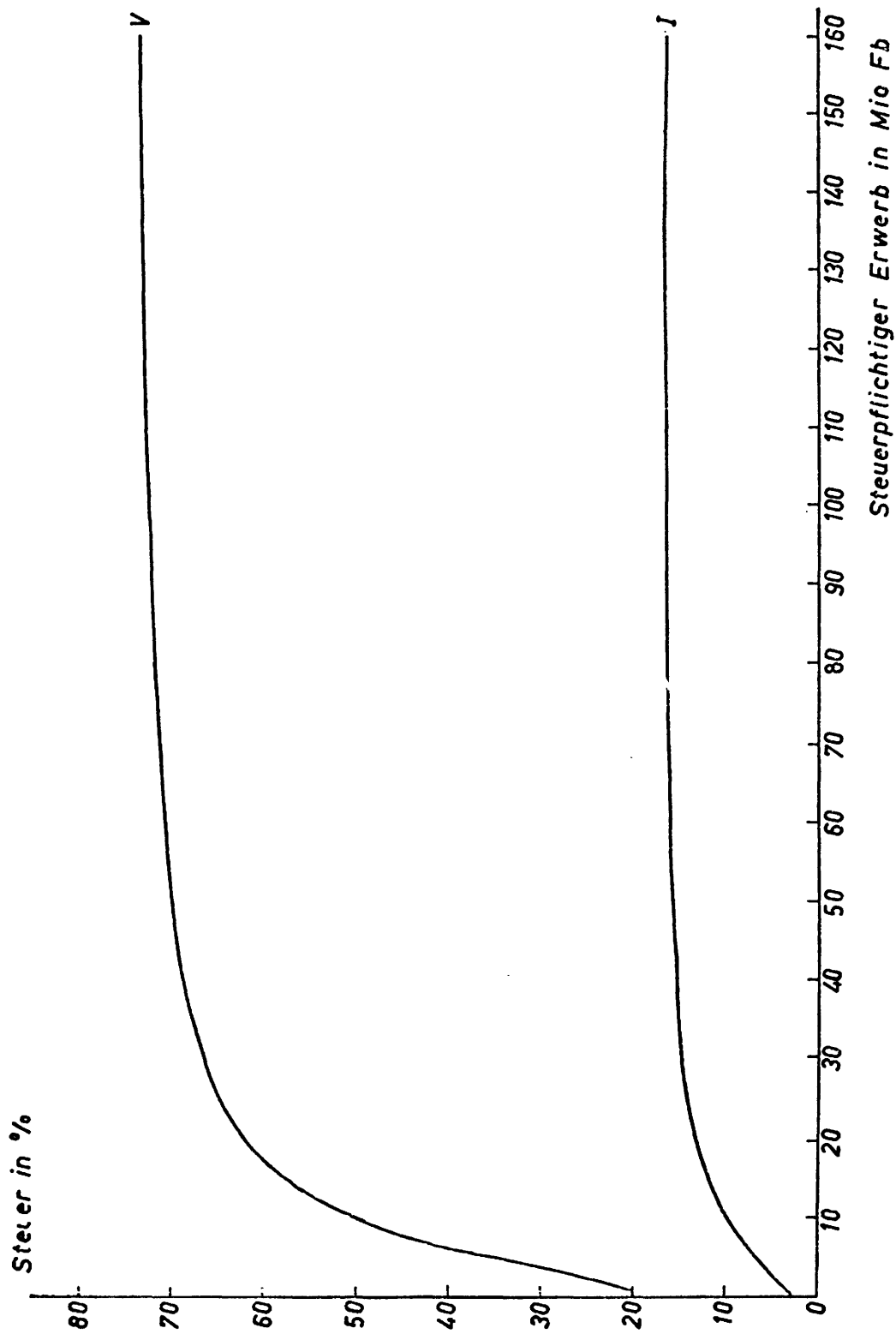


Abb. 16: Progression der Erbschaftsteuer in Belgien

Steuerpflichtiger Erwerb in Mio Fb

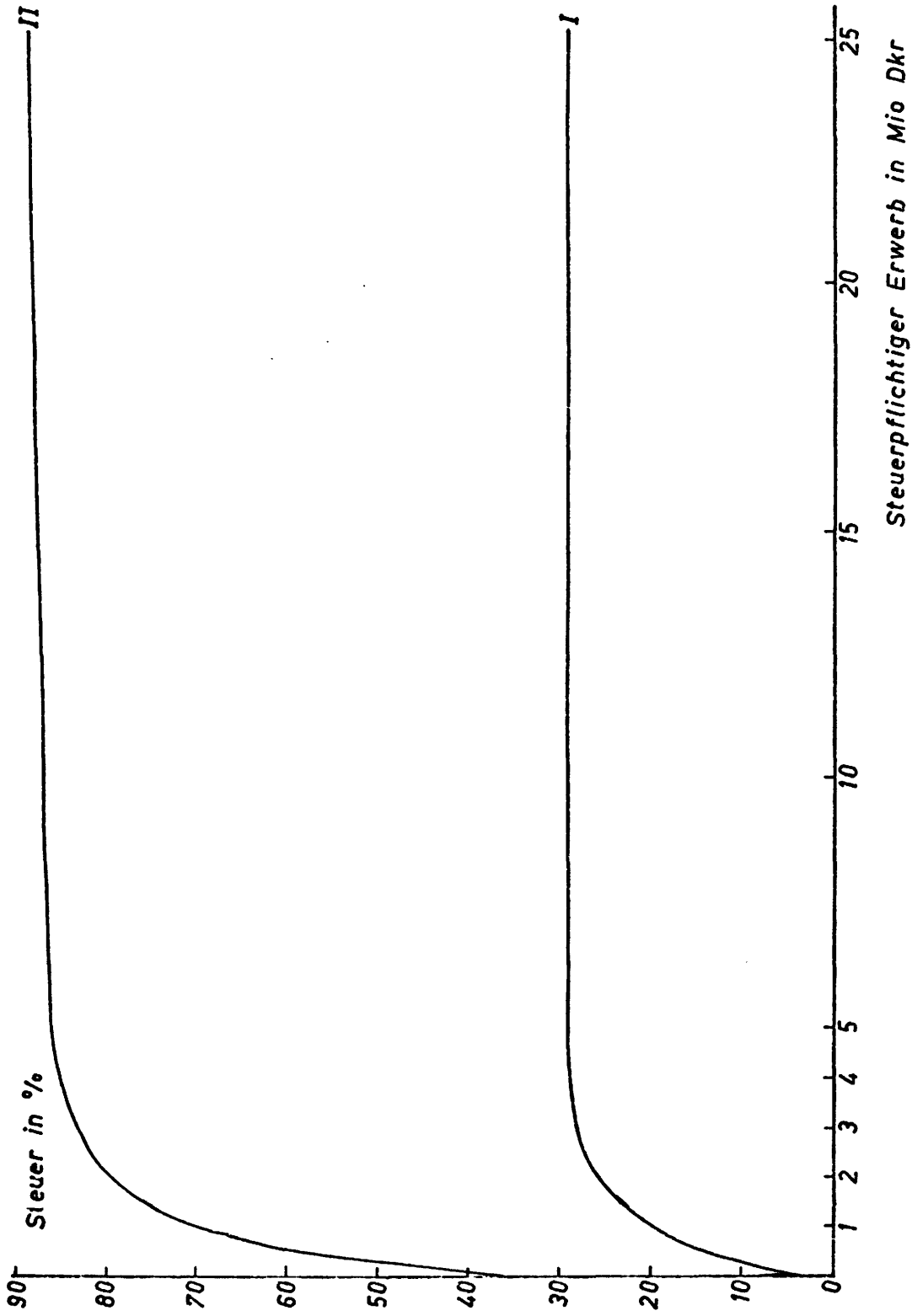


Abb. 17: Progression der Erbschaftsteuer in Dänemark

Steuerpflichtiger Erwerb in Mio Dkr

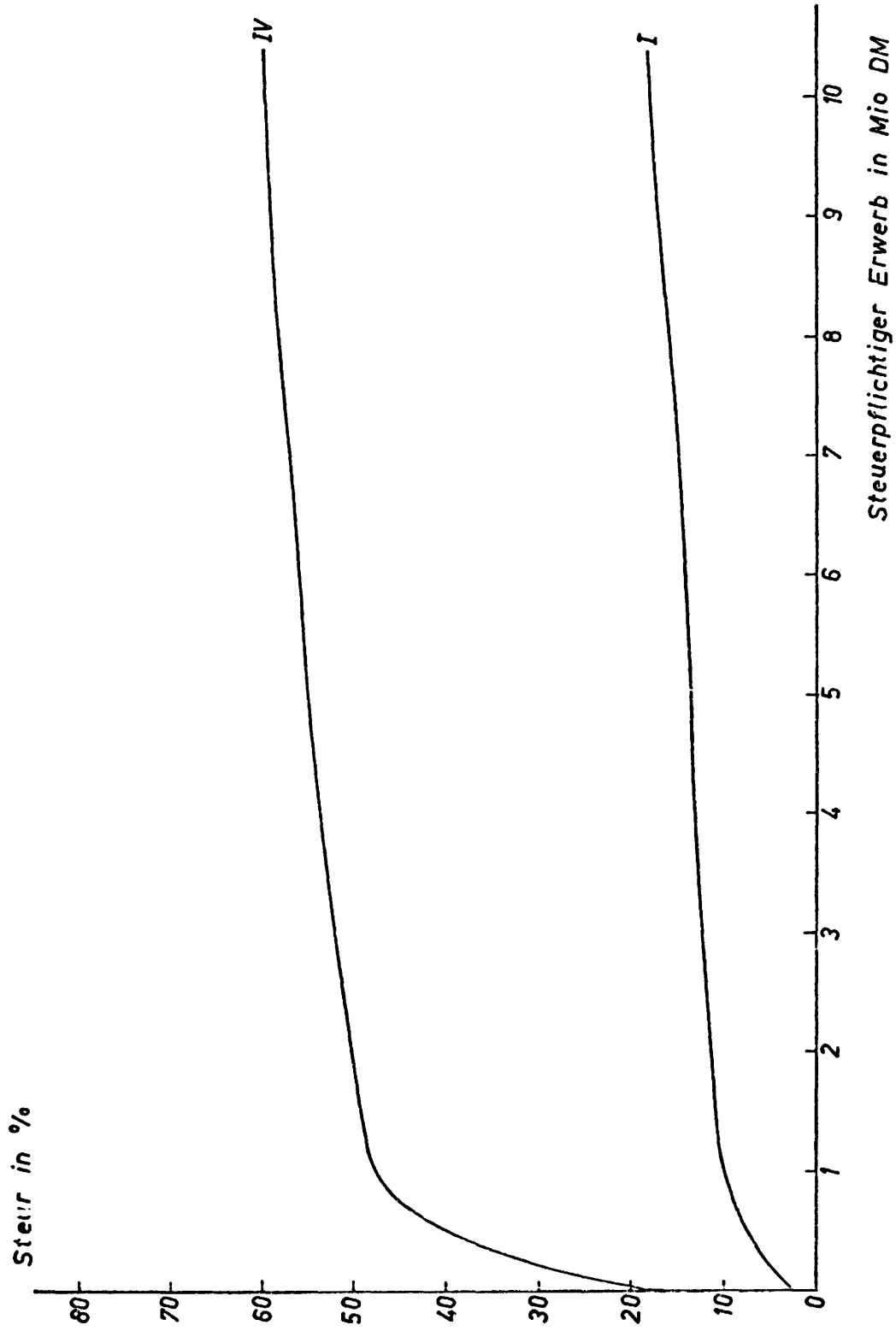


Abb. 18: Progression der Erbschaftsteuer in Deutschland

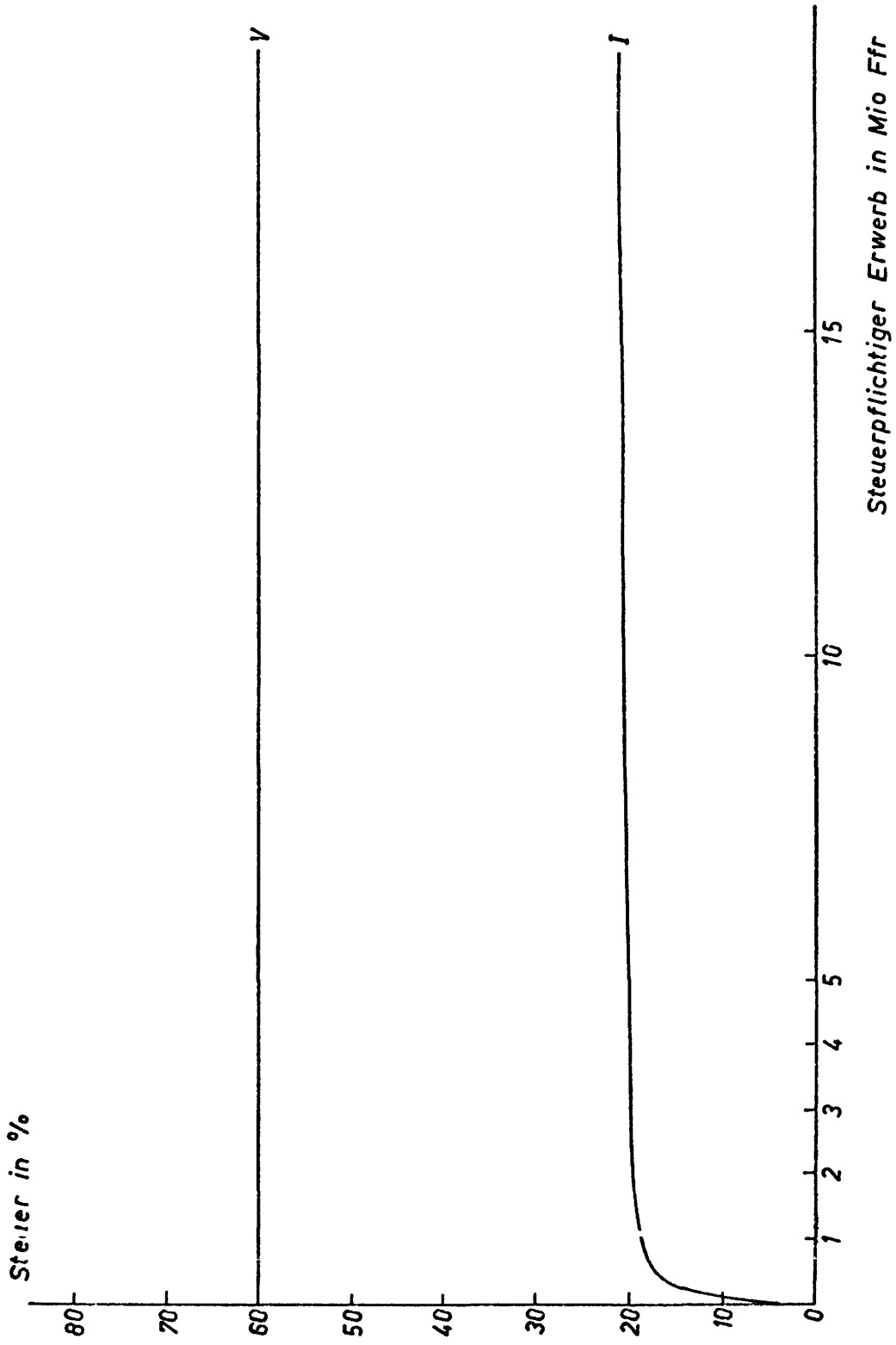


Abb. 19: Progression der Erbschaftsteuer in Frankreich

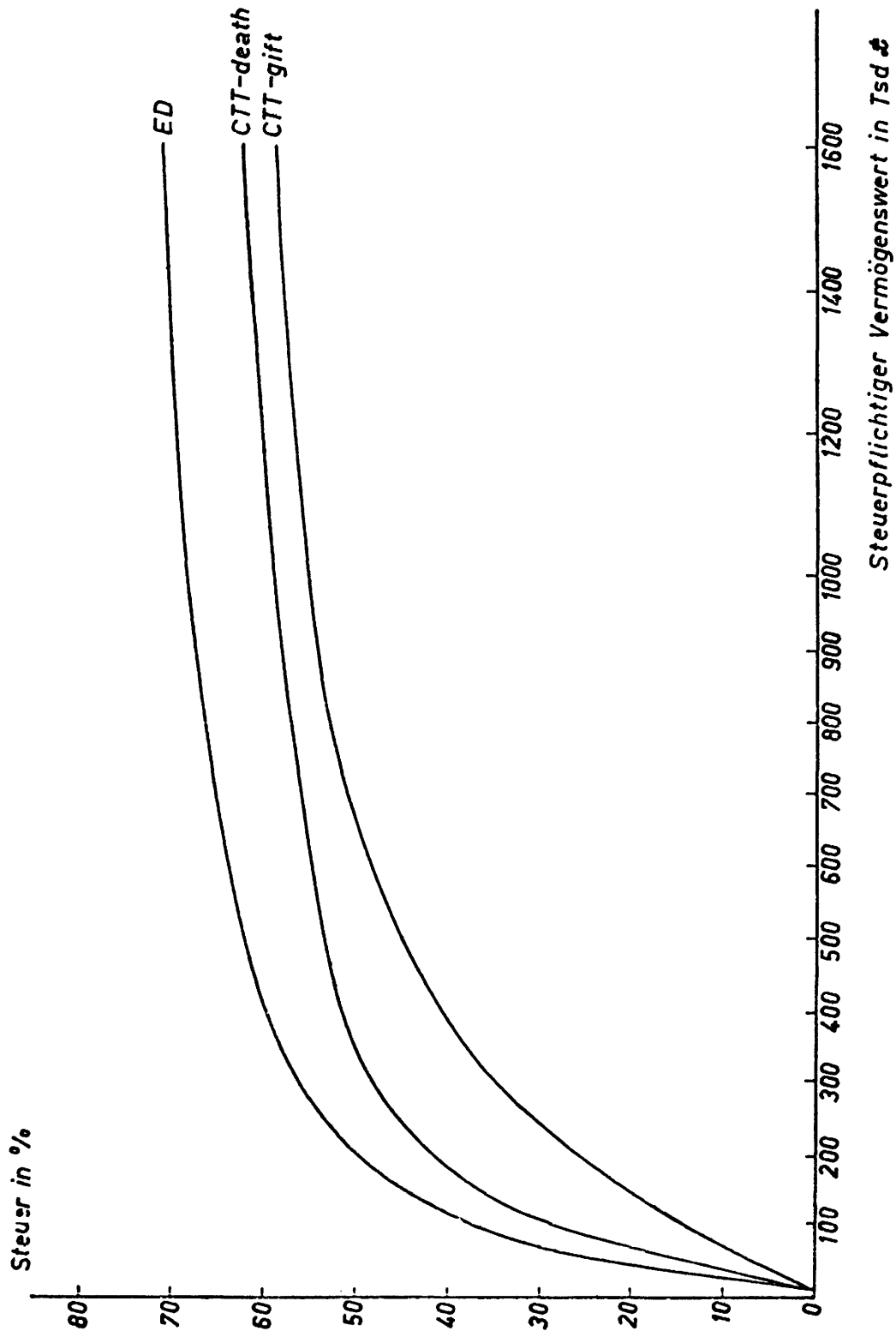


Abb. 20: Progression der Erbschaftsteuer im Vereinigten Königreich

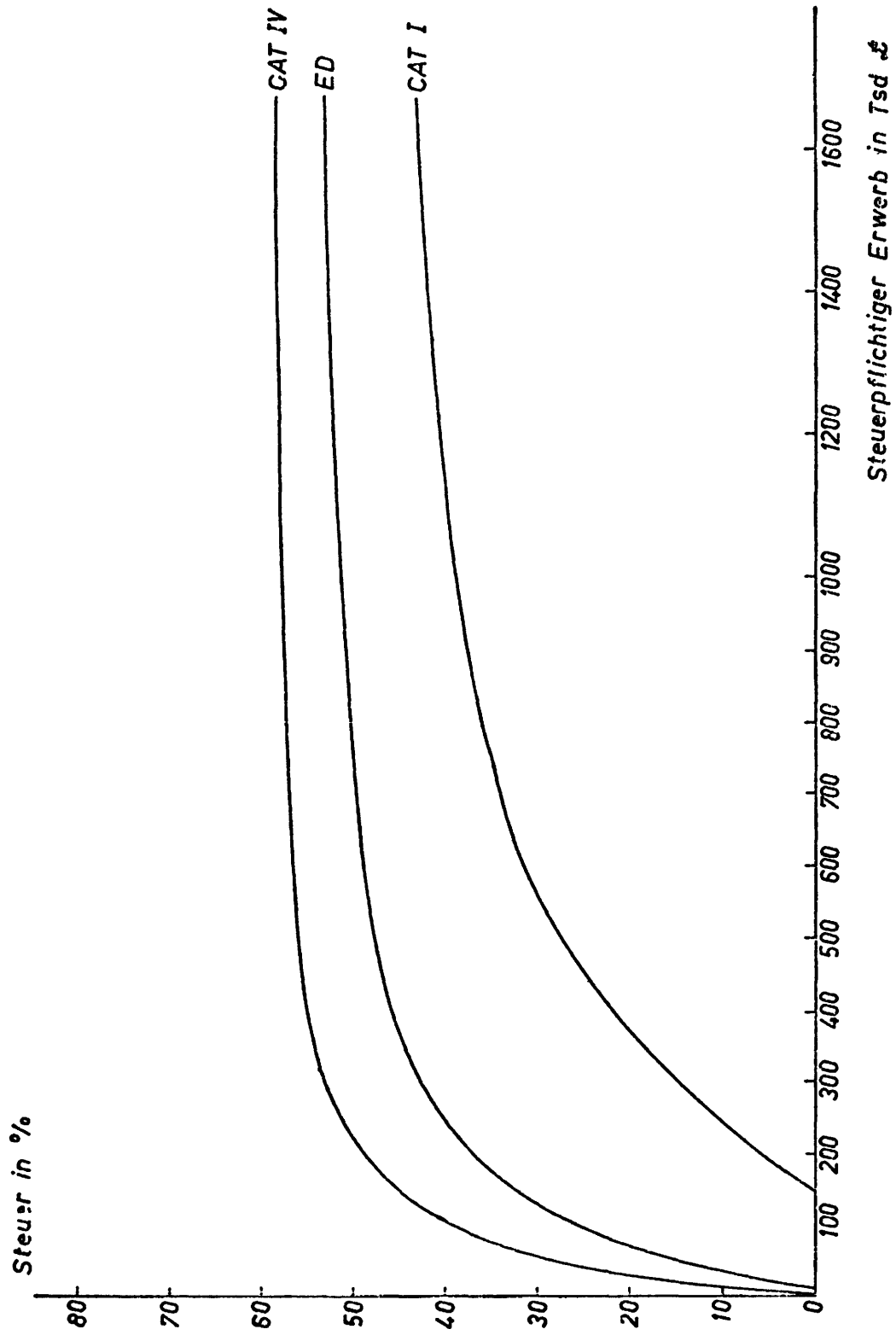


Abb. 21: Progression der Erbschaftsteuer in Irland

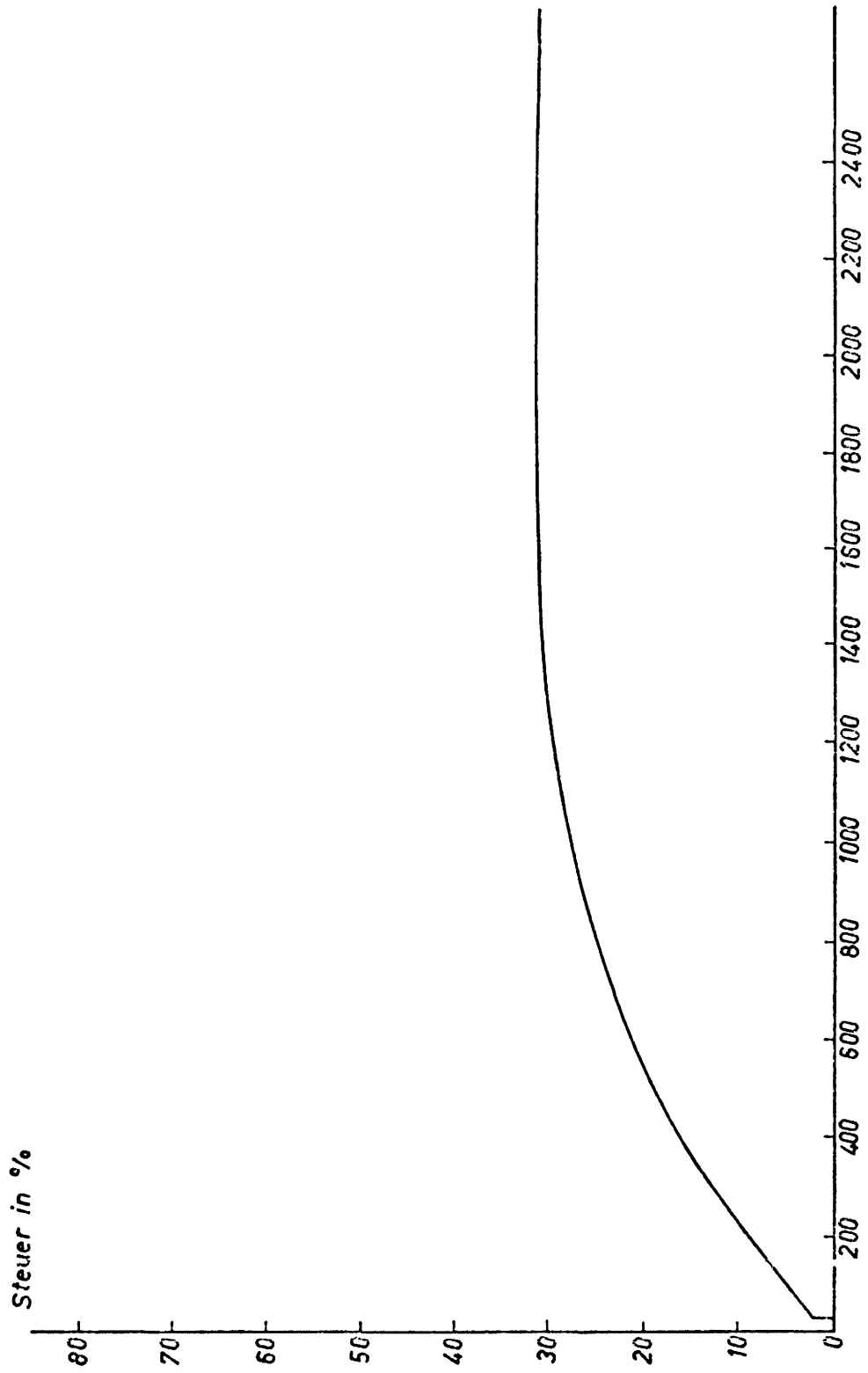


Abb. 22: Progression der Nachlaßsteuer in Italien
Steuerpflichtiges Vermögen in Mio Lit

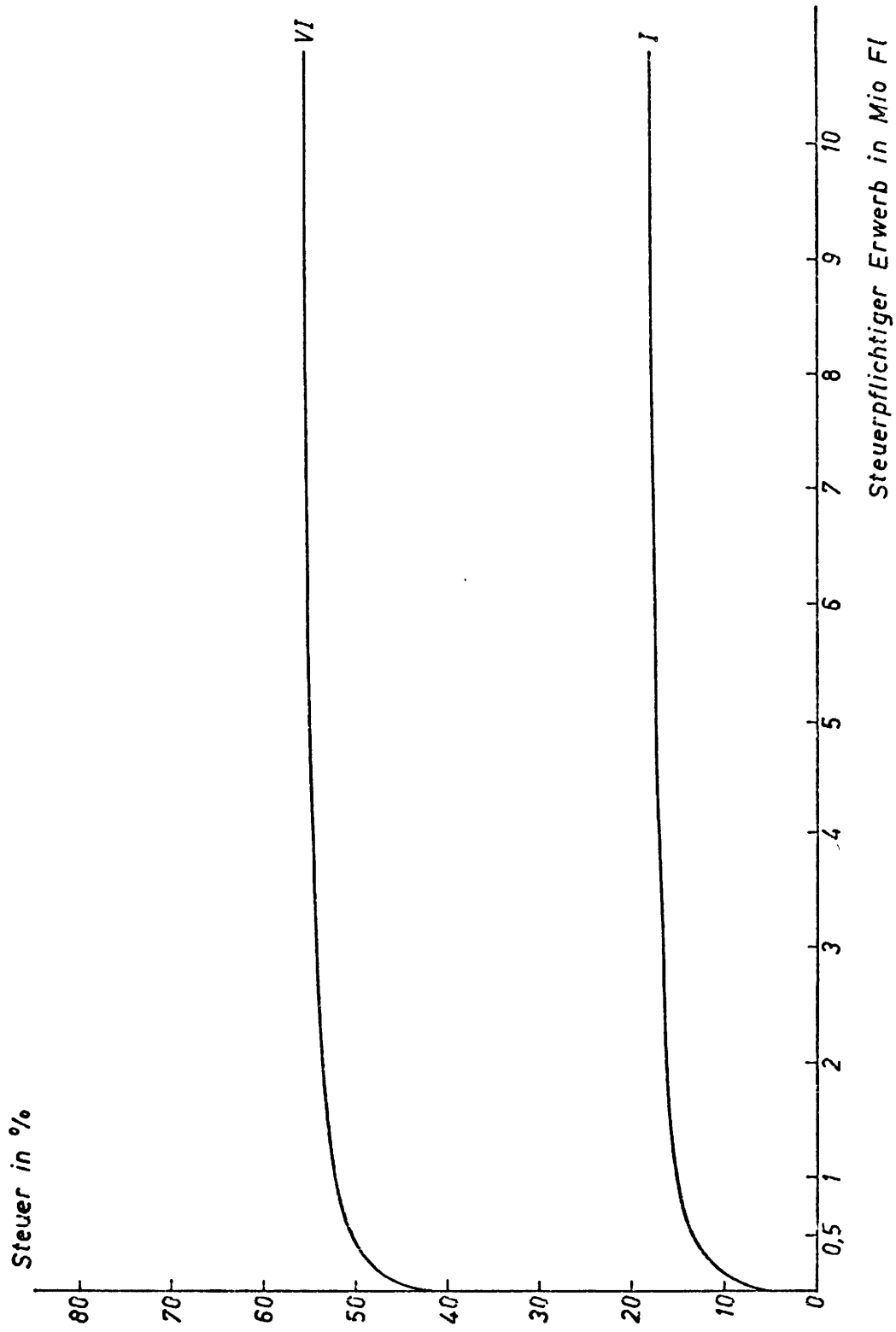


Abb. 25: Progression der Erbschaftsteuer in den Niederlanden

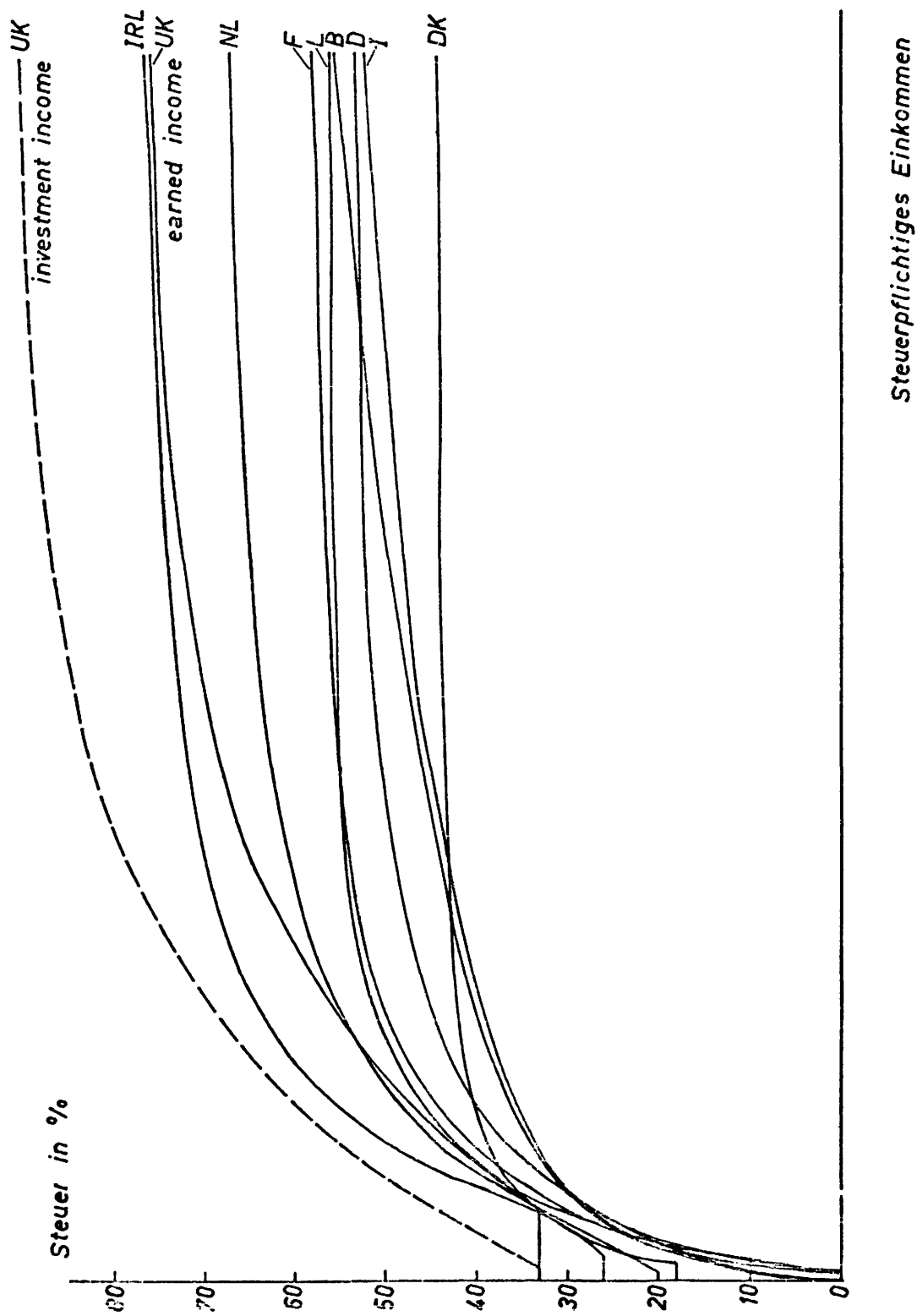


Abb. 24: Vergleich der Einkommensteuertarife

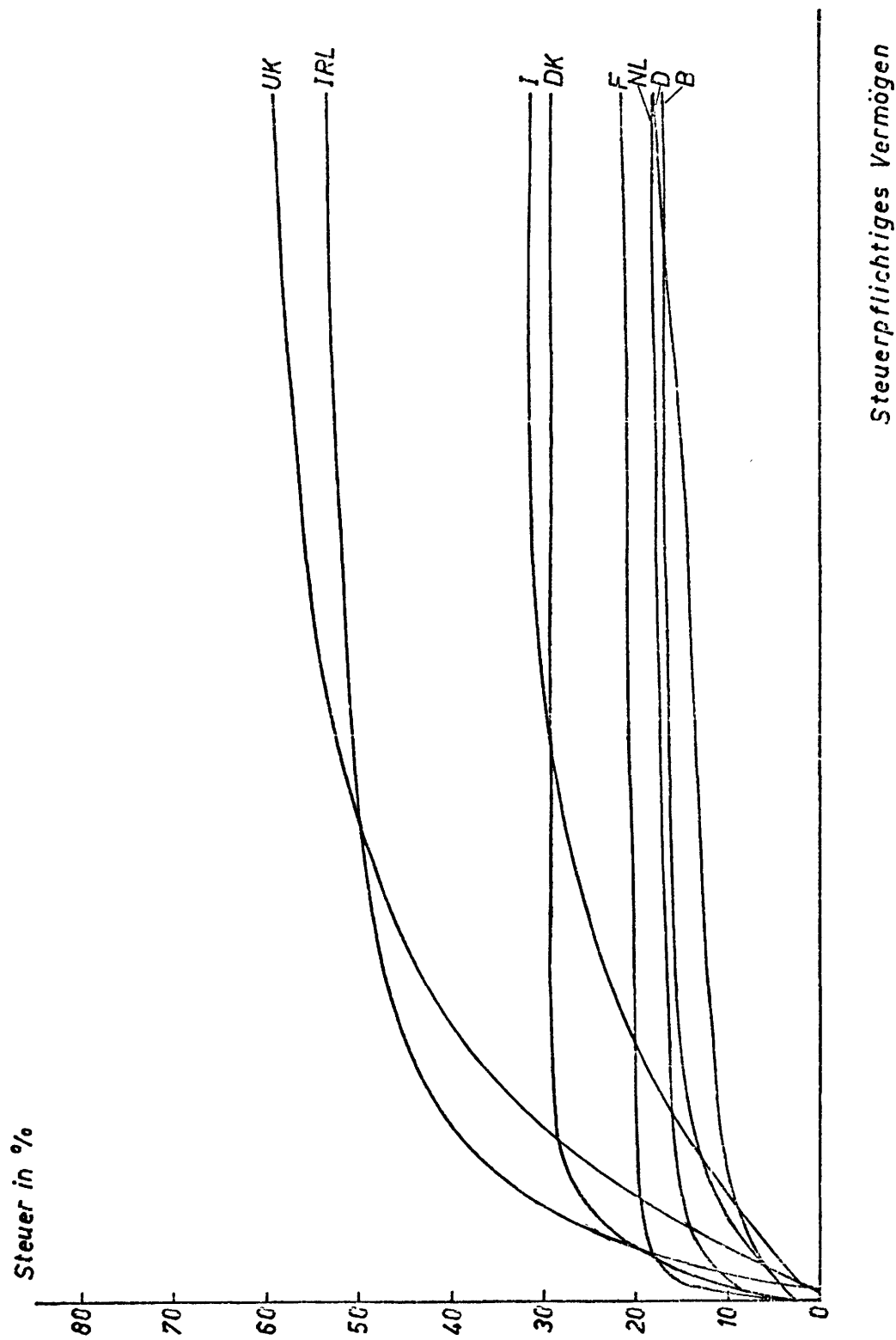
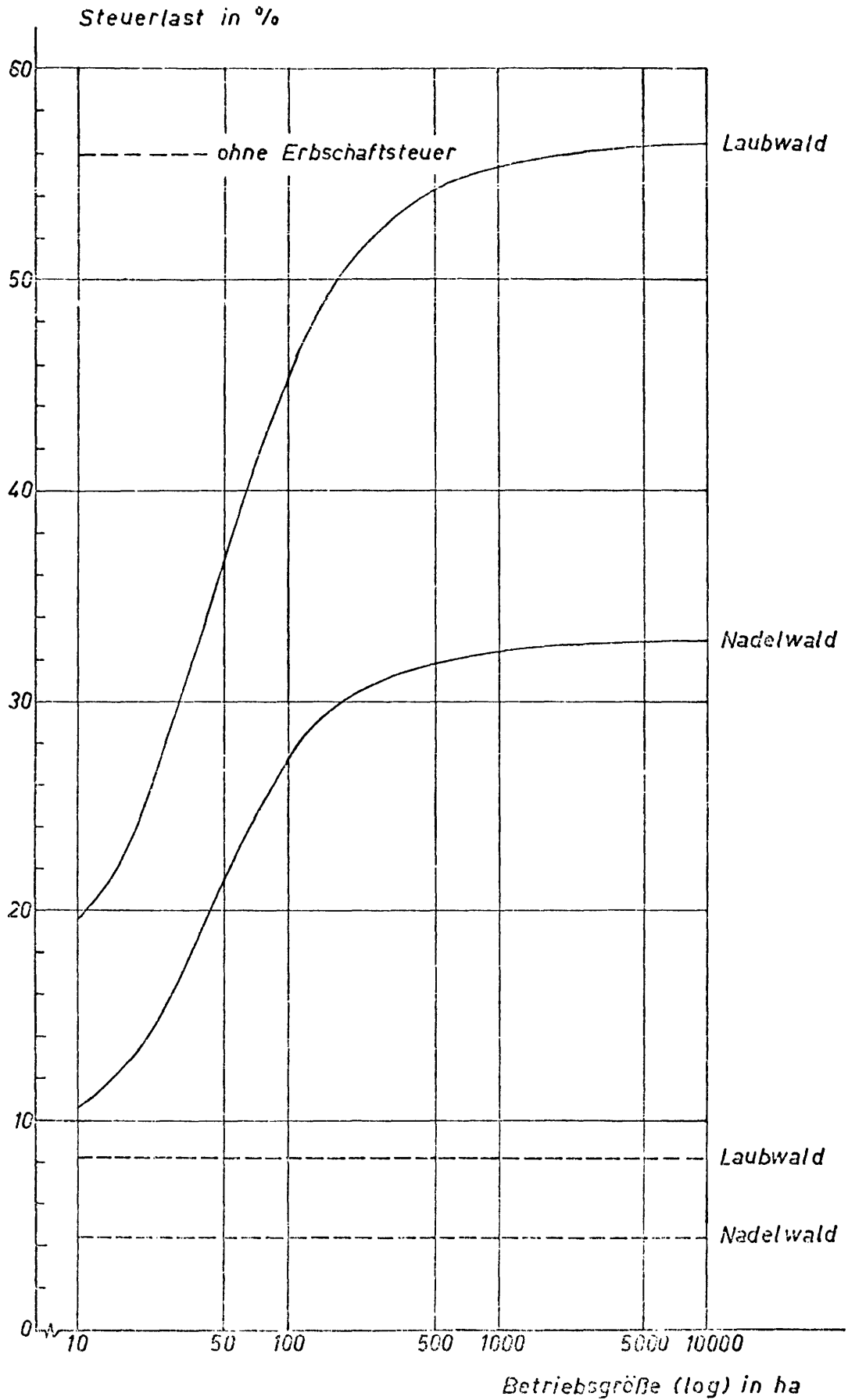


Abb. 25: Vergleich der Erbschaftsteuertarife (niedrigste Steuerklasse)



Abl. 20: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Modell B/belgien

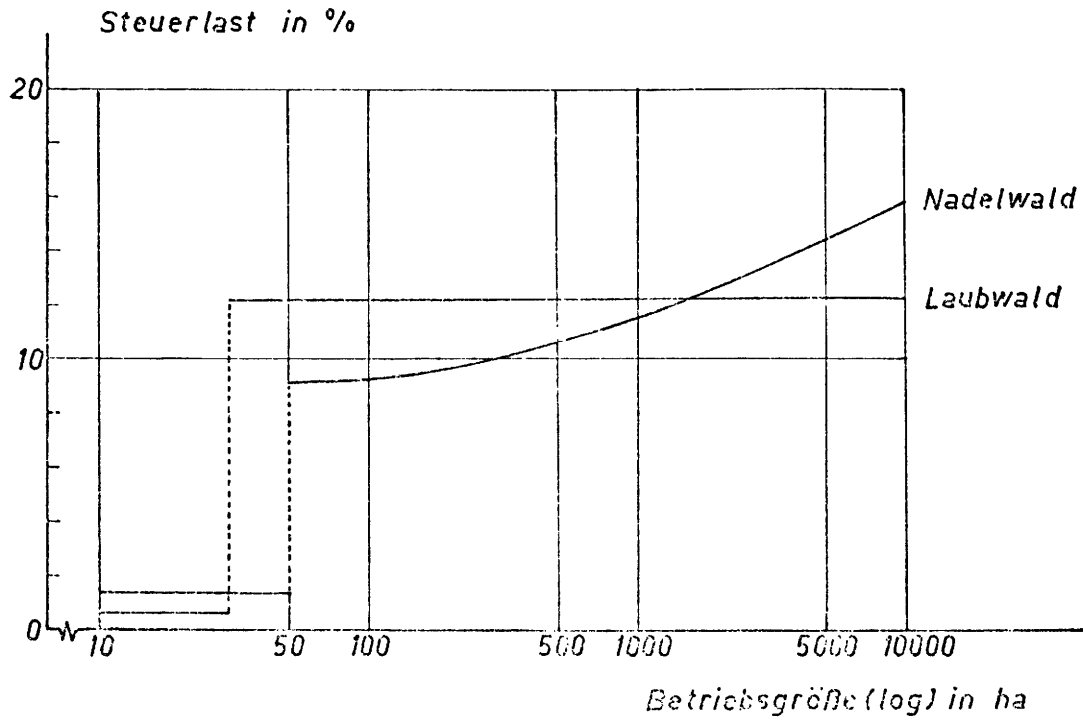


Abb. 27: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Modell B/Deutschland

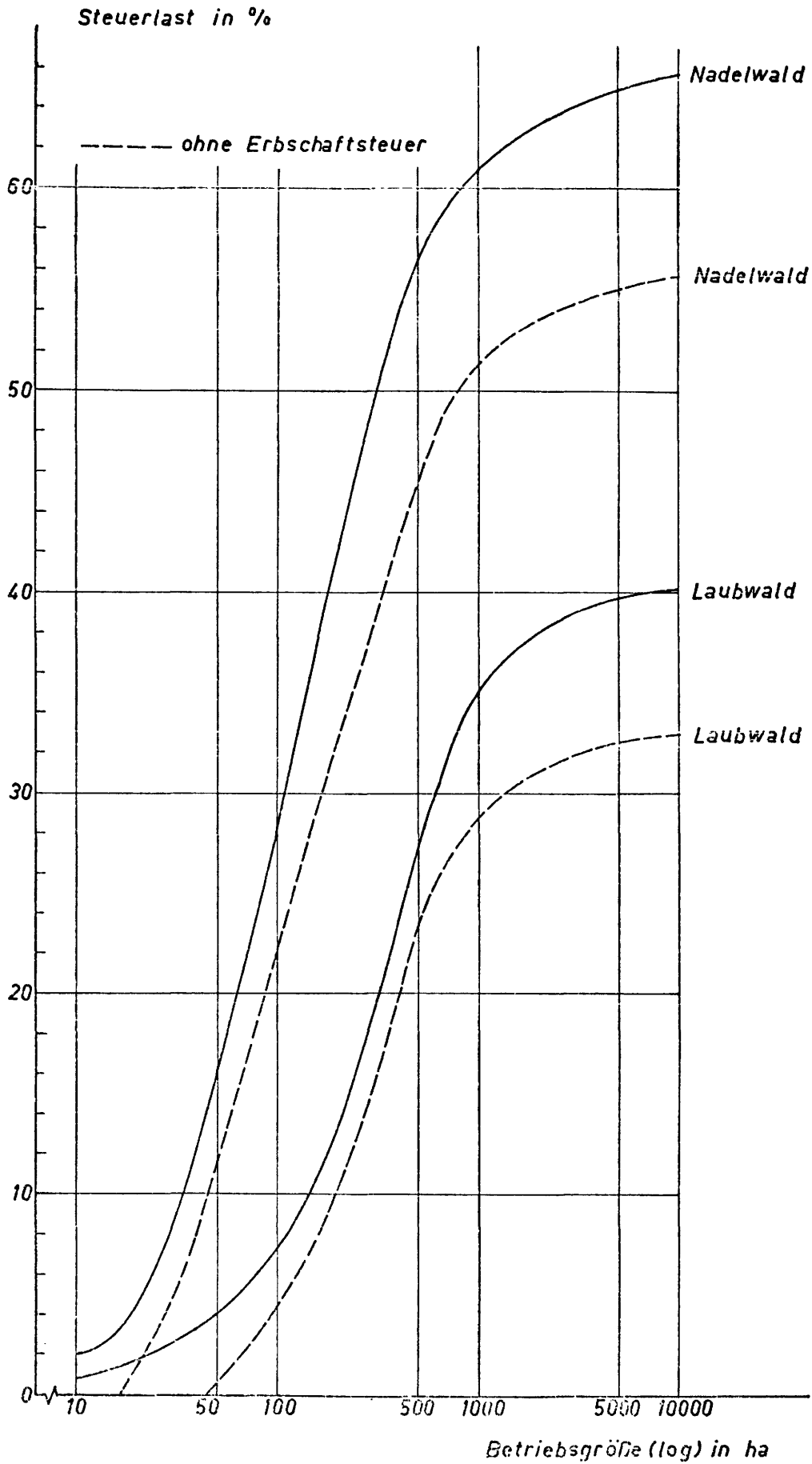


Abb. 28: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Modell B/Dänemark

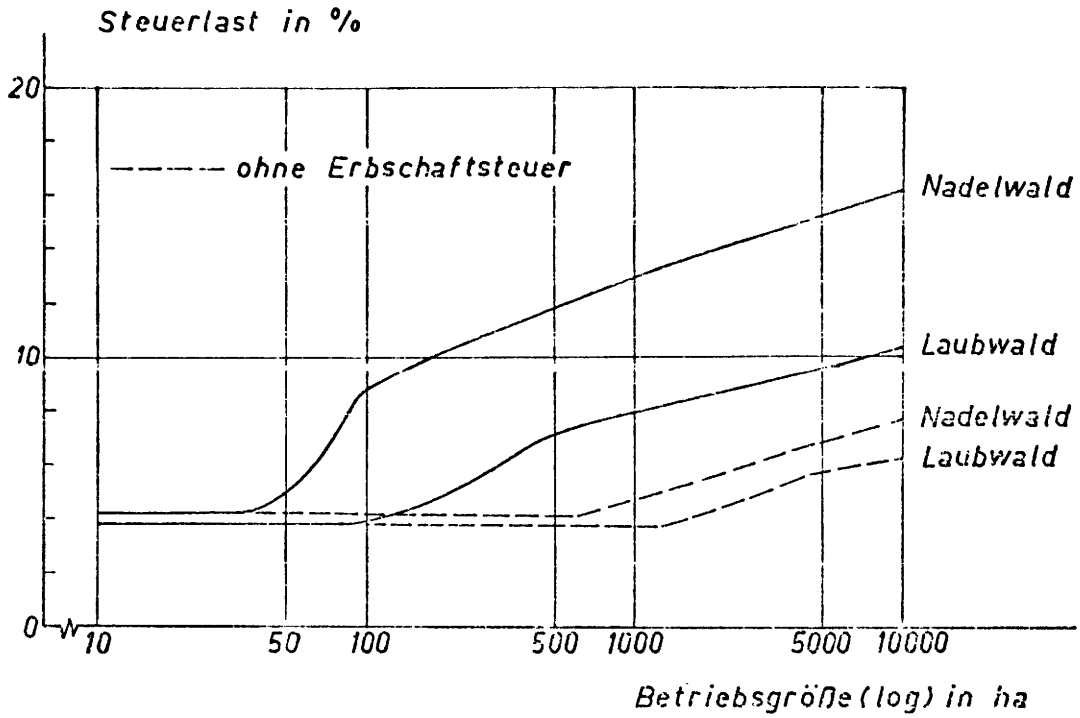


Abb. 29: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Modell B/Frankreich

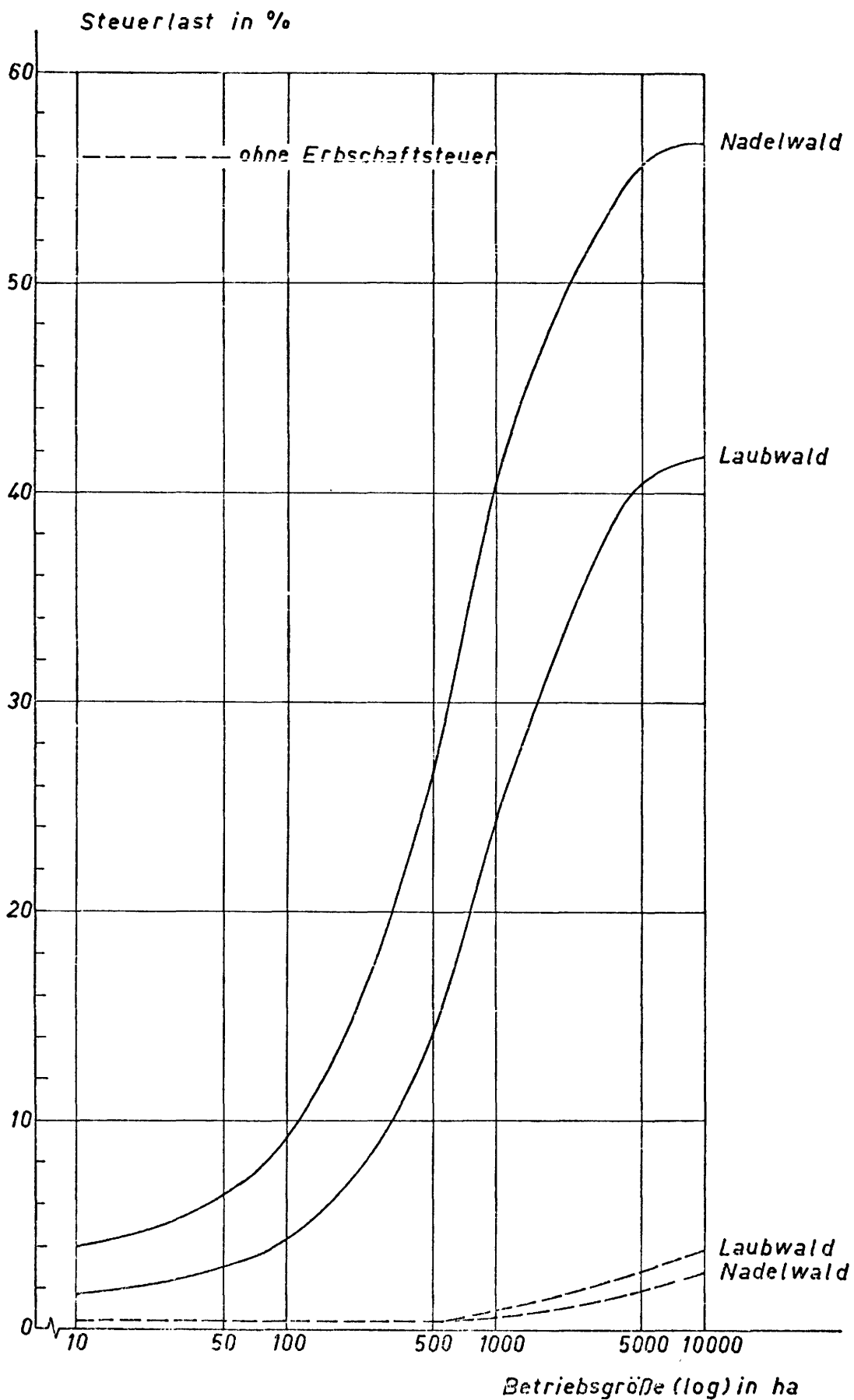


Abb. 30: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Modell B/Italien

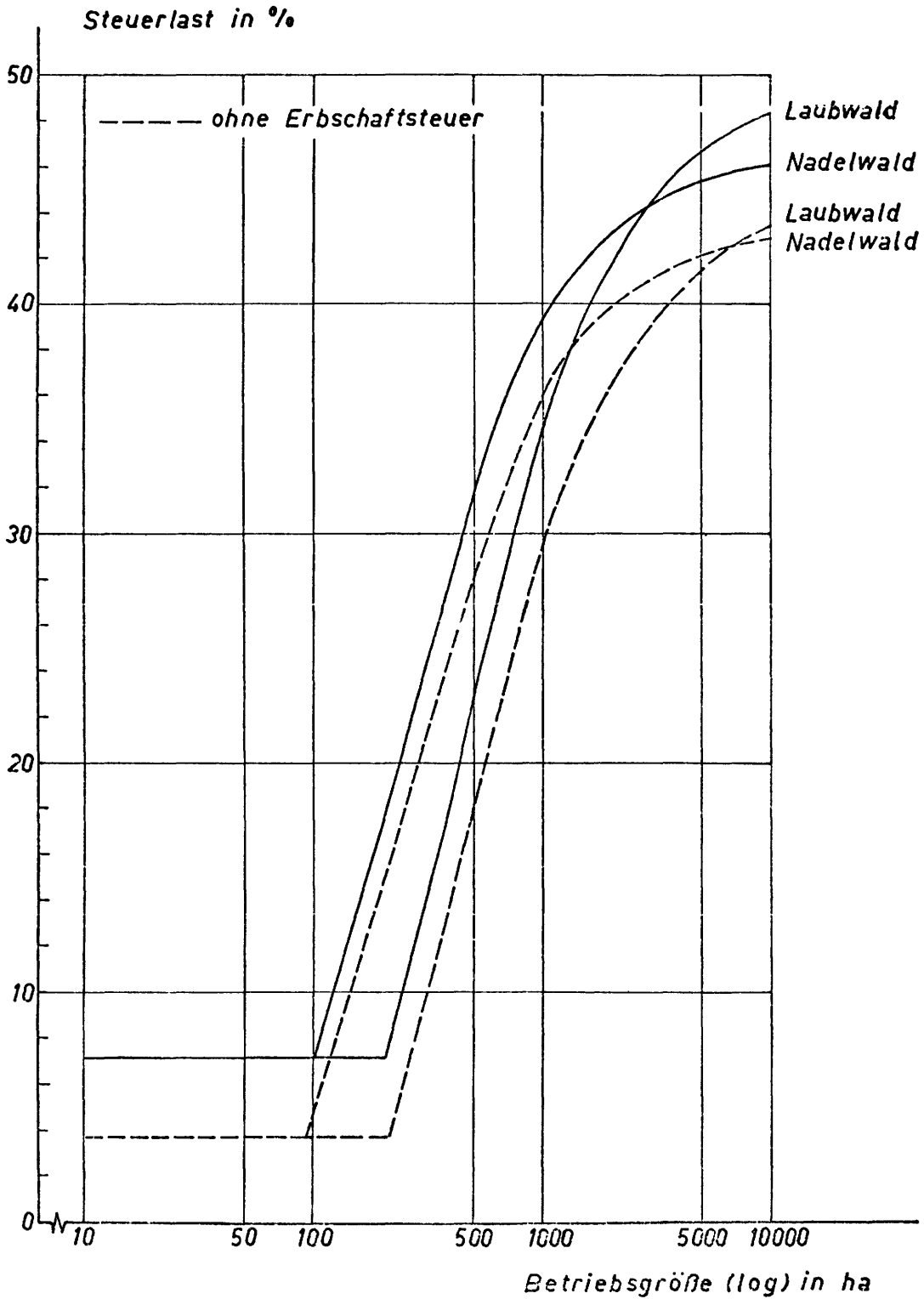


Abb. 31: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Modell B/Luxemburg

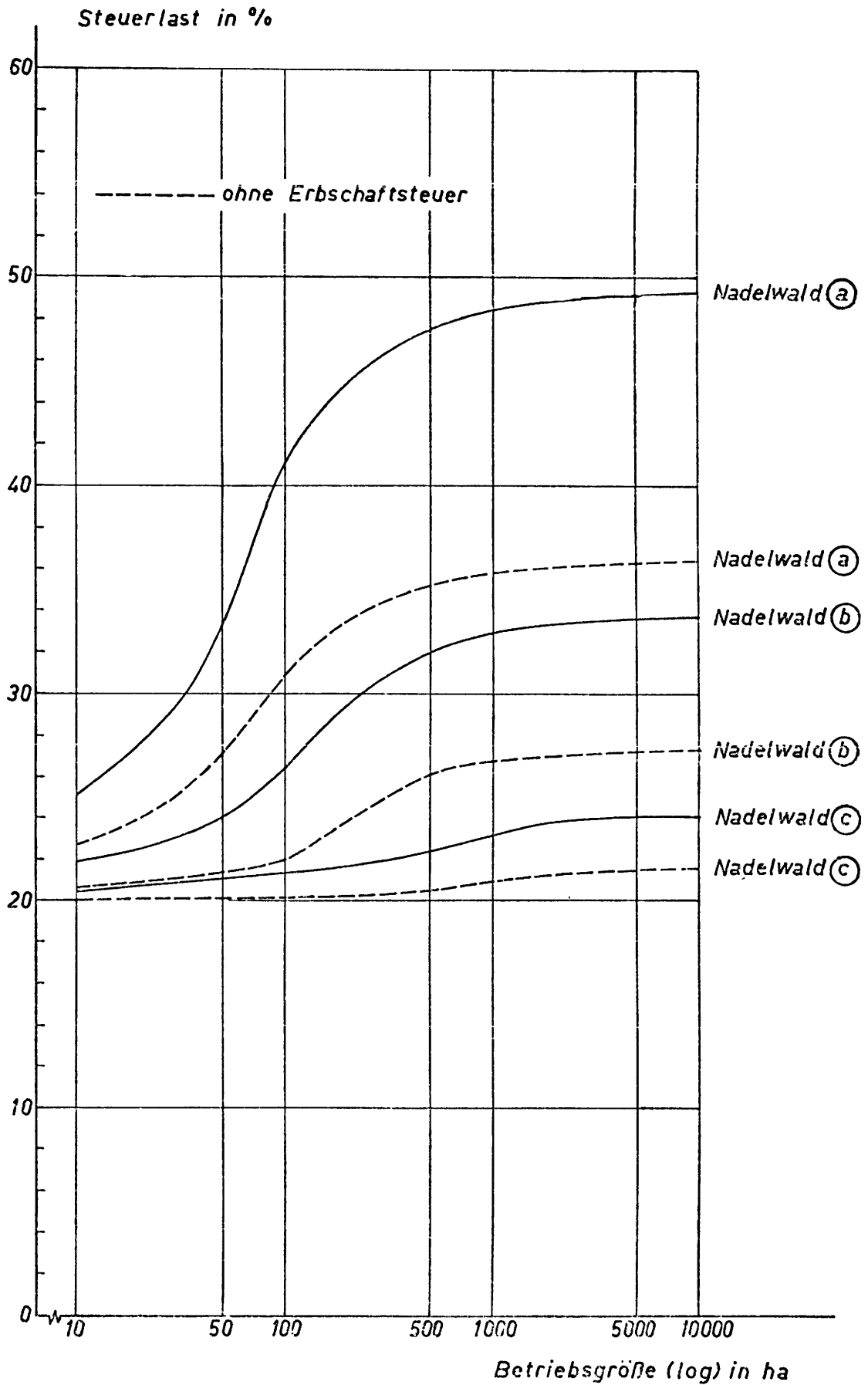


Abb. 32: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Modell B/Niederlande

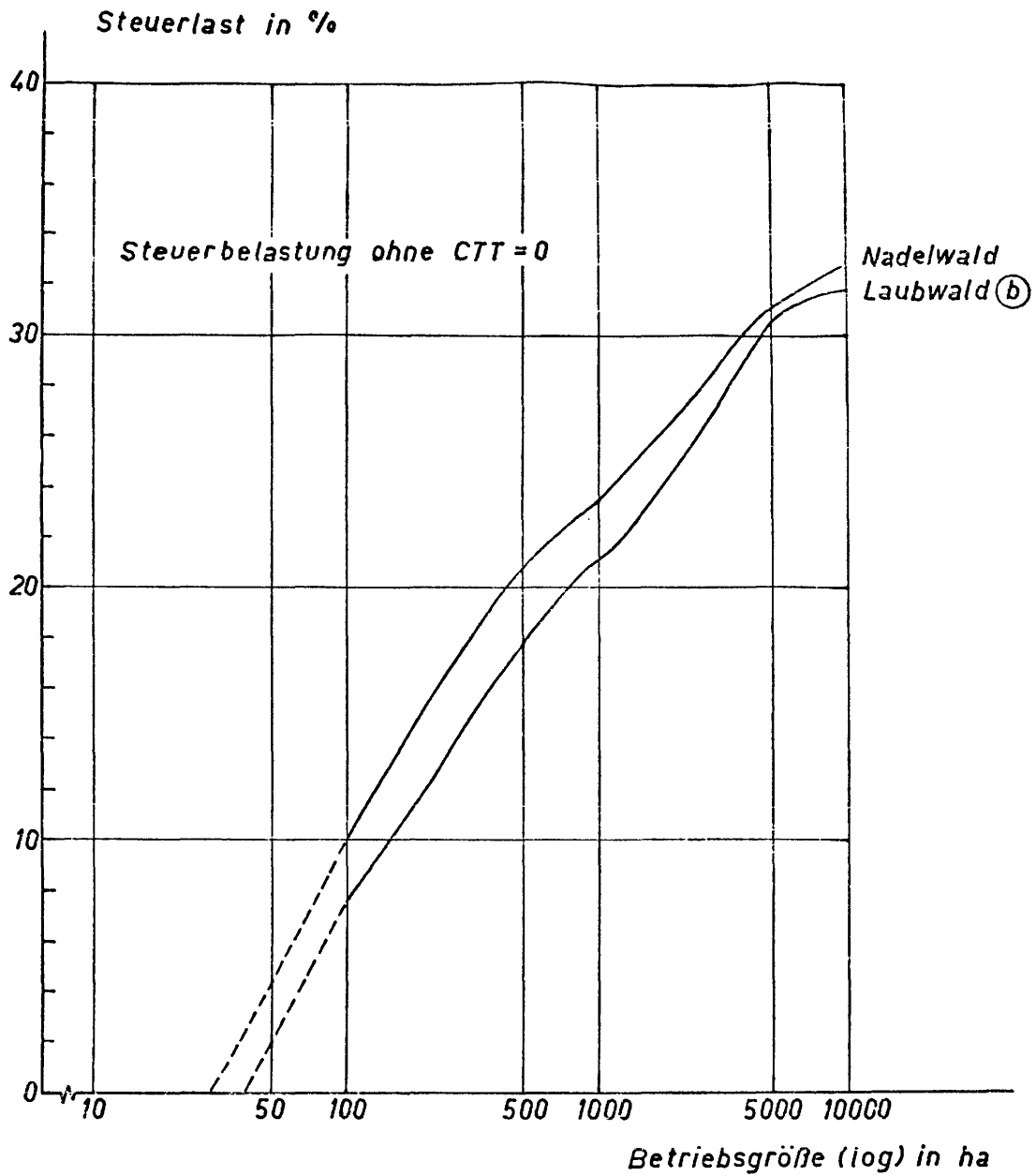


Abb. 33: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Modell B/Vereinigtes Königreich

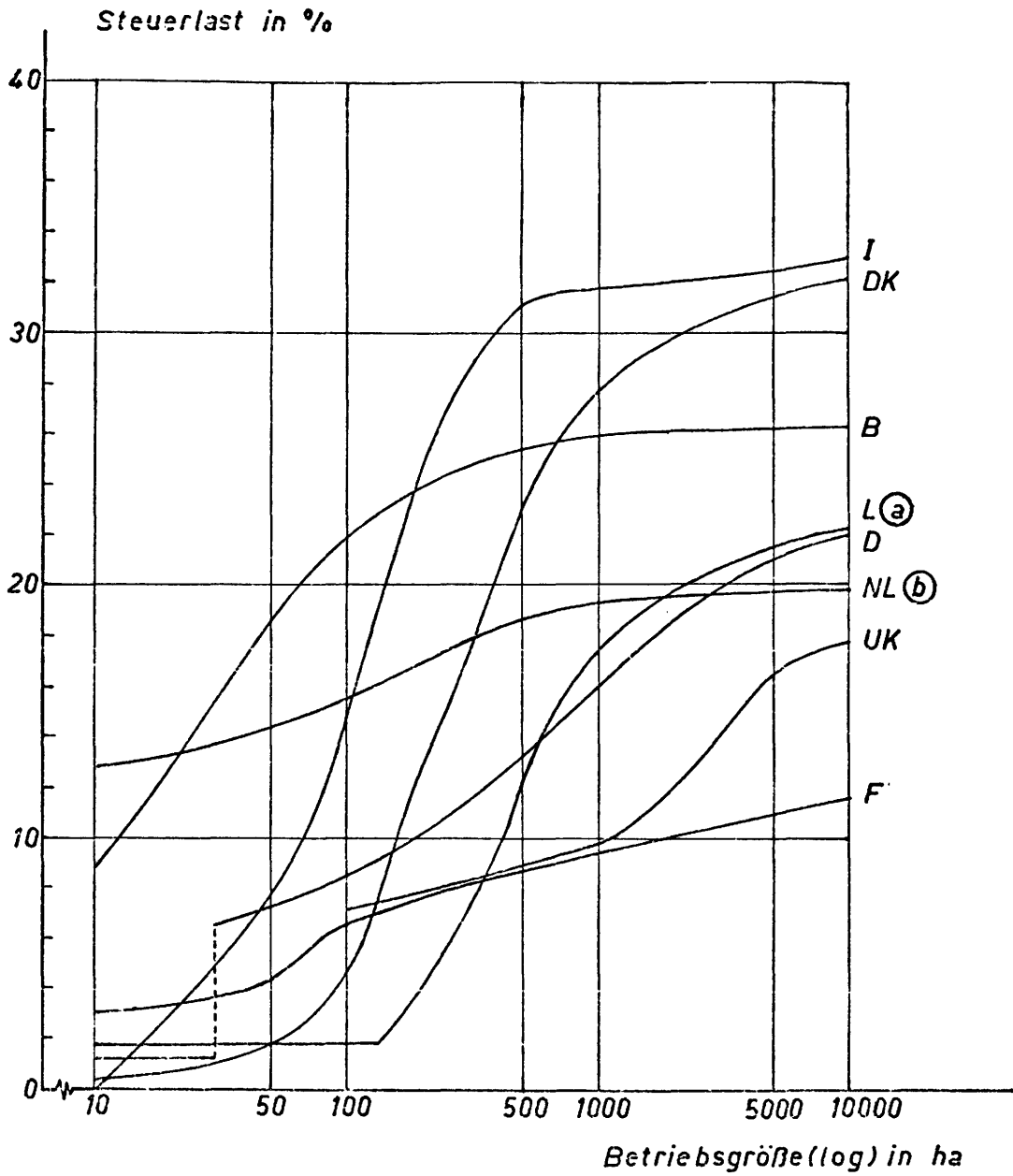


Abb. 34: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Nadelwald-Modell A

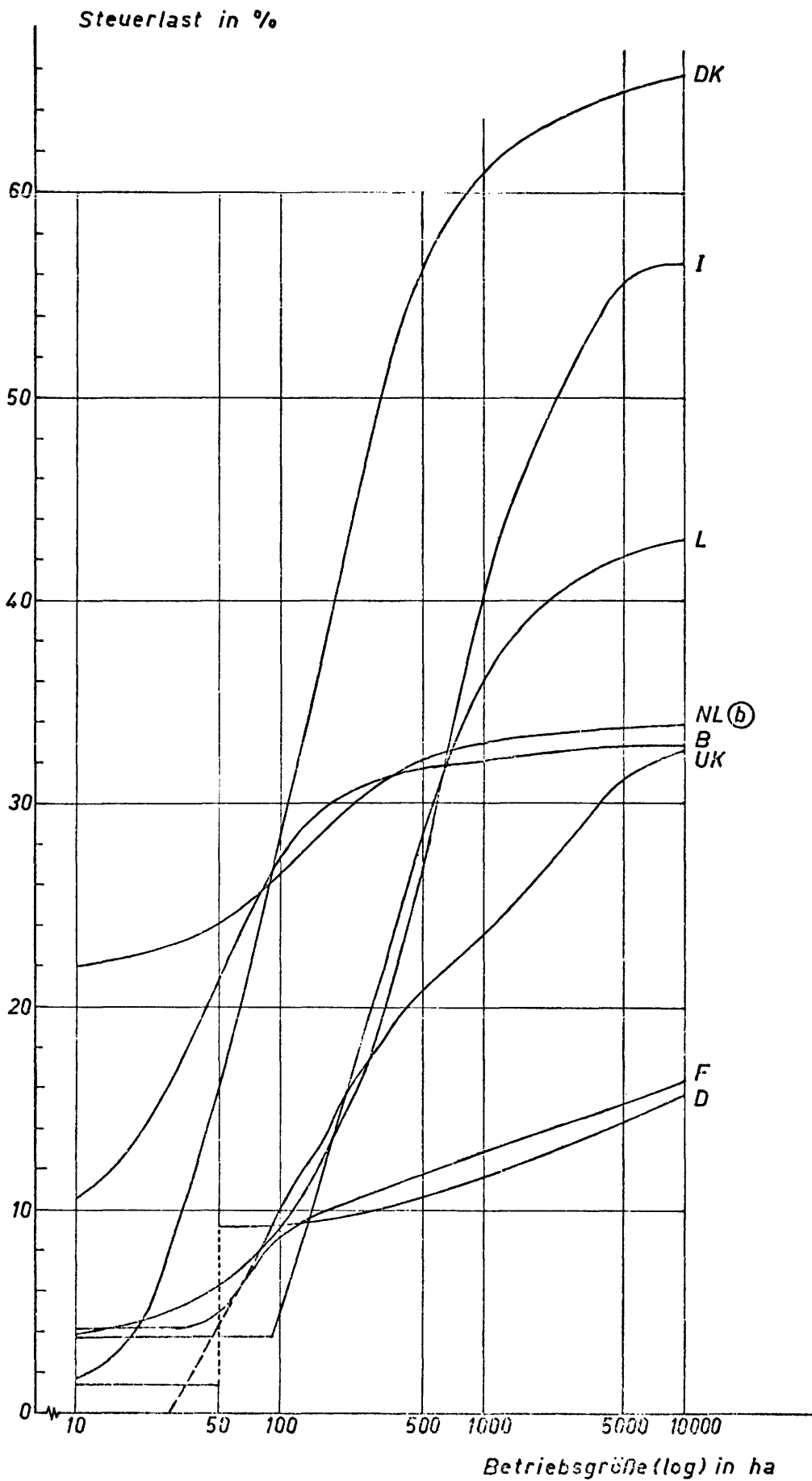
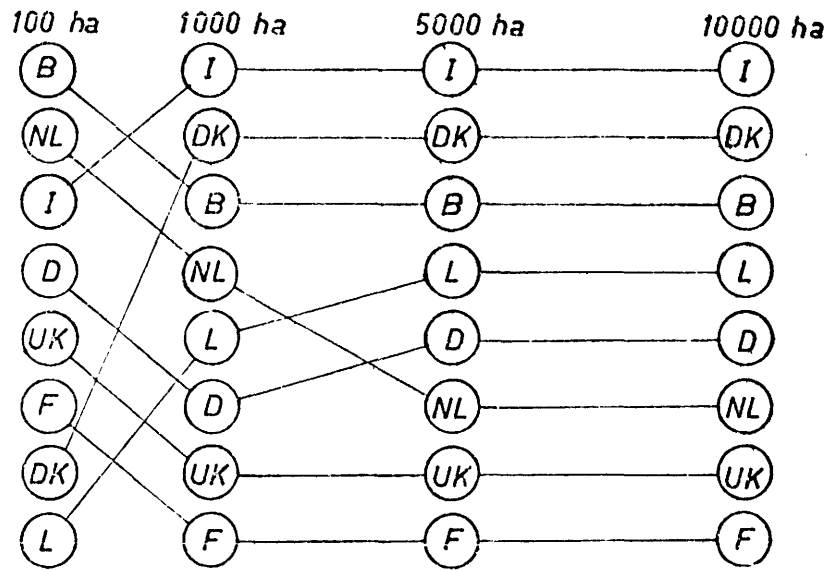


Abb. 35: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Nadelwald-Modell B

MODELLTYP A



MODELLTYP B

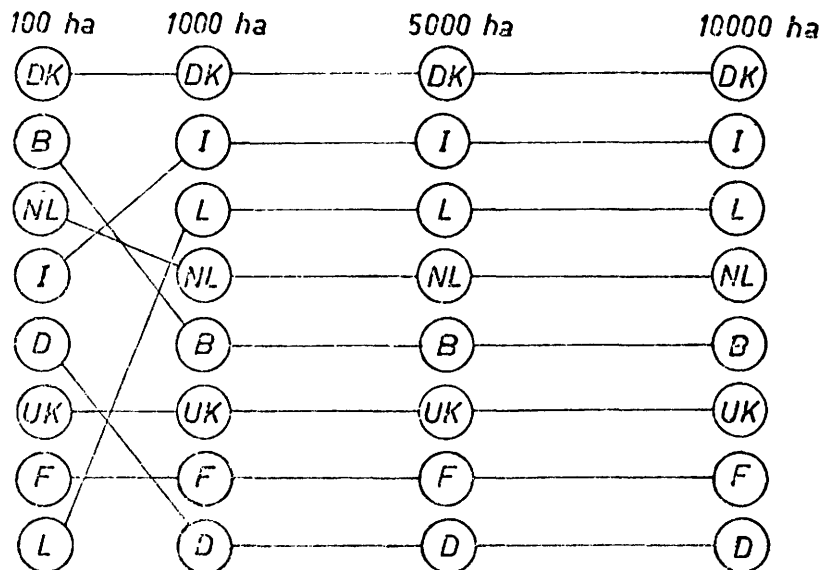


Abb. 35: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Reihenfolge der Länder nach Betriebs-
größen beim Nadelwald

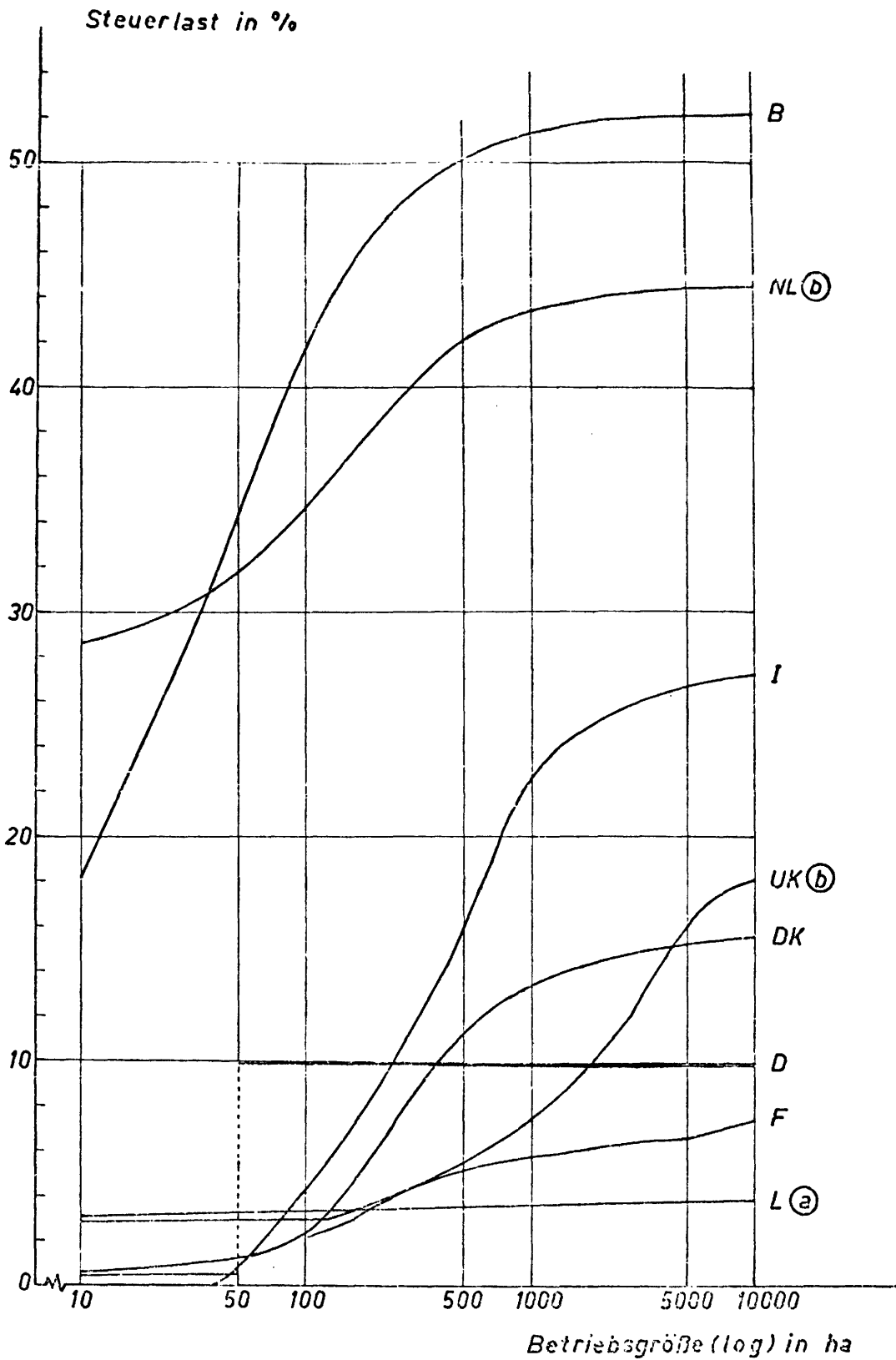


Abb. 37: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Laubwald-Modell A

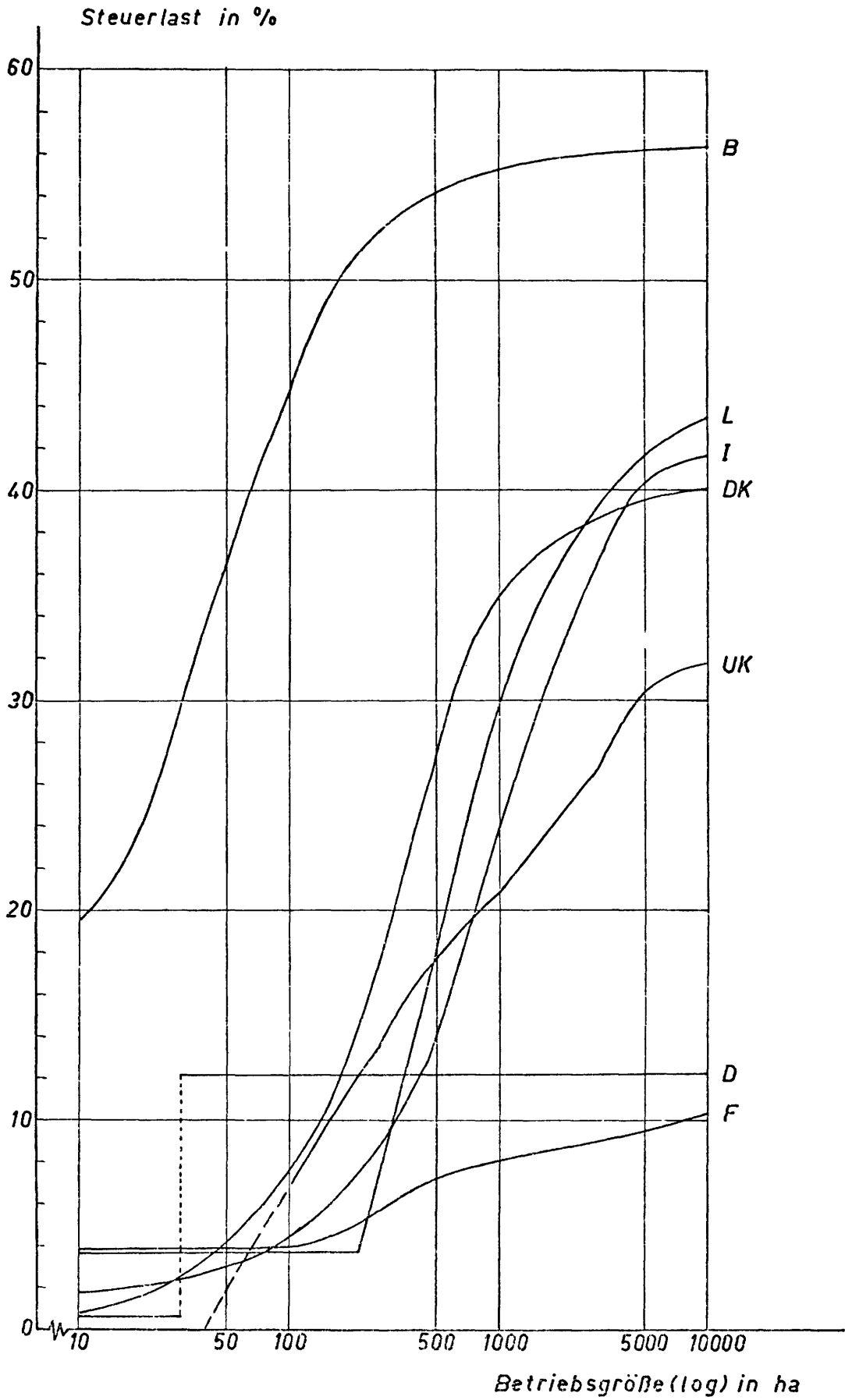
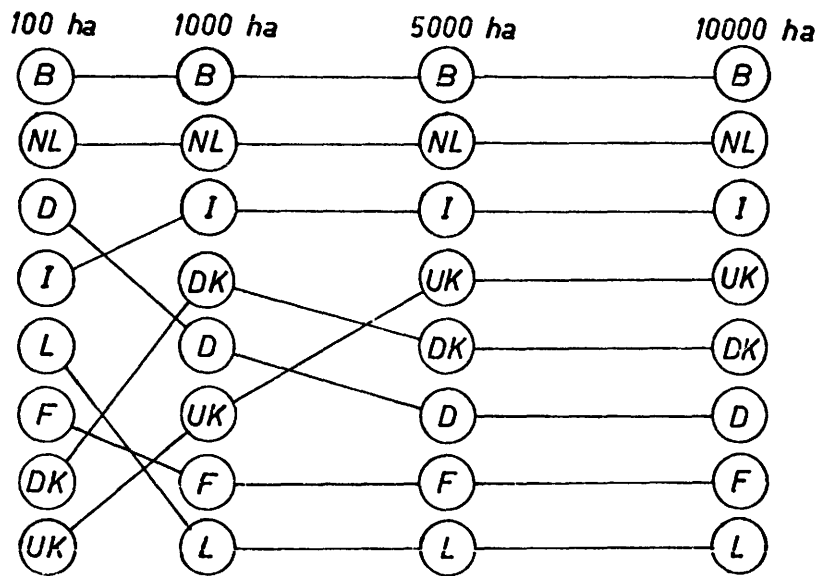


Abb. 38: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Laubwald-Modell B

MODELLTYP A



MODELLTYP B

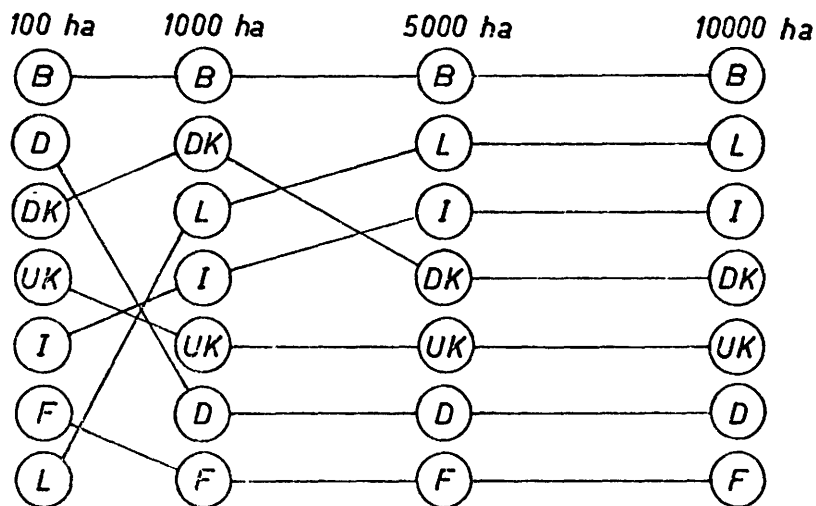


Abb. 39: Steuerbelastung privater Forstbetriebe:
Reihenfolge der Länder nach Betriebs-
größen beim Laubwald

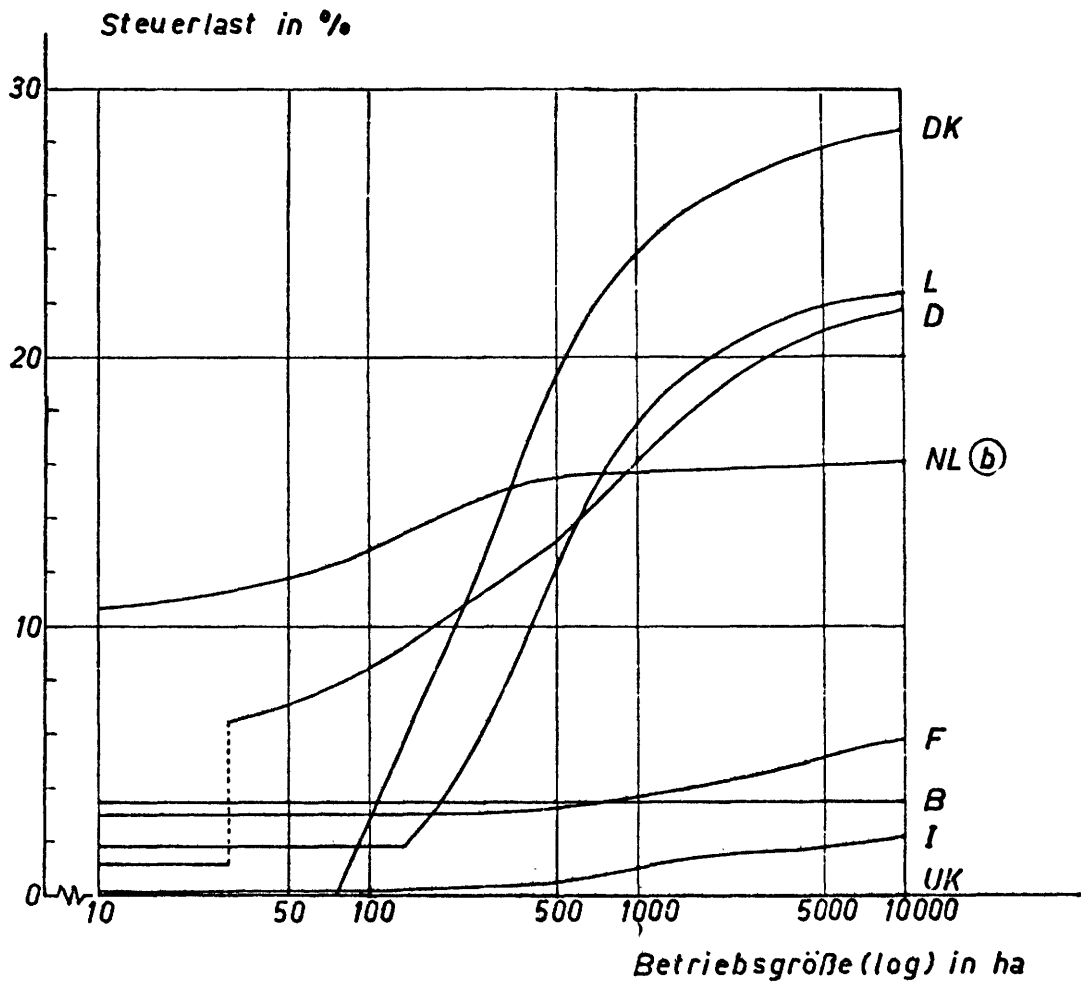


Abb. 40: Steuerbelastung privater Forstbetriebe
ohne Erbschaftsteuer:
Nadelwald-Modell A

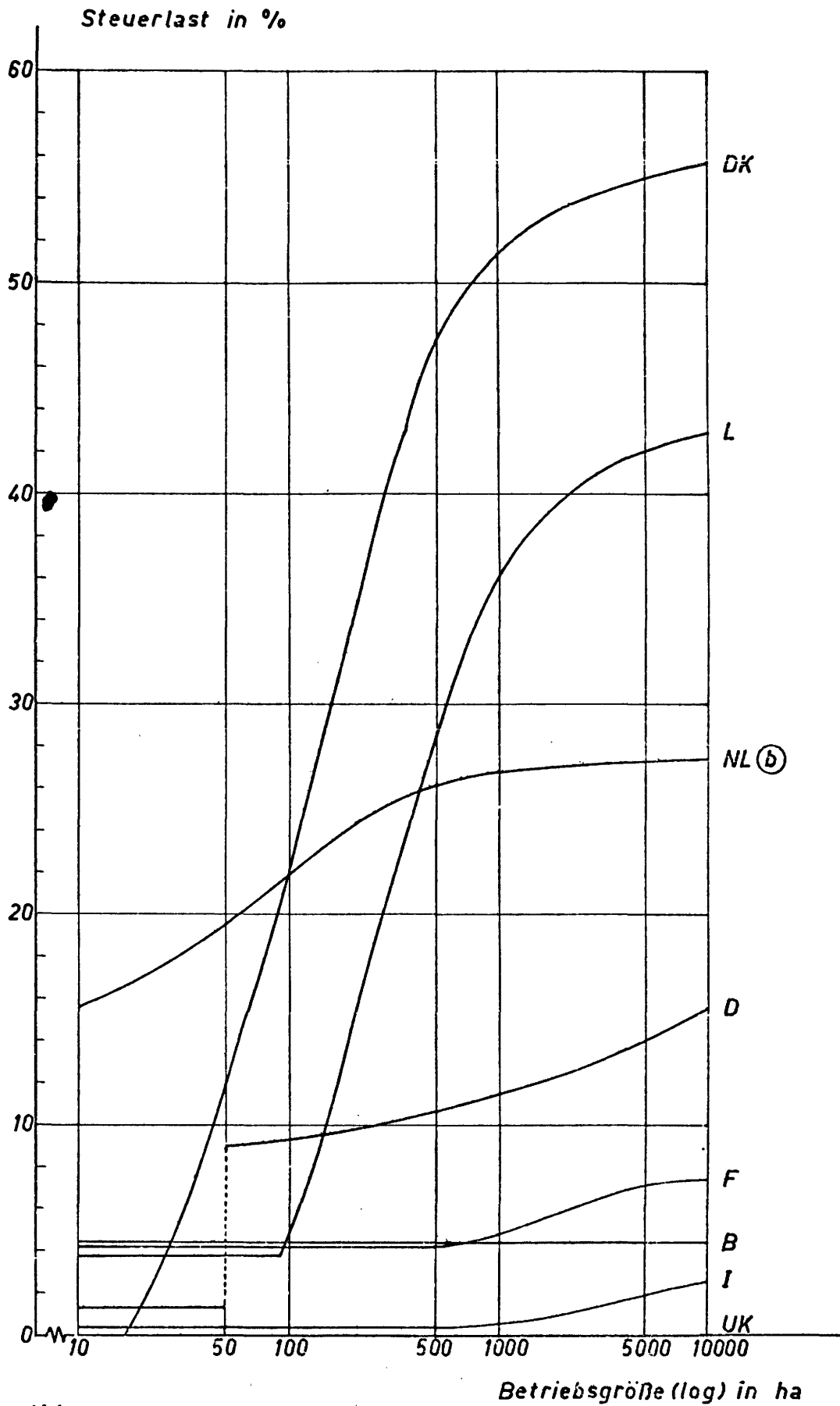


Abb. 41: Steuerbelastung privater Forstbetriebe
ohne Erbschaftsteuer:
Nadelwald-Modell B

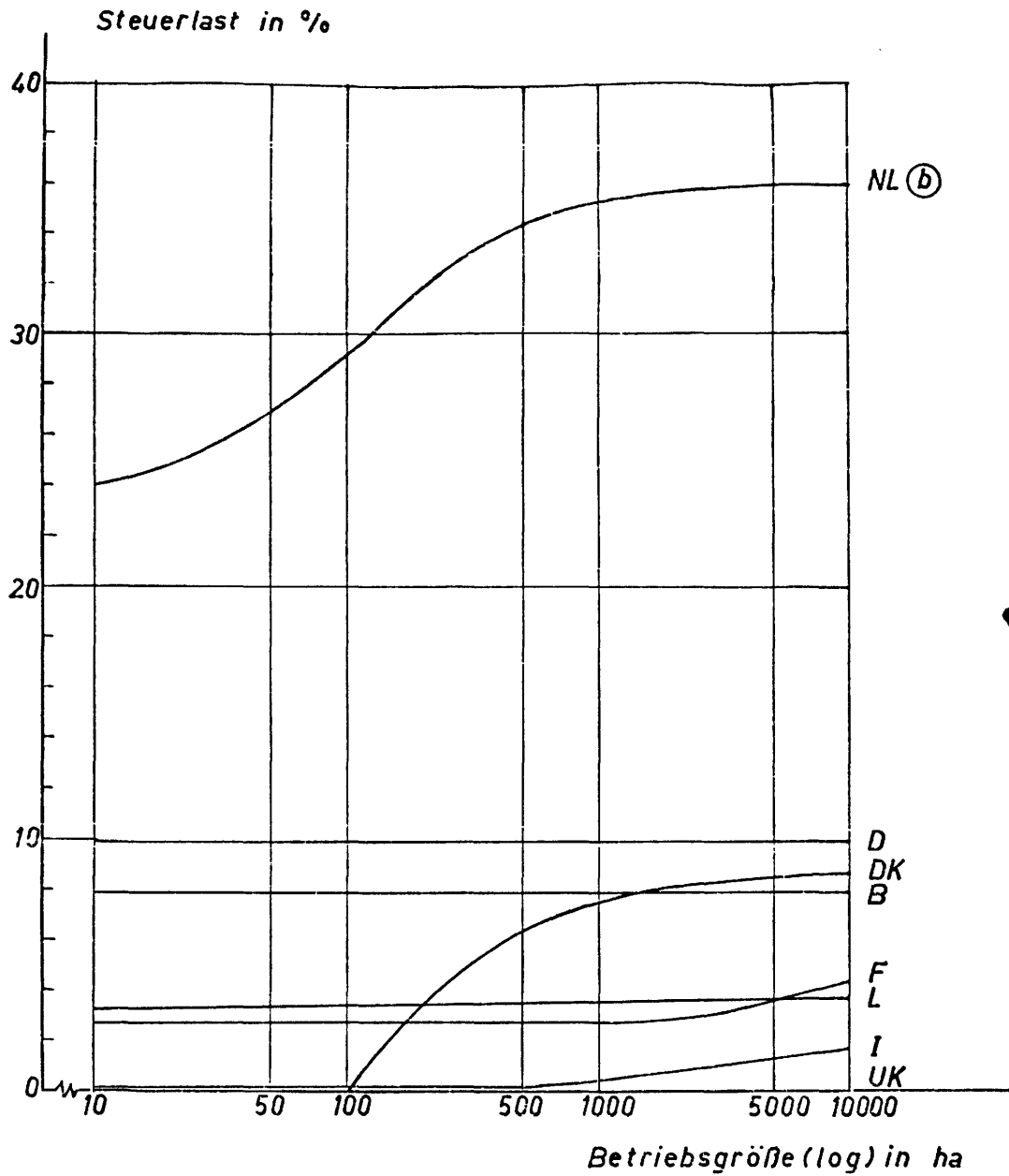


Abb. 42: Steuerbelastung privater Forstbetriebe
ohne Erbschaftsteuer:
Laubwald-Modell A

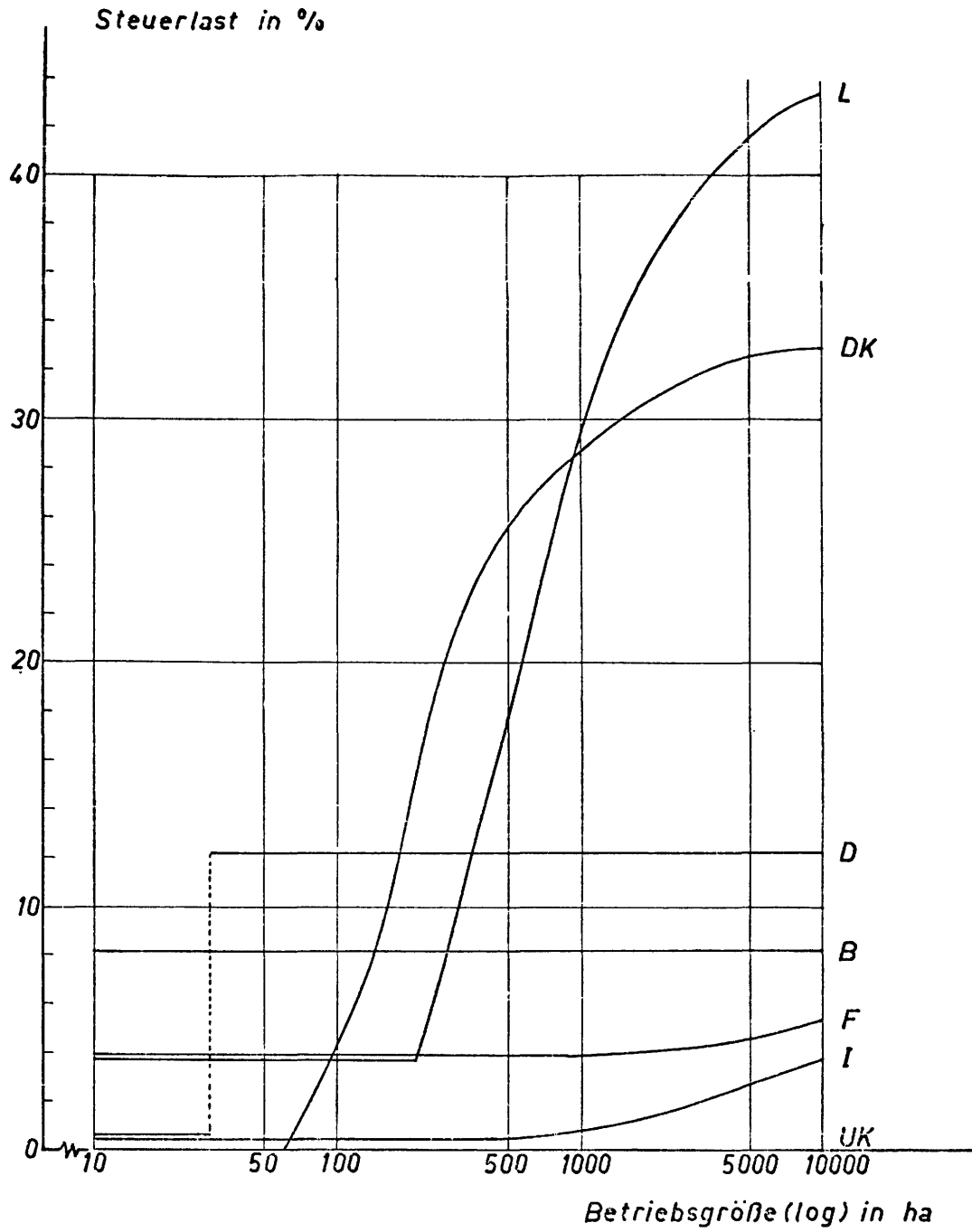


Abb. 43: Steuerbelastung privater Forstbetriebe
ohne Erbschaftsteuer:
Laubwald-Modell B

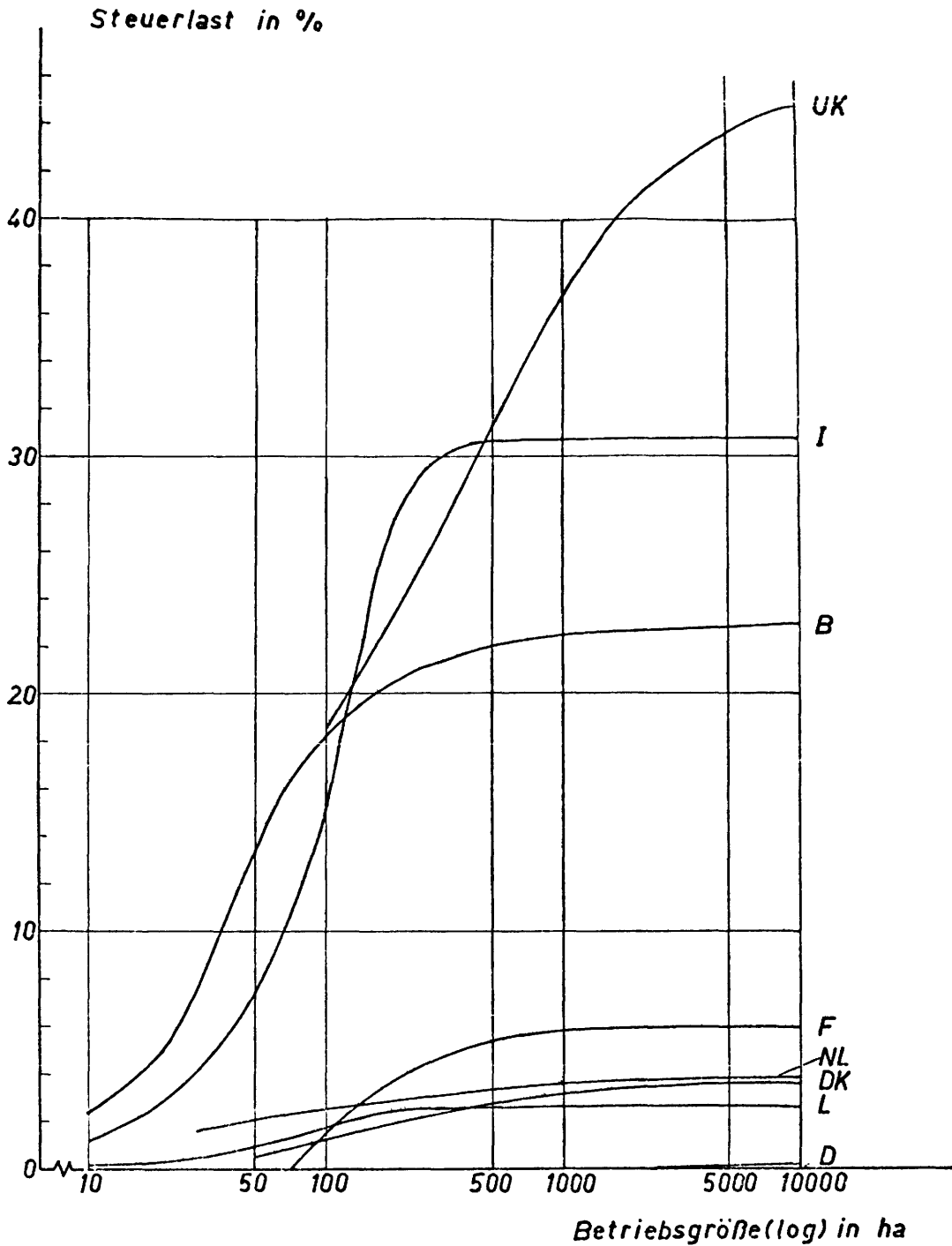


Abb. 44: Erbschaftsteuer-Belastung privater Forstbetriebe:
Nadelwald-Modell A

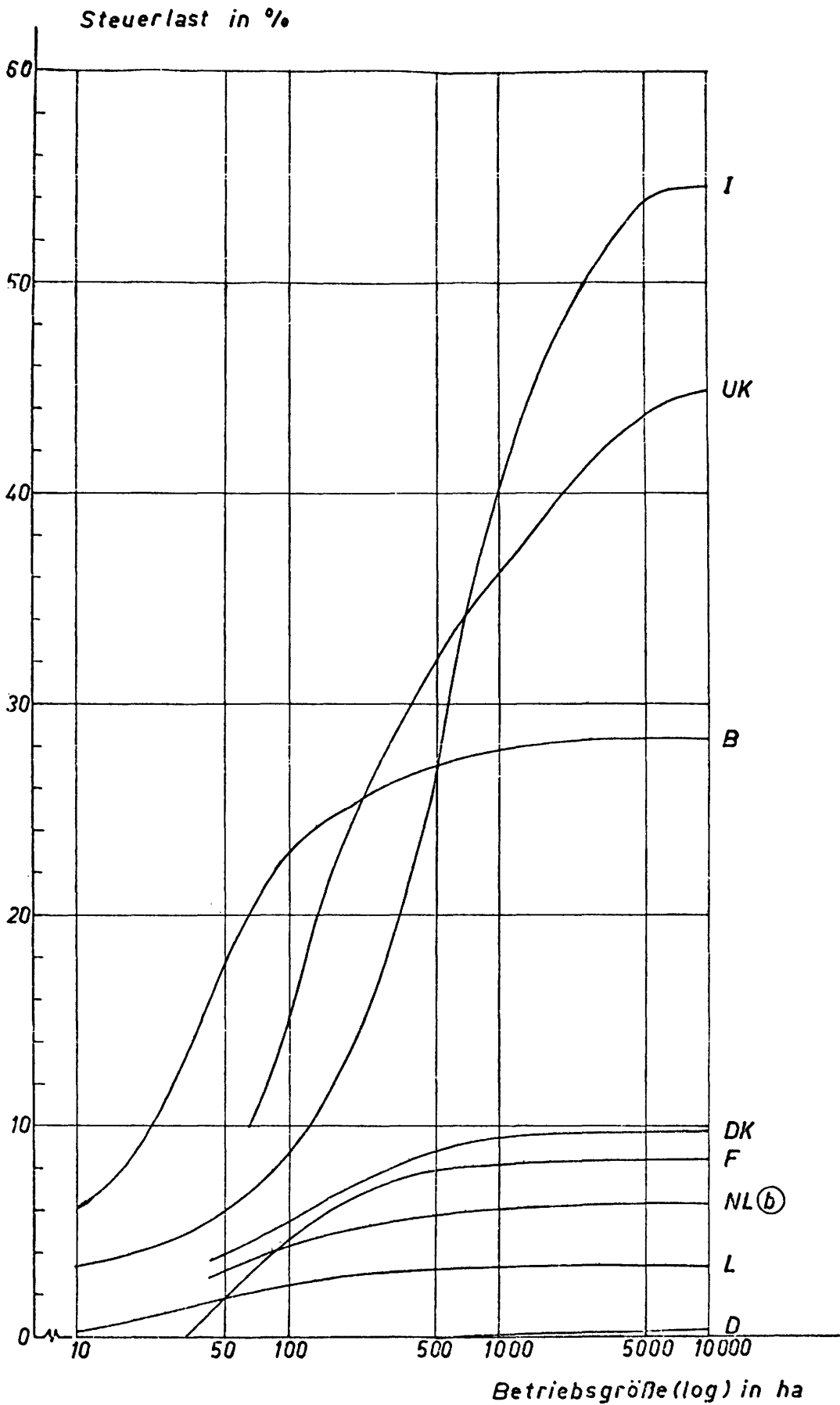


Abb. 45: Erbschaftsteuer-Belastung privater Forstbetriebe:
Nadelwald-Modell B

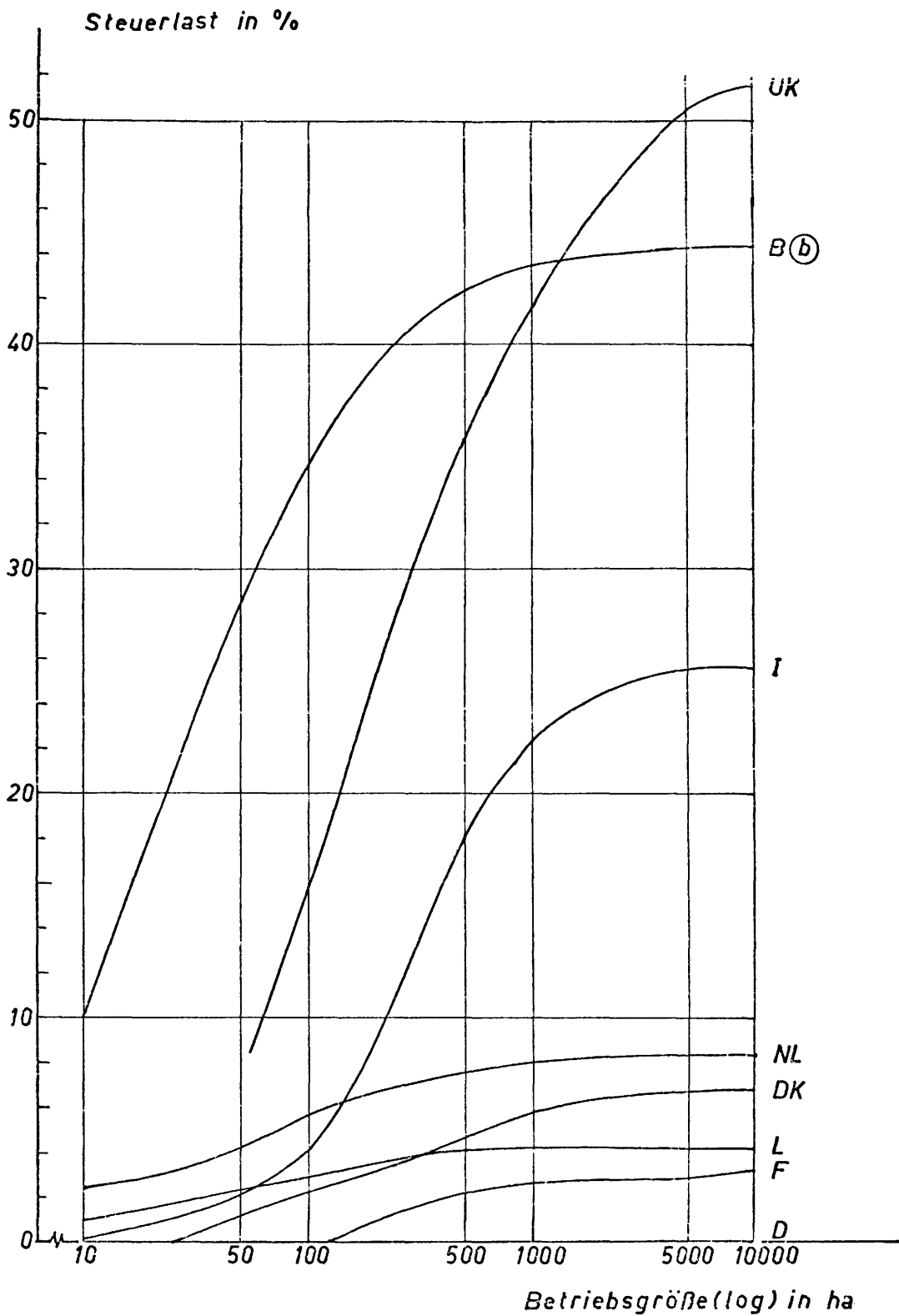


Abb. 46: Erbschaftsteuer-Belastung privater Forstbetriebe:
Laubwald-Modell A

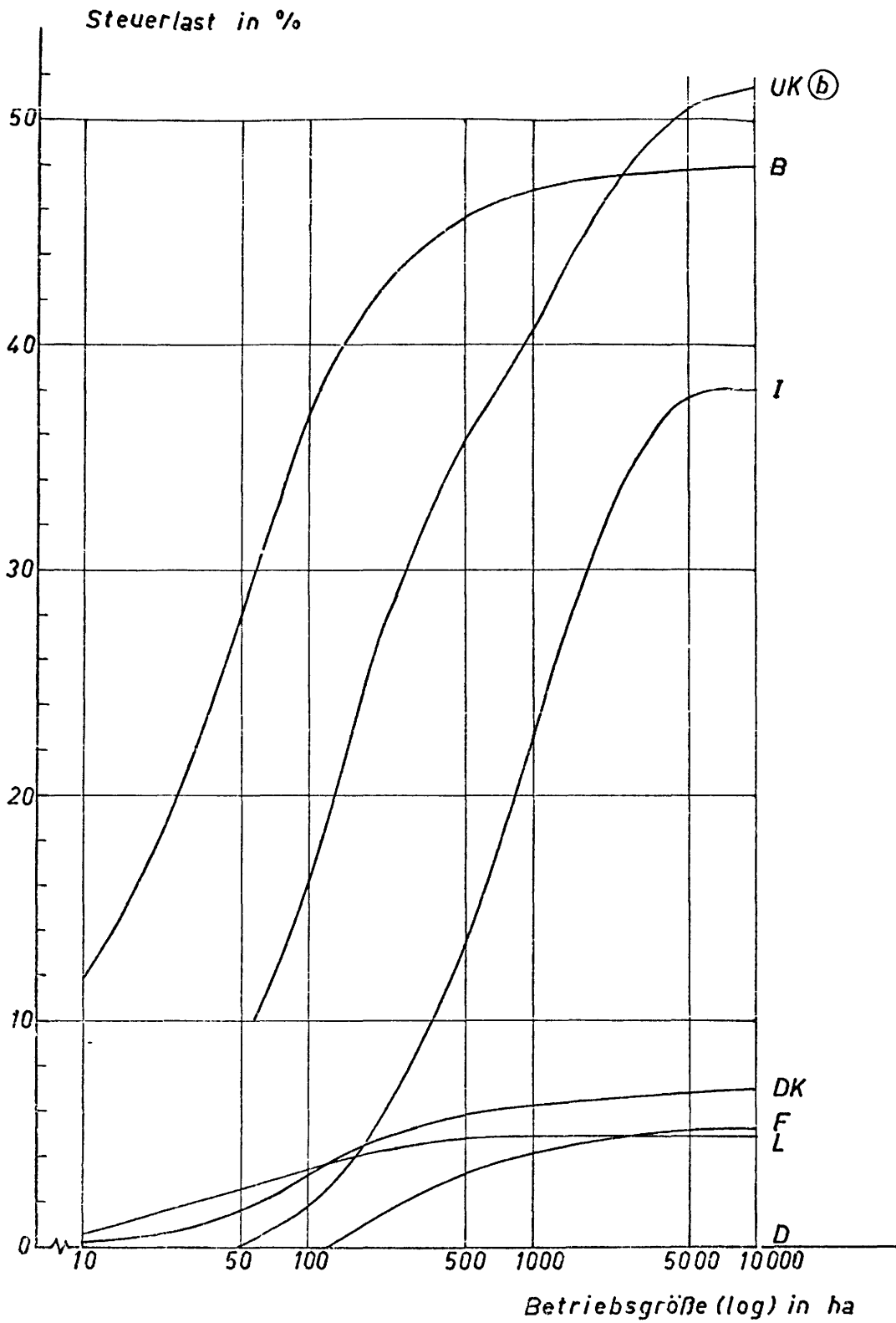


Abb. 47: Erbschaftsteuer-Belastung privater Forstbetriebe:
Laubwald-Modell B

Mitteilungen über Landwirtschaft

		Datum	Sprachen
Nr. 1	Kredite an die Landwirtschaft I. Frankreich, Belgien, G.H. Luxemburg	Februar 1976	F
Nr. 2	Kredite an die Landwirtschaft II. Bundesrepublik Deutschland	Februar 1976	D
Nr. 3.	Kredite an die Landwirtschaft III. Italien	Februar 1976	F (1) I
Nr. 4	Kredite an die Landwirtschaft IV. Niederlande	Februar 1976	E (1) N
Nr. 5	Karte der Dauer der Vegetationsperiode in den E.G. Mitgliedstaaten	März 1976	F D
Nr. 6	Modelle zur Analyse von Ackerbau-Rindviehhaltungsbetrieben – Technisch-wirtschaftliche Grundangaben-Schwäbisch-bayerisches Hügelland (B.R. Deutschland)	März 1976	D
Nr. 7	Modelle zur Analyse von Ackerbau-Rindviehhaltungsbetrieben – Technisch-wirtschaftliche Grundangaben : South-East Leinster (Irland), West Cambridgeshire (Vereinigtes Königreich), Fünen (Dänemark)	März 1976	E
Nr. 8	Bestimmungen über die Rinderhaltung	März 1976	F
Nr. 9	Formen der Zusammenarbeit im Fischereisektor: Dänemark, Irland, Vereinigtes Königreich	April 1976	E
Nr. 10	Die Milch- und Rindfleischmärkte der EG – Regionale Lösungsansätze für ein Gleichgewicht	Juni 1976	D E (1)
Nr. 11	Beitrag der "Berggemeinschaften" in Italien zur Entwicklung der Landwirtschaft in Berggebieten	Juli 1976	I
Nr. 12	Rolle der "Landwirtschaftlichen Entwicklungsgesellschaften in Italien" bei der Strukturreform – Anpassungsschwierigkeiten und -aussichten	Juli 1976	I
Nr. 13	Märkte für frische Zitronen und Zitronensäfte in der Europäischen Gemeinschaft	Juli 1976	E F (1)
Nr. 14	Rückstände von Pflanzenschutzmitteln in Tabak und Tabak- erzeugnissen I. Tätigkeitsbericht	Juli 1976	E F (1)
Nr. 15	Der Wassergehalt von gefrorenem und tiefgefrorenem Geflügel – Prüfung von Bestimmungsmethoden	Juli 1976	F E (1)
Nr. 16	Methoden zum Nachweis von Viren bestimmter Krankheiten in Tieren und tierischen Erzeugnissen	August 1976	E
Nr. 17	Tierärztliche Impfstoffe – Vergleichende Analyse der Bestimmungen der Mitgliedstaaten über drei wichtige Tierseuchen	August 1976	E

(1) In Vorbereitung

		Datum	Sprachen
Nr. 18	Die voraussichtliche Entwicklung der internationalen Versorgung mit landwirtschaftlichen Erzeugnissen und ihre Folgen für die Gemeinschaft I. Weizen, Futtergetreide, Zucker, Gesamtzusammenfassung	August 1976	D F (1)
Nr. 19	Die voraussichtliche Entwicklung der internationalen Versorgung mit landwirtschaftlichen Erzeugnissen und ihre Folgen für die Gemeinschaft II. Rind -und Schaffleisch, Milcherzeugnisse	September 1976	D F (1)
Nr. 20	Formen der Zusammenarbeit zwischen landwirtschaftlichen Betrieben in Produktion und Vermarktung in den neuen Mitgliedstaaten	September 1976	E
Nr. 21	Sachliche Kriterien für die Beurteilung der bakteriologischen und organoleptischen Qualität der Trinkmilch	September 1976	E
Nr. 22	Untersuchung über die hygienischen Probleme der Kühlverfahren für Schlachtkörper von Geflügel	Oktober 1976	E
Nr. 23	Rückstände von Pflanzenschutzmitteln in Tabak und Tabakerzeugnissen II. Verwendete phytosanitäre Substanzen – Gesetzgebungen – Analysemethoden	Oktober 1976	F E (1)
Nr. 24	Praktische Bedingungen für die Anwendung der Methoden des Integrierten Pflanzenschutzes	November 1976	F
Nr. 25	Forstwirtschaftliche Probleme und deren Auswirkungen auf die Umwelt in den Mitgliedstaaten der EG I. Ergebnisse und Empfehlungen	November 1976	D F(1) E(1)
Nr. 26	Rückstände von Pflanzenschutzmitteln in Tabak und Tabakerzeugnissen III. In Tabak vorgefundene Rückstände von Pflanzenschutzmitteln – Toxikologische Aspekte der Rückstände in Tabak	November 1976	F E
Nr. 27	Die Vermarktung von in die EWG eingeführtem Obst und Gemüse	Februar 1977	F(1)
Nr. 28	Kredite an die Landwirtschaft in den Mitgliedstaaten der EG – Eine vergleichende Analyse	Februar 1977	F E
Nr. 29	Kosten der ersten Verarbeitung und der Aufbereitung von in der Gemeinschaft erzeugtem Rohtabak	März 1977	I F(1)
Nr. 30	Schlacht tierbetäubung in den Mitgliedstaaten der EG	März 1977	D(1) E
Nr. 31	Forstwirtschaftliche Probleme und deren Auswirkungen auf die Umwelt in den Mitgliedstaaten der EG II. Öffnung des Waldes für die Allgemeinheit und seine Nutzung als Erholungsraum	Mai 1977	D
Nr. 32	Forstwirtschaftliche Probleme und deren Auswirkungen auf die Umwelt in den Mitgliedstaaten der EG III. Stand, Entwicklung und Probleme der Mechanisierung bei der Bestandsbegründung und Holzernte und deren Auswirkungen auf die Umwelt	Mai 1977	D

(1) In Vorbereitung

		Datum	Sprachen
Nr. 33	Forstwirtschaftliche Probleme und deren Auswirkungen auf die Umwelt in den Mitgliedstaaten der EG IV. Staatliche Beihilfen (Subventionen) im Nichtstaatswald	Mai 1977	D
Nr. 34	Forstwirtschaftliche Probleme und deren Auswirkungen auf die Umwelt in den Mitgliedstaaten der EG V. Systeme der Waldbesteuerung und die steuerliche Belastung privater Forstbetriebe	Mai 1977	D

Vertriebsbüros

Belgique - België

Moniteur belge — Belgisch Staatsblad
Rue de Louvain 40-42 —
Leuvenseweg 40-42
1000 Bruxelles — 1000 Brussel
Tél. (02) 512 00 26
CCP 000-2005502-27
Postrekening 000-2005502-27

Sous-dépôt — Agenschap
Librairie européenne —
Europese Boekhandel
Rue de la Loi 244 — Wetstraat 244
1040 Bruxelles — 1040 Brussel

Danmark

J.H. Schultz — Boghandel
Møntergade 19
1116 København K
Tel. 14 11 95
Girokonto 1195

BR Deutschland

Verlag Bundesanzeiger
5 Köln 1 — Breite Straße — Postfach 108 006
Tel (0221) 21 03 48
(Fernschreiber Anzeiger Bonn 08 882 595)
Postscheckkonto 834 00 Köln

France

*Service de vente en France des publications
des Communautés européennes*
Journal officiel
26, rue Desaix
75 732 Paris Cedex 15
Tél (1) 578 61 39 — CCP Paris 23-96

Ireland

Stationery Office
Beggar's Bush
Dublin 4
Tel 68 84 33

Italia

Libreria dello Stato
Piazza G. Verdi 10
00198 Roma — Tel (6) 8508
Telex 62008
CCP 1/2640

Agenzia :
00187 Roma — Via XX Settembre
(Palazzo Ministero
del tesoro)

Grand-Duché de Luxembourg

*Office des publications officielles
des Communautés européennes*
5, rue du Commerce
Boîte postale 1003 — Luxembourg
Tél 49 00 81 — CCP 191-90
Compte courant bancaire
BIL 8-109/6003/300

Nederland

Staatsdrukkerij- en uitgeverijbedrijf
Christoffel Plantijnstraat, 's-Gravenhage
Tel (070) 81 45 11
Postgiro 42 53 00

United Kingdom

H M Stationery Office
P O Box 569
London SE1 9NH
Tel (01) 928 6977, ext 365
National Giro Account 582-1002

United States of America

European Community Information Service
2100 M Street NW
Suite 707
Washington D C 20 037
Tel. (202) 872 8350

Schweiz - Suisse - Svizzera

Librairie Payot
6, rue Grenus
1211 Genève
Tél. 31 89 50
CCP 12-236 Genève

Sverige

Librairie C.E. Fritze
2, Fredsgatan
Stockholm 16
Post Giro 193, Bank Giro 73/4015

España

Libreria Mundi-Prensa
Castelló 37
Madrid 1
Tel 275 46 55

Andere Länder

*Amt für amtliche Veröffentlichungen
der Europäischen Gemeinschaften*
5, rue du Commerce
Boîte postale 1003 — Luxembourg
Tél 49 00 81 — CCP 191-90
Compte courant bancaire
BIL 8-109/6003/300

FB 175,- DKr 28,70 DM 11,10 FF 23,50 Lit. 4200 Fl. 11,90 £ 2,90 \$ 4.90

AMT FÜR AMTLICHE VERÖFFENTLICHUNGEN
DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Boîte postale 1003 – Luxembourg

Katalognummer: CH-SA-77-034-DE-C