AgEcon SEARCH
RESEARCH IN AGRICULTURAL & APPLIED ECONOMICS

The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search
http://ageconsearch.umn.edu
aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

Ländern der Welt. Dieses verdankt sie der Einsatzbereitschaft der Herausgeber und des Verlags. Ganz besonders verdankt sie es jedoch den Schriftleitern der *Agrarwirtschaft*, die über Jahrzehnte hinweg mit großen Engagement daran gearbeitet haben, die *Agrarwirtschaft* zu der führenden im deutschsprachigen Raum erscheinenden Zeitschrift der agrarökonomischen Wissenschaft zu machen.

Mit diesem Heft habe ich die Redaktion der Agrarwirtschaft von Dr. Dirk Manegold übernommen. Dabei werde ich unterstützt von Frau Prof. Dr. Karin Holm-Müller und Prof. Dr. Manfred Köhne. Im Namen der Herausgeber und des Deutschen Fachverlags bedanke ich mich bei Dr. Manegold für die hervorragende Arbeit, die er als Schriftleiter der *Agrarwirtschaft* geleistet hat. Die Herausgeber der *Agrarwirtschaft* freuen sich auf den fortgesetzten Dialog sowohl mit den Autorinnen und Autoren als auch mit den Leserinnen und Lesern unserer Zeitschrift.

Verfasser:
Prof. Dr. Dr. h.c. HARALD VON WITZKE, Schriftleitung Agrarwirtschaft
Humboldt-Universität zu Berlin, Landwirtschaftlich-Gärtnerische Fakultät,
Institut für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaus,
Luisenstr. 56, 10099 Berlin
Tel.: 030-20 93 62 33, Fax: 030-20 93 63 01
e-mail: hvwitzke@agrar.hu-berlin.de

Bodenkauf als Reinvestitionsfalle – eine deduktive Zahlungsbereitschaftsanalyse

Land sales as a trap of reinvestment – a deductive analysis of payment willingness

Ist die Steuernorm gemäß § 6b EStG ein Danaergeschenk für die Landwirtschaft? Vorschläge für eine angemessene Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus dem Bodenverkauf in der Landwirtschaft

Enno Bahrs
Georg-August-Universität Göttingen

Zusammenfassung

Ziel dieses Beitrags ist es, die potenzielle Wirkung der steuerneutralen Übertragbarkeit von Veräußerungsgewinnen aus dem Bodenverkauf gemäß § 6b EStG auf die Bodenpreise landwirtschaftlich genutzter Flächen aufzuzeigen. Obgleich die einzelbetriebliche Vorzüglichkeit dieser Steuernorm offensichtlich ist, stellt sich die Frage, inwieweit sie auch aus sektoraler Perspektive als ein Vorteil für die Landwirtschaft im Speziellen und für die Volkswirtschaft im Allgemeinen zu bezeichnen ist. Die aus § 6b EStG resultierenden Bodenpreissteigerungen auf Bodenteilmärkten können zu negativen Effekten für leistungsstarke und wachstumswillige Landwirte führen, die allein aus ihrer betrieblichen Ertragskraft das Wachstum finanzieren müssen. Darüber hinaus können aus § 6b EStG noch weitere Nachteile resultieren. Aus diesem Grund wird eine alternative Ausgestaltungsmöglichkeit des § 6b EStG in Form einer moderaten Pauschalbesteuerung angeregt, damit die negativen Effekte dieser Steuernorm abgemildert werden können ohne ihre positiven Effekte einzuschränken.

Schlüsselwörter

Bodenpreise, Reinvestitionsrücklage, Zahlungsbereitschaftsanalyse, Pauschalsteuer

Abstract

This paper deals with the fiscally neutral transferability of profits from land sales according to § 6b EStG and its possible effect on the price for agricultural land. From the point of view of the single farm this tax norm has an excellent effect. Nevertheless, from the point of view of the whole agricultural sector the advantage of this tax norm is rather questionable both with regard to agriculture in special as well as the national economy in general. The rising prices for land due to § 6b EStG can have a negative effect on highly efficient farming businesses which are willing to expand, but have to finance the expansion soleley with the business earnings. Still, further disadvantages may result from § 6b EStG. Therefore this paper suggests an alternative way of using the margin of § 6b EStG, i.e. the introduction of a moderate flat rate taxation to mitigate the negative effects of § 6b EStG without limiting the positive ones.

Key words

farmland prices, reserve for reinvestment, analysis of payment willingness, flat tax

1. Einleitung

Im Durchschnitt aller deutschen Haupterwerbsbetriebe wird gemäß den Buchführungsergebnissen des Agrarberichtes für die Wirtschaftsjahre 1997/98-2000/2001 keine positive Grundrente und damit kein positiver Ertragswert erzielt (AGRARBERICHT, BMVEL, verschiedene Jahrgänge).[1] Vor diesem Hintergrund wäre ein Kauf von Flächen nicht finanzierbar, wenn das durchschnittliche Kaufpreisniveau für landwirtschaftliche Nutzflächen im früheren Bundesgebiet

[1] Die Grundrente errechnet sich unter der Annahme eines (relativ geringen) Lohnansatzes in Höhe von ca. 25.000 € pro nicht entlohnter AK sowie eines Zinsansatzes in Höhe von 6 v. H. für das Maschinen- und Umlaufkapital sowie für das Kapital in baulichen Anlagen (zur Problematik des Zinsansatzes vgl. FRIEDRICHS, 2001). Unberücksichtigt bleiben beim Besatzkapital die nicht entgeltlich erworbenen Produktionsrechte, z. B. für Milch und Zucker. Deren Niveau ist aus dem Agrarbericht nicht ersichtlich und könnte bestenfalls geschätzt werden.

berücksichtigt wird. Es betrug in der vergangenen Zeit durchschnittlich über 16.000 € (vgl. Übersicht 1).

Übersicht 1: Kaufpreise für landwirtschaftliche Grundstücke

Jahre	Durchschnittlicher Kaufpreise je ha veräußerte Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung (FdN)					
		davon mit Ertragsmesszahl in 100 von bis unter je ha veräußerte FdN				
	insgesamt	unter 30	30 – 40	40 – 50	50 – 60	60 u. mehr
	€					
Früheres Bundesgebiet						
1991	16.695	12.454	12.374	15.946	19.405	25.544
1995	16.452	12.568	13.140	16.111	19.748	21.257
1996	16.286	12.091	12.638	15.837	19.647	22.224
1997	16.458	12.578	12.810	16.296	19.675	22.887
1998	16.683	13.553	13.509	16.451	20.746	23.839
1999	16.530	12.043	12.767	16.507	19.336	23.206

Quelle: Statistisches Bundesamt, 2001, S. 159

Werden lediglich die erfolgreichsten Betriebe einzelner Betriebsformen im Hinblick auf die Grundrente analysiert, so sind die besten (25%) Marktfrucht- und Veredlungsbetriebe in der Lage, eine durchschnittliche Grundrente von 437 € bzw. von 641 €/ha LF zu erzielen. In Anbetracht eines unterstellten Zinssatzes in Höhe von 6 v. H. resultiert daraus ein Ertragswert von ca. 7.300 €/ha bei den erfolgreichsten Marktfruchtbetrieben und ca. 10.700 €/ha bei den erfolgreichsten Veredlungsbetrieben.[2] Für die besten Futterbaubetriebe sind bereits 150 € ha/LF als Erfolg zu werten. Insoweit ergibt sich für Grünland ein viel geringerer Ertragswert, der häufig weit weniger als die Hälfte des Wertes für Ackerland erreicht. Für die breite Masse der landwirtschaftlichen Betriebe sind somit viel geringere Ertragswerte als 7.300 €/ha maßgeblich.

Der Vergleich der erzielbaren Ertragswerte mit den tatsächlichen Kaufpreisen in den alten Bundesländern verdeutlicht die hohe Diskrepanz dieser Größen. Sie wird noch deutlicher, wenn die Kaufpreise in einzelnen Ballungsräumen berücksichtigt werden. Insbesondere im Süden und Westen Deutschlands betragen sie vielfach zwischen 40.000 bis über 60.000 € pro ha landwirtschaftlicher Nutzfläche (vgl. z.B. DOLL, 2002).

Viele wissenschaftliche Arbeiten haben sich in den vergangenen Jahrzehnten bereits mit der Frage auseinandergesetzt, welche Faktoren zu höheren Kaufpreisen führen und wie hoch der Einfluss einzelner Faktoren auf den Bodenpreis sein könnte (vgl. dazu z.B. KÖHNE, 2000: 58ff.; DRESCHER und MCNAMARA, 2000: 234ff., 362ff; KLARE, 1999: 33-68; NIENDIEKER, 1987; HÖPER, 1985 oder SCHEPER und REICHENBACH, 1974).[3]

Die Vielfalt an kaufpreissteigernden Faktoren, die nicht allein aus dem Produktionspotenzial landwirtschaftlich genutzter Flächen resultieren, ist hoch. Dazu zählen z. B. Tradition, Bevölkerungsdichte, Planungssicherheit, Erwartungen/Spekulation bezüglich zukünftiger Entwicklungen sowie die steuerliche Begünstigung einer Wiederanlage von aus Bodenverkauf erzielten Veräußerungsgewinnen in Boden gemäß § 6b Einkommensteuergesetz (EStG).[4] Die Relevanz des zuletzt genannten Faktors ist nicht zu unterschätzen. Land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen in Deutschland schrumpfen aufgrund von Siedlungs- und Verkehrsmaßnahmen täglich um ca. 120 ha (UBA, 2001: 20ff.). Diese abgegebenen Flächen führen bei den Landwirten vielfach zu erheblichen Veräußerungsgewinnen. Genau an dieser Stelle greift die Steuernorm gemäß § 6b EStG, die es ermöglicht, die Veräußerungsgewinne steuerneutral auf andere Wirtschaftsgüter (insbesondere Boden und Gebäude) zu übertragen.

Viele aktive Landwirte klagen über sehr hohe Kaufpreise für Boden, die sie regionsspezifisch u.a. auf die Regelung gemäß § 6b EStG zurückführen. Diese Steuernorm erhöht die Zahlungsfähigkeit von Landwirten mit begünstigten Veräußerungsgewinnen. Für Landwirte ohne Veräußerungsgewinne bedeutet dies einen erheblichen Wettbewerbsnachteil. Ertragswirtschaftlich erfolgreiche Landwirte sind vielfach nicht in der Lage, den für das Betriebswachstum erforderlichen Boden erwerben zu können. Boden wandert somit nicht immer zum besseren Wirt. Ein natürlicher Strukturwandel könnte beeinträchtigt werden und es findet eventuell keine optimale Kapitalallokation statt.

Obwohl die Steuernorm § 6b EStG auch in den Untersuchungen über Bodenpreise vielfach als kaufpreissteigernder Faktor aufgrund ihrer Nachfragewirksamkeit genannt wird, unterbleibt in der Regel eine Quantifizierung des Einflusses. Induktive Datenanalysen, z.B. in Form ökonometrischer Modelle, sind aufgrund mangelnder statistischer Erfassung nicht möglich (vgl. dazu auch FILTER, 1983: 44ff.). Insofern soll im Folgenden eine deduktive Analyse durchgeführt werden. Zu diesem Zweck müssen zunächst die Rahmenbedingungen erläutert werden. Sie bedingen letztlich das ökonomische Wirkungspotenzial. Darauf aufbauend wird eine Modifikation des § 6b EStG erörtert, die auf Bodenteilmärkten zu geringeren Bodenpreisen führen kann.

2. Rahmenbedingungen des § 6b EStG

2.1 Historie und rechtliche Rahmenbedingungen des § 6b EStG

In Unternehmen entstehen häufig hohe Veräußerungsgewinne, aufgrund des Verkaufs von Anlagegegenständen (z. B. Boden, Gebäude oder immaterielle Vermögensgegenstände). Hohe Veräußerungsgewinne bedingen hohe Grenzsteuersätze. Aufgrund der ertragsteuerlichen Folgen wäre zu befürchten, dass die Steuerpflichtigen vielfach die entspre-

[2] Durch Anbau von Sonderkulturen oder Gemüse sind partiell höhere Grundrenten erzielbar.

[3] Im internationalen Kontext wären z. B. Arbeiten von SHI et al., 1997; PALMQUIST und DANIELSON, 1989; DUNFORD et al. 1985; PHIPPS, 1984; SHALIT und SCHMITZ, 1982 oder PLAXIKO und KLETKE, 1979 zu nennen.

[4] In Einzelfällen wären auch andere steuerliche Regelungen wie z. B. die Erbschaftsteuer (preiserhöhender Einfluss) oder die Grunderwerbsteuer (preissenkender Einfluss) zu nennen. Ihre Bedeutung ist jedoch im Vergleich zum § 6b EStG als gering einzuschätzen.

chenden Wirtschaftsgüter weiter nutzen, anstatt in Anlagen mit höheren Renditen zu wechseln. Ein daraus resultierender Immobilitätseffekt verhindert volkswirtschaftlich sinnvolle Standortverlagerungen bzw. Strukturveränderungen. Eine volle Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven wäre somit fiskalisch nicht vorteilhaft und schadet sowohl den Steuerpflichtigen als auch der Allgemeinheit (THIEL, 1965: 24f.). Aus diesem Grund wurde mit dem Steueränderungsgesetz von 1964 (BGBl I, S. 885 oder BStBl I 1964, S. 553) gemäß dem Vorbild des französischen „Code Général des Impôts" (GRONENBORN, 1965/66: 335) die Regelung des § 6b EStG kodifiziert. Demnach kann der Gewinn aus der Veräußerung vorgegebener Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unter bestimmten Voraussetzungen erfolgsneutral auf andere Anlagegüter übertragen werden. Die Gewinnübertragung erfolgt durch Kürzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten der Reinvestitionsgüter, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung vorgenommen werden. Erfolgt die Reinvestition in späteren Wirtschaftsjahren, können die begünstigten Gewinne in eine steuerfreie Rücklage eingestellt werden (KÖHNE und WESCHE, 1995: 269ff.).

Diese gesetzliche Vorgabe soll eine optimale Allokation im oben genannten Sinn fördern und darüber hinaus die Finanzierungsmöglichkeit der Unternehmen verbessern (BT-Drucks. IV/2400, 46). Schließlich wird diese ertragsteuerliche Regelung mit einem auch inflationären Anstieg der Verkehrswerte von Immobilien im Zeitablauf legitimiert. Die aufgrund von Scheingewinnen entstehenden Steuerbelastungen (Nominalwertprinzip) werden vermieden oder gemindert (vgl. dazu auch CIRKEL, 1986: 62ff.).

Einordnung des § 6b EStG in die Landwirtschaft

In der Landwirtschaft entstehen häufig hohe Veräußerungsgewinne, wenn zuvor landwirtschaftlich genutzte Flächen als Bauerwartungs- oder Rohbauland für Siedlungsmaßnahmen sowie als Gewerbe- oder Verkehrsflächen veräußert werden. Somit erlangt die Norm gemäß § 6b EStG auch für die Landwirtschaft eine bedeutende Funktion. Können doch mit ihrer Hilfe die Veräußerungsgewinne wieder in Boden oder andere Wirtschaftsgüter reinvestiert werden, ohne sie sofort versteuern zu müssen. Die Bedeutsamkeit dieser Regelung lässt sich schon allein danach bemessen, dass selbst der Landwirt als steuerlicher Laie den „6b" in seinen alltäglichen Wortschatz übernommen hat und die Verwaltungsanweisungen (EStR R 41a – 41d) sich zu großen Teilen mit den Regeln des § 6b EStG im Kontext der Landwirtschaft auseinandersetzen. Darüber hinaus knüpft § 6c EStG z. T. nur an Veräußerungsgewinne in der Landwirtschaft an.[5] Insoweit wird der § 6b EStG vielfach als Segen für die Landwirtschaft bezeichnet. Hätte es diese Norm bei Einführung der Bodengewinnbesteuerung nicht gegeben, hätte man ihn gemäß KANZLER (1997: 256) eigens für die Land- und Forstwirtschaft erfinden müssen.

Gesetzliche Grundlagen für die Übertragbarkeit von Veräußerungsgewinnen

Aktuell ist die Regelung gemäß § 6b (6c) EStG folgendermaßen anwendbar (vgl. dazu auch LEINGÄRTNER - KANZLER, 2000, Kap. 31; MÄRKLE und HILLER, 2001: 421 oder FELSMANN und PAPE, B 927ff.): Veräußerungsgewinne aus Boden, Gebäuden und im speziellen Fall der Landwirtschaft aus dem Aufwuchs auf Boden sowie aus Anteilen an Kapitalgesellschaften können entsprechend der Übersicht 2 auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden.[6] Dabei ist bedeutsam, dass Veräußerungsgewinne aus Boden ohne Flächenrestriktionen auf andere Böden übertragen werden können. D.h., wenn z.B. hohe Veräußerungsgewinne durch Verkauf von 1 ha Rohbauland anfallen, können diese ebenso auf 0,5 ha wie auf 50 ha LF übertragen werden. Damit wird die Dimension des Flächennachfragepotenzials aus Veräußerungsgewinnen deutlich.

Übersicht 2: Übertragungsmöglichkeiten aufgedeckter stiller Reserven gemäß §§ 6b, c EStG bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

	Übertragung auf:				
	Boden	Aufwuchs auf Boden	Gebäude*	Abnutzb., bewegl. Anlagevermög.	Anteile an KapG
Veräußerung von:					
Boden	ja	ja	ja	nein	nein
Aufwuchs auf Boden	nein	ja	ja	nein	nein
Gebäuden	nein	nein	ja	nein	nein
Anteilen an Kapitalgesellschaften	nein	nein	ja**	ja**	ja

* Ebenfalls anwendbar für Erweiterungen, Ausbau und Umbau von Gebäuden.

** Übertragbarkeit gegeben, sofern es sich nicht um steuerfreie Transaktionen handelt.

Quelle: Eigene Zusammenstellung gemäß § 6b I Nr. 1-3, X EStG

Sollte die direkte gewinnneutrale Übertragung der stillen Reserven noch nicht möglich oder gewollt sein (d. h. 1 Jahr zurück oder im Jahr des Veräußerungsgewinns), kann über einen Zeitraum von 4 Jahren eine gewinnmindernde Rücklage in Höhe des Veräußerungsgewinns gebildet werden (§ 6b III EStG).[7] Somit ist eine gewinnneutrale Übertragung auch möglich, wenn entsprechende Reinvestitionsgüter erst

[5] Der § 6c EStG ist quasi als Anhang des § 6b EStG aufzufassen. Insoweit gelten die nachfolgenden Erläuterungen für den § 6b EStG prinzipiell auch für die Regelung gemäß § 6c EStG, die im Rahmen der Gewinnermittlungen gemäß § 4 III EStG oder § 13a EStG anzuwenden ist. Voraussetzungen sind lediglich besondere, laufend zu führende Verzeichnisse. Darüber hinaus ist § 6b EStG über § 8 KStG auch bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer anzuwenden. Die Norm ist somit rechtsformübergreifend anwendbar.

[6] Die Übertragbarkeit von Veräußerungsgewinnen aus Aufwuchs auf Boden, aus Gebäuden sowie aus Anteilen an Kapitalgesellschaften werden im Folgenden vernachlässigt. Sie sind gemäß der Übersicht für das Untersuchungsziel nicht oder wenig relevant.

[7] Für in Herstellung befindliche Gebäude kann die Zeit auf 6 Jahre verlängert werden (§ 6b III S. 3 EStG).

zu einem späteren Zeitpunkt angeschafft oder hergestellt werden.

Grundsätzlich muss ein Veräußerungstatbestand vorliegen. Entnahmen sind nicht begünstigt. Darüber hinaus müssen die veräußerten Wirtschaftsgüter mindestens 6 Jahre ununterbrochen im inländischen Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gewesen sein. Diese Restriktionen sind sehr wichtig, damit Grundstückshändlern und Spekulanten die Möglichkeit verwehrt wird, den § 6b EStG für sich nutzbar zu machen und Fehlallokationen des Kapitals vermieden werden. Die Anwendungsrestriktionen treffen jedoch auch noch andere Gruppen. Auch die Eigentümer landwirtschaftlicher Nutzflächen in den neuen Bundesländern können den § 6b EStG z. T. nicht nutzen. Diese Flächen befinden sich vorwiegend im Privatbesitz. Damit erfüllen sie nicht die Vorgabe, den Boden mindestens 6 Jahre im Betriebsvermögen gehalten zu haben. Dennoch verbleibt eine große Zahl von begünstigten Landwirten, die in Zukunft in Anbetracht des zunehmenden Niveaus von Boden im Betriebsvermögen, auch in den neuen Bundesländern, vom § 6b EStG profitieren. Wie hoch dieser Nutzen sein kann, wird in den folgenden Kapiteln erörtert.

Übersicht 3: Vorzüglichkeit von übertragbaren stillen Reserven in Höhe von 500.000 € auf andere Wirtschaftsgüter (Gebäude) in Abhängigkeit von der Nutzungsdauer, vom individuellen Steuersatz sowie vom Zinssatz im Vergleich zur Sofortversteuerung

		Steuerersparnis durch Zinsvorteil			
Steuersatz in v. H.	Zinssatz in v. H.	**ND 25 Jahre (Wirtschaftsgebäude)***		**ND 50 Jahre (Wohngebäude)**	
		absolut in €	in v. H. der Sofortversteuerung	absolut in €	in v. H. der Sofortversteuerung
40	4	75.023	38	114.071	57
	6	97.733	49	136.953	68
50	4	93.779	38	142.589	57
	6	122.166	49	171.190	68

* Gemäß § 7 IV S. 2 EStG beträgt die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgebäuden 33 Jahre, sofern keine kürzere Nutzungsdauer nachweisbar ist.

Quelle: Eigene Berechnungen

2.2 Ökonomische Wirkungsweise des § 6b EStG

Obwohl die Veräußerungsgewinne gemäß § 6b EStG zunächst steuerneutral auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden können, führt dies nicht zu einem Steuererlass, sondern nur zu einem Hinausschieben des Zeitpunktes der Gewinnrealisierung. Die Attraktivität scheint aufgrund der realen Zins- und Liquiditätsvorteile dennoch sehr hoch zu sein, da § 6b EStG in der Praxis vielfach genutzt wird (KANZLER, 1997: 256).

Ökonomischer Effekt übertragener Veräußerungsgewinne auf abnutzbare Wirtschaftsgüter

Durch eine Übertragung der Veräußerungsgewinne werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der Buchwert der neu angeschafften Wirtschaftsgüter reduziert. Sofern diese Güter der Abschreibung unterliegen, führen dadurch bedingte geringere Abschreibungsbeträge in den Folgejahren zu einem höheren Gewinnausweis. Bei in der Regel nicht abzuschreibendem Boden (vgl. dazu Teilwertabschreibung gemäß § 6 I EStG) würde sich aufgrund des geringeren Buchwertes der spätere Veräußerungsgewinn erhöhen. Eine vollständige Besteuerung tritt somit erst in dem Augenblick ein, in dem die Anlagegüter, auf die die stillen Reserven übertragen worden sind, abgeschrieben, veräußert oder entnommen werden. Abnutzbare Wirtschaftsgüter haben somit nur einen zeitlich befristeten Steuer- bzw. Zinsvorteil. Durch das reduzierte Abschreibungsvolumen wird die Versteuerung der stillen Reserven in die nahe Zukunft verlegt (vgl. (1) und Übersicht 3).

Steuervorteil aus der Steuerstundung (StV) bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern (z. B. Gebäude):

$$(1)\quad StV = VGw * S - 1/ND * VGw * S * \frac{q^{ND}-1}{q-1} * \frac{1}{q^{ND}}$$

VGw = Übertragbarer Veräußerungsgewinn
S = Maßgeblicher Ertrag- oder Grenzsteuersatz in v. H. (kumulierter Steuersatz ESt und SolZ).[8]
ND = Nutzungsdauer des abnutzbaren Wirtschaftsgutes, auf den der Veräußerungsgewinn übertragen wurde.
q = 1 + i (Zinssatz)

(1) zeigt die Differenz auf zwischen der sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinns (VGw * S) und der abgezinsten Steuerlast, die aufgrund einer geringeren Bemessungsgrundlage für die Abschreibung des Wirtschaftsgutes entstanden ist $\left(1/ND * VGw * S * \frac{q^{ND}-1}{q-1} * \frac{1}{q^{ND}}\right)$. Daraus resultiert der Steuervorteil aus der in die Zukunft verlagerten Besteuerung. Die höhere Steuerbelastung aus der jährlich geringeren AfA (1/ND * VGw * S) entspricht im Fall eines kon-

[8] Die Kirchensteuer wird vernachlässigt. Darüber hinaus wird S als konstant angenommen. Im Fall von Veräußerungsgewinnen bei in der Praxis vielfach maßgeblichen Baulandverkäufen entspricht diese Belastung häufig dem max. Grenzsteuersatz. Mit einem konstant hohen S wird nicht berücksichtigt, dass sich zu späteren Zeitpunkten steuerliche Veränderungen in Form von Tarif- oder Freibetragsänderungen ergeben können. So ist bei der langen Nutzungsdauer von Gebäuden nicht auszuschließen, dass der SolZ im Zeitablauf abgebaut wird oder wie im Fall des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 eine sukzessive Reduktion des Spitzensteuersatzes (auf 42 v. H. ab dem Jahr 2005) stattfindet. Schließlich besteht zu späteren Zeitpunkten evtl. die Möglichkeit, die Vergünstigungen gemäß §§ 16; 34 EStG zu nutzen. Daraus resultieren z. T. erhebliche zusätzliche Vergünstigungen, die nur durch kasuistische Veranlagungssimulationen abzubilden sind. Schließlich kann durch die Verteilung der Steuerlast (durch die im Zeitablauf verminderte Abschreibung) ein Progressionseffekt erzielt werden. Während ein sofort zu versteuernder Veräußerungsgewinn vielfach den Spitzensteuersatz bedingt, kann dieser in folgenden Jahren eventuell vermieden werden.

stant angenommenen Steuersatzes S einer Rente, die anschließend zu kapitalisieren ist ($\frac{q^{ND}-1}{(q-1)*q^{ND}}$), um die Vergleichbarkeit mit der sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinns zu gewährleisten.

Der Vorteil der „6b-Regelung" hängt somit insbesondere von der AfA (ND) aber auch vom Steuersatz S und vom Zinssatz i ab. Je länger die Nutzungsdauer des abnutzbaren Wirtschaftsgutes und je höher der kumulierte Steuersatz und der unterstellte Zinssatz, desto größer ist der daraus resultierende Steuer- bzw. Zinsvorteil.[9] Dies wird auch mit der Übersicht 3 deutlich, die mit den gegebenen Annahmen einen Zinsvorteil zwischen 38 und 68 v. H. der bei Sofortversteuerung entstehenden Steuerlast aufweist.

Darüber hinaus ist noch ein weiterer Zinsvorteil aus der Bildung Rücklage gemäß § 6b III EStG möglich, indem die Veräußerungsgewinne erst nach der maximal zulässigen Übertragungszeit von 4 bzw. 6 Jahren auf ein anderes Wirtschaftsgut übertragen werden. In diesem Fall würden sich die in der vorangehenden Übersicht ermittelten Zinsvorteile noch erhöhen.

Ökonomischer Effekt übertragener Veräußerungsgewinne auf nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter

Werden die stillen Reserven auf nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter (Boden) übertragen, ist die Vorzüglichkeit des § 6b EStG höher als bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern. Die Versteuerung der stillen Reserven kann bis zur Aufgabe oder Liquidation des (landwirtschaftlichen) Betriebs aufgeschoben werden. Die Laufzeit des zinslosen Steuerkredits ist somit praktisch unbegrenzt. Bei dauerhafter (unendlicher) Nutzung im Betriebsvermögen entspricht die Steuerstundung quasi einem Steuererlass.[10]

(2) $StV = VGw * S$

(2) verdeutlicht, dass Boden ein besonders begehrtes Reinvestionsobjekt im Vergleich zu abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist, da der 2. Teil des Terms von (1) nicht von VGw * S subtrahiert wird. Der Nutzen dieser Norm, insbesondere für die Landwirtschaft, offenbart sich besonders bei erheblichen Veräußerungsgewinnen mit hohen Grenzsteuersätzen. Allerdings wird derjenige Landwirt mit einer Steuer „bestraft", der aus dem Bodenvermögen aussteigt (FILTER, 1983: 47). Diese Zusammenhänge begründen eine erhöhte Nachfrage nach landwirtschaftlichen Nutzflächen zu höheren Preisen. Allerdings bleibt noch offen, inwieweit die Bodenpreise konkret beeinflusst werden können. Dies wird anhand einer deduktiven Zahlungsbereitschaftsanalyse partiell abgeleitet.

[9] Damit wird auch deutlich, dass die bis 31.12.1998 mögliche Übertragung auf bewegliche Wirtschaftsgüter (z.B. Maschinen), mit i.d.R. geringerer Nutzungsdauer, eine geringere Vorzüglichkeit aufweist.

[10] Diese Möglichkeit besteht auch in dem Fall begünstigter und wieder veräußerter Reinvestitionsgüter und daraus resultierenden Veräußerungsgewinnen, die wiederum auf begünstigte Reinvestitonsgüter (Boden) übertragen werden.

3. Der Einfluss des § 6b EStG auf die Zahlungsbereitschaft von Käufern landwirtschaftlicher Nutzflächen

3.1 Modellannahmen

Damit eine Zahlungsbereitschaftsanalyse in Form eines Vorteilsvergleichs zwischen der Reinvestition in Boden sowie anderen abnutzbaren Wirtschaftsgütern und der Sofortversteuerung angestellt werden kann, wird ausgehend von einem als homo oeconomicus agierenden Landwirt die Methode der Barwertmaximierung angewendet (KRUSCHWITZ, 2003: 65ff.). Dabei wird zunächst vereinfachend unterstellt, dass die absolute laufende Rendite aus den übertragenen Veräußerungsgewinnen mit der einer Alternativanlage (aus dem versteuerten Veräußerungsgewinn) inflationsbereinigt identisch ist. In Anbetracht der geringen Verzinsung von landwirtschaftlichen Nutzflächen kann diese Annahme als realistisch eingestuft werden (vgl. dazu auch KÖHNE und BAHRS, 1996: 23ff.).

(3) $VGw * i_{GR} = VGw * (P - S) * i_{Altern.}$

i_{GR} = Zins aus der Reinvestition in Boden
P = 100 v. H., d. h. diese Variable entspricht dem vollen „Vonhundertsatz".
$i_{Altern.}$ = Zins aus den sofort versteuerten Veräußerungsgewinn (Anlage in andere Güter).

Sollte (3) eine Ungleichung darstellen, wären in einem weiteren Schritt die laufenden Einkommensströme aus den Veräußerungsgewinnen in die Barwertermittlung zu implementieren. Davon wird hier aus Vereinfachungsgründen zunächst abgesehen. Ansonsten wäre Folgendes zu berücksichtigen: Es wären weitere ertragsteuerliche Aspekte zu berücksichtigen, sofern nicht von einem proportionalen Steuersatz ausgegangen werden kann, sondern progressive Steuertarife zu unterstellen sind. Wird im Einzelfall davon ausgegangen, dass $VGw * i_{GR} > VGw * (P - S) * i_{Altern.}$, dann wird die im Folgenden abgeleitete Zahlungsbereitschaft für Boden aufgrund der 6b-Regelung unterschätzt. Wenn $VGw * i_{GR} < VGw * (P - S) * i_{Altern.}$, dann werden die dargestellten Wirkungen überschätzt. Diese Annahmen sind nicht unproblematisch, zumal viele Landwirte aufgrund emotionaler/traditioneller Motive Boden kaufen, obgleich sowohl die laufende Rendite gemäß $VGw * i_{GR} < VGw * (P - S) * i_{Altern.}$ niedriger ist als auch kein höherer Barwert im Vergleich zur Alternative der Sofortversteuerung erzielbar ist.

3.2 Deduktive Zahlungsbereitschaftsanalyse

Mit den vorangestellten Annahmen lässt sich anhand von Modellrechnungen aufzeigen, inwieweit Landwirte mit „6b-begünstigten" Veräußerungsgewinnen bereit sein können, einen höheren Preis für landwirtschaftliche Nutzflächen zu zahlen.[11] Ausgangspunkt ist zunächst die Zahlungsbereitschaft für Boden, ohne den ertragsteuerlichen Aspekt der „6b-Regelung" zu berücksichtigen (x_{norm}). Die originäre

[11] Dabei ist der Fall eines Monopsonisten auszuschließen (insbesondere bei Teilflächen). Ein einzelner Nachfrager am regionalen Markt für landwirtschaftliche Teilflächen dürfte auch wohl selten relevant sein.

Zahlungsbereitschaft ohne § 6b EStG resultiert aus dem Ertragswert der Nutzflächen sowie weiteren wertbestimmenden Faktoren (wie z. B. potenzieller Wertsteigerungen aufgrund zukünftig erwarteter Nutzungsänderungen). Inwieweit diese Zahlungsbereitschaft durch die Steuernorm gemäß § 6b EStG beeinflusst wird, lässt sich analytisch ableiten.*

(4) $x_{max\text{-}1} = x_{norm} + x_{norm} * \frac{S}{P-S}$

Bedingung: $VGw \geq x_{max\text{-}1}$

Mit:

x_{max} = Maximale Zahlungsbereitschaft ausgedrückt als maximal zu zahlender Preis für Boden (unabhängig von der Flächeneinheit) oder als dimensionsloser Index (vgl. z. B. Abbildung 1) aufgrund der wirtschaftsgutgebundenen Rücklage gemäß § 6b EStG. Dabei wird zwischen $x_{max\text{-}1}$ ($VGw \geq x_{max\text{-}1}$) und $x_{max\text{-}2}$ ($VGw < x_{max\text{-}1}$) differenziert (Steigungsparameter). D. h., die Relation des Veräußerungsgewinns zum tatsächlichen Kaufpreis ist bedeutend. Entspricht der Veräußerungsgewinn dem tatsächlichen Kaufpreis oder übersteigt er ihn, ist eine volle Übertragung und damit auch eine entsprechend hohe Zahlungsbereitschaft vorhanden (vgl. dazu (4)). Übersteigt der Veräußerungsgewinn nicht den tatsächlichen Kaufpreis reduziert sich vergleichsweise die Zahlungsbereitschaft (vgl. dazu (5)).

x_{norm} = Zahlungsbereitschaft ohne Berücksichtigung ertragsteuerlicher Erwägungen gemäß § 6b EStG (Ortsparameter)

* Flächen werden nicht wieder veräußert oder aus dem Betriebsvermögen entnommen. Gemäß dem deutschen Einkommensteuerrecht ist diese Annahme realistisch, da auch bei der Einstellung der aktiven landwirtschaftlichen Tätigkeit aus ertragsteuerlicher Sicht noch ein luf Betrieb bestehen kann (z. B. im Rahmen der Verpachtung).

Die obere Linie der Abbildung 1 verdeutlicht, dass bei einem deutschen Landwirt mit Veräußerungsgewinnen aus dem Verkauf von Boden aufgrund der Rücklagenregelung die Zahlungsbereitschaft für landwirtschaftliche Nutzflächen bis zum Doppelten der ursprünglichen Zahlungsbereitschaft ohne ertragsteuerliche Erwägungen gemäß § 6b EStG ansteigen kann (unbegrenzter Begünstigungszeitraum). Beläuft sich der maßgebliche Ertragsteuersatz auf 50 v. H., beträgt $x_{max\text{-}1}$ genau das Doppelte von x_{norm} (der Faktor für die Zahlungsbereitschaft beträgt 2), da $x_{norm} * \frac{S}{P-S} = x_{norm}$.

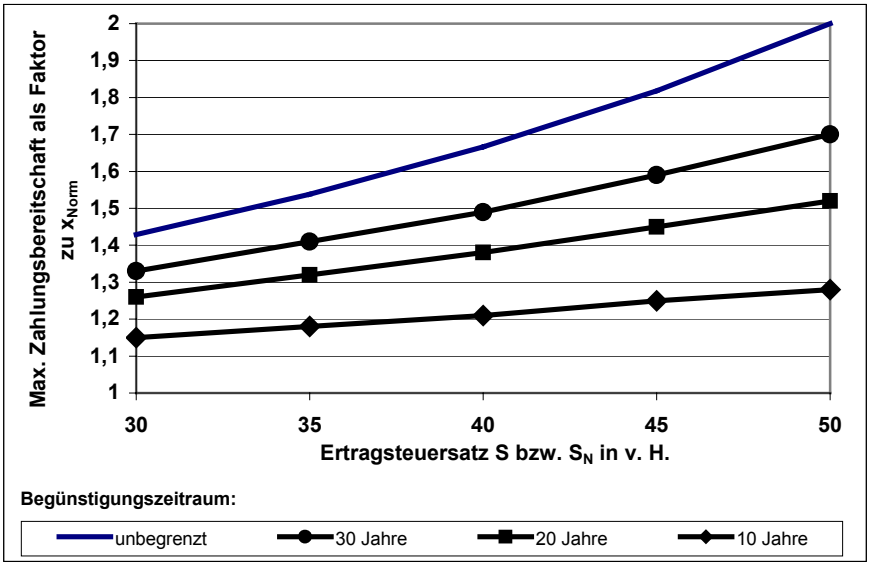
Fällt der maßgebliche Ertragsteuersatz (S) für die Veräußerungsgewinne auf 40 v. H., steigt die maximale Zahlungsbereitschaft $x_{max\text{-}1}$ immer noch um 67 v. H. im Vergleich zu x_{norm} an. Für diese Landwirte gilt, dass sie Boden preisunelastischer nachfragen als andere Landwirte, die den Bodenkauf lediglich aus ihren Grundrenten finanzieren können (oder wollen).

Bis zu dem Punkt $x_{max\text{-}1}$ ist der Landwirt aus ertragsteuerlicher Sicht bereit, Land zu erwerben, da er im Vergleich zur normalen sofortigen Ertragbesteuerung genau an diesem Punkt einen identischen pekuniären Nutzen hat. Jedes Gebot für landwirtschaftlichen Boden, das niedriger liegt als $x_{max\text{-}1}$, hat insoweit einen Nutzenvorteil. Diese Annahme trifft jedoch nur zu, sofern der übertragbare Veräußerungsgewinn auch mindestens das Niveau von $x_{max\text{-}1}$ hat. Ansonsten gilt:[12]

(5) $x_{max\text{-}2} = x_{norm} + VGw * S$ mit $VGw < x_{max\text{-}1}$

Hat der Landwirt z.B. die Möglichkeit, Teilflächen mit einer originären Zahlungsbereitschaft (x_{norm}) in Höhe von 100.000 € zu erwerben, der übertragbare Veräußerungsgewinn (VGw) beträgt jedoch nur 20.000 €, so wird die Zahlungsbereitschaft für die Teilfläche insgesamt entsprechend niedriger ausfallen, da die maximale steuerliche Ersparnis mit einem angenommenen max. Steuersatz in Höhe von 50 v. H. auch nur 10.000 € beträgt. $X_{max\text{-}2}$ beträgt somit 110.000 €. Die grundsätzliche Wirkung des § 6b EStG

Abbildung 1: Entwicklung der Zahlungsbereitschaft von Landwirten bei landwirtschaftlichen Nutzflächen mit „6b-begünstigten" Veräußerungsgewinnen in Abhängigkeit vom Ertragsteuersatz und in Abhängigkeit vom steuerlichen Begünstigungszeitraum (Besitzzeit bis zur Versteuerung) bei einem Zinssatz von 6 v. H.*



* Bedingung: Ausreichend hoher Veräußerungsgewinn ($\geq x_{max\text{-}1}$) und keine weiteren Reinvestitionsalternativen. Der spätere Veräußerungspreis bleibt inflationsbereinigt konstant.

Quelle: Eigene Berechnung und Darstellung

[12] $x_{max\text{-}2}$ und x_{norm} sind im Rahmen von (5) nicht als dimensionslose Indices sondern lediglich mit konkreten Zahlen verwendbar. Für die weitere Vorgehensweise ist dies irrelevant, da im Folgenden von $VGw \geq x_{max\text{-}1}$ ausgegangen wird.

bleibt davon jedoch unberührt, so dass im Folgenden weiterhin gemäß (4) argumentiert wird.

Zahlungsbereitschaft bei begrenztem Begünstigungszeitraum

Abbildung 1 zeigt ebenso auf, dass die Zahlungsbereitschaft neben dem maßgeblichen Ertragsteuersatz auch von der Nutzungsdauer des begünstigten Bodens im Betriebsvermögen abhängt (Begünstigungszeitraum). Sofern der Entscheider (Landwirt) davon ausgeht, das begünstigte Reinvestitionsgut (die landwirtschaftliche Nutzfläche) nach der Zeit N wieder zu veräußern, ist die analytisch abgeleitete Zahlungsbereitschaft zu modifizieren. Aufgrund des späteren Verkaufs ist die Steuerzahlung durch den entstehenden Veräußerungserlös im Vergleich zum Zeitpunkt 0 (Sofortversteuerung) bis zum Zeitpunkt N nur aufgeschoben. Insoweit hat der Steuerpflichtige ausschließlich Zinsvorteile.

Diese hängen vom maßgeblichen Ertrag- oder Grenzsteuersatz und vom Zeitpunkt N des Wiederverkaufs ab (sofern nicht wieder auf ein anderes Wirtschaftsgut übertragen wird). Darüber hinaus ist der unterstellte Diskontierungszinssatz bedeutend.

Sofern von konstanten Wiederveräußerungserlösen ausgegangen werden kann, ist die zum Zeitpunkt N anfallende Ertragsteuerbelastung auf den (später) anfallenden Veräußerungsgewinn zu berechnen. Zu diesem Zweck kann der in Zukunft anfallende maßgebliche Ertrag- oder Grenzsteuersatz (S_N) abgezinst werden. Das Ergebnis ist die auf die Gegenwart anzunehmende Ertragsteuerbelastung auf den übertragenen Veräußerungsgewinn (S_0).

$$(6) \quad S_0 = S_N * \frac{1}{q^N}$$

Mit:

S_0 = Maßgeblicher Ertrag- oder Grenzsteuersatz S diskontiert auf den Zeitpunkt 0 (Zeitpunkt der Sofortversteuerung bzw. des übertragenen Veräußerungsgewinns auf ein Reinvestitionsgut oder in die Rücklage).

S_N = Maßgeblicher Ertrag- oder Grenzsteuersatz S zum Zeitpunkt N, der hier vereinfachend mit S_0 gleichgesetzt wird.

N = Zeitraum von der Übertragung des Veräußerungsgewinns auf ein begünstigtes Wirtschaftsgut bis zur Wiederveräußerung des Wirtschaftsgutes bei gleichzeitiger Ertragbesteuerung.

Damit die Zahlungsbereitschaft für landwirtschaftliche Nutzflächen und der neuen Annahme ermittelt werden kann, ist (4) im Zusammenhang mit (6) zu modifizieren (für Bedingung $VGw \geq x_{max-1}$):

$$(7) \quad \text{Mit } x_{max-1} = x_{norm} + x_{norm} * \frac{S - S_0}{P - (S - S_0)}$$

$S\text{-}S_0$ ist dabei die Steuer- bzw. Zinsersparnis aufgrund der späteren Versteuerung des Veräußerungsgewinns analog zu S in (4). Genau diese Steuerersparnis führt mit (6) und (7) zu:

$$(8) \quad x_{norm} + x_{norm} * \frac{S - S_N / q^N}{P - (S - S_N / q^N)}$$

Die Abbildung 1 verdeutlicht, dass mit zunehmender Ertragsteuerbelastung und zunehmend angestrebter Besitzzeit des Reinvestitionsgutes bzw. des steuerlichen Begünstigungszeitraumes die Zahlungsbereitschaft des Steuerpflichtigen zunimmt. In diesem Fall wurde ein Zinsansatz in Höhe von 6 v. H. unterstellt. Je höher der Zinssatz gewählt wird, umso höher wird die Zahlungsbereitschaft als Faktor zu x_{norm} ausfallen. Allerdings kann dieser Faktor nicht das Niveau der Zahlungsbereitschaft im Vergleich zur dauerhaften Nutzung im Betriebsvermögen annehmen, der bei einem maßgeblichen Ertragsteuersatz in Höhe von 50 v. H. den Faktor 2 erreicht. Bei einer vergleichbaren Steuerbelastung nimmt dieser Faktor lediglich den Wert 1,7 an, wenn eine 30jährige Besitzzeit und ein Zins in Höhe von 6 v. H. unterstellt wird.

Zahlungsbereitschaft mit Reinvestitionsalternativen

Die Zahlungsbereitschaft für landwirtschaftliche Nutzflächen wird ebenso verringert, wenn Reinvestitionsmöglichkeiten (insbesondere in Gebäude) bestehen. In diesem Fall ist der potenzielle Übertragungsvorteil (Zinsvorteil bei konstanten Steuersätzen) auf Gebäude von dem Übertragungsvorteil für die landwirtschaftlichen Nutzflächen (x_{max}), als Opportunitätskosten wieder abzuziehen.[13] D.h., die maximale Zahlungsbereitschaft würde um diesen Vorteil wieder sinken. Damit würde gelten (für Bedingung: $VGw \geq x_{max-1}$):

$$(9) \quad x_{max-1RIA} = x_{norm} + x_{norm} * \frac{S}{P - S} \text{ - StV (des betreffenden Wirtschaftsgutes)}$$

Mit

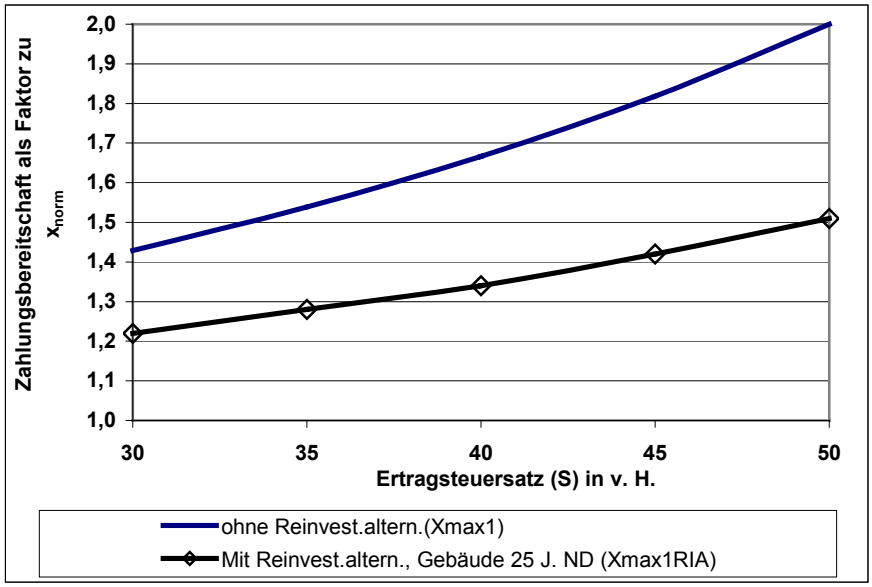
$x_{max-1RIA}$ = Maximale Zahlungsbereitschaft für Boden unter Berücksichtigung von Übertragungsmöglichkeiten auf abnutzbare Wirtschaftsgüter als Reinvestitionsalternative (RIA).

Der Steuervorteil (StV) für alternative abnutzbare Wirtschaftsgüter wurde bereits gemäß (1) dargestellt. Damit der Steuervorteil einer Reinvestition in Boden unter Berücksichtigung von anderen Reinvestitionsalternativen kalkuliert werden kann, ist zunächst x_{max-1} festzustellen, damit die Höhe des übertragbaren Veräußerungsgewinns im Fall von Reinvestitionsalternativen feststeht. Mit der daraus folgenden Voraussetzung $VGw = x_{max-1}$ gilt:

$$(10) \quad x_{max-1RIA} = x_{norm} + x_{norm} * \frac{S}{P - S} - \left(x_{max-1} * S - 1/ND * x_{max-1} * S * \frac{q^{ND} - 1}{q - 1} * \frac{1}{q^{ND}} \right)$$

[13] Daneben könnte auch noch die Zahlungsbereitschaft für landwirtschaftliche Nutzflächen im Kontext mit weiteren ertragsteuerlichen Vergünstigungen (§§ 16 und 34 EStG) analysiert werden, die auch einen erheblichen Einfluss auf die Zahlungsbereitschaft haben könnten. Aber aufgrund des geringen Nutzungsspielraums des § 16 EStG und der fehlenden Relevanz für fortzuführende landwirtschaftliche Betriebe wird diese Alternative vernachlässigt.

Abbildung 2: Entwicklung der Zahlungsbereitschaft von Landwirten bei landwirtschaftlichen Nutzflächen mit „6b-begünstigten" Veräußerungsgewinnen in Abhängigkeit vom Ertragsteuersatz ohne und mit Reinvestitionsalternative*



* Wirtschaftsgebäude, ND = 25 Jahre,
Zinssatz = 6 v. H., X_{max-1} mit unbegrenztem Begünstigungszeitraum.
Quelle: Eigene Berechnung und Darstellung

Die Abbildung 2 verdeutlicht, dass die maximale Zahlungsbereitschaft für Boden im Vergleich zur Abbildung 1 abnimmt, wenn Reinvestitions alternativen bestehen. Allerdings kann der Faktor der maximalen Zahlungsbereitschaft für landwirtschaftliche Nutzflächen immer noch mehr als 1,5 in Bezug auf x_{norm} betragen. Dieses Ergebnis lässt sich anhand der Übersicht 3 exemplarisch veranschaulichen. Demnach wird die vielfach für Landwirte relevante Option unterstellt, Wirtschaftsgebäude (z.B. Stall oder Scheune mit ND = 25 Jahre) zu errichten. Daraus resultiert für den Steuerpflichtigen bei einem begünstigten Veräußerungsgewinn in Höhe von 500.000 €, einem Steuersatz von 50 v.H. und einem unterstellten Zins von 6 v.H., ein Zinsvorteil aus der Steuerstundung in Höhe von 122.166 €. Erwirbt der Steuerpflichtige Boden, der nicht wieder veräußert werden soll, resultiert daraus eine Steuerbefreiung in Höhe von 250.000 €. Ohne Reinvestitionsalternative würde der Steuerpflichtige einen Mehrbetrag für landwirtschaftliche Nutzflächen zahlen, der bis an diese Steuervergünstigung in Höhe von 250.000 € heranreicht. Ist die beschriebene Reinvestitionsalternative vorhanden, beträgt der steuerliche Vorteil für Boden nur noch 127.834 € (Differenz aus 250.000 € und 122.166 €). Ist der Steuerpflichtige indifferent zwischen Boden sowie Gebäude, so darf er aus ökonomischer Sicht nur noch mit dem Steuervorteil in Höhe von 127.834 € kalkulieren. Beträgt x_{norm} 250.000 €, wäre der Steuerpflichtige ohne Reinvestitionsalternative bereit gewesen, bis zu 500.000 € (x_{max}) dafür zu zahlen. Mit der Reinvestionsalternative ist er bereit, lediglich 377.834 € zu zahlen. Daraus ergibt sich ein Faktor für die max. Zahlungsbereitschaft (x_{max}) in Höhe von 377.834/250.000 = 1,51.

4. Partielle Auswirkungen erhöhter Zahlungsbereitschaften auf den landwirtschaftlichen Bodenmarkt

4.1 Nachfrage und Angebot auf dem Bodenmarkt

Werden Veräußerungsgewinne auf Boden übertragen, so wirkt diese Möglichkeit quasi wie eine zweckgebundene Einkommenserhöhung auf die Landwirte. In der Abbildung 3 wird ein stark vereinfachtes Schema einer potenziellen Nachfrage- und Angebotsfunktion für landwirtschaftliche Nutzflächen unterstellt, bei der die Wirkungen dieser Einkommenserhöhung auf den Bodenmarkt abgeleitet werden.[14] Dabei ist die Nachfrage preiselastischer als das Angebot. Aufgrund der zweckgebundenen Einkommenserhöhung durch § 6b EStG ergibt sich eine Verschiebung der Nachfragekurve nach rechts oben. Der Preis würde sich von P_1 auf P_2 erhöhen bei simultan mehr gehandelten Boden M_2. Gleichzeitig muss aber auch aufgrund dieser steuerlichen Vergünstigung von einer sich verschiebenden Angebotskurve ausgegangen werden. Der § 6b EStG bietet auch einen Anreiz zu verkaufen. Damit würde sich ein Preis P_3 bei einem gehandeltem Boden von M_3 einstellen.

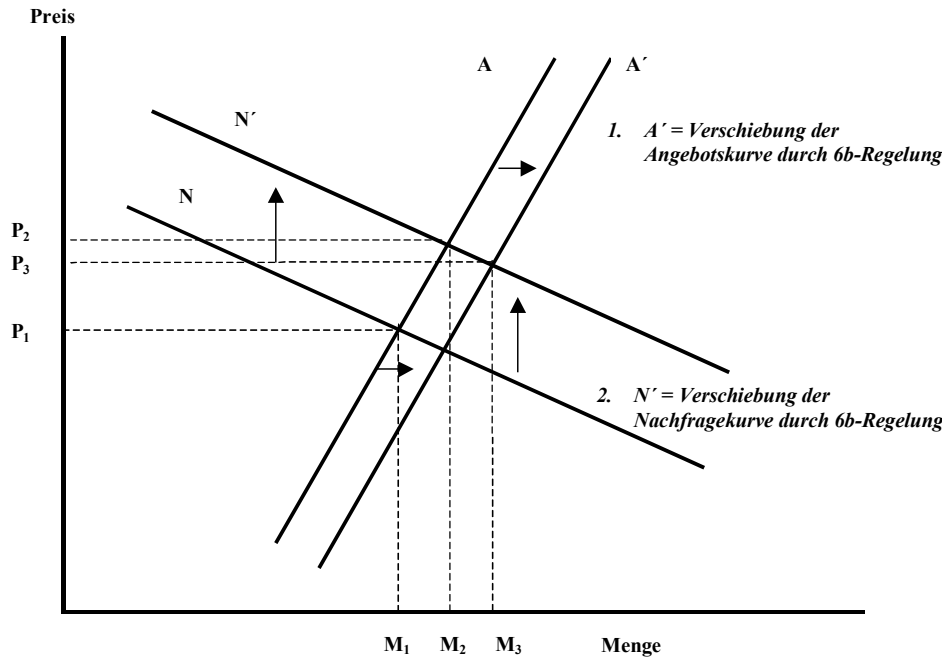
Die Annahme einer relativ preiselastischen Nachfrage (zumindest partiell) leitet sich daraus ab, dass insbesondere Landwirte bereit sind, Flächen in Abhängigkeit ihrer Ertrags- und Vermögenspotenziale zu erwerben. Dabei ist davon auszugehen, dass mit zunehmendem Preis die Preiselastizität für landwirtschaftliche Nutzflächen abnehmen wird. Im hochpreisigen Bereich sind vielfach Spekulanten, institutionelle Anleger oder auch Landwirte mit begünstigten Veräußerungsgewinnen anzutreffen.

Die Preiselastizität des Angebotes ist dagegen geringer einzuschätzen. Auch massive Preiserhöhungen können das Angebot vielfach nur wenig verstärken.[15] Dies kann u.a.

[14] Die einfache Darstellung der Nachfrage und des Angebotes wird aus didaktischen Gründen gewählt. Tatsächlich dürfte z.B. in der Praxis der Verlauf der Nachfragekurve im oberen Bereich, u. a. aufgrund der Steuernorm gemäß § 6b EStG sowie spekulativer Elemente, weniger preiselastisch sein. Im unteren Bereich dürfte sie wahrscheinlich elastischer verlaufen. Zur Komplexität zu schätzender und darzustellender Nachfrage- und Angebotsfunktionen vgl. HÖPER (1985: 100ff.).

[15] Insbesondere im oberen Bereich der Angebotskurve wird eine sehr geringe Elastizität vorliegen, da der Boden als Ganzes unvermehrbar ist und somit nicht zunehmen kann. Lediglich durch das Kultivieren von Ödland oder das Trockenlegen von Gewässern ist die landwirtschaftliche Nutzfläche auszuweiten (sofern von Begrenzungen durch den Umwelt- oder Naturschutz abgesehen wird).

Abbildung 3: Partielle veränderte Nachfrage- und Angebotsentwicklung auf Bodenteilmärkten durch die Regelung gemäß § 6b EStG *



* Die Nachfragekurve N´ wird wahrscheinlich in der Realität nicht wie in diesem Beispiel vereinfachend parallel nach oben rechts verschoben, weil spekulativ oder institutionell orientierte Anleger (die dem oberen Bereich der Nachfragekurve vermehrt zuzurechnen sind) evtl. mehr Anlagealternativen im Sinne einer „6b-Rücklage" aufweisen können, die eine Reinvestition in landwirtschaftliche Nutzflächen weniger attraktiv erscheinen lassen. Allerdings wird der klassische Landwirt als Nachfrager vorwiegend von Bedeutung sein, der sich auf Boden als Reinvestitionsgut kapriziert. Spekulanten haben z.B. aufgrund des Grundstücksverkehrsgesetzes nur bedingt Zugang zum landwirtschaftlichen Bodenmarkt.

Quelle: Eigene Darstellung

folgendermaßen begründet werden: Anbieter auf dem Bodenmarkt sind Nichtlandwirte und Landwirte. Nichtlandwirte zählen zweifellos zu Anbietern von landwirtschaftlichen Nutzflächen, wenn der Preis ein angemessenes Niveau erreicht. Allerdings sind Landwirte in der Regel daran interessiert, den Flächenanteil zu vergrößern und nicht zu verkleinern. Sie sind bestrebt, insbesondere bei flächenabhängiger Produktion und bei der Möglichkeit, Effekte der Größendegression zu nutzen, weitere Flächen zu erwerben. Bei flächenunabhängiger Produktion führen die Richtlinien des Umweltschutzes und des Steuerrechtes (Gewerblichkeit) zwangsläufig dazu, über die Fläche zu wachsen.

Landwirte sind häufig nur dann zu den Anbietern von landwirtschaftlichen Nutzflächen zu zählen, wenn Liquiditätsschwierigkeiten oder gar drohende Insolvenz sowie ein erzielbares Preisniveau, dass ein Vielfaches des landwirtschaftlichen Nutzungswertes entspricht (z. B. Bauland) einen Anreiz bieten, Flächen zu veräußern (vgl. dazu BECKER, 1981: 360ff. sowie FILTER, 1983: 47f.). Weiterhin resultiert eine geringe Angebotsverschiebung aus der nur teilweise bestehenden Möglichkeit für Anbieter, die Regelung gemäß § 6b EStG nutzen zu können. Nach dieser Norm müssen die Steuerpflichtigen die begünstigten Wirtschaftsgüter mindestens 6 Jahre im Betriebsvermögen gehalten haben (vgl. dazu Kapitel 2.1). Anbieter, die ihre Flächen im Privatvermögen halten, können von dieser Regelung nicht profitieren.[16] Schließlich ist der Hebeleffekt der Angebotswirkung von § 6b EStG auf die Nachfrage zu berücksichtigen (vgl. Kapitel 2.1). So kann ein Angebot von 1 ha (Bauland) eine höhere Nachfrage induzieren, die ein Vielfaches der Angebotsfläche entspricht. Damit wird der Verschiebungseffekt der Angebotskurve wahrscheinlich vergleichsweise marginal bleiben, wenn gleichzeitig davon auszugehen ist, dass Landwirte als Anbieter von landwirtschaftlichen Nutzflächen keine große Gruppe darstellen.

Die bisherigen Darstellungen führen zu der Annahme, dass die Nachfrage preiselastischer ist als das Angebot und gleichzeitig die Verschiebung der Angebotsfunktion aufgrund des Anreizes durch die „6b-Regelung" geringer ausfällt als bei der Nachfragefunktion. Daraus resultieren z.T. erheblich steigende Bodenpreise.[17] In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob diese Entwicklung überhaupt aus betriebs- und volkswirtschaftlicher Sicht erwünscht ist.

4.2 Der Bodenpreis und die Wettbewerbsfähigkeit

Grundsätzlich bedingen höhere Bodenpreise steigende Produktionskosten. Zur Steigerung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Landwirtschaft wären jedoch geringe Produktionskosten wünschenswert. Im Folgenden wird deshalb analysiert, inwieweit die Flächenkosten im Allgemeinen sowie die Bodenpreise im Besonderen die Wettbewerbsfähigkeit der Landwirtschaft beeinflussen können.

Kosten, die mit dem Produktionsfaktor Boden zusammenhängen, zählen zu den Flächenkosten. Dazu gehören die Grundsteuer, die Beiträge zur Berufsgenossenschaft (sofern flächenabhängige Beiträge gezahlt werden und nicht die Arbeitseinheiten maßgeblich sind), die Flurbereinigungs- und Meliorationskosten, Wasser- und Wegelasten und insbesondere die Pacht bzw. der Pachtansatz oder die Zins-

[16] Ungeachtet der Spekulationsgewinne (vgl. § 23 EStG) sowie der Veräußerungsgewinne bei spezifischen Anteilen an Kapitalgesellschaften (vgl. § 17 EStG), sind Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Privatvermögen nicht steuerpflichtig.

[17] Treffen mehr als ein Nachfrager mit „6b-Rücklagen" in einem Teilmarkt aufeinander, ist die Wahrscheinlichkeit hoher Bodenpreise in Form realisierter max. Zahlungsbereitschaften sehr hoch. Dies kann ebenso zutreffen, wenn der Anbieter über die Existenz dieser Rücklage informiert ist.

kosten bzw. der Zinsansatz. Im Fall des Landkaufs sind in der landwirtschaftlichen Kostenrechnung die Zinskosten bzw. der Zinsansatz maßgeblich (vgl. Übersicht 4).[18]

Übersicht 4: Entwicklung des Betriebszweigergebnisses eines exemplarischen Ackerbaubetriebs in Abhängigkeit vom Kaufpreis der Flächen (Angaben in ha)

Kaufpreis in €	**10.000**	**20.000**	**30.000**
Summe Leistungen	1.400	1.400	1.400
Flächenkosten			
Zins/Zinsansatz (6v. H.)	**600**	**1.200**	**1.800**
Sonstige Flächenkosten	20	20	20
Summe Flächenkosten	620	1.220	1.820
Summe Direktkosten	250	250	250
Summe Arbeitserledigungskosten	450	450	450
Kosten für Lieferrechte	10	10	10
Summe Gebäudekosten	40	40	40
Summe sonstige Kosten	20	20	20
Summe Kosten insgesamt	1.390	1.990	2.590
Saldo Leistungen und Kosten	**10**	**-590**	**-1.190**

Quelle: Eigene Berechnung und Darstellung gemäß DLG, 2000 (siehe andere Literaturverweise)

Wird ein Zins oder Zinsansatz in Höhe von 6 v.H. unterstellt, so sind in der Regel Kaufpreise von mehr als 10.000 € nicht mehr zu rechtfertigen. Allein die Verdopplung der Bodenpreise führt in diesem Beispiel zu erhöhten Produktionskosten von mehr als 40 v.H., d.h. die Produktionskosten reagieren sehr elastisch auf Veränderungen der Bodenpreise. Bereits bei Kaufpreisen von 20.000 €/ha müsste sich bei einem durchschnittlichen Getreideertragsniveau der Verkaufspreis für das Getreide annähernd verdoppeln, damit kein negativer Saldo aus Leistungen und Kosten entsteht. Werden die deutschen Bodenpreise im internationalen Kontext analysiert, zeigt sich die eingeschränkte internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Landwirtschaft aufgrund der aus Ertragswertperspektive überhöhten Bodenpreise (EUROSTAT, 1997: 5ff.).

Die Regelung gemäß § 6b EStG könnte weiterhin zu der aus volkswirtschaftlicher Sicht nicht erwünschten Entwicklung führen, dass der Boden nicht zum besten Wirt wandert. Vielfach wird in diesem Zusammenhang der Einwand gebracht, dass die Pachtmärkte eine Ausgleichsfunktion einnehmen würden. Der Landwirt wäre nicht darauf angewiesen, landwirtschaftliche Nutzflächen zu kaufen. Allerdings sind viele Situationen denkbar, bei der ein Kauf für den Landwirt zweckmäßiger ist bzw. keine Option zur Pacht besteht. Ein Kauf von Flächen sichert den Flächenbestand des Betriebes, der vor dem Hintergrund der sich weiter verändernden Steuer- sowie Umweltgesetzgebung zunehmend bedeutender wird (bodengebundene Produktion). Eine nachhaltige Betriebsexistenz wird vielfach mit ausreichend vorhandenen Flächen verbunden, die über den Pachtmarkt nicht grundsätzlich gewährleistet werden können. Weiterhin sind Kaufszenarien denkbar, bei denen die an eigene Flächen angrenzenden Grundstücke zum Kauf (jedoch nicht zur Pacht) angeboten werden. In diesem Fall ist der Landwirt bestrebt, daraus resultierende Vorteile für sich nutzbar zu machen.[19] Darüber hinaus ist es aus agrarpolitischer Sicht nicht zu vernachlässigen, dass die bisherigen (flächengebundenen) Preisausgleichszahlungen durch die EU ihr Ziel verfehlen, solange der Boden nicht auch im Eigentum der aktiven und wachstumswilligen Landwirte ist und ein Teil der Preisausgleichszahlungen auf die Flächeneigentümer überwälzt wird.[20] Solange flächengebundene Ausgleichszahlungen existieren, sollte die Agrarpolitik auch bestrebt sein, dass die aktiven und insbesondere auch wachstumswilligen Landwirte ein Höchstmaß dieser Förderung für sich beanspruchen können. Viele „6b-Landwirte" sind aktiv. Allerdings gibt es vor dem Hintergrund der ertragsteuerlichen Besonderheiten in der Landwirtschaft viele nicht mehr aktive Landwirte, die dennoch aus ertragsteuerlicher Sicht Landwirte sind.[21] Aus agrarpolitischer Sicht ist es fraglich, ob diese Gruppe tatsächlich von den EU-Direktzahlungen profitieren sollte.

Wie die Vergangenheit gezeigt hat, scheuen sich viele Landwirte auch nicht davor, landwirtschaftliche Nutzflächen in weit entfernten Regionen zu erwerben. „6b-Landwirte" sind durch die personengebundene Anknüpfung dieser Norm auch in der Lage, ortsferne Flächen zu erwerben, sofern gewährleistet wird, dass die neu erworbenen Flächen auch zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen zu zählen sind. Dies bedeutet, dass sich potenzielle Erwerber landwirtschaftlicher Nutzflächen im gesamten Bundesgebiet mit der Konkurrenz solcher „6b-Landwirte" auseinandersetzen müssen. D.h., die Preisverzerrungen können nicht nur in Ballungsgebieten auftreten, sondern auch im gesamten Bundesgebiet. Gemäß der oben genannten Theorie weicht der ökonomisch agierende Landwirt dann regional aus, wenn x_{max-1} überschritten wird (zuzüglich eventuell anfallender Transaktionskosten wie Wege- und Informationskosten). Sofern damit verbunden sein sollte, dass auch weniger erfolgreiche Landwirte (aus ertragswirtschaftlicher Sicht) gute und wachstumswillige ortsansässige Landwirte verdrängen, wäre dieser Trend aus volkswirtschaftlicher Sicht nicht wünschenswert.

[18] Im Rahmen von horizontalen Betriebsvergleichen wird die Pacht bzw. ein Pachtansatz gewählt, der aus dem allgemeinen Pachtmarkt ableitbar sein kann, damit eine Vergleichbarkeit mit anderen Betrieben generiert werden kann, unabhängig von den steuerlichen Bilanzansätzen für landwirtschaftliche Nutzflächen (vgl. DLG, 2000: 36). Ansonsten würden z.B. Buchwerte von 0 € für Boden aufgrund übertragener „6b-Rücklagen" zu unangemessenen (in diesem Fall zu hohen) Vergleichsergebnissen führen.

[19] Dieser Punkt kann erheblich dafür sprechen, dass landwirtschaftliche Nutzflächen mehr auf der Basis des Ertragswertes gehandelt werden sollten. Angrenzende Eigentümer sind theoretisch in der Lage, höhere Preise zu zahlen, da die Bewirtschaftungskosten bei gleichbleibenden Erträgen sinken können.

[20] Vgl. dazu auch MANEGOLD (2003: 13) aber auch die Vorschläge der Europäischen Kommission zur Reform der gemeinsamen Agrarpolitik im Hinblick auf die betriebsbezogenen Zahlungen, die stärker von der Fläche entkoppelt werden sollen.

[21] Viele ehemalig aktive Landwirte wollen den Status des landwirtschaftlichen Betriebes aufrecht erhalten, weil damit Steuervergünstigungen erzielt werden (z.B. §§ 13; 13a EStG im Fall geringfügig selbstbewirtschafteter Flächen) oder eine Aufdeckung der stillen Reserven vermieden wird.

Schließlich ist zu berücksichtigen, dass im Rahmen der Reformdebatten über die Erbschaftsteuer, ein verkehrswertorientierter Ansatz als Bemessungsgrundlage für landwirtschaftliche Nutzflächen diskutiert wird (ENGEL, 2003: 76ff.). Sollte sich eine derartige Bemessungsgrundlage durchsetzen, würde sie sich an den regional maßgeblichen Bodenrichtwertpreisen orientieren, die insbesondere durch den § 6b EStG beeinflusst sein können und somit in kaum einem Zusammenhang mit der Ertragsfähigkeit stehen. Auch hier würden insbesondere die Landwirte bestraft werden, die keine „6b-Vergünstigung" in Anspruch nehmen konnten. Sie müssen eventuell eine höhere Erbschaftsteuer aufgrund hoher Bodenrichtwertpreise zahlen, weil andere Bodeneigentümer ihre Flächen an „6b-Begünstigte" abgegeben haben. Dies entspricht weder dem Leistungsfähigkeits- noch dem Äquivalenzprinzip.

5. Schlussfolgerungen

Die vorangegangenen Kalkulationen haben gezeigt, dass aufgrund des § 6b EStG je nach Bodenmarkt (Anzahl sowie Art der Nachfrager und Anbieter) die Zahlungsbereitschaft für landwirtschaftliche Nutzflächen erheblich ansteigen kann. In Abhängigkeit vom maßgeblichen Ertragsteuersatz für die Veräußerungsgewinne aus Boden sowie in Abhängigkeit vom Zinssatz und von bestehenden Reinvestionsalternativen kann die Zahlungsbereitschaft auf das 1,5- bis 2-Fache der ursprünglichen Zahlungsbereitschaft ansteigen. Zwar lassen sich durch diese ertragsteuerliche Regelung die allgemein hohen Preise für landwirtschaftliche Nutzflächen nicht allein erklären, die weit über den aus produktionswirtschaftlicher Sicht vertretbaren Werten liegen. Dennoch forciert § 6b EStG diese Entwicklung. Der Preiseffekt ist besonders in Ballungszentren aufgrund von § 6b EStG stark ausgeprägt. Nicht allein spekulative Elemente sind dafür verantwortlich, sondern auch die spezifischen Übertragungsmöglichkeiten von Veräußerungsgewinnen. Zu hohe Preise mindern die Rentabilität der landwirtschaftlichen Produktion und damit die Wettbewerbsfähigkeit gegenüber internationalen Marktteilnehmern. Insofern sollte auch die Ertragsteuer der Forderung geringerer Bodenpreise Rechnung tragen, indem sie auf die in der Landwirtschaft spezifischen Rahmenbedingungen noch stärker als bislang Rücksicht nimmt, ohne dass der Fiskus Nachteile hinnehmen muss.

Modifikation des § 6b EStG – Öffnungsklausel für eine Pauschalsteueroption

Die Steuernorm gemäß § 6b EStG sollte die Option einer moderaten Pauschalsteuer für Veräußerungsgewinne aus landwirtschaftlichen Nutzflächen eröffnen, damit der Landwirtschaft einerseits mehr Investitionsalternativen eröffnet werden, ohne in teuren Boden investieren zu müssen oder harte Steuersanktionen zu befürchten. Andererseits wird durch diese Modifikation auch in Zukunft eine ausreichende Flächenversorgung für andere Sektoren bzw. Infrastrukturmaßnahmen gewährleistet. Hier kann ein Blick in andere Länder weiterhelfen.

Frankreich, Großbritannien sowie die USA haben bereits entsprechende Regelungen für Veräußerungsgewinne implementiert, die für die Steuerpflichtigen sehr günstig sind. Dabei werden den Steuerpflichtigen z.T. sogar einige Optionen bei den Reinvestitionen überlassen (vgl. dazu Übersicht 5). In Deutschland müssten nicht einmal derart günstige Tarife oder Bemessungsgrundlagen eingeführt werden. Ein Steuersatz von 25 v.H. (vergleichbar mit dem Körperschaftsteuertarif der Kapitalgesellschaften oder einem Tarif der Kapitalertragsteuer) wäre bereits eine adäquate Option. Die geplante, aber nicht durchgeführte Anwendung von Pauschalsteuersätzen bei Veräußerungsgewinnen des privaten Kapital- oder Immobilienvermögens deutet bereits an, dass sich der Gesetzgeber zunehmend von dem Dogma des reinen Leistungsfähigkeitsprinzips trennt und Pauschaltarife verstärkt zulässt.

Übersicht 5: Ertragsteuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen in anderen Ländern

Land	Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus Boden bei natürlichen Personen*
Belgien	0 - 33 v. H., je nach Besitzdauer des Veräußerers
Dänemark	Bei Besitzzeit von mehr als acht Jahren werden nur 70 v. H. des Gewinns besteuert.**
Frankreich	16 v. H.
Griechenland	10 – 25 v.H., je nach Besitzzeit (inflationsbedingte Wertsteigerungen werden berücksichtigt)
Großbritannien	Reinvestitionsrücklage oder Einschränkung der Bemessungsgrundlage auf 25 v. H. bis 87,5 v. H. des Normalen
Italien	Aufteilung auf fünf Jahresteilbeträge für die Ertragsteuer
Japan	Reinvestitionsrücklage
Kanada	75 v. H. des normalen Tarifs
Niederlande	Reinvestitionsrücklage
Norwegen	20 v. H.
Österreich	Reinvestitionsrücklage
Portugal	Veräußerungsgewinne werden nur zu 50 v. H. besteuert (inflationsbereinigt)
Spanien	Reinvestitionsrücklage und Verteilung auf sieben Veranlagungsperioden
USA	Steuersatz von 8 v. H. oder 18 v. H., je nach individuellem Normaltarif

* Unterstellung einer Mindestbesitzzeit des Veräußerers. Stand zum Zeitpunkt 2000-2002, je nach Land.

** Speziell für Bauland gilt jedoch die Freisetzungsabgabe, d. h. 40-60 v. H. des Freisetzungswertes werden besteuert. Nach spätestens 4 Jahren kann der Eigentümer den Ankauf durch die Kommune verlangen.

Quelle: MENNEL et al., 2002

Aus diesem niedrigeren Steuertarif würde sich nur noch eine maximale Erhöhung der Zahlungsbereitschaft auf das ca. 1,1- bis 1,3-Fache der ursprünglichen Zahlungsbereitschaft ohne Veräußerungsgewinne ergeben (vgl. (1) und (4) sowie die Abbildungen 1 und 2).[22]

Eine Pauschalversteuerung in Höhe von 25 v.H. würde auch dazu führen, dass sich die Annahme gemäß (3) $VGw * i_{GR} = VGw * (P - S) * i_{Altern.}$ ändern würde. In diesem Fall würde, ausgehend vom höchsten Grenzsteuersatz in Höhe von 50 v.H., S halbiert werden. Somit gilt bei einer Steuersatz-

[22] Die Option, Veräußerungsgewinne wieder auf bewegliche Anlagegüter übertragbar zu machen, ist ebenso denkbar, damit die Zahlungsbereitschaft zumindest geringfügig gesenkt werden kann.

reduktion: VGw * i_{GR} < VGw * (P -S) * $i_{Altern.}$. In diesem Fall würde man gemäß der angewendeten Methodik die Zahlungsbereitschaft für Boden überschätzen. Je nach Dauer des Betrachtungszeitraumes N könnte die Zahlungsbereitschaft für landwirtschaftliche Nutzflächen sogar ceteris paribus unter 1 sinken. Eine moderate Reduktion oder zumindest ein stabiles Bodenpreisniveau wäre aufgrund der Steuersatzsenkung ableitbar, zumindest auf partiellen Bodenmärkten.[23] Zudem ist zu bedenken, dass die gegenwärtige Regelung gemäß § 6b EStG zu einer weiteren Bodenpreisspirale mit daraus resultierenden Immobilitätseffekten führen kann. Landwirtschaftliche Nutzflächen mit einem Buchwert von Null werden weiter zunehmen. D.h., aufgrund zu erwartender Veräußerungsgewinne aus diesen Flächen und gleichzeitig geringen Reinvestitionsmöglichkeiten würden diejenigen Landwirte immer stärker mit einer Steuer bestraft werden, die aus dem Bodenvermögen (oder aus der Landwirtschaft) aussteigen.[24] Die Folge ist, dass diese Landwirte vielfach im Bodenvermögen verharren und noch weniger bereit sind, Flächen für öffentliche Zwecke bereitzustellen. Dies kann bereits in naher Zukunft auch für die Neuen Bundesländer gelten. Bislang orientieren sich die Preise hier vielfach noch an Ertragswerten. Allerdings gewinnen die landwirtschaftlichen Strukturen in den Neuen Bundesländern eine hohe Vorzüglichkeit, die auch Landwirte mit „6b-Rücklagen" verstärkt anziehen werden. § 6b EStG kann somit eine künstlich geschaffene Preisblase induzieren, die weder aus betriebs- noch aus volkswirtschaftlicher Sicht wünschenswert ist.

Insofern besteht Handlungsbedarf, zumal der Gesetzgeber selbst in den Zeiten angespannter Haushaltslagen erheblich davon profitieren kann. Sofern die Landwirte die Option zur begünstigten Pauschalversteuerung annehmen, damit das Kapital in betriebswirtschaftlich attraktivere Bereiche investiert werden kann, kann auch der Fiskus ad hoc davon profitieren. Das jährliche Steuerzuwachspotenzial lässt sich lediglich grob schätzen: Die tägliche Reduktion der land- und forstwirtschaftlichen Nutzfläche beträgt über 120 ha LF, z.B. weil jedes Jahr zwischen 15.000 und 30.000 ha Bauland in Deutschland verkauft werden (Durchschnittspreis 50 Euro/qm, vgl. STATISTISCHES BUNDESAMT, 2001: 630f.). Unter der Annahme eines Anteils aus der Landwirtschaft von ca. 5.000 ha (insbesondere im früheren Bundesgebiet) und einem durchschnittlichen Preis von nur ca. 30 Euro/qm (vgl. dazu auch BMVEL, 2001: 329), ergibt sich bei einem durchschnittlichen Buchwert von ca. 1,7 Euro/qm ein jährlicher Veräußerungsgewinn über mehr als 1,4 Mrd. Euro allein aus Baulandverkäufen. Werden dann auch noch die vielfach anfallenden Veräußerungsgewinne aus Straßenbaumaßnahmen u.ä. berücksichtigt, steigt die Summe der jährlichen Veräußerungsgewinne noch erheblich an. Daraus lässt sich ein jährliches Steuervolumen von einigen hundert Millionen Euro ableiten. Bei gleichzeitig sinkenden Bodenpreisen (oder zumindest nicht weiter steigenden Bodenpreisen) muss der Fiskus auch nur noch geringere Mittel für Siedlungs- und Verkehrsmaßnahmen aufwenden. Darüber hinaus ist nicht zu befürchten, dass die vorgeschlagene Modifikation des § 6b EStG den Spekulanten neuen Auftrieb geben würden, die bei günstigen ertragsteuerlichen Konditionen für landwirtschaftliche Nutzflächen selbst wieder eine hohe Nachfrage induzieren würden. Die Marktzugangsbeschränkungen für Nichtlandwirte aufgrund des Grundstücksverkehrsgesetzes sowie die Restriktionen des § 6b EStG (z.B. die Sechsjahresfrist) lassen für Spekulanten wenig Spielraum für einen nutzbaren modifizierten § 6b EStG.

Somit bleibt festzuhalten, dass die vorgeschlagene Öffnung der Regelung gemäß § 6b EStG für beide Seiten, den aktiv wirtschaftenden und wachstumswilligen Landwirten sowie dem Fiskus, Vorteile eröffnen kann.

[23] Ein im Rahmen von § 6b EStG zu senkender Steuertarif ist generell für alle Branchen denkbar, zumal die Mobilität von Immobilien im Allgemeinen damit erheblich erleichtert wird. Vor dem Hintergrund der Besteuerung von Scheingewinnen, die besonders bei Immobilien bedeutend sein können, ist diese Option bedenkenswert. Eine landwirtschaftsspezifische Steuersatzsenkung ist ebenso denkbar. Sie lässt sich durch die daraus resultierende erhöhte Mobilität von land- und forstwirtschaftliche Flächen legitimieren, die für Infrastrukturmaßnahmen benötigt werden. Allerdings sollten landwirtschaftliche Sonderregelungen soweit wie möglich vermieden werden.

[24] Eine höhere Anzahl von Grundstücken mit einem Buchwert von 0 ergibt sich allein aus der Entwicklung, dass die landwirtschaftlichen Nutzflächen in den Neuen Bundesländern vermehrt den Status des Betriebsvermögens gewinnen werden, aus der sich eine „6b-Fähigkeit" ableiten lässt. Wird darüber hinaus die bislang moderate Haltung der Rechtsprechung und der Finanzbehörden hinsichtlich der Beibehaltung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (bei Verpachtung des Betriebes) einmal aufgegeben, werden im Hinblick auf die gegenwärtige „6b-Regelung" die daraus entstehenden ertragsteuerlichen Konsequenzen mit fortlaufender Zeit immer massiver.

Literatur

AGRARBERICHT der Bundesregierung (BMVEL) (verschiedene Jahrgänge). Bonn.

BMVEL (Bundesministerium für Verbraucherschutz, Ernährung und Landwirtschaft) (2000): Statistisches Jahrbuch über Ernährung, Landwirtschaft und Forsten. Münster.

BECKER, J. (1981): Die Entwicklung der Boden- und Pachtpreise – Ursachen, Auswirkungen, Gefahren. In: Berichte über Landwirtschaft 3/59: 359-387.

CIRKEL, D. (1986): § 6b EStG im System der Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne. Osnabrück.

DLG (Deutsche Landwirtschaftsgesellschaft) (2000): Die neue Betriebszweigabrechnung. Frankfurt.

DOLL, H. (2002): Zur Entwicklung auf den landwirtschaftlichen Bodenmärkten in den neuen und alten Ländern. Vortragsvorlage, FAL Braunschweig.

DUNFORD, R.W.; C.E. MARTI und R.C. MITTELKAMMER (1985): A Case Study of Rural Land Prices at the Urban Fringe Including Subjektive Buyer Expectations. In: Land Economics 61; 1/1985: 10-16.

DRESCHER, K. und K. MCNAMARA (2000): Bestimmungsfaktoren für Bodenpreise auf unterschiedlich regulierten Märkten. In: Agrarwirtschaft 6/2000: 234-243.

ENGEL, E. (2003): Erbschaftsteuer bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen. In: Deutsche Steuerzeitung 3/2003: 75-78.

EUROSTAT (Statistisches Amt der Europäischen Gemeinschaft) (1997): Landwirtschaftliche Boden- und Pachtpreise in der EU. Luxemburg.

FELSMANN, W. und M. PAPE (2002): Einkommensbesteuerung der Landwirte. Loseblattsammlung, St. Augustin.

FILTER, W. (1983): Preiswirkung einer Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Bodenverkäufen im landwirtschaftlichen Grundstücksverkehr. In: Berichte über Landwirtschaft 1/1983: 44-66.

FRIEDRICHS, J.C. (2001): Zinssätze in Wertermittlungen. St. Augustin.

GRONENBORN, J. (1965/66): Bilanzhinweise zu § 6b EStG. StbJb 1965/66: 331ff.

HASSENPFLUG, H.G. (2002): Regional stark unterschiedliche Bodenpreise. In: Land und Forst, 8/2002: 8-11.

HÖPER, H. (1985): Die Bestimmungsfaktoren des Bodenpreises, die Bodenpreisbildung und die Auswirkungen staatlicher Eingriffe gemäß Grunstücksverkehrsgesetz auf den Bodenmarkt. Kiel.

KANZLER, H.J. (1997): Der Sechs-B und die Landwirte. In: BUDDE, D., A. MOXTER und K. OFFERHAUS (Hrsg.): Handels- und Steuerbilanzen. Festschrift zum 70. Geburtstag von H. Beisse. Düsseldorf.

KLARE, K. (1999): Kaufwertstatistik für landwirtschaftliche Grundstücke: Vorschläge zur Verbesserung der Aussagekraft. In: MEHL, P. (Hrsg.): Agrarstruktur und ländliche Räume: Rückblick und Ausblick. Festschrift zum 65. Geburtstag von Eckhart Neander. Landbauforschung Völkenrode, Sh. 201, Braunschweig: 33-68.

KÖHNE, M. (2000): Landwirtschaftliche Taxationslehre. 3. Aufl., Berlin.

KÖHNE, M. und E. BAHRS (1996): Erfolgsvergleiche für die Landwirtschaft. St. Augustin..

KÖHNE, M. und R. WESCHE (1995): Landwirtschaftliche Steuerlehre. 3. Aufl., Stuttgart.

KRUSCHWITZ, L. (2003): Investitionsrechnung. 9. Aufl., München.

LEINGÄRTNER, W. und H.J. KANZLER (2000): Besteuerung der Landwirte. Kommentar zur Einkommen- und Umsatzsteuer. Loseblattsammlung, München.

MANEGOLD, D. (2003): Aspekte gemeinsamer Agrarpolitik. In: Agrarwirtschaft: Die landwirtschaftlichen Märkte an der Jahreswende 2002/03. 1/2003: 2-20.

MÄRKLE, R.W. und G. HILLER (2001): Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten. 8. Aufl., Stuttgart.

NIENDIEKER, V. (1987): Der landwirtschaftliche Grundstücksmarkt: Eine ökonometrische Analyse der jüngeren Preisentwicklung in den Bundesländern. In: Agrarwirtschaft 11/1987: 362-371.

PALMQUIST, R.B. und L.E. DANIELSON (1989): A hedonic study of the Effects of Erosion Control and Drainage on Farmland Values. In: American Journal of Agricultural Economics 1/71: 55-62.

PHIPPS, T.T. (1984): Land prices and Farm-based Returns. In: American Journal of Agricultural Economics 4/66: 422-429.

PLAXIKO, J.S. und D.D. KLETKE (1979): The Value of unrealized Farm Land Capital Gains. In: American Journal of Agricultural Economics 2/61: 327-330.

SCHEPER, W. und H. REICHENBACH (1974): Bodenbesteuerung und Kapitalakkumulation. Diskussionsbeiträge, Universität Kiel.

SHALIT, H. und A. SCHMITZ (1982): Farmland Accumulation and Prices. In: American Journal of Agricultural Economics 4/64: 709-719.

SHI, Y.J., D. COYLER und T.T. PHIPPS (1997): Agricultural Land Values under Urbanizing Influences. In: Land Economics 1/73: 90-100.

STATISTISCHES BUNDESAMT (2001): Statistisches Jahrbuch. Wiesbaden.

THIEL, R. (1965): Übertragung stiller Reserven. Heidelberg.

UBA (Umweltbundesamt) (2001): Daten zur Umwelt, 7. Ausg., Berlin.

Verfasser:
Prof. Dr. ENNO BAHRS
Georg-August-Universität Göttingen, Juniorprofessor am Institut für Agrarökonomie
Platz der Göttinger Sieben 5, 37073 Göttingen
Tel./Fax: 05 51-39 48 43,
e-mail: ebahrs@gwdg.de