



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.*

No endorsement of AgEcon Search or its fundraising activities by the author(s) of the following work or their employer(s) is intended or implied.

Überlegungen zu einer Reform der landwirtschaftlichen Einheitsbewertung

Prof. Dr. M. Köhne, Göttingen¹⁾

Einleitung

Der Einheitswert landwirtschaftlicher Betriebe ist die Grundlage für die Festsetzung der Grund-, Vermögen- und Erbschaftsteuer sowie für die Einkommensteuer gemäß § 13 a EStG. Der überwiegende Teil der landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaften und Krankenkasse bemißt die Beiträge zur Unfall- bzw. Krankenversicherung in Anlehnung an den Einheitswert. Im Geltungsbereich der nordwestdeutschen Höfeordnung orientieren sich die Erbfindungen am Einheitswert. Diese noch nicht erschöpfende Aufzählung verdeutlicht, daß dem Einheitswert in der Landwirtschaft für die Bemessung von Steuern, Beiträgen und Abfindungen eine zentrale Bedeutung zukommt.

Nach § 21 BewG soll die Hauptfeststellung der Einheitswerte für den Grundbesitz in Zeitabständen von je sechs Jahren stattfinden. Die Realität sieht anders aus. So waren die auf die Wertverhältnisse des 1.1.1935 gegründeten Einheitswerte bis zum 31.12.1973 gültig. Die danach und zur Zeit noch geltenden Einheitswerte beziehen sich bezüglich der Wertverhältnisse auf den 1.1.1964. Insofern ist es nicht verwunderlich, daß das Bundesverfassungsgericht kürzlich gefordert hat, daß bald eine neue Hauptfeststellung der Einheitswerte für den Grundbesitz erfolgt. Da der Grundbesitz das land- und forstwirtschaftliche Vermögen einschließt, wird eine neue Hauptfeststellung der landwirtschaftlichen Einheitswerte fällig.

In dieser Situation stellt sich die Frage, ob die landwirtschaftliche Einheitsbewertung nicht auf eine völlig andere methodische Grundlage als bisher gestellt werden sollte. Nicht nur in Fachkreisen wird eine diesbezügliche Diskussion geführt, wobei insbesondere in dem Substanzwertverfahren eine Alternative zu der bisherigen Vorgehensweise gesehen wird. Die folgenden Ausführungen sind der Notwendigkeit und den Möglichkeiten einer Reform der landwirtschaftlichen Einheitsbewertung gewidmet. Dazu wird zunächst ein Überblick über das z. Z. noch gültige Verfahren gegeben. Es folgen kritische Anmerkungen dazu. Sodann wird dargelegt, welche Anforderungen an eine sachgerechte Einheitsbewertung in der Landwirtschaft zu stellen sind, womit sich gleichzeitig Kriterien zur Beurteilung verschiedener möglicher Bewertungsverfahren ergeben. Danach werden einige mögliche Bewertungsverfahren erörtert, die denkbar sind, jedoch nach Ansicht des Verfassers verworfen werden sollten. Schließlich wird ein Verfahren dargelegt, daß empfehlenswert erscheint und für eine Neubewertung in Erwägung gezogen werden kann. Die Ausführungen beziehen sich im wesentlichen nur auf den Wirtschaftswert der landwirtschaftlichen Nutzung. Auf den Wohnungswert sowie auf andere Teile des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens wird nur insoweit eingegangen, wie es zur Abrundung der Darlegungen erforderlich ist.

Grundzüge der geltenden landwirtschaftlichen Einheitsbewertung

Das BewG unterscheidet bekanntlich 4 Vermögensarten und zwar land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und sonstiges Vermögen. Das hier interessierende land- und forstwirtschaftliche Vermögen umfaßt den Wirtschaftsteil und den Wohnteil. Der Wirtschaftsteil beinhaltet die landwirtschaftliche Nutzung sowie die forstwirtschaftliche, die weinbauliche, die gärtnerische und die sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung, ferner Abbau- und Geringstland und Unland sowie schließlich die Nebenbetriebe. Für die folgenden Ausführungen interessiert nur der Wirtschaftsteil und dabei vorrangig die Bewertung der landwirtschaftlichen Nutzung. Die Übersicht zeigt den Verfahrensgang der Bewertung und zwar bis zum 9. Schritt ausführlich für die landwirtschaftliche Nutzung und im 10. Schritt die Zuführung weiterer möglicher Komponenten des Wirtschaftsteils.

Die Bewertung der landwirtschaftlichen wie auch der anderen genannten Nutzungen erfolgt mittels eines vergleichenden Verfahrens²⁾. Dazu müssen für jede Nutzung Bewertungsstützpunkte festgelegt werden. Bewertungsstützpunkte sind Betriebe mit gegendtypischen Ertragsbedingungen, bei denen in der Regel eine einzelne Nutzung zu Vergleichszwecken vorweg bewertet wird. In hierarchischer Folge werden Haupt-, Landes- und Ortsbewertungsstützpunkte unterschieden. Diese werden als Bewertungsbeispiele vorweg bewertet. Die Masse der übrigen Betriebe wird durch Vergleich mit den Bewertungsstützpunkten eingestuft. Der in der Übersicht skizzierte Verfahrensgang gilt grundsätzlich sowohl für die Bewertungsstützpunkte als auch für die Masse der Betriebe. Auf gewisse Unterschiede wird nach der Besprechung der Übersicht hingewiesen.

Ausgangspunkt der Bewertung der landwirtschaftlichen Nutzung eines Betriebes sind die Ergebnisse der Bodenschätzung für den jeweiligen Betrieb, wobei allerdings nur die Eigentumsflächen berücksichtigt werden. Im Rahmen der Bodenschätzung wurden für jede Acker- und Grünlandfläche sogenannte Ertragsmeßzahlen ermittelt. Der Ermittlungsgang für die Ackerfläche war der folgende: Jeder Ackerfläche wurde aufgrund der Art, Entstehung und Zustandsstufe des Bodens eine Wertzahl - Bodenzahl - zugeordnet. Diese Wertzahlen waren einem zuvor aufgestellten Ackerschätzungsrahmen zu entnehmen. Die Wertzahlen des Ackerschätzungsrahmens sind Reinertragsverhältnis-

1) Institut für Agrarökonomie der Georg-August-Universität Göttingen.

2) Vgl. Allgemeine Verwaltungsvorschrift über Richtlinien zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, „Bundessteuerblatt“, 1967, Teil I, S. 399 ff.

zahlen. Sie schwanken zwischen 7 und 100. Der beste Boden des damaligen Reiches erhielt die Wertzahl 100. Die übrigen Böden wurden in Relation dazu eingestuft. Die Wertzahlen sollen die Unterschiede in dem Reinertrag zum Ausdruck bringen, der bei gemeinüblicher und ordnungsmäßiger Bewirtschaftung erzielt werden kann. Sie gelten für genau definierte natürliche und wirtschaftliche Bedingungen. Wichen bei der Bodenschätzung im konkreten Fall die natürlichen Bedingungen - Klima und Geländegestaltung - von den im Ackerschätzungsrahmen unterstellten ab, so war die jeweilige Wertzahl zu korrigieren. Die damit ermittelte Ackerzahl wurde mit der Fläche in Ar des einzustufenden Stücks multipliziert und durch 100 dividiert. Dieses führte zu der Ertragsmeßzahl des Stücks. Für Grünlandflächen wurde etwas modifiziert, in den Grundzügen jedoch gleich vorgegangen. Die Ergebnisse der Bodenschätzung wurden in die Liegenschaftskataster aufgenommen.

Da die Bodenschätzungsergebnisse auf Reinertragsrelationen des Jahres 1935 beruhen, sind sie für gegenwärtige Einheitswertfeststellungen zu korrigieren. Das Schaubild enthält die Art der Korrekturen, die bei der letzten Hauptfeststellung der Einheitswerte vorgenommen wurden. Nach diesen Korrekturen ergeben sich die bereinigten Ertragsmeßzahlen. Diese werden für den zu bewertenden Betrieb summiert. An dieser Summe werden Korrekturen für vom „Durchschnitt“ abweichende regionale Preis- und Lohnverhältnisse vorgenommen. Nach weiteren dem Schaubild zu entnehmenden Schritten ergibt sich die landwirtschaftliche Vergleichszahl. Diese wird mit 37,26 DM multipliziert. Dieser Ziffer liegt die Annahme zugrunde, daß der Spitzenbetrieb einen Reinertrag von 207 DM/Hektar erzielt. Wird dieser mit 18 kapitalisiert, so errechnet sich ein Höchstwert von 3 726 DM/Hektar. Der Hektarsatz des einzustufenden Betriebes ist entsprechend seiner Vergleichszahl geringer. Wird der Hektarwert mit der Eigentumsfläche des Betriebes multipliziert, so führt dieses zu dem Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung. Gegebenenfalls sind die Werte weiterer Komponenten des Wirtschaftsteils hinzuzurechnen, um zu dem Wirtschaftswert des Betriebes der Land- und Forstwirtschaft zu gelangen. Wird der Wohnungswert hinzuaddiert, so ergibt sich der Einheitswert des Betriebes.

Das skizzierte Bewertungsverfahren ist bei der letzten Hauptfeststellung der Einheitswerte für die Haupt- und Landesbewertungsstützpunkte angewendet worden. Für die Ortsbewertungsstützpunkte und die Masse der Betriebe galt folgendes: Für die Positionen natürliche Ertragsbedingungen, innere und äußere Verkehrslage sowie Betriebsgröße waren die tatsächlichen Verhältnisse des Betriebes zugrunde zu legen. Hierbei waren die skizzierten Zu- oder Abrechnungen vorzunehmen und mit den maßgebenden Bewertungsstützpunkten zu vergleichen. Bei den folgenden Positionen bemaßen sich die Korrekturen nach den Ansätzen bei den maßgebenden Bewertungsstützpunkten: Betriebsorganisation, Schwierigkeiten der Technisierung, Wirtschaftsgebäudeverhältnisse, regionale Preis- und Lohnverhältnisse, Industrieschäden, Grundsteuerbelastung und Entwässerungskosten. Bezüglich dieser Positionen konnte eine betriebsindividuelle Korrektur nur beim Tierbestand vorgenommen werden, soweit dieser um mehr als 20 % von dem gendüblichen abwich.

Kritik des geltenden Bewertungsverfahrens

Der auffälligste und am häufigsten herausgestellte Kritikpunkt an der geltenden landwirtschaftlichen Einheitsbe-

wertung ist der, daß das ermittelte Wertniveau unzutreffend ist. Ein Blick in Buchführungsergebnisse zeigt, daß die Unterstellung eines maximalen Reinertrages von 207 DM/ha bereits für den Stichtag der letzten Hauptfeststellung eine deutliche Unterschätzung beinhaltete. Indes ist dieses nicht dem Verfahrensgang der Bewertung anzulasten, sondern politisch bedingt. Es führt jedoch dazu, daß nicht nur das Wertniveau unterschätzt wird, sondern daß auch die Wertrelationen zwischen den Betrieben falsch abgebildet werden. Denn Betriebsstatistiken veranschaulichen, daß die Reinerträge nicht nur zwischen 0 und 207 DM je Hektar sondern in einem viel weiteren Bereich schwanken.

Der schwerwiegendste Einwand gegen das Verfahren der geltenden Einheitsbewertung richtet sich gegen die iterative Vorgehensweise: Zuerst wird nur die Wirkung des Bodens sowie der übrigen natürlichen Verhältnisse auf die Reinertragsrelationen berücksichtigt. Der Effekt der übrigen Bestimmungsfaktoren des Reinertrages wie insbesondere der Betriebsgröße, der Betriebsorganisation und der regionalen Preisverhältnisse wird zunächst ausgeklammert. Die Wirkung dieser Faktoren auf die Reinertragsrelationen wird danach sukzessive abzuschätzen versucht. Dem Bewertungsverfahren liegt somit implizit die Annahme zugrunde, daß der Effekt der wichtigsten Faktoren auf den Reinertrag isoliert ermittelt und damit iterativ berücksichtigt werden kann. Die Realität ist jedoch anders: Es besteht eine erhebliche Interdependenz zwischen den Bestimmungsfaktoren des Reinertrages, so daß eine simultane Betrachtung erforderlich ist. Diese grundlegende Kritik wird im folgenden noch detaillierter dargelegt.

Da auf den Bodenschätzungsergebnissen aufbauend beginnt die Einheitsbewertung mit den Reinertragsrelationen des Acker- und des Grünlandschätzungsrahmens. In diesen Schätzungsrahmen sollen die Unterschiede im Reinertrag zum Ausdruck kommen, die beim Ackerland ausschließlich auf unterschiedliche Bodenverhältnisse und beim Grünland darüber hinaus auf Unterschiede hinsichtlich Klima und Wasserverhältnisse zurückzuführen sind. Die Abstraktion von den übrigen Bestimmungsfaktoren des Reinertrages erfolgt durch den Hinweis auf gemeinübliche und ordnungsgemäße Bewirtschaftung. Soll dieses Konzept sachgerecht gefüllt werden, so muß genaugenommen für jede Klasse des Acker- und des Grünlandschätzungsrahmens ein Normalbetrieb fingiert werden. Sodann sind die objektiv bedingten Reinertragsunterschiede zwischen den Normalbetrieben zu ermitteln. Dieses stößt auf die folgenden Schwierigkeiten: Zuerst ist zu klären, was für bestimmte Boden- bzw. beim Grünland darüber hinaus auch Klima- und Wasserverhältnisse ein Normalbetrieb ist. Denn bei bestimmten Boden- bzw. Klima- und Wasserverhältnissen kann die Betriebsorganisation insbesondere in Abhängigkeit von der Betriebsgröße und den regionalen Preisverhältnissen ordnungsgemäß recht unterschiedlich sein. Ferner müssen die Reinertragsunterschiede zwischen den Normalbetrieben festgestellt werden. Sachlich fundiert geht das nur auf der Grundlage entsprechenden Buchführungsmaterials, also anhand von Betriebsstatistiken. Dazu wäre für jede Klasse des Acker- und des Grünlandschätzungsrahmens eine Gruppe von Normalbetrieben zusammenzustellen. Das wären gemäß Ackerschätzungsrahmen 193 Gruppen und gemäß Grünlandschätzungsrahmen 225 Gruppen. Da der Betriebserfolg nicht nur durch objektive sondern in hohem Maße auch durch subjektive Faktoren bestimmt wird, müßte jede Gruppe mindestens etwa 30 Betriebe umfassen, um die objektiv bedingten Reinertrags-

Übersicht: Grundzüge der Ermittlung des Wirtschaftswertes eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft

Verfahrensschritte	Erläuterungen
1. Ertragsmeßzahl je Stück Acker- bzw. Grünland	Ergebnis der Bodenschätzung (im Liegenschaftskataster enthalten). Überprüfung der Bodenschätzungsergebnisse: Abrechnungen für Grünland, schwere Böden, extrem leichte Böden, Moorböden, Bodenwechsel. Weitere Abrechnungen für Flächenverluste, Grabenräumung, Hagelgefährdung sowie für die „Beeinflussung der natürlichen Ertragsbedingungen durch Kulturmaßnahmen und andere Einwirkungen“.
2. Bereinigte Ertragsmeßzahl je Stück Acker- bzw. Grünland	
3. Summe der bereinigten Ertragsmeßzahlen	Zu- oder Abrechnungen für vom „Durchschnitt“ abweichende wirtschaftliche Bedingungen: Innere Verkehrslage, äußere Verkehrslage, Betriebsorganisation hinsichtlich Bodennutzungssystem und Viehbesatz, Schwierigkeiten der Technisierung, Betriebsgröße, Gebäudeverhältnisse, Industrieschäden.
4. Zwischensumme	Zu- oder Abschläge für vom „Durchschnitt“ abweichende regionale Preis- und Lohnverhältnisse.
5. Betriebsmeßzahl	Division durch die Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung in Hektar (einschließlich Gebäudefläche).
6. Betriebszahl	Zu- oder Abrechnungen für vom „Durchschnitt“ abweichende Grundsteuerbelastung und Entwässerungskosten.
7. Vergleichszahl	Multipliziert mit 37,26 DM.
8. Hektarwert	Multipliziert mit der Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung in Hektar (einschl. Gebäudefläche).
9. Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung	Gegebenenfalls Hinzurechnung weiterer Vergleichswerte (forstwirtschaftliche, weinbauliche, gärtnerische Nutzung), Einzelertragswerte (z. B. Nebenbetriebe) sowie der Werte gesondert zu bewertender Wirtschaftsgüter (z. B. Abbauand, Geringsland).
10. Wirtschaftswert des Betriebes der Land- und Forstwirtschaft	

unterschiede herauszuarbeiten³⁾. In Anbetracht dessen, daß jeweils nur Normalbetriebe einzubeziehen wären, läßt sich feststellen, daß zur Zeit der Durchführung der Bodenschätzung - und vermutlich auch noch heute - die empirische Basis für eine quantitativ fundierte Feststellung der Reinertragsunterschiede fehlte. Die Reinertragsrelationen des Acker- und des Grünlandschätzungsrahmens beruhen daher im wesentlichen auf Schätzungen.

Der Reinertrag ist eine gesamtbetriebliche Erfolgskennziffer. Abgesehen von reinen Ackerbau- und Grünlandbetrieben, die zur Zeit der Bodenschätzung die Ausnahme bildeten, unterstellt die getrennte Schätzung von Reinertragsverhältniszahlen für Ackerland einerseits und für Grünland andererseits, daß die Betriebe hinsichtlich Acker und Grünland kalkulatorisch in zwei unabhängige Abteilungen aufgegliedert werden können, wenn die Reinertragsrelationen auf empirischer Grundlage und nicht durch bloße Schätzung ermittelt werden sollen. Eine solche kalkulatorische Aufspaltung widerspricht jedoch den tatsächlichen Sachverhalten wie auch der modernen ökonomischen Theorie. Auch aus diesem Grunde ist das Konzept der geltenden Einheitsbewertung nicht empirisch fundiert zu füllen.

Besonders gravierend ist die dem Verfahrensgang der Einheitsbewertung zugrundeliegende Annahme, daß die Wirkung wesentlicher Bestimmungsfaktoren des Reinertrages isoliert und damit sukzessive berücksichtigt werden kann. Das gilt besonders für die Zu- oder Abrechnungen

hinsichtlich der Betriebsorganisation, der Betriebsgröße und der regionalen Preis- und Lohnverhältnisse. Diese Größen sind interdependent und können nicht sachgerecht isoliert in die Bewertung einbezogen werden. Wie schwierig ist es insbesondere, den Effekt der Betriebsgröße auf die erzielbaren Reinerträge zu quantifizieren. Dieses sich im Zeitablauf immer wieder neu stellende und daher in zahlreichen wissenschaftlichen Arbeiten nicht endültig geklärte Problem wird in der Einheitsbewertung mit dem Hinweis auf mögliche Abrechnungen bis zu 25 % ohne weitere detaillierte Anweisungen gelöst. Oder: Die Betriebsorganisation ist in hohem Maße das Ergebnis der natürlichen Standortverhältnisse, der Betriebsgröße und der regionalen Preisverhältnisse. Jedoch soll ihre Wirkung auf den Reinertrag losgelöst von den übrigen Faktoren additiv berücksichtigt werden.

Wie oben bereits angesprochen, bestehen zwischen den wichtigsten Bestimmungsfaktoren des Reinertrages erhebliche Interdependenzen. Ein Konzept, das auf einer additiven Berücksichtigung der Wirkungen aufbaut, entspricht nicht der Realität. Die zwangsläufig notwendige Schätzung des partiellen Effektes der Faktoren auf die Reinertragsrelationen muß unsicher bleiben. Das Vorgehen führt ferner dazu, daß das gesamte Bewertungsverfahren wenig transparent und in den einzelnen Schritten nur schwer empirisch kontrollierbar ist.

Schließlich ist an dem Verfahrensgang der geltenden Einheitsbewertung zu kritisieren, daß es relativ aufwendig ist. Dieses ist mitbestimmend dafür, daß dem Gesetzauftrag nach einer Hauptfeststellung in sechsjährigem Abstand nicht nachgekommen wird. Dieses wiederum hat zur Folge, daß die zur Zeit geltenden Einheitswerte nicht nur be-

3) Vgl. M. Köhne, Gutachten zur Verbesserung der methodischen Grundlagen des BML-Testbetriebsnetzes, Teil 1: Landwirtschaftliche Betriebe, (Landwirtschaft - Angewandte Wissenschaft, Heft 185) Münster-Hiltrup 1976, S. 22 f sowie die dort angegebene Literatur.

KÖHNE: ÜBERLEGUNGEN
 züglich des Reinertrages
 weiterer Daten auf die
 gilt besonders für die
 gen im Transportverwe
 tungsstrukturen habe
 ten Preisdifferenzen
 Verkehrslage der
 zu einer Verbesse
 wenige Überquerun
 fentlichen Straßen die
 Änderungen im Privat
 fördern eine Neubew
 getrennt Einheitsbew
 genug, solchen Änder
 gen.
 Anforderungen an ein
 der Landwirtschaft
 Die erste und wich
 gerechte landwirtsch
 ist, so die, daß sie sich
 orientiert. Dieses folgt
 Einheitswert in der La
 ge für die Bemessung
 gleichzeitig dazu durch
 EStG, Beiträge zur In
 abfindungen u. a. Fern
 Unterschied im Verg
 Auf längere Sicht
 gen mit Ausnahme
 grundlagen gefund
 kommen neuem und
 den Überschuldung
 fundungen könnten
 Reinerträgen orientie
 deutschen Hofordnun
 den Ansehen, daß die
 seine Bedeutung beha
 der Ertragsfähigkeit
 zieren.
 Aber selbst dann, w
 Grundlage für die Bew
 werte, wäre es zweckl
 Betriebe auszurechn
 Ertrag und sollten sich
 den. Daß sich die Ein
 in deren Summe ein
 wese für die Sachgrun
 Dieses hat reinzweck
 - insbesondere die Ver
 steuer - ist selbstzweck
 ren sind und daß prin
 wird, im Zuge weiter
 durch die genannten
 Mängel einer an der
 tung in der gewerblich
 sollte im Zuge einer
 Einheitsbewertung nicht
 stellt werden. Zumal
 in der Landwirtschaft
 ganz elementar und de
 hier ist als Teil gewerb
 eingegangen wird.
 Als weitere Anmerk
 Einheitsbewertung in der

züglich des Reinertragsniveaus sondern auch hinsichtlich weiterer Daten auf überholten Sachverhalten beruhen. Das gilt besonders für die regionalen Preisverhältnisse. Änderungen im Transportwesen sowie in den regionalen Vermarktungsstrukturen haben zu Änderungen in den interregionalen Preisdifferenzen geführt. Entsprechendes gilt für die Verkehrslage der Betriebe: Der Ausbau von Feldwegen hat zu einer Verbesserung der inneren Verkehrslage, die notwenige Überquerung und Benutzung stark befahrener öffentlicher Straßen hat zu neuen Erschwernissen geführt. Änderungen im Produktionsprogramm der Betriebe erfordern eine Neuurteilung der äußeren Verkehrslage. Die geltende Einheitsbewertung ist offensichtlich nicht flexibel genug, solchen Änderungen rechtzeitig Rechnung zu tragen.

Anforderungen an eine sachgerechte Einheitsbewertung in der Landwirtschaft

Die erste und wichtigste Anforderung, die an eine sachgerechte landwirtschaftliche Einheitsbewertung zu stellen ist, ist die, daß sie sich an der Ertragsfähigkeit der Betriebe orientiert. Dieses folgt vor allem aus der Tatsache, daß der Einheitswert in der Landwirtschaft nicht nur die Grundlage für die Bemessung von Substanzsteuern ist, sondern gleichzeitig dazu dient, Einkommensteuern nach § 13 a EStG, Beiträge zur Unfall- und Krankenversicherung, Erb-abfindungen u. a. festzulegen. Darin liegt ein wesentlicher Unterschied im Vergleich zu gewerblichen Betrieben.

Auf längere Sicht ist es möglich, daß für die Belastungen mit Ausnahme der Substanzsteuern neue Bemessungsgrundlagen gefunden werden. So wäre es denkbar, daß Einkommensteuern und Sozialabgaben auf Einnahmen-Ausgaben-Überschußrechnungen gegründet werden. Die Erb-abfindungen könnten sich an den kapitalisierten erzielbaren Reinerträgen orientieren, wie es außerhalb der nordwestdeutschen Höfeordnung der Fall ist. Zur Zeit hat es jedoch den Anschein, daß der Einheitswert für diese Belastungen seine Bedeutung behält, was dafür spricht, ihn weiterhin an der Ertragsfähigkeit und nicht an Substanzwerten zu orientieren.

Aber selbst dann, wenn der Einheitswert nur noch die Grundlage für die Bemessung von Substanzsteuern abgeben würde, wäre es zweckmäßig, ihn an der Ertragsfähigkeit der Betriebe auszurichten. Denn diese Steuern müssen aus dem Ertrag und sollten nicht aus der Substanz finanziert werden. Daß sich die Einheitsbewertung gewerblicher Betriebe an deren Substanz orientiert, spricht nicht notwendigerweise für die Sachgerechtigkeit dieser Vorgehensweise. Dieses hat vielmehr dazu geführt, daß die Substanzsteuern - insbesondere die Vermögen- und die Gewerbekapitalsteuer - da substanzgefährdend, zunehmend in Kritik geraten sind und daß gegenwärtig offensichtlich daran gedacht wird, im Zuge weiterer Steuerreformen, die Belastung durch die genannten Steuern merklich zu mildern. Da die Mängel einer an der Substanz orientierten Einheitsbewertung in der gewerblichen Wirtschaft offenkundig werden, sollte im Zuge einer Reform der landwirtschaftlichen Einheitsbewertung nicht auf ein Substanzwertverfahren umgestellt werden. Zumal auch noch davon auszugehen ist, daß in der Landwirtschaft die Korrelation zwischen der Substanz einerseits und der Ertragsfähigkeit andererseits noch loser ist als bei gewerblichen Betrieben, worauf später noch eingegangen wird.

Als weitere Anforderungen an eine sachgerechte Einheitsbewertung in der Landwirtschaft sind die folgenden

herauszustellen: Nicht nur das Ertragsniveau sondern insbesondere auch die Ertragsrelationen zwischen den Betrieben müssen möglichst zutreffend erfaßt werden. Dazu ist es erforderlich, daß für jeden Betrieb möglichst betriebs-spezifische Daten in die Bewertung eingehen. Ferner muß das Bewertungsverfahren transparent und in den einzelnen Schritten leicht empirisch überprüfbar sein. Das Bewertungsverfahren muß bezüglich Hauptfeststellung und Fortschreibungen möglichst einfach sein, damit insoweit die Voraussetzungen für eine häufigere Neubewertung gegeben sind. Schließlich ist besonders zu betonen, daß die Bewertung auf eine empirisch fundierte und damit sichere Datenbasis gestellt sein sollte.

Demgegenüber ist m. E. eine Orientierung an Bewertungsverfahren in anderen EG-Ländern nicht zweckmäßig. Dazu sind die Bewertungen in den einzelnen Ländern sowie die an die ermittelten Werte geknüpften Belastungen zu unterschiedlich. Auch springt bei einem Ländervergleich keine Bewertung ins Auge, die empfehlenswert erscheint⁴).

Mögliche, jedoch abzulehnende Bewertungsverfahren

Modifizierung der geltenden Einheitsbewertung

Auf der Suche nach Alternativen zu dem Verfahrensgang der geltenden Einheitsbewertung stellt sich zuerst die Frage, ob das Bewertungsverfahren nicht in modifizierter Form beibehalten werden sollte. Diese Frage ist aus folgenden Gründen zu verneinen. Das Grundgerüst des Verfahrens, nämlich der Ausgang von nur auf die natürlichen Standortverhältnisse zurückführbaren und dazu noch für Acker und Grünland getrennt zu schätzenden Reinertragsrelationen und die anschließende additive Berücksichtigung des Effektes weiterer Bestimmungsfaktoren auf den Reinertrag, ist nicht sachgerecht. Eine partielle Modifizierung würde daran nichts ändern. Auch ist eine wesentliche Vereinfachung des Verfahrens nicht möglich, wenn nicht noch mehr auf Schätzungen und Pauschalierungen zurückgegriffen werden soll. Es könnten zwar einige Bestimmungsfaktoren der Reinertragsunterschiede von marginaler Bedeutung wie Grabenräumung, Hagelgefährdung und Grundsteuerbelastung weggelassen werden, jedoch müßten so wichtige Faktoren wie Betriebsgröße, Betriebsorganisation und regionale Preisverhältnisse spezifischer als bisher berücksichtigt werden. Die Einwände gegen das geltende Verfahren der Einheitsbewertung sind so schwerwiegend, daß sie durch eine Modifizierung nicht auszuräumen sind. Es sollte daher ein völlig anderes Verfahren angewendet werden.

Gesamtbewertung mit dem gemeinen Wert

Nach § 9 BewG ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Der gemeine Wert entspricht also dem Verkehrswert. In Anbetracht dieser grundsätzlichen Bewer-

4) Vgl. bspw. Steuervorschriften für landwirtschaftliche Betriebe und Besteuerung des Betriebsinhabers in den EWG-Ländern (Hausmitteilungen über Landwirtschaft, Heft 27.) Brüssel 1968.

tungsvorschrift des BewG drängt sich die Frage auf, ob die landwirtschaftlichen Betriebe als Ganzes mit dem Verkehrswert bewertet werden sollten.

Ein solches Vorgehen ist mit folgenden Argumenten abzulehnen: Die Verkehrswerte landwirtschaftlicher Betriebe werden nur teilweise durch die Ertragsfähigkeit bestimmt. Daneben sind andere Faktoren, wie insbesondere eine nicht-landwirtschaftliche Nutzungserwartung des Bodens sowie landschaftliche Attraktivität, von beträchtlicher und zum Teil sogar größerer Bedeutung. Infolgedessen werden durch die Verkehrswerte weder das Niveau der Ertragsfähigkeit noch die Ertragsrelationen zwischen den Betrieben zutreffend abgebildet. Außerdem ist bezüglich der Verkehrswerte ganzer Betriebe die Datenbasis so unzureichend, daß eine sichere Einstufung der Betriebe nicht möglich wäre.

Einzelbewertung mit dem gemeinen Wert bzw. dem Teilwert

Die Einzelbewertung mit dem gemeinen Wert bzw. dem Teilwert entspricht der Bewertung des Betriebsvermögens, also der Bewertung gewerblicher Betriebe. Dabei wird der Einheitswert in der Weise ermittelt, daß die Summe der Werte der zum Betrieb gehörenden Wirtschaftsgüter (Rohbetriebsvermögen) um die Summe der Schulden des Betriebes und um sonstige zulässige Abzüge gekürzt wird. Die einzelnen Vermögenspositionen werden also getrennt bewertet. Dabei sind vor allem die Betriebsgrundstücke einerseits und die beweglichen Vermögensgegenstände andererseits zu unterscheiden. Denn die Betriebsgrundstücke sind mit dem gemeinen Wert, die beweglichen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert zu bewerten.

Überträgt man dieses Bewertungskonzept auf landwirtschaftliche Betriebe, so wären diese in folgender Weise zu bewerten: Alle nicht mit Gebäuden versehenen Grundstücke wären mit dem Verkehrswert am Bewertungsstichtag anzusetzen. Alle mit Wirtschaftsgebäuden bebauten Grundstücke würden nach dem Sachwertverfahren zu bewerten sein. Dazu ist der Grundstückswert mit dem Verkehrswert und der Gebäudewert mit den Normalherstellungskosten am Bewertungsstichtag, vermindert um Wertminderungen wegen Alters und etwa vorhandener baulicher Mängel, anzusetzen. Allerdings kann der so ermittelte Gebäudesachwert durch Anwendung einer Wertzahl zwecks Anpassung an den gemeinen Wert um bis zu 50 % reduziert werden (§ 90 BewG). Das Wohngebäude und das entsprechende Grundstück wären in diese Bewertung nicht einzubeziehen, da dafür der Wohnungswert gesondert ermittelt wird. Die beweglichen Wirtschaftsgüter wären mit dem Teilwert zu bewerten, d. h. alle betriebsnotwendigen abzuschreibenden Wirtschaftsgüter wären mit dem um Abschreibungen verminderten Wiederbeschaffungswert am Bewertungsstichtag anzusetzen, alle betriebsnotwendigen nicht abzuschreibenden Wirtschaftsgüter (einschließlich der monetären Aktiva) wären mit den Wiederbeschaffungskosten am Bewertungsstichtag und alle nicht betriebsnotwendigen Wirtschaftsgüter (z. B. nicht mehr benötigte Gebrauchsmaschinen) wären mit dem Einzelveräußerungspreis zu bewerten. Die Summe der Werte aller zum Betrieb gehörenden Wirtschaftsgüter wäre um die Schulden des Betriebes zu reduzieren.

Die Übertragung des Bewertungsverfahrens gewerblicher Betriebe auf landwirtschaftliche Betriebe stößt auf erhebliche Bedenken. Wie oben bereits erwähnt, ist diese Art der Bewertung und die darauf gegründete Substanzbesteuerung zunehmend ins Kreuzfeuer der Kritik geraten,

da sie sich nicht an der Ertragsfähigkeit der Betriebe orientiert. Hohe Substanzwerte sind nicht gleichzusetzen mit hohen Ertragswerten. Das gilt für die Landwirtschaft in noch stärkerem Maße als für die gewerbliche Wirtschaft. Denn die für den Boden als wichtigster Vermögensposition anzusetzenden Verkehrswerte werden nur teilweise von der Ertragsfähigkeit und in erheblichem Ausmaß von außerhalb der landwirtschaftlichen Nutzung liegenden Faktoren bestimmt. Eine entsprechende Substanzbewertung landwirtschaftlicher Betriebe würde zu einem Wertniveau führen, das für die Bemessung von Steuern, Beiträgen und Abfindungen unbrauchbar wäre, da es wenig mit der Ertragsfähigkeit zu tun hat. Auch würden die Wertrelationen zwischen den Betrieben nicht den Ertragsrelationen entsprechen. Denn in der Landwirtschaft besteht keine eindeutig positive Beziehung zwischen dem Kapitaleinsatz und dem Betriebserfolg. Bei zwischenbetrieblichen Vergleichen zeigt sich oft sogar das Gegenteil: Mit sinkender Betriebsgröße steigt das Besatzkapital je Flächeneinheit und sinken die Gewinne. Entsprechendes gilt für steigenden Futterbauanteil. Dieses wäre besonders gravierend im Lichte der Bewertung des Besatzkapitals in Anlehnung an Wiederbeschaffungswerte. Bei gleichen Bodenpreisen würden sich daher für kleinere Betriebe wie auch für Futterbaubetriebe relativ höhere Werte ergeben. So würden gerade die Betriebe mit nachgewiesenermaßen geringerer Ertragsfähigkeit stärker belastet als die Betriebe höherer Ertragskraft. Ein Ausgleich durch höhere Schulden, die ja absetzbar sind, findet nicht statt. Der höhere Kapitalbesatz wird vielmehr nicht durch höhere Kreditaufnahme, sondern wiederum nachgewiesenermaßen durch größere Sparsamkeit im Privatverbrauch finanziert. Eine Substanzbewertung der landwirtschaftlichen Betriebe wäre daher mit Blick auf die Verteilungsgerechtigkeit sehr bedenklich. Eine Bemessung von Steuern und Beiträgen gemäß der Leistungsfähigkeit würde nicht oder bestenfalls zufällig stattfinden.

Ferner besteht gegen die Substanzbewertung landwirtschaftlicher Betriebe noch ein weiteres Bedenken. Es bezieht sich auf die Datengrundlage sowie damit verbunden auf den Verwaltungsaufwand. Hier bestehen wesentliche Unterschiede im Vergleich zum Gewerbe: In den gewerblichen Betrieben werden in der Regel Ertragsteuerbilanzen aufgestellt. Somit liegt eine Zusammenstellung der Vermögenspositionen vor. Die Substanzbewertung kann durch eine entsprechende Umbewertung relativ leicht vorgenommen werden. In der Landwirtschaft stellt bisher bekanntlich nur ein geringer Teil der Betriebe steuerliche oder betriebswirtschaftliche Bilanzen auf. Im Falle einer Substanzbewertung müßten zu jeder Hauptfeststellung der Einheitswerte für den weit überwiegenden Teil der Betriebe zunächst Vermögenszusammenstellungen vorgenommen werden. Die Erfahrungen mit der Einführung der Buchführung in landwirtschaftliche Betriebe lehrt, daß erstmalige Vermögensaufstellungen ein arbeitsaufwendiges Unterfangen sind. Außerdem sind einige für die Bewertung erforderliche Daten nicht verfügbar. Das betrifft das Alter der abzuschreibenden Wirtschaftsgüter, das geschätzt werden muß. Das betrifft ferner vor allem die Bodenpreise. Bezüglich Teilflächen liegt zwar ein umfangreicheres Datenmaterial an Verkehrswerten vor als bezüglich ganzer Betriebe, jedoch ist die Bodenpreisstatistik nicht so ausgebaut, daß die nach Art und Lage unterschiedlichen Teilflächen der Betriebe relativ einfach eingestuft werden könnten. Eine den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend differenzierte Bewertung der einzelnen Flächen wäre nur mit erheblichem Verwaltungsaufwand möglich. Dieses würde sich übrigens auch nicht ändern, wenn die landwirtschaftlichen

KÖHNE: ÜBERLEGUNGEN
 Betriebe in stärkerem Maße als für die gewerbliche Wirtschaft.
 dem der Boden als wichtigster Vermögensposition anzusetzenden Verkehrswerte werden nur teilweise von der Ertragsfähigkeit und in erheblichem Ausmaß von außerhalb der landwirtschaftlichen Nutzung liegenden Faktoren bestimmt.
 Die Bewertung der Betriebe
 ter Pachtpreis
 Die Orientierung
 zumindest im Prinzip
 anderen Ländern wird
 Gründe. Eine Ausdehnung
 insoweit nahegelegt ist
 ein relativ enger Zusammenhang
 und der Ertragsfähigkeit
 werden kann. Die Gültigkeit
 se kann in verschiedenen
 wichtigsten nachfolgenden
 Die erste Variante ist
 Grundlage von Pachtpreisen
 Für einen zu bewertenden
 en Pachtpreis anzusetzen
 punkt üblicherweise in
 cher Art und Größe gesondert
 sodass zu kapitalistischen
 Einheitsbewertung im
 rene Einwände zu erheben
 preise ganzer Betriebe
 köhnung, wie es beim
 trag der Fall ist. Sie ist
 die Datenbasis unzureichend
 be ist relativ begrenzt
 se sehr heterogen. Da
 die unterschiedlichen
 was nicht zu vernachlässigen
 fe auch durch andere
 ters (private, öffentliche
 traditionelle Bindungen
 Würden trotzdem Pachtpreis
 wertung herangezogen
 betriebe Pauschalbeträge
 Die zweite Variante
 könnte sich an Pachtverträgen
 wesentliche gegen die
 ganzer Betriebe bestimmter
 Pachtpreisniveau
 stiert an umfangreichen
 auch eine solche Vorgehensweise
 Bewertung sollte auf die
 die Gesamtverwertung der
 den Betrieben als Kennzahl
 gründet werden. Die
 Indikator dafür. Sie ist
 Verwertung der Bodenpreise
 schrittweise sondern dem
 den kann ein erhebliches
 wird besonders offensichtlich
 haltung, soweit dies die
 die Umweltbelastung mit
 deht. Schließlich ist die
 lenchtpachtpreise in erheblichem
 beiten bestimmen und
 regionale Angebots- und
 ihre Verwendung für die
 weigen betriebswirtschaftlichen
 unterschiedlichen Verhältnissen
 tragen

Betriebe in stärkerem Maße zur Buchführung übergangen, denn der Boden wird in der Regel nicht mit Verkehrswerten bilanziert.

Die Bewertung mit Hilfe kapitalisierter Pachtpreise

Die Orientierung der Bewertung an Pachtpreisen liegt zumindest im Prinzip der Einheitsbewertung in einigen anderen Ländern wie Frankreich und den Niederlanden zugrunde. Eine Anlehnung der Bewertung an Pachtpreisen ist insofern naheliegend als - zumindest auf den ersten Blick - ein relativ enger Zusammenhang zwischen den Pachtpreisen und der Ertragsfähigkeit der Flächen angenommen werden kann. Die Gründung der Bewertung auf Pachtpreise kann in verschiedenen Varianten erfolgen, von denen die wichtigsten nachfolgend besprochen werden.

Die erste Variante besteht darin, die Bewertung auf der Grundlage von Pachtpreisen ganzer Betriebe vorzunehmen. Für einen zu bewertenden Betrieb wäre je Flächeneinheit ein Pachtpreis anzusetzen, der zum Hauptfeststellungszeitpunkt üblicherweise im Falle ganzer Pachtbetriebe ähnlicher Art und Größe gezahlt wird. Dieser Pachtpreis wäre sodann zu kapitalisieren. Gegen ein solches Vorgehen einer Einheitsbewertung landwirtschaftlicher Betriebe sind mehrere Einwände zu erheben. Die wichtigsten sind: Die Pachtpreise ganzer Betriebe repräsentieren nicht die Kapitalentlohnung, wie es beim sachgerecht eingeschätzten Reinertrag der Fall ist. Sie liegen deutlich niedriger. Außerdem ist die Datenbasis unzureichend. Die Zahl ganzer Pachtbetriebe ist relativ begrenzt. Ferner sind die gezahlten Pachtpreise sehr heterogen. Diese Heterogenität ist nicht nur durch die unterschiedliche Ertragsfähigkeit der Betriebe bestimmt, was nicht zu bemängeln wäre, sondern in erheblichem Maße auch durch andere Faktoren wie die Art des Verpächters (private, öffentliche Hand, Stiftungen, Kirchen) oder traditionelle Bindungen zwischen Verpächter und Pächter. Würden trotzdem Pachtpreise ganzer Betriebe für die Bewertung herangezogen, so ergäbe sich eine nicht gutzuheißende Pauschalbehandlung der zu bewertenden Betriebe.

Die zweite Variante der Verwendung von Pachtpreisen könnte sich an Parzellenpreisen orientieren. Damit wären wesentliche gegen die Verwendung von Pachtpreisen ganzer Betriebe bestehende Einwände zu entkräften: Das Pachtpreisniveau von Teilstücken liegt höher und es existiert ein umfangreicheres Datenmaterial. Trotzdem ist auch eine solche Vorgehensweise abzulehnen. Denn die Bewertung sollte auf die durchschnittliche oder genauere die Gesamtverwertung der Faktoren Boden und Kapital in den Betrieben als Kennzeichen der Ertragsfähigkeit gegründet werden. Die Parzellenpachtpreise sind jedoch kein Indikator dafür. Sie sind lediglich ein Anhaltspunkt für die Verwertung des Bodens und dabei nicht dessen Durchschnitts- sondern dessen Grenzverwertung. Zwischen beiden kann ein erheblicher Unterschied bestehen. Dieser wird besonders offenkundig in Gebieten mit starker Viehhaltung, soweit diese die durch § 51 BewG oder die durch die Umweltbelastung gezogenen Grenzen zu überschreiten droht. Schließlich ist darauf hinzuweisen, daß die Parzellenpachtpreise in erster Linie durch die regionalen Gegebenheiten bestimmt werden. Sie sind Marktdaten, die die regionale Angebots- und Nachfragesituation widerspiegeln. Ihre Verwendung für die Betriebsbewertung würde den jeweiligen betriebsindividuellen Verhältnissen (bspw. einem unterschiedlichen Viehbesatz) nicht genügend Rechnung tragen.

Eine dritte Variante der Verwendung von Pachtpreisen könnte darin bestehen, lediglich den Boden oder den Boden zuzüglich der Wirtschaftsgebäude (wie es im Agrarbericht der Bundesregierung geschieht) mit Hilfe kapitalisierter Pachtpreise und die übrigen Aktiva mit dem Teilwert zu bewerten. Der Einheitswert wäre dann in der Weise zu ermitteln, daß die Summe des sich so ergebenden Rohvermögens um die Schulden des Betriebes reduziert würde. Es handelt sich damit um eine Variante der oben besprochenen Bewertung mit dem gemeinen Wert bzw. dem Teilwert. Bei dieser Bewertung würde also eine Annäherung an die Bewertung gewerblicher Betriebe erreicht. Jedoch ist auch diese Vorgehensweise abzulehnen: Das Wertniveau ist zwar geringer als im Falle einer Bewertung des Bodens mit Verkehrswerten und dürfte der Kennzeichnung der Ertragsfähigkeit schon näher kommen. Das gilt besonders für den Fall, daß Boden und Wirtschaftsgebäude gemeinsam mit Hilfe kapitalisierter Pachtpreise ganzer Betriebe bewertet werden. Jedoch ist keinerlei Gewähr dafür gegeben, daß die Wertrelationen den Ertragsrelationen entsprechen. Das oben Gesagte hinsichtlich des nicht eindeutigen Zusammenhanges zwischen Kapitalbesatz und Ertragsfähigkeit gilt auch hier. Des weiteren erhebt sich die Frage, welche Pachtpreise angesetzt werden sollen. Ob Pachtpreise ganzer Betriebe oder ob Parzellenpachtpreise verwendet werden, in beiden Fällen gilt die bisher dazu gebrachte Kritik: Mangelnde Datenbasis und damit großer Schätzungsspielraum im Falle der Pachtpreise ganzer Betriebe und unzureichende Berücksichtigung individueller Verhältnisse und damit zu pauschales Vorgehen in beiden Fällen. Die hier für die dritte Variante der Verwendung von Pachtpreisen vorgebrachte Kritik gilt grundsätzlich auch für Bewertungsverfahren, die darin bestehen könnten, den Boden und gegebenenfalls auch die Wirtschaftsgebäude mit hypothetischen Werten und die übrigen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert zu bewerten.

Die Bewertung mit Hilfe direkt geschätzter Reinerträge

Die Bewertung mit Hilfe direkt geschätzter Reinerträge ist in verschiedenen Varianten denkbar. Die erste Variante könnte davon ausgehen, mit Hilfe von Querschnittsanalysen auf der Grundlage von Betriebsstatistiken Regressionsgleichungen zu schätzen, in die der Reinertrag als abhängige Variable und die wesentlichen objektiven Bestimmungsfaktoren des Reinertrages (z. B. Nutzflächenumfang, Viehbesatz, Naturalertragsniveau) als erklärende Variablen eingehen. Die Schätzungen könnten nach Standortverhältnissen differenziert werden. Gelingt es, sachgerechte Schätzgleichungen aufzustellen, so könnten dann im Einzelfall die Bestimmungsfaktoren des Reinertrages gemäß den betriebsindividuellen Verhältnissen in die entsprechende Schätzgleichung eingesetzt werden, um den „Normalreinertrag“ zu schätzen. Dieser wäre dann zu kapitalisieren.

Das Kernproblem dieser Vorgehensweise liegt in dem Auffinden zutreffender Schätzgleichungen. Die bisherigen Erfahrungen mit entsprechenden Querschnittsanalysen zeigen, daß diese einerseits zwar einen Beitrag zur Erklärung von Erfolgsunterschieden zwischen Betrieben leisten können, daß sie jedoch andererseits nicht so sicher sind, daß darauf eine Reinertragsermittlung für die Zwecke der Bewertung gegründet werden könnte⁵⁾. Die Ursache liegt

5) W. Britsch, Einzelbetriebes Wachstum in der Landwirtschaft. Eine empirische Analyse der wachstumsbestimmenden Faktoren in 141 niedersächsischen Betrieben von 1950-1966. Diss. agr. Göttingen, 1972.

in erster Linie darin, daß der Betriebserfolg nicht nur durch objektive, sondern in erheblichem Maße auch durch schwer quantifizierbare subjektive Faktoren bestimmt wird. Außerdem ist die Datenbasis besonders im unteren Betriebsgrößenbereich für solche Analysen unzureichend. Dieses Vorgehen scheidet daher für eine befriedigende Einheitsbewertung in der Landwirtschaft aus.

Die zweite Variante der Bewertung auf der Grundlage direkt geschätzter Reinerträge könnte in folgendem bestehen: Die Gesamtheit der zu bewertenden Betriebe wird weitgefächert in verschiedene Gruppen, insbesondere unter Berücksichtigung von Standort, Betriebsgröße und Betriebssystem, gegliedert. Sodann wird versucht, das vorliegende Buchführungsmaterial in gleicher Weise aufzugliedern, um auf diese Weise gruppenspezifische Reinerträge abzuleiten. Gelingt letzteres, so könnten die gruppenspezifischen Reinerträge jeweils zur Bewertung der einer Gruppe zuzuordnenden Betriebe herangezogen werden. Oder anders ausgedrückt: Ein zu bewertender Betrieb wäre zunächst einer Gruppe zuzuordnen. Sodann könnte er auf der Grundlage des gruppenspezifischen Reinertrages bewertet werden. Da jedoch die einer Gruppe zuzuordnenden Betriebe besonders hinsichtlich des Faktoreinsatzniveaus nicht voll identisch sein können, kann nicht mit absoluten gruppenspezifischen Reinerträgen gearbeitet werden, sondern muß für den Reinertrag eine Bezugsbasis gefunden werden. Als solche wäre es am naheliegendsten, die Fläche zu verwenden. Bei ausreichender Disaggregation der Betriebe müßte auf diese Weise eine einigermaßen sachgerechte Bewertung möglich sein. Allerdings findet die Disaggregation eine relativ enge Grenze in dem vorhandenen Buchführungsmaterial, das, wie bereits angesprochen, besonders im unteren Betriebsgrößenbereich unzureichend ist. Je begrenzter die Disaggregation ist, desto mehr bedeutet die Zuordnung eines Betriebes zu einer bestimmten Betriebsgruppe eine Pauschalbehandlung. Dieses Verfahren ist m. E. erwägenswert. Es muß jedoch im Vergleich zu dem nachfolgend vorgestellten Bewertungskonzept als zweitbeste Lösung angesehen werden.

Vorschlag eines neuen Bewertungskonzepts

Im folgenden wird zunächst ein neues Bewertungsverfahren für die landwirtschaftliche Einheitsbewertung vorgeschlagen und im Lichte der an die Bewertung zu stellenden Anforderungen beurteilt. Sodann wird kurz auf die Verknüpfung mit der Bewertung der übrigen Positionen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens hingewiesen. Abschließend wird eine Verbindung zur Bodenschätzung und insbesondere zur Gewinn schätzung im Rahmen der Einkommensteuer veranlagung gezogen.

Einheitsbewertung mit Hilfe von Standardreinerträgen

Die Arbeit mit Standarderfolgsgrößen landwirtschaftlicher Betriebe hat im vergangenen Jahrzehnt zunehmend Eingang in die Agrarwirtschaft sowie in die einschlägige Verwaltung gefunden. Als Erfolgsgrößen wurden und werden in erster Linie Standarddeckungsbeiträge und Standardbetriebseinkommen verwendet. Zunächst war dieses im Rahmen der neuen Betriebssystematik der Fall, später in detaillierterer Form in sozialökonomischen Erhebungen⁶). Dieses Konzept ist auch für eine landwirtschaftliche

6) Bspw. P. H. B u r b e r g, Sozialökonomische Betriebserhebung 1969/70 in Nordrhein-Westfalen (Reihe C, Forschung und Beratung, Heft 19.) Hiltrup 1971.

Einheitsbewertung nutzbar. Allerdings muß dabei erheblich differenzierter vorgegangen werden als bei der Betriebssystematik.

Im Hinblick auf die Einheitsbewertung ist für jeden Betrieb ein Standardreinertrag zu ermitteln, der anschließend zu kapitalisieren ist. Die Ermittlung des Standardreinertrages geschieht folgendermaßen: Es wird vom Produktionsprogramm des Betriebes, d. h. von Anbauflächen und Viehbeständen ausgegangen. Für diese werden Standarddeckungsbeiträge angesetzt. Der sich ergebende Gesamtdeckungsbeitrag des Betriebes wird um Gemeinkosten reduziert. Das daraus resultierende Standardbetriebseinkommen wird zunächst um Fremdlöhne und ferner um Lohnansprüche für die im Betrieb arbeitenden Familienangehörigen vermindert. Das Ergebnis ist der Standardreinertrag.

Das am Anfang der Rechnung stehende Produktionsprogramm ist betriebsindividuell. Die Standarddeckungsbeiträge sind regionspezifisch anzusetzen. Eine weitere zwischenbetriebliche Differenzierung ist möglich. Jedemfalls müssen die Deckungsbeiträge situationsspezifischer sein als im Rahmen und für die Zwecke der Betriebssystematik. Die einschlägige Datengrundlage ist in den letzten Jahren verbessert worden. In Anbetracht der wachsenden Verbreitung von Betriebszweigabrechnungen ist eine weitere Verbesserung der Datengrundlage zu erwarten.

Die Gemeinkosten sind, wie bisher bereits üblich, aus Buchführungsstatistiken abzuleiten. Eine Verbesserung der Datengrundlage im unteren Betriebsgrößenbereich ist durch gezielte Untersuchungen möglich. Die gegebenenfalls anzusetzenden Fremdlöhne sollten den tariflichen unter Berücksichtigung der regionalen Differenzierung entsprechen.

Ein besonderes Problem sind die Lohnansprüche. Formal ergeben sie sich aus dem betriebsnotwendigen Arbeitsinsatz und einem als angemessen anzusehenden Lohnsatz. Das Problem ist nicht neu. Es taucht beispielsweise im Agrarbericht auf oder auch bei Erbauseinandersetzungen außerhalb des Geltungsbereichs der nordwestdeutschen Höfeordnung. Denn in letzteren Fällen ist vom Reinertrag auszugehen. Sowohl für den betriebsnotwendigen Arbeitsinsatz als auch für den Lohnsatz gibt es Orientierungskriterien, um zu sachgerechten Ansätzen zu gelangen. Im übrigen ist dieses Problem im Rahmen des hier vorzustellenden Bewertungskonzepts auch nicht überzubetonen: Es hat nur einen Einfluß auf die Bemessung von Substanzsteuern sowie gegebenenfalls von Abfindungen. Demgegenüber wird empfohlen und im folgenden noch näher ausgeführt, für die Festsetzung der Einkommensteuer sowie der Sozialabgaben von der Vorstufe des Standardreinertrages, nämlich dem Standardroheinkommen, auszugehen. Da sind die Lohnansprüche nicht abgesetzt und somit ohne Einfluß auf das Ergebnis.

Schließlich sei darauf hingewiesen, daß sich unter ungünstigen Bedingungen auch ein negativer Standardreinertrag ergeben kann. Tritt dieses bei zutreffender Datenwahl ein, so ist es sachgerecht und zeigt m. E. an, daß in diesen Fällen kein Raum für eine Substanzbesteuerung des Wirtschaftswertes besteht.

Bevor einige weitere Einzelheiten behandelt werden, soll zunächst der Frage nachgegangen werden, ob das Bewertungskonzept im Lichte der Anforderungen als sachgerecht anzusehen ist: Dazu ist zuerst festzustellen, daß es im Prinzip dem Ertragswertverfahren zur Bewertung von Grundvermögen (§ 78 ff BewG) entspricht. Denn in beiden Fällen wird einerseits von tatsächlichen individuellen

Verhältnissen und andererseits von standardisierten Bewertungen ausgegangen. Es handelt sich somit in beiden Fällen um ein objektiviertes Ertragswertverfahren. Ferner ist folgendes zu bedenken: Im Hinblick auf die Substanzbesteuerung soll möglichst die objektive Ertragsfähigkeit, nicht der tatsächliche Ertrag eines Betriebes ermittelt werden. Deshalb wird auch vom Reinertrag und beispielsweise nicht vom Reingewinn (Gewinn abzüglich Lohnansprüche) ausgegangen. Der Ansatz standardisierter Wertansätze liegt auf dieser Linie. Er sollte daher auch bei buchführenden Betrieben für die Einheitsbewertung vorgenommen werden und zwar auch dann, wenn die Standardgröße von den entsprechenden betriebsindividuellen gemäß Buchführung abweichen. Dieses erscheint nicht nur im Hinblick auf die Substanzbesteuerung angebracht, sondern auch im Hinblick darauf, daß der Einheitswert für Erbaueinandersetzungen herangezogen wird. Denn gemäß § 2049 (2) BGB ist bei Erbaueinandersetzungen nicht vom betriebsspezifischen Reinertrag, sondern von dem nachhaltigen Reinertrag bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung auszugehen. Dieses sollte auch für die Höfeordnung gelten. Ob der Ansatz standardisierter Bewertungen im Hinblick auf die Bemessung von Sozialabgaben befriedigt, kann hier nicht eindeutig beantwortet werden. Dieser Ansatz befriedigt, wenn die objektive Ertragsfähigkeit Bemessungsgrundlage sein soll. Er befriedigt demgegenüber nicht, wenn der tatsächliche betriebsindividuelle Ertrag (beispielsweise gemessen an der Kennziffer Gewinn) Bemessungsgrundlage sein soll. Im letzteren Fall kann nur eine betriebsindividuelle Erfolgsrechnung abhelfen. Liegt sie nicht vor, so bleibt gar nichts anderes übrig, als der Bemessung von Sozialabgaben standardisierte Größen zugrundelegen. Entsprechendes gilt für die Einkommenssteueranlagung: Die Orientierung an standardisierten Größen ist ein Notbehelf. Dem einzelnen Betroffenen steht es offen, eine betriebsindividuelle Erfolgsrechnung vorzulegen. Zusammenfassend ergibt sich, daß die Arbeit mit Standarderfolgsgrößen (Standardreinertrag bzw. Standardroheinkommen) im Hinblick auf Substanzbesteuerung und Erbabbildungen sachgerecht erscheint. Bezüglich der Bemessung von Sozialabgaben und Einkommensteuer sind betriebsindividuelle Erfolgsrechnungen auf der Grundlage der Buchführung besser. Liegen sie jedoch nicht vor, so ist die Arbeit mit Standarderfolgsgrößen auch hier die beste der möglichen Lösungen.

Das skizzierte Bewertungsverfahren erfüllt auch die weiteren oben herausgestellten Anforderungen. Insbesondere ist es relativ einfach durchführbar. Der Erhebungsaufwand in den Betrieben ist gering und die Art der Erhebungen sind der Praxis sowie der Beratung von sozialökonomischen Erhebungen bereits teilweise bekannt. Bei der Festsetzung von Standarddeckungsbeiträgen und Gemeinkosten könnte auf die Mitwirkung von Landwirtschaftskammern bzw. entsprechenden Einrichtungen zurückgegriffen werden. Das Verfahren würde ausreichend häufige Hauptfeststellungen und damit eine laufend aktuelle Einheitsbewertung ermöglichen.

Ferner sei der Frage nachgegangen, ob die in der geltenden Einheitsbewertung als wichtig angesehenen Bestimmungsfaktoren des Reinertrages auch in dem neuen Verfahren hinreichend berücksichtigt werden können: Die wichtigsten Faktoren, nämlich die natürlichen Verhältnisse, die Betriebsgröße, die Betriebsorganisation und die regionalen Preisverhältnisse, werden wesentlich spezifischer und zutreffender berücksichtigt als in dem zur Zeit geltenden Verfahren. Andere Dinge, wie Besonderheiten der inneren Verkehrslage oder Schwierigkeiten der Technisierung,

finden in der Bewertung nicht unmittelbar ihren Niederschlag. Sie sind jedoch einfach zu berücksichtigen, indem die gegenüber einer Normalsituation vorliegenden jährlichen Mehraufwendungen vom Standardreinertrag abgesetzt werden. Dieses sollte auf begründeten Antrag geschehen.

Abschließend ist noch auf das Problem der Behandlung von Pachtflächen einzugehen. Hier ist eine Lösung sowohl für Pächter als auch für Verpächter, für die bekanntlich auch ein Einheitswert festzustellen ist, zu suchen. Beim Pächter wäre am zweckmäßigsten in folgender Weise vorzugehen: Zunächst wird der Einheitswert für den Gesamtbetrieb, also unter Einschluß der Pachtflächen festgestellt. Dieser wird sodann um den Pachtflächenanteil (in %) gekürzt. Soweit die Einheitsbewertung in den Dienst der Bemessung von Einkommensteuern und Sozialabgaben gestellt wird, würde diese Kürzung entfallen. Bezüglich der Verpächter wäre zweckmäßigerweise von gegendtypischen Standardreinerträgen unter Berücksichtigung der Art der Pachtflächen auszugehen. Die darin liegende etwas pauschalere Behandlung kann m. E. in Kauf genommen werden, da die Einheitswerte der Verpächter im wesentlichen nur für die Grundsteuern wirksam werden.

Die Verbindung mit der Bewertung der übrigen Positionen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Zu Beginn dieses Beitrages wurde dargelegt, welche weiteren Positionen neben der landwirtschaftlichen Nutzung das land- und forstwirtschaftliche Vermögen noch umfassen kann. Die einzelnen Positionen werden zur Zeit in recht unterschiedlicher Weise bewertet. Insofern wäre es möglich, die Einführung eines neuen Bewertungsverfahrens nur auf die landwirtschaftliche Nutzung zu beschränken und die übrigen Positionen wie bisher zu bewerten. (Womit nicht unterstellt werden soll, daß es bezüglich der übrigen Positionen nicht notwendig sei, über Änderungen der Bewertung nachzudenken.) Allerdings wäre es naheliegend zu prüfen, ob das beschriebene Bewertungsverfahren nicht auch für die forstwirtschaftliche und weinbauliche Nutzung sowie möglicherweise auch für die gärtnerische Nutzung - jeweils in modifizierter Form - angewendet werden könnte.

Die Verbindung mit der Bodenschätzung

Die Bodenschätzung ist bezüglich Idee und Durchführung eine große Leistung. Ihre Ergebnisse dienen bekanntlich nicht nur der Einheitsbewertung, sondern darüber hinaus insbesondere auch als Orientierungshilfe für den Ansatz von Pachtpreisen, bei der Flurbereinigung sowie im Rahmen regionaler Abgrenzungen. Für die beiden letztgenannten Zwecke wurden in der Vergangenheit allerdings auch vermehrt Sonderfeststellungen durchgeführt.

Es wäre wünschenswert, daß die durch die Bodenschätzung gewonnenen Informationen erhalten blieben und aktualisiert würden. Dazu ist es m. E. erforderlich, daß die Wertzahlen des Acker- und des Grünlandschätzungsrahmens neu aufgestellt und die Flächen demgemäß aufgrund der in den Katastern vorliegenden Daten neu eingestuft würden. Als Wertzahlen sollten nach der oben gebrachten Kritik nicht mehr Reinertragsverhältniszahlen verwendet werden, sondern Relativzahlen, die die Deckungsbeitragsrelationen zum Ausdruck bringen. Dafür sprechen mehrere Gründe:

