



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.

Reformbedürftige Bilanzierungsregelungen in Steuerbilanzen landwirtschaftlicher Betriebe

Prof. Dr. M. Köhne, Göttingen*

Einleitung

Im Zuge der bevorstehenden Reform der Einkommensbesteuerung der Landwirte wird sich die Zahl der buchführungspflichtigen und insbesondere auch die Zahl der tatsächlich Bücher führenden Betriebe deutlich erhöhen. In Anbetracht der damit zu erwartenden wachsenden Bedeutung der steuerlichen Buchführung erscheint es angebracht, auf einige Bilanzierungsregelungen in Steuerbilanzen landwirtschaftlicher Betriebe hinzuweisen, die aus ökonomischer Sicht nicht befriedigen, und Vorschläge für deren Änderung zu unterbreiten. Dies geschieht im folgenden für die aus der Sicht des Verfassers vorrangig reformbedürftigen Regelungen.

Die Teilwertabschreibung beim Boden

Bis zum Erlass des Zweiten Steueränderungsgesetzes vom 10.8.1971 galt für die Landwirtschaft die Sonderregelung, daß der zum Anlagevermögen gehörende Grund und Boden bei der Gewinnermittlung außer Ansatz blieb mit der Folge, daß diesbezügliche Veräußerungsgewinne steuerlich nicht erfaßt wurden. Nachdem das Bundesverfassungsgericht mit Beschuß vom 11.5.1970 diese Regelung als nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar erklärt hatte, wurde durch das soeben genannte Steueränderungsgesetz geregelt, daß und wie der Boden zukünftig bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen ist. Die Regelungen dieses Gesetzes und die daraus resultierenden, im folgenden näher anzusprechenden Probleme betreffen grundsätzlich alle Landwirte, also auch die nicht buchführungspflichtigen. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich jedoch auf den Fall der Gewinnermittlung aufgrund des Vermögensvergleichs (§ 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz). Sie sind allerdings prinzipiell auch auf andere Methoden der Gewinnermittlung bzw. -schätzung übertragbar.

Nach dem Zweiten Steueränderungsgesetz von 1971 war der Boden zum Stichtag 1. Juli 1970 erfolgsneutral in die Steuerbilanzen einzubuchen. Gemäß allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen ist der Boden grundsätzlich zu Anschaffungskosten in die Bilanz aufzunehmen. Dies ist jedoch

praktisch nur durchführbar und gilt dementsprechend auch nur für den nach dem 1. Juli 1970 zugekauften Boden. Der an diesem Stichtag in den Betrieben vorhandene Boden ist überwiegend im Erbgang übernommen worden. Anschaffungskosten liegen nicht vor. Es mußte für diesen Boden daher nach Ersatzlösungen gesucht werden. Demgemäß schreibt § 55 Abs. 1 EStG vor, daß der am 1. Juli 1970 in den Betrieben vorhandene Boden (nur Eigentumsflächen) mit dem Zweifachen des sogenannten Ausgangsbetrages zu bilanzieren ist. Für landwirtschaftliche Nutzfläche errechnet sich der Ausgangsbetrag, indem die aus der Bodenschätzung und der darauf aufbauenden Einheitsbewertung bekannte Ertragsmeßzahl mit 4 multipliziert wird. Als Bodenwert ist also letztlich die mit 8 multiplizierte Ertragsmeßzahl anzusetzen. Da es sich bei der soeben skizzierten Vorgehensweise um ein pauschalierendes Verfahren handelt, wurde in § 55 Abs. 5 EStG den Landwirten die Möglichkeit eröffnet, davon abzuweichen und für den Teilwert zu optieren. Obwohl die steuergesetzliche Definition¹) eine andere ist, entspricht der Teilwert hier praktisch dem Verkehrswert. Die Option für den Teilwert war nur möglich, sofern er am 1. Juli 1970 nachweislich über dem doppelten Ausgangsbetrag lag und der Antrag bis zum 31. Dezember 1975 gestellt wurde.

Die doppelten Ausgangsbeträge liegen in der Regel deutlich über den Verkehrswerten für entsprechende landwirtschaftliche Nutzflächen. Der wichtigste Grund für den relativ hohen Ansatz der Boden-Buchwerte lag darin, den Landwirten steuerlich entgegenzukommen, indem Veräußerungsgewinne beim Transfer landwirtschaftlicher Nutzflächen für absehbare Zeit praktisch ausgeschaltet wurden. Veräußerungsgewinne dürften in der Regel nur bei einer Veräußerung für nichtlandwirtschaftliche Nutzungszwecke anfallen. Ein weiterer Grund für den hohen Ansatz der Buchwerte war der, die Landwirte möglichst davon abzuhalten, für den höheren Teilwert zu optieren, was anderenfalls verwaltungsmäßig nicht in begrenzter

^{*)} Institut für Agrarökonomie der Georg-August-Universität Göttingen.

1) § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG

Zeit abzuwickeln gewesen wäre. Die logische Konsequenz der hohen Buchwerte ist die Verlustklausel in § 55 Abs. 6 Satz 1 EStG. Sie besagt, daß Verluste, die bei der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden entstehen, bei der Ermittlung des Gewinns in Höhe des Betrages nicht berücksichtigt werden dürfen, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten unter dem Zweifachen des Ausgangsbetrages liegt. Diese Regelung erscheint nicht nur verständlich, sondern auch dringend geboten, da Verluste der skizzierten Art keine echten, sondern in Anbetracht der fiktiven Buchwerte auch nur fiktive Verluste wären. Allerdings geht die Verlustklausel noch weiter und bestimmt durch § 55 Abs. 6 Satz 2 EStG, daß auch Verluste aus einer Teilwertabschreibung nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden dürfen. Hier beginnt die nachfolgend näher aufzuzeigende Problematik.

Nach Erlass des Zweiten Steueränderungsgesetzes von 1971 war streitig, auf welchen Boden sich die Verlustklausel des § 55 Abs. 6 EStG bezieht. Eindeutig war und ist, daß sie nicht für den Boden gilt, den ein Landwirt nach dem 1. Juli 1970 zugekauft hat oder noch zu kauft. Offen war jedoch die Frage, ob sich die Verlustklausel nur auf den mit dem Zweifachen des Ausgangsbetrages bewerteten Boden oder auch auf den mit dem höheren Teilwert eingebuchten Boden bezieht. Nach der bundeseinheitlichen Verwaltungsregelung zur Bodengewinnbesteuerung aus dem Jahr 1972 gilt sie auch für den mit dem Teilwert bewerteten Boden insoweit, daß Verluste nur in Höhe der Differenz zwischen dem höheren Teilwert und dem doppelten Ausgangsbetrag gewinnmindernd berücksichtigt werden dürfen. Unterhalb des Zweifachen des Ausgangsbetrages soll die Verlustklausel greifen²⁾. Diese Regelung ist verschiedentlich auf Kritik gestoßen³⁾. Vermutlich auf diese, m. E. berechtigte, Kritik ist es zurückzuführen, daß der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 10.8.1978 entschieden hat, daß bei der individuellen Teilwertermittlung nach § 55 Abs. 5 EStG die pauschale Verlustausschlußklausel des § 55 Abs. 6 EStG nicht anzuwenden ist⁴⁾. Damit bezieht sich die Verlustklausel und insbesondere der hier im Vordergrund stehende Ausschluß von Verlusten aus einer Teilwertabschreibung nur noch auf den mit dem doppelten Ausgangsbetrag bewerteten Boden. Allerdings ist dies der weit überwiegende Teil der landwirtschaftlichen Nutzfläche in der BR Deutschland.

Der Ausschluß von Verlusten aus einer Teilwertabschreibung bei der Gewinnermittlung und damit praktisch der Ausschluß einer Teilwertabschreibung selbst hat für die Landwirte die folgenden Konsequenzen:

- Schäden am Boden durch höhere Gewalt wie Überschwemmungen oder Verwehungen können von den Betroffenen nicht direkt steuermindernd geltend gemacht werden. Möglicherweise kann jedoch von der Finanzverwaltung eine Billigkeitsregelung getroffen werden.
- Schäden am Boden durch Einwirkungen Dritter wie Schäden durch Manöver, Baumaßnahmen oder Emissionen führen nicht zu einer gewinnmindernden Teilwertabschreibung. Demgegenüber sind die entsprechenden Schadenersatzleistungen als Betriebseinnahmen zu buchen und damit

2) „Bundessteuerblatt“, 1972 I S. 102.

3) W. Felsmann, „Zweifelsfragen zum zweiten Steueränderungsgesetz 1971. „Die Information über Steuer und Wirtschaft“, 1972, S. 7 ff. - D. Meyding, „Aktuelle Steuerfragen, insbesondere im Zusammenhang mit dem Eigentum am Grund und Boden. „Die Information über Steuer und Wirtschaft“, 1978, S. 293 ff.

4) BFH-Urteil vom 10.8.1978 - IV R 181/77. Vgl. bspw. „Der Betrieb“, 1979, S. 48 ff.

zu versteuern. Hier läßt die Finanzverwaltung allerdings folgende Billigkeitsregelung zu⁵⁾: Aufwendungen des Betroffenen zur Beseitigung der Schäden, die ansonsten zu aktivieren wären, können bis zur Höhe der Schadenersatzleistung als Betriebsausgaben abgezogen werden. Wird der Schaden nicht oder nicht in vollem Umfang in dem Wirtschaftsjahr beseitigt, in dem der Anspruch auf den Schadenersatz entstanden ist, so kann am Schluß des Wirtschaftsjahrs in Höhe des Betrages, um den die Schadenersatzleistung die bisherigen Aufwendungen für die Schadensbeseitigung übersteigt, eine Rücklage gebildet werden. Weitere Aufwendungen zur Beseitigung des Schadens sind dann in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren bis zur Höhe der Rücklage gegen diese zu verbuchen. Soweit die Rücklage am Schluß des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden ist, ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen. Eine sachlich entsprechende Regelung gilt für nicht-buchführende Landwirte.

Die skizzierte Billigkeitsregelung führt dazu, daß die aus der Schadenersatzleistung resultierenden Betriebseinnahmen bis zur Höhe der für die Schadensbeseitigung getätigten Aufwendungen erfolgsmäßig neutralisiert werden. Eine über diese Aufwendungen hinausgehende Schadenersatzleistung ist zu versteuern. Dies ist dann aus ökonomischer Sicht unbefriedigend, wenn die durch das Schadensereignis eingetretene Wertminderung des Bodens nicht vollständig durch entsprechende Aufwendungen wieder ausgeglichen werden kann, also eine Wertminderung verbleibt.

– Durch Maßnahmen im öffentlichen Interesse, insbesondere die Verlegung unter- und oberirdischer Leitungen treten Wertminderungen des Bodens ein. Diese Wertminderungen können nicht durch entsprechende Aufwendungen der Betroffenen beseitigt werden. Demgemäß sind die Entschädigungen im Jahr des Anspruches unmittelbar zu versteuern. Eine Neutralisierung dieser Betriebseinnahme durch eine entsprechende Teilwertabschreibung ist nicht zulässig. Demzufolge verbleibt einem Betroffenen nach Abzug der Steuern nur eine teilweise Entschädigung. Die darüber hinausgehende Wertminderung des Bodens hat er selbst zu tragen. Das Problem gewinnt noch dadurch an Schärfe, daß die Entschädigung insgesamt im Jahr des Anspruchs zu versteuern ist und damit voll von der Steuerprogression getroffen wird. Besonders dieser dritte der drei genannten Falltypen ist aus ökonomischer Sicht außerordentlich unbefriedigend⁶⁾.

Um eine sachlich nicht gerechtfertigte Besteuerung von Entschädigungen bzw. Schadenersatzleistungen zu vermeiden und um im Übrigen die Landwirte nicht auf mögliche Billigkeitsregelungen zu müssen, erscheint es angebracht, die Verlustklausel des § 55 Abs. 6 EStG neu zu fassen und unter bestimmten im folgenden näher abzugrenzenden Voraussetzungen eine erfolgswirksame Teilwertabschreibung auch für den mit den Pauschalwerten des § 55 Absätze 1 bis 4 EStG bewerteten Boden zuzulassen. Die Abgrenzung der Bedingungen, unter denen eine Teilwertabschreibung zuzulassen wäre, kann aufgrund der folgenden Überlegungen erfolgen: Eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, auf den § 55 Abs. 6 Satz 2 ausdrücklichen Bezug nimmt, kann grundsätzlich gerechtfertigt sein, wenn

- eine Wertminderung aufgrund veränderter Marktdaten eingetreten ist.

5) Vgl. bspw. G. Söffing, „Zweifelsfragen zur Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung nach dem Zweiten Steueränderungsgesetz 1971. „Die Information über Steuer und Wirtschaft“, 1972, S. 124 f.

6) So auch W. Felsmann, a. a. O. und D. Meyding, a. a. O.

oder wenn

– eine Wertminderung durch physische Einwirkungen der oben besprochenen Art hervorgerufen wurde.

Diese Falltypen sind klar unterscheidbar. Im ersten Fall sollte eine Teilwertabschreibung nach wie vor nicht zugelassen werden. Denn erstens würde die Feststellung der marktbedingten Wertminderung es erfordern, nachträglich auf die tatsächlichen Teilwerte zum 1. Juli 1970 zurückzutreifen, um sie mit den aktuellen zu vergleichen. Für den mit den Pauschalwerten bewerteten Boden sind jedoch die Teilwerte per 1. Juli 1970 nicht bekannt. Ihre Feststellung sollte gerade durch die Pauschalregelung vermieden werden. Sie nachträglich vornehmen zu wollen, würde dem Sinn der Pauschalregelung widersprechen. Dem BFH, der in dem bereits zitierten Urteil diesen Standpunkt vertritt, ist in diesem Punkt voll zuzustimmen. Zweitens würde die Teilwertabschreibung aufgrund einer marktbedingten Wertminderung dem Sinn der Verlustklausel widersprechen. Würde nämlich in diesem Fall eine erfolgswirksame Teilwertabschreibung zugelassen, so könnte vor Veräußerungen, bei denen erwartet wird, daß der Veräußerungserlös unter dem Zweifachen des Ausgangsbetrages liegt, zunächst eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden, um so den gemäß § 55 Abs. 6 Satz 1 nicht berücksichtigungsfähigen Verlust zu vermeiden. Damit wäre die Verlustklausel umgangen. Drittens erscheint die uneingeschränkte Beibehaltung der Verlustklausel in dem hier zunächst angeprochenen Fall auch aufgrund der folgenden Überlegungen gerechtfertigt: Die tatsächlichen Teilwerte des mit dem doppelten Ausgangsbetrag bewerteten Bodens dürften heute und in Zukunft in der Regel über den tatsächlichen Teilwerten zum 1. Juli 1970 liegen. Aufgrund der hohen Pauschalwerte eintretende Verluste sind daher in der Regel tatsächlich nur fiktive Verluste. Die Fälle, in denen der aktuelle Teilwert unter dem tatsächlichen Teilwert zum 1. Juli 1970 liegt, so daß echte Verluste vorliegen, die jedoch nicht berücksichtigungsfähig sind, da in Anbetracht der Pauschalregelung nicht nachträglich auf den tatsächlichen Teilwert zum 1. Juli 1970 Bezug genommen werden kann, dürften äußerst selten sein.

In dem zweiten Falltyp, falls also eine Wertminderung des Bodens durch physische Einwirkungen hervorgerufen wurde, sollte auch bei dem mit den Pauschalwerten bewerteten Boden eine Teilwertabschreibung zulässig sein. Damit könnten die skizzierten, aus ökonomischer Sicht unbefriedigenden Besteuerungsergebnisse vermieden werden. Die Teilwertabschreibung ist gerechtfertigt, da eine auf physische Einwirkungen zurückzuführende Wertminderung keine fiktive, sondern eine tatsächliche Wertminderung ist. Die Höhe der Teilwertabschreibung könnte wie folgt bemessen werden:

– Liegen Schäden aufgrund höherer Gewalt vor, so ist die Teilwertabschreibung an den voraussichtlichen Kosten der Schadensbeseitigung zu orientieren. Ist davon auszugehen, daß der Schaden dauerhaft nicht voll beseitigt werden kann, so ist eine darüber hinausgehende Teilwertabschreibung in Höhe der verbleibenden Verkehrswertminderung des Bodens vorzunehmen. Aufwendungen zur Beseitigung des Schadens sind zu aktivieren. Stellt sich nachträglich heraus, daß die Teilwertabschreibung offensichtlich unrichtig bemessen war, so muß eine entsprechende Wertberichtigung des betroffenen Bodens erfolgen.

Als Alternative zu der skizzierten Vorgehensweise wäre auch folgende Vereinfachungsregelung denkbar: Die Teilwertabschreibung unterbleibt zunächst. Stattdessen werden die Aufwendungen zur Schadensbeseitigung in dem Jahr des Schadensereignisses und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren gemäß ihrem zeitlichen Anfall als Betriebsaus-

gaben abgezogen. Verbleibt am Ende des zweiten auf das Schadensereignis folgenden Wirtschaftsjahres noch eine Wertminderung des Bodens, so ist eine entsprechende Teilwertabschreibung vorzunehmen. Bei dieser Regelung kommen im Gegensatz zur erstgebrachten dem Betroffenen steuerliche Erleichterungen allerdings erst später zugute.

– Im Falle von Schäden durch Einwirkungen Dritter ist die Teilwertabschreibung in Höhe der Schadensersatzleistung anzusetzen. Die Aufwendungen zur Schadensbeseitigung sind zu aktivieren. Stellt sich nachträglich heraus, daß die Teilwertabschreibung offensichtlich unrichtig bemessen wurde, so ist dies durch eine Wertberichtigung des Bodens zu korrigieren.

– Tritt eine Wertminderung des Bodens durch Einwirkungen ein, deren Folgen nicht durch Aufwendungen des Betroffenen teilweise oder ganz beseitigt werden können, wie es insbesondere bei der Verlegung unter- und oberirdischer Leitungen der Fall ist, so ist eine Teilwertabschreibung in Höhe der für die Bodenwertminderung gewährten Entschädigung vorzunehmen – allerdings maximal nur bis zur Höhe des Buchwertes, hier also des doppelten Ausgangsbetrages. Geht die Entschädigung für Wertminderung darüber hinaus, was selten der Fall sein dürfte, so verbleibt die Entschädigung als Betriebsannahme insoweit nicht neutralisiert und unterliegt damit der Besteuerung.

Die für den letztgebrachten Falltyp vorgeschlagene Lösung vertritt auch das schleswig-holsteinische Finanzgericht mit Urteil vom 14.9.1977⁷). Dem widerspricht allerdings der BFH mit dem erwähnten Urteil vom 10.8.1978 in gleicher Sache. Der BFH votiert dafür, daß die Verlustklausel des § 55 Abs. 6 EStG auch mit Satz 2 auf den mit den Pauschalwerten bewerteten Boden uneingeschränkt anzuwenden ist. Dem BFH kann aus ökonomischer Sicht hier nicht gefolgt werden. Die erfolgswirksame Teilwertabschreibung sollte in den Fällen, in denen eine Wertminderung des Bodens auf physische Einwirkungen zurückzuführen ist, auch für den mit Pauschalwerten bewerteten Boden zugelassen werden. Dies würde nicht gegen den Sinn der Verlustklausel verstößen, wonach fiktive Verluste unberücksichtigt bleiben sollen. Soweit nämlich den Einwirkungen Aufwendungen der Betroffenen zur Schadensbeseitigung gegenüberstehen, würde die Teilwertabschreibung gegenüber der gegenwärtigen Rechtslage zu keiner Änderung in der Steuerbelastung führen. Soweit Bodenwertminderungen nicht durch entsprechende Aufwendungen kompensiert werden können, würde die Teilwertabschreibung eine wesentliche und sachlich gerechtfertigte Steuerentlastung bewirken. Dies wäre jedoch keine Umgehung des Zweckes der Verlustklausel, wie sich durch folgende Überlegung verdeutlichen läßt. Im Falle einer Teilwertabschreibung in Höhe der Verkehrswertminderung des Bodens sinken sowohl der Buchwert als auch der erzielbare Veräußerungserlös des Bodens um den gleichen Betrag. Die Differenz zwischen beiden bleibt die gleiche wie zuvor. Der Gewinn oder was hier besonders interessiert, der nicht berücksichtigungsfähige Verlust im Falle einer Veräußerung blieben unter sonst gleichen Bedingungen gegenüber der Situation vor der Einwirkung unverändert. Es würde also keine ungerechtfertigte Steuervermeidung eintreten. Außerdem erfordert die Teilwertabschreibung in den Fällen physischer Einwirkungen keine Bezugnahme auf die tatsächlichen Teilwerte per 1. Juli 1970, die der BFH in Anbetracht der Pauschalregelung mit Recht verwirft.

7) Urteil des schleswig-holsteinischen Finanzgerichts vom 14.9.1977 I 274/75 IV. Vgl. dazu bspw. „Der Betrieb“, 1978, S. 564.

Die Zuordnung des Wohngebäudes

Gemäß § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG gehört zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auch der Nutzungswert der Wohnung des Steuerpflichtigen, wenn die Wohnung die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet. Die Folge dieser Vorschrift ist, daß das Wohngebäude dem Betrieb veräußert werden kann. Darin liegt eine Sonderbehandlung der Landwirtschaft gegenüber anderen Einkunftsbeziehern, bei denen das Wohngebäude zum Privatvermögen gehört. Letzteres gilt insbesondere auch für Gewerbetreibende und zwar auch dann, wenn zwischen der Betriebs- und der Privatsphäre wie beispielsweise bei einer Gastwirtschaft, eine enge räumliche Interdependenz besteht.

Die Zuordnung des Wohngebäudes zum Betriebsvermögen in der Landwirtschaft ist historisch gewachsen. Sie erfolgte in Anbetracht der traditionell engen Verbindung von Wohn- und Wirtschaftsgebäuden aus Vereinfachungsgründen. Heute scheint diese steuerliche Sonderstellung der Landwirtschaft aus mehreren Gründen nicht mehr angebracht. Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß Wohn- und Wirtschaftsgebäude in der Landwirtschaft zunehmend voneinander getrennt sind, so daß eine getrennte steuerliche Behandlung leichter ist als früher. Das Vereinfachungsargument hat ferner auch deshalb stark an Bedeutung verloren, weil im Rahmen der zur Zeit gültigen Einheitsbewertung im Gegensatz zu ihrer Vorläuferin bereits eine Trennung in Wohn- und Wirtschaftsteil vorgenommen worden ist⁸⁾. Verbleibende einkommensteuerliche Abgrenzungsprobleme führen, wie bereits angedeutet, auch in anderen Branchen nicht zu einer Zuordnung des Wohngebäudes zum Betriebsvermögen. Eine einkommensteuerliche Sonderbehandlung der Landwirtschaft sollte nur dort aufrechterhalten oder neu eingeführt werden, wo sie dringend sachlich gerechtfertigt erscheint. Bezuglich der Zuordnung des Wohngebäudes ist dieses nicht mehr der Fall.

Für die Zuordnung der Wohngebäude zum Privatvermögen spricht ferner folgendes: Die Wohngebäude haben in der Regel einen relativ geringen steuerlichen Buchwert. Bei der Veräußerung und insbesondere auch bei der Aufgabe des Betriebes werden daher hohe stillen Reserven aufgedeckt - ein Problem, das auch die nicht buchführungspflichtigen Landwirte betrifft. Infolge der Zuordnung der Wohngebäude zum Betriebsvermögen sind die aufgedeckten stillen Reserven zu versteuern. Demgegenüber unterliegen private Veräußerungsgewinne, von wenigen hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen, bekanntlich nicht der Besteuerung. Gerade bei kleineren landwirtschaftlichen Betrieben machen die stillen Reserven beim Wohngebäude den überwiegenden Anteil der potentiellen Veräußerungsbzw. Entnahmehöhen aus. Davon gehen Mobilitätshemmnisse aus. Im Falle der Betriebsaufgabe über Verpachtung besteht die Ersatzlösung des „ruhenden Betriebes“ bei der die stillen Reserven bis auf Inventarveräußerungen nicht aufgedeckt werden. Die Lösung stößt jedoch auf steuersystematische Bedenken. Außerdem hat sie schon bei manchen Landwirten später zu bösen Überraschungen geführt, nämlich dann, wenn Flächen als Bauland zu veräußern waren, wobei relativ hohe Veräußerungsgewinne angefallen und diese zu versteuern waren. Letzteres wäre bei einer echten

8) Hier sei darauf hingewiesen, daß die einkommensteuerliche Behandlung des Wohngebäudes als Privatvermögen nicht zwangsläufig zur Folge haben muß, daß das Wohngebäude im Rahmen der Einheitsbewertung nicht mehr als land- und forstwirtschaftliches Vermögen, sondern als Grundvermögen behandelt wird. Vgl. dazu H. Richter, „Praxisfragen zum Nutzungswert der Wohnung bei Land- und Forstwirten. „Die Information über Steuer und Wirtschaft“, 1974, S. 457 f.

Betriebsaufgabe nicht der Fall gewesen. Die Herausnahme der Wohngebäude aus dem Betriebsvermögen würde die bei einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe aufzudeckenden stillen Reserven erheblich vermindern. Damit könnten Mobilitätshemmnisse wie auch der fragwürdigen Ersatzlösungen des ruhenden Betriebes entgegengewirkt werden.

Die Zuordnung der Wohngebäude zum Privatvermögen könnte weiterhin zu einer Verwaltungsvereinfachung führen, da Abgrenzungsprobleme ausgeschaltet werden. Die Frage, ob eine Wohnung die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe bereits überschritten hat, wie auch die Frage, ob ein Wohngebäude nicht mehr einem Betrieb zu dienen bestimmt ist, sind dann gegenstandslos. Das gleiche gilt für die Fragen, wann eine Altenteilerwohnung oder die Wohnung eines Nebenerwerbslandwirts nicht mehr als zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehörig anzusehen sind.

Schließlich kann die Zuordnung der Wohngebäude zum Privatvermögen dazu beitragen, daß mögliche vergleichsweise steuerliche Nachteile der Landwirte abgebaut werden⁹⁾. So konnten Landwirte bisher infolge der Zuordnung des Wohngebäudes zum Betriebsvermögen nicht die Abschreibungsvergünstigung für Modernisierungsaufwendungen nach § 82 a Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in Anspruch nehmen. Dies wird allerdings zur Zeit geändert¹⁰⁾. Jedoch verbleibt die Wirkung der Verlustklausel des § 7 a Abs. 6 EStG, wonach erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die zu einem Betriebsvermögen gehören, bei dem Betrieb nicht zur Entstehung oder Erhöhung eines Verlustes führen dürfen. Danach ist die Ausnutzung der Abschreibungsvergünstigung für Wohngebäude nach § 7 b EStG für buchführungspflichtige Landwirte u. U. eingeschränkt. Ob demgegenüber die gegenwärtigen Feststellungen des Nutzungswertes der Wohnungen der Landwirte eine Vergünstigung beinhalten, ist schwer zu übersehen. Dazu sind die Feststellungsmethoden zu unterschiedlich. Sie differieren zwischen buchführungspflichtigen und nicht buchführungspflichtigen Landwirten und bei ersteren ferner zwischen den Oberfinanzdirektionen und innerhalb dieser schließlich noch nach dem Alter der Gebäude. Die Zuordnung der Wohngebäude zum Privatvermögen könnte hier auch zu einer Vereinheitlichung beitragen, indem grundsätzlich nur noch die Regelungen der §§ 21 bzw. 21 a EStG gelten würden. Vermutlich würde dabei für die Landwirtschaft im Großen und Ganzen bei den Nutzungswerten der Wohnung keine höhere Steuerbelastung als bisher entstehen, zumal die heute bei buchführungspflichtigen Landwirten vorgenommenen Abschläge¹¹⁾ vom Nutzungswert - soweit sachlich gerechtfertigt - auch zukünftig beibehalten werden sollten.

Aufgrund der dargelegten Gesichtspunkte ist abschließend zu empfehlen, die Wohngebäude in der Landwirtschaft zukünftig dem Privatvermögen zuzuordnen. Die Überführung dieser Gebäude einschließlich des zugehörigen Bodens ins Privatvermögen sollte erfolgsneutral erfolgen. Die nicht erfolgswirksame Überführung erscheint deshalb gerechtfertigt, weil die bisherige Zuordnung zum Betriebsvermögen nicht primär auf den Willen der Steuerpflichtigen, sondern auf die Vereinfachungsbestrebungen der Finanzverwaltung zurückzuführen ist.

9) Vgl. auch G. Söfing, „Einzelfragen zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte. „Die Information über Steuer und Wirtschaft“, 1977, S. 557.

10) „Agra-Europe“ vom 10.7.1978, Sonderbeilage S. 1.

11) Vgl. dazu W. Feilman, „Die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte. Bonn 1967 mit lfd. Ergänzungen A 34 a.

Die Nutzungsdauer der Wirtschaftsgebäude

Für Gebäude und damit auch für landwirtschaftliche Wirtschaftsgebäude gilt im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung in der Regel ein Abschreibungszeitraum von 50 Jahren¹²). Dies ist aus ökonomischer Sicht nicht mehr sachgerecht. Denn Wirtschaftsgebäude werden heute einfacher und leichter erstellt als früher, so daß die technische Haltbarkeit deutlich kürzer bemessen ist. Und, was noch bedeuter ist: Die technische und wirtschaftliche Entwicklung ist so rasant, daß die Wirtschaftsgebäude in einer wesentlich kürzeren Zeit als 50 Jahren von diesen Entwicklungen überholt werden, das heißt nicht mehr wettbewerbsfähig sind oder in ihrer bisherigen Funktion nicht mehr benötigt werden. Der Abschreibungszeitraum ist daher wesentlich kürzer anzusetzen und zwar in der Größenordnung von 20 Jahren, wobei es jedoch zweckmäßig ist, zwischen verschiedenen Gebäudetypen und deren Nutzung zu differenzieren. So kann beispielsweise für Rindviehställe oder für Lägerräume eine längere Abschreibungszeit verantwortet werden als für Schweine- oder Geflügelställe.

Das Problem, daß die Nutzungsdauer der Wirtschaftsgebäude bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu lang bemessen ist, kann durch verschiedene Dinge gemildert werden, denen jedoch allesamt enge Grenzen gesetzt sind. Zunächst ist hier auf § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zu verweisen. Danach kann ein höherer Abschreibungsprozentsatz als 2 % (bei Gebäuden, die vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellt worden sind, 2,5 %) angesetzt werden, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer weniger als 50 Jahre (bzw. 40 Jahre) beträgt. Die Anwendung eines höheren Abschreibungsatzes als 2 % (bzw. 2,5 %) kommt jedoch nach Felsmann nur bei Vorliegen besonderer Umstände in Betracht, an deren Nachweis die Finanzverwaltung strenge Anforderungen stellt¹³). Weiterhin kann das Problem der zu langen Abschreibungszeit durch die Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG gemildert werden, wonach Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig sind. Dazu müssen allerdings außergewöhnliche Umstände vorliegen. Dies ist sicher nicht der Fall, wenn ein Stall noch voll nutzbar ist, die Produktion darin jedoch an Wettbewerbskraft gegenüber moderneren Haltungsformen verloren hat. Wird ein Gebäude aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung gar nicht mehr genutzt, so dürfte eine Absetzung für eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung zulässig sein. Jedoch ist sie auch im diesem Fall keine befriedigende Problemlösung. Denn sie führt zu einer besonders starken Abschreibung in einem Wirtschaftsjahr und damit zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichverteilung des Aufwandes zwischen den Jahren. Dieses wäre bei dem Ansatz einer erheblich kürzeren Nutzungsdauer von Anfang an nicht oder zumindest nicht in dem Maße der Fall.

Auch der Möglichkeit, Teile von Gebäuden zu Betriebsvorrichtungen zu deklarieren, um sie dann entsprechend den beweglichen Wirtschaftsgütern in erheblich kürzeren Zeiträumen abzuschreiben, sind sehr enge Grenzen gesetzt. Denn Gebäude sind hinsichtlich der Abschreibung grundsätzlich als Einheit zu behandeln. Gebäudeteile können nur dann als selbständige Wirtschaftsgüter behandelt werden, wenn sie besonderen Zwecken dienen, d. h. in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen¹⁴). Schließ-

lich ist noch die Möglichkeit zu erwähnen, die Abschreibungszeit für Wirtschaftsgebäude dadurch zu verkürzen, daß die Sonderabschreibung gemäß § 76 EStDV in Anspruch genommen wird. Denn dann ist von einer höchstens 30-jährigen Nutzungsdauer des Gebäudes auszugehen. Aber auch hier sind der Lösung des in Frage stehenden Problems enge Grenzen gesetzt. Nicht immer ist die Vornahme der Sonderabschreibung wirtschaftlich sinnvoll. Ferner ist zur Zeit ungewiß, ob die Regelung des § 76 EStDV über den 30. Juni 1979 hinaus verlängert wird. Schließlich ist auch eine 30-jährige Nutzungsdauer für landwirtschaftliche Wirtschaftsgebäude noch zu hoch angesetzt. Für landwirtschaftliche Wirtschaftsgebäude sollte zukünftig ausdrücklich und allgemein eine kürzere Abschreibungszeit als bisher zugelassen werden. Der einfachste Weg dazu wäre der, die Anforderungen an die gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG grundsätzlich mögliche Kürzung der Nutzungsdauer zu lockern und entsprechend der Vorgehensweise bei Maschinen Abschreibungstabellen unter Differenzierung nach Art und Funktion der Gebäude vorzugeben¹⁵).

Sonderabschreibungen oder Investitionsrücklagen?

Wie vorangehend bereits angesprochen, besteht nach § 76 EStDV für buchführende Landwirte die Möglichkeit im Jahr der Anschaffung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren neben der normalen Abschreibung Sonderabschreibungen vorzunehmen und zwar bei beweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 50 % und bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 30 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Sonderabschreibung ist allerdings nicht mit der *discrete* Abschreibung kombinierbar. Die Regelung des § 76 EStDV gilt zunächst nur noch bis zum 30. Juni 1979.

Bezüglich der unbeweglichen Wirtschaftsgüter sprechen die folgenden Gesichtspunkte dafür, die Sonderabschreibungsmöglichkeit auch in Zukunft beizubehalten. In Anbetracht der großen Diskrepanz zwischen den tatsächlichen und den zu einer annähernden Ausschöpfung der Größendegression erforderlichen Bestandsgrößen in der Viehhaltung hat die deutsche Landwirtschaft zukünftig im Gebäudebereich noch einen erheblichen Investitionsbedarf vor sich. Die Sonderabschreibungsmöglichkeit kann dazu beitragen, die Investitionstätigkeit zu erleichtern. Größere Gebäudeinvestitionen sind meistens mit größeren betrieblichen Wachstumsschritten verbunden. Unter der anziehenden Voraussetzung, daß die Gewinne in der Landwirtschaft zukünftig auf der Grundlage einer ausgedehnteren Buchführungspflicht zutreffender als bisher steuerlich erfaßt werden, führen solche Wachstumsschritte infolge der zeitlichen Verzögerung in der steuerlichen Veranlagung zu u. U. erheblichen Steuernachzahlungen im Abstand von zwei oder drei Jahren nach Durchführung der Investitionen. Gleichzeitig werden die Steuervorauszahlungen angehoben. Dieses und darüber hinaus oft auch noch das gleichzeitige Auslaufen tilgungsfreier Jahre bei im Zuge des Wachstumsschritts aufgenommenen Krediten führen dann zu einer erheblichen Liquiditätsbelastung. Diese fällt oft noch mit dem Bedarf an Folgeinvestitionen zusammen. Die Liquiditätsbelastung erschwert daher die erfolgreiche Weiterentwicklung der betroffenen Betriebe über die Anlaufphase der Wachstumsinvestitionen hinaus. Sie führt darüber hinaus zu Enttäuschungen bei den Betroffenen über den Netto-Einkommens- und Liquiditätseffekt der Wachstums-

12) § 7 Abs. 4 EStG.

13) W. Felsmann, Die Einkommensbesteuerung . . ., a. a. O., B 422.

14) W. Felsmann, Die Einkommensbesteuerung . . ., a. a. O., B 428.

15) Eine als erster Einstieg zu wertende Tabelle findet sich bei W. Felsmann, Die Einkommensbesteuerung . . ., a. a. O., Anlage 8, S. 670 f.

maßnahmen und kann damit, die aus struktur- und wettbewerbspolitischer Sicht nach wie vor längerfristig wünschenswerte Investitionsbereitschaft in der Landwirtschaft dämpfen. Die Kumulierungen in der steuerbedingten Liquiditätsbelastung im Abstand von zwei bis drei Jahren nach Durchführung eines größeren Wachstumsschritts können durch die Vornahme von Sonderabschreibungen bei den Gebäuden zunächst weitgehend vermieden und erheblich zeitlich hinausgeschoben werden. Sie treffen damit den Betrieb nicht mehr in der Anlaufphase eines Wachstumsschritts sondern erst in einer Zeit, in der dieser Schritt erfolgreich vollzogen sein kann. Falls das Wachstum nicht erfolgreich war, so tritt ohnehin keine höhere Belastung mit Einkommensteuern ein.

Bezüglich der beweglichen Wirtschaftsgüter sprechen gewichtige Gründe dafür, die Sonderabschreibungsmöglichkeit nicht zu verlängern: Die deutsche Landwirtschaft ist eher über- als untermechanisiert. Besondere Investitionsanreize sind im Bereich der Mechanisierung nicht nur nicht erforderlich, sondern eher schädlich. Die bisherige Sonderabschreibungsregelung hat manche Maschineninvestition stimuliert, deren betriebswirtschaftliche Zweckmäßigkeit nicht gegeben war. Dies sollte nicht fortgesetzt werden. Außerdem ist zu bedenken, daß im Falle von Maschineninvestitionen auch ohne Sonderabschreibungen ein stark degressiver Aufwandsverlauf hergestellt werden kann: Die Vorsteuer ist sofort als Betriebsausgabe abzusetzen¹⁶⁾. Ferner kann die dgressive Abschreibung gewählt werden. Danach können im Jahr der Anschaffung bis zu 25 % und in den ersten drei Jahren insgesamt bis zu fast 58 % der Anschaffungskosten (ohne Vorsteuer) abgesetzt werden.

In der Landwirtschaft liegen witterungs- und preisbedingt relativ große Gewinnschwankungen vor. Diese werden durch die Mittelung von jeweils zwei Wirtschaftsjahren bei der steuerlichen Veranlagung nur unvollkommen ausgeglichen. Die buchführenden Landwirte greifen daher in günstigeren Wirtschaftsjahren verstärkt zu schnell realisierbaren Investitionen - das sind vorrangig Maschineninvestitionen - , um durch die Vorsteuer einerseits sowie durch Sonderabschreibungen oder degressive Abschreibungen andererseits gewinnmindernden und -aufschiebenden Aufwand zu „produzieren“. Wie bereits angeführt, wird dadurch manche unwirtschaftliche Investition stimuliert. Diese Gefahr bliebe auch bei Wegfall der Sonderabschreibung auf bewegliche Wirtschaftsgüter bestehen. Es ist daher zu erwägen, ihr durch die Neueinführung der Möglichkeit einer (zunächst) steuerfreien Investitionsrücklage zu begegnen.

Investitionsrücklagen können in verschiedener Weise geregelt werden. Eine Möglichkeit besteht darin, die Einstellung eines Teils des Gewinns in eine Rücklage dann zuzulassen, wenn investiert wird, um diese Rücklage sodann über mehrere Jahre aufzulösen. Diese Rücklagenregelung entspricht in ihrer Wirkung, insbesondere auch in ihrem investitionsstimulierenden Effekt den Sonderabschreibungen. Sie ist daher hier nicht zu empfehlen. Nicht die Rücklagenbildung sondern nur deren Auflösung muß an Investitionen gebunden sein. Die Regelung wäre dementsprechend folgendermaßen zu gestalten: Buchführenden Landwirte wird gestattet, jährlich einen Teil des Gewinns in eine Rücklage einzustellen und damit zunächst der Besteuerung zu entziehen. Die Rücklagenbildung sollte auf einen Höchstbetrag, etwa in der Größenordnung von 30 000 DM/Jahr beschränkt werden. Entsprechend der Regelung in § 6 b Abs. 3 EStG wäre die Rücklage dann in

den beiden folgenden Wirtschaftsjahren im Falle von Investitionen gegen deren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu verrechnen. Damit würde die Rücklage aufgelöst und würden die einzubuchenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Investitionsgüter entsprechend gekürzt. Soweit es sich dabei um abzuschreibende Wirtschaftsgüter handelt, tritt damit keine volle Steuervermeidung ein. Falls eine in einem Wirtschaftsjahr gebildete Rücklage am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch nicht übertragen ist, so ist sie dann unmittelbar gewinnerhörend aufzulösen. Diese Regelung hätte grundsätzlich die gleiche steueraufschiebende und in Anbetracht der Gewinnschwankungen auch potentiell steuersparende Wirkung wie Sonderabschreibungen. Allerdings wäre der Steuerpflichtige vergleichsweise flexibler in dem Zeitpunkt wie auch in der Art der vorzunehmenden Investitionen. Deshalb könnte die Gefahr der Stimulierung unwirtschaftlicher Investitionen im Vergleich zu Sonderabschreibungen erheblich gemindert werden. Die hier skizzierte Regelung würde der Landwirtschaft im Vergleich zu anderen Wirtschaftsbereichen eine Sonderstellung einräumen. Diese ist jedoch in Anbetracht der relativ großen Gewinnschwankungen und der Diskontinuität der Investitionen bei gleichzeitig hohem Kapitalbedarf wie auch mit Blick auf andere EG-Länder, in denen teilweise ähnliche Regelungen gelten¹⁷⁾, zu rechtfertigen.

Diesen Abschnitt abschließend ist zusammenfassend festzustellen, daß die vorgetragenen Argumente dafür sprechen, die Sonderabschreibungsregelung des § 76 EStDV für unbewegliche Wirtschaftsgüter auch zukünftig beizubehalten, für bewegliche Wirtschaftsgüter dagegen auslaufen zu lassen. Darüber hinaus erscheint es aus betriebswirtschaftlicher Sicht empfehlenswert, den buchführenden landwirtschaftlichen Betrieben die Möglichkeit der Bildung von Investitionsrücklagen vor Investitionen einzuräumen. Diese Rücklagen sind spätestens am Schluß des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu tätiger Investitionen zu verrechnen oder erfolgswirksam aufzulösen.

Die Viehbewertung

Mit Ausnahme besonders wertvoller Tiere und mit Ausnahme des zum Umlaufvermögen gehörenden verkaufsreifen Viehs wird das Vieh in Steuerbilanzen mit Durchschnittswerten bewertet. Für besonders wertvolle Tiere gilt die Einzelbewertung, für das zum Umlaufvermögen gehörende verkaufsreife Vieh die Gruppenbewertung zu Anschaffungs- oder Aufzuchtkosten. Beim letztgenannten Vieh erfolgt der Bewertungsansatz jedoch aus Vereinfachungsgründen in der Regel in Anlehnung an Marktpreise. Sowohl das zum Anlagevermögen gehörende Vieh als auch die unfertigen Tiere werden also überwiegend mit Durchschnittssätzen bewertet. Gegen diese Bewertung in ihrer bisherigen Handhabung richtet sich die folgende Kritik.

Die Viehdurchschnittswerte werden von den Oberfinanzdirektionen festgesetzt. Die letzte Festsetzung erfolgte 1967 und teilweise 1968. Es war zugleich die erste Wertanpassung seit der Währungsreform von 1948. Die Wertanpassung erfolgt also zu selten. Dementsprechend sind die Viehdurchschnittswerte auch viel zu niedrig angesetzt¹⁸⁾. Sie liegen beispielsweise für Milchkühe mit Unterschieden zwischen den Bundesländern und teilweise auch noch den Oberfinanzdirektionen zwischen 800 DM und 1 100 DM je Kuh, obwohl etwa die doppelten Beträge realistisch

17) „Agra-Europe“ vom 10.4.1978, Sonderbeilage S. 1 f.

18) Vgl. W. Felsmann, Die Einkommensbesteuerung . . . , a. a. O., B 230.

wären. Für andere Vieharten gilt Entsprechendes. Die Verzögerungen in der Wertfortschreibung sind verständlich: Die Höherstufung der Viehdurchschnittswerte führt unter sonst gleichen Bedingungen zu einer Gewinnsteigerung. Es handelt sich allerdings um unrealisierte Gewinne und obendrein noch um Scheingewinne¹⁹⁾). Trotzdem unterliegen sie der Besteuerung. Diese kann allerdings, wie geschehen, durch die Zulassung einer über mehrere Jahre aufzulösenden Rücklagen gemildert werden.

Aufgrund der Unterbewertung stecken im Vieh erhebliche stillen Reserven. Diese wirken mobilitätshemmend, da sie bei der Aufgabe eines Viehhaltungszweiges oder auch des ganzen Betriebes der Besteuerung unterliegen. Notwendige Betriebsumstellungen und Spezialisierungen werden dadurch verzögert. Das betrifft besonders auch die marktpolitisch wünschenswerte Aufgabe der Milchkuhhaltung in Betrieben mit anderen Entwicklungsalternativen. Die mobilitätshemmende Wirkung der niedrigen Viehdurchschnittswerte wird vor allem noch dadurch verschärft, daß die Finanzverwaltung auch bezüglich aller nicht buchführender Betriebe davon ausgeht, daß dort das Vieh entsprechend den Gepflogenheiten in den buchführenden Betrieben, so weit erforderlich, mit den gleichen Durchschnittswerten anzusetzen ist. Erforderlich wird dort eine solche Bewertung insbesondere im Falle einer Betriebsaufgabe. Dann werden auch hier entsprechend hohe stillen Reserven aufgedeckt. Die Folge ist, daß die gängige Viehbewertung dazu beiträgt, daß notwendige Betriebsaufgaben verzögert werden oder daß zu der oben bereits als wenig befriedigend bezeichneten Ersatzlösung des ruhenden Betriebes gegriffen wird.

Die niedrigen Viehdurchschnittswerte führen zu einer nicht korrekten Erfolgsabgrenzung zwischen den Wirtschaftsjahren. Wird Vieh zugekauft, so führt dieses zu einem außerordentlichen Aufwand in Höhe der Differenz zwischen dem Zukaufspreis und dem Durchschnittswert. Der Viehzukauf wird damit zu einem Instrument der Gewinnflattung im Zeitablauf und damit der Milderung der Steuerprogression. Solche Auswirkungen können nicht im Sinne einer Regelung sein, die lediglich als Vereinfachung gedacht ist. Auch im Falle einer eigenen Bestandsaufstockung stehen den dazu erforderlichen Aufwendungen nicht entsprechende Erträge gegenüber. Der Gewinn des betreffenden Jahres wird unterschätzt. Das Umgekehrte tritt bei einem Bestandsabbau ein. Die Ermittlung eines im Sinne einer korrekten Periodenabgrenzung zu geringen Gewinns in Aufstockungsphasen kann angesichts der damit zunächst verbundenen geringeren Steuerbelastung als wachstumsfördernd und insoweit positiv angesehen werden²⁰⁾). Dem stehen jedoch die skizzierten, m. E. gravierenderen Nachteile des Legens beachtlicher stiller Reserven gegenüber. Außerdem sollten steuerrechtliche wie auch andere Förderungsmaßnahmen für die Betroffenen wie auch für interessierte Außenstehende offengelegt werden, wie es beispielsweise bei Freibeträgen, Sonderabschreibungen oder Investitionsrücklagen der Fall ist, und nicht implizit in der Art der Gewinnermittlung versteckt werden.

Das Vieh sollte also in Steuerbilanzen zukünftig realitätsnäher bewertet werden als es gegenwärtig der Fall ist. Im Hinblick auf die anzustrebenden Änderungen sind bezüglich des zur Zeit mit Durchschnittssätzen bewerteten Viehes die folgenden Kategorien zu unterscheiden:

– Das unfertige Mast- und Zuchtvieh,

19) Näheres in M. Köhne, *Landwirtschaftliche Bewertungslehre*, Hamburg und Berlin 1978, S. 156 ff.

20) M. Steckel, *Anmerkungen zu einem Beitrag von J. Becker über die Stellung und Funktion der Bilanz im landwirtschaftlichen Rechnungswesen. „Agrarwirtschaft“*, 1978, S. 291.

- die Legehennen
- und
- das übrige dem Anlagevermögen zuzurechnende Vieh.

Das unfertige Mast- und Zuchtvieh sollte zunächst stärker in Gruppen untergliedert werden als es heute der Fall ist. So ist es beispielsweise wenig sachgerecht, beim Rindvieh wie bisher in der steuerlichen Bewertung mit einer Gruppe „Jungvieh 2 bis 3 Jahre“ oder sogar, wie teilweise der Fall, mit „Jungvieh über 2 Jahre“ zu arbeiten. Hier müßte nach Zuchtvieh und Mastvieh und ferner neben dem Alter nach Gewichtsklassen differenziert werden. Die Finanzverwaltung könnte sich bezüglich der Gliederung an den vom Bundesnährungsministerium für die Zwecke der Unternehmensanalyse herausgegebenen Tabellen orientieren²¹⁾). Da kaum erwartet werden kann, daß das Gros der Betriebe in absehbarer Zeit individuelle Ermittlungen von Herstellungskosten vornimmt²²⁾), sind für die Bewertung Standardherstellungskosten vorzugeben. Dies entspricht bis auf die stärkere Gruppendifferenzierung der heutigen Vorgabe von Durchschnittswerten. Beim Ansatz der Herstellungskosten kann sich die Finanzverwaltung wie bei der Gruppierung ebenfalls an den vom BML vorgegebenen Werten orientieren. Eine identische Übernahme ist hier allerdings nicht empfehlenswert. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung könnten die Standardherstellungskosten etwas niedriger angesetzt werden, um dem Vorsichtsprinzip entgegenzukommen. Außerdem könnte eine identische Übernahme der für die betriebswirtschaftliche und agrarpolitische Unternehmensanalyse vorgesehenen Bewertungsansätze unerwünschte steuerpolitische Rückwirkungen auf diese Bewertungsansätze nach sich ziehen. Allerdings müßten die steuerlichen Standardherstellungskosten realistisch sein und bei wesentlichen Datenänderungen im Zeitablauf rechtzeitig fortgeschrieben werden.

Legehennen unabhängig von ihrem Alter mit einem einheitlichen Durchschnittssatz zu bewerten, wie es gegenwärtig der Fall ist, ist nicht sachgerecht. Hier muß eine altersabhängige Differenzierung vorgenommen werden. Auch dazu findet sich eine als Vorbild geeignete Tabelle in der vom BML herausgegebenen Anleitung.

Das übrige zum Anlagevermögen gehörende Vieh kann, soweit nicht eine Einzelbewertung steuerlich vorgeschrieben ist oder vom Steuerpflichtigen ausdrücklich gewünscht wird, ohne weitere Gruppierung innerhalb der Vieharten mit Durchschnittswerten bewertet werden. Hier brauchte die Finanzverwaltung im Vergleich zur bisherigen Vorgehensweise nur die Durchschnittswerte auf einen gegenwärtig realistischen Stand zu bringen und dann zukünftig bei wesentlichen Datenänderungen fortzuschreiben.

Die hier vorgeschlagenen Änderungen für eine sachgerechtere Viehbewertung im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung beinhalten zwei Dinge und zwar

- eine stärkere Differenzierung des Viehs nach Alter, Nutzungsart und Gewicht sowie
- eine Anpassung der Wertansätze an zeitnahe Daten.

21) Vermögensbewertung in der landwirtschaftlichen Buchführung. (Schriftenreihe des Hauptverbandes der landwirtschaftlichen Buchstellenden und Sachverständigen, Heft 88.) Bonn 1978.

22) Zur Notwendigkeit und Anleitung vgl. J. Becker, *Richtige Bilanzwerte - richtiges Betriebsergebnis*, Frankfurt 1978 sowie Derselbe, *Stellung und Funktion der Bilanz im landwirtschaftlichen Rechnungswesen. „Agrarwirtschaft“*, 1978, S. 156 ff.

Die erste Änderung dürfte kaum größere steuerpolitische Schwierigkeiten bereiten. Die Notwendigkeit der zweiten Änderung ist lange bekannt. Sie wurde jedoch infolge (wie ausgeführt nicht unberechtigter) steuerpolitischer Rücksichtnahmen nicht verwirklicht. Somit kann unter sonst gleichen Bedingungen auch in der Zukunft keine raschere Aktualisierung der Durchschnittswerte erwartet werden. Es stellt sich daher die Frage, ob es nicht Möglichkeiten gibt, das Fortschreibungsproblem steuerpolitisch zu entschärfen. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht bestünde die einfachste Möglichkeit darin, die Höherstufung der Viehdurchschnittswerte - zumindest soweit sie auf die Geldentwertung zurückzuführen ist - als Scheingewinn induzierend zu deklarieren und diesen folglich von der Besteuerung freizustellen. Dies ist jedoch aufgrund der bestehenden Rechtsordnung nicht möglich. Daher kommt einem anderen Weg zur Entschärfung der Fortschreibungsproblematik eine vorrangige Bedeutung zu, nämlich dem Einbau einer Fortschreibungs-*automatik* in die Bewertung.

Bei unfertigen Tieren ist dieses dadurch erreichbar, daß dem Vorschlag des BML folgend in Betrieben, die Jungtiere zukaufen, diese nicht ausschließlich mit Standardherstellungskosten bewertet werden, sondern daß sich die anzusetzenden Herstellungskosten aus dem *tatsächlichen* Zukaufspreis einerseits sowie dem mit Standardkosten je kg Zuwachs multiplizierten Gewichtszuwachs andererseits zusammensetzen. Damit wird allerdings nur eine teilweise Anpassungsautomatik erzielt, da sich diese nur auf die Zukaufskosten bezieht und außerdem nur zukaufende Betriebe erfaßt werden. In Anlehnung daran, dürfte es allerdings leichter sein, die Standardherstellungskosten für unfertige Tiere insgesamt fortzuschreiben. Dabei ist auch zu bedenken, daß in nicht zukaufenden Betrieben die Jungviehwerte in der Regel im Vergleich zum übrigen Vieh nur eine untergeordnete Bedeutung haben.

Bei *Legehennen* wäre das Wertanpassungsproblem dadurch automatisch lösbar, daß nicht mit Standardwerten bewertet wird, sondern daß entsprechend der Einzelbewertung eine Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abschreibung zwingend vorgeschrieben wird. Soweit Legehennen zusammen mit anderen Vieharten gehalten werden, wäre es dazu erforderlich, die Vorschrift des Abschnitts 125 Abs. 1 Einkommensteuerrichtlinien zu ändern und die Einzelbewertung neben der Durchschnittsbewertung in einem Betrieb zuzulassen.

Bei dem übrigen zum *Anlagevermögen* gehörenden Vieh wäre eine Automatik in der Wertfortschreibung dadurch erreichbar, daß die gegenwärtige Durchschnittsbewertung durch eine Bewertung ersetzt wird, die sich an die bei Zukaufsvorräten übliche Methode der gewogenen Durchschnittspreise anlehnt. In die Viehbewertung der Schlussbilanz gehen danach drei Größen ein: Der Wert des vom Jahresanfang verbliebenen Viehbestandes, der Wert der während des Jahres nachgeschobenen oder zugekauften Tiere und schließlich der Verkaufswert der während des Jahres verkauften Tiere. Dies kann an folgendem Beispiel näher verdeutlicht werden: Ein sich durch Zukauf von Färsen ergänzender Betrieb verfüge am Beginn des Wirtschaftsjahres über einen Bestand von 20 Kühen. Diese seien mit 1 800 DM/Tier bewertet. Während des Wirtschaftsjahres werden 4 Tiere ausgemerzt und verkauft. Somit verbleiben vom Anfangsbestand am Ende des Jahres noch 16 Tiere mit einem Wert von 28 800 DM. Die ausgemerzten Tiere mögen einen Erlös von 6 400 DM erbracht haben. Außerdem wurden während des Jahres 4 Tiere zur Bestandsergänzung zum Preis von insgesamt 9 600 DM zugekauft. Aus den drei genannten Beträgen ergibt sich eine Wertsumme von 44.800 DM. Diese ist durch

die 24 beteiligten Tiere zu dividieren und führt somit zu einem Durchschnittswert von 1 867 DM/Tier. Erfolgt die Bestandsergänzung nicht durch Zukauf, sondern durch eigene Aufzucht, so treten an die Stelle der Zukaufskosten die betriebsindividuell ermittelten oder die für die Jungviehaufzucht angesetzten standardisierten Herstellungskosten. Diese Bewertungsmethode zeichnet sich durch folgende Eigenschaften aus: Sie ist einfach zu handhaben. Bei konstanten Preisen bzw. Kosten pendelt sich der Durchschnittswert beim Mittelwert von Einstell- und Abgangswert ein, was sachgerecht ist. Werden Bestandsaufstockungen vorgenommen, so tritt eine gewisse Erhöhung des Durchschnittswertes ein, je nachdem wie weit der Einstellwert über dem Abgangswert liegt. Diese Werterhöhung ist in Anbetracht der Bestandsverjüngung ebenfalls sachgerecht. Preis *schwanken* üben nur einen begrenzten Einfluß auf den Durchschnittswert aus, da er überwiegend von dem Wert des Ausgangsbestandes bestimmt wird.

Diese Eigenschaft der Methode ist wünschenswert. Dagegen führen *tendenziel* steigende Preise bzw. Kosten zu einer Erhöhung des Durchschnittswertes, was angestrebt wird. Der Durchschnittswert hinkt zwar etwas hinter der Preisentwicklung her. Gemessen an der tatsächlichen Preis- und Kostenentwicklung beim Vieh sowie mit Blick auf das Vorsichtsprinzip beinhaltet die Methode jedoch eine ausreichende und angemessene Anpassungsautomatik des Durchschnittswertes.

Bevor neue Formen der Viehbewertung Platz greifen, sollten die zur Zeit gültigen Durchschnittswerte zunächst auf ein realistisches Niveau angehoben werden. Die Besteuerung der daraus resultierenden Gewinne könnte durch Regelungen, wie sie bei der letzten Anhebung der Viehdurchschnittswerte vor gut 10 Jahren angewendet wurden, auf einen längeren Zeitraum verteilt werden²³⁾.

Die Bilanzierung von Feldinventar und selbsterzeugten Vorräten

Buchführungspflichtige Landwirte haben ein Wahlrecht, ob sie Feldinventar und selbsterzeugte, nicht marktfähige Vorräte in der Bilanz führen. Dies führt in der Praxis dazu, daß diese Positionen in der Regel in den Steuerbilanzen nicht enthalten sind. Die Zulassung dieser Vereinfachung geht von der Annahme aus, daß der Wert von Feldinventar und nicht marktfähigen selbst erzeugten Vorräten am Anfang und am Ende eines Wirtschaftsjahres im Regelfall anähnlich gleich ist. Diese Annahme kann heute nicht mehr aufrechterhalten werden. Denn durch Betriebsumstellungen sowie durch Auf- oder Abstockungsprozesse treten physische Veränderungen an den genannten Positionen ein. Außerdem verändern sich im Zeitablauf deren Herstellungskosten, so daß auch monetär bedingt Wertänderungen eintreten.

Die Nichtbilanzierung von Feldinventar und Vorräten stößt auf die gleiche Kritik, wie sie für die zu niedrigen Viehdurchschnittswerte vorgetragen wurde. Insbesondere ist noch einmal auf die mobilitätshemmende Wirkung hoher stiller Reserven zu verweisen. Die Nichtbilanzierung kann auch nicht mit dem Hinweis auf das Vorsichtsprinzip verteidigt werden. Sie beinhaltet eine nicht gerechtfertigte Übertreibung dieses Prinzips. Auch das Vereinfachungsargument sticht heute nicht mehr: Soweit Herstellungskosten nicht betriebsindividuell ermittelt werden, ist auf vorzugebende Standardherstellungskosten zurückzugreifen. Die

23) Vgl. dazu W. Felsmann, Die Einkommensbesteuerung ..., a. a. O., B 231.

Bilanzen sollten also zukünftig in diesem Punkt vervollständigt werden, indem die Bilanzierung von Feldinventar und selbsterzeugten Vorräten obligatorisch wird.

Die bilanzielle Behandlung von Entschädigungsbeträgen

Aus ökonomischer Sicht erscheint die bilanzielle und damit steuerliche Behandlung von Entschädigungsbeträgen in einigen Punkten änderungsbedürftig. Es handelt sich insbesondere um die Entschädigungen für

- Wirtschafterschwierisse und Erwerbsverlust beim Entzug von Eigentumsflächen aus einem landwirtschaftlichen Betrieb,
- Erwerbsverlust beim Entzug gepachteter Teilflächen,
- die Einräumung einer Grunddienstbarkeit bei der Verlegung ober- oder unterirdischer Leitungen.

Im Falle der Gewährung einer Entschädigung für Wirtschafterschwierisse und Erwerbsverlust beim Entzug von Eigentumsflächen aus einem landwirtschaftlichen Betrieb können buchführende Landwirte im Jahr des Anspruchs einen entsprechenden bilanziellen Passivposten bilden. Dieser ist sodann in maximal 20 Jahren gleichmäßig aufzulösen. Damit wird die Besteuerung der Entschädigung über diesen Zeitraum gestreckt. An dieser Lösung befriedigt nicht der pauschale Ansatz von 20 Jahren. Hier kann einfach und sollte von den Zeiträumen ausgegangen werden, die der Kalkulation der einzelnen Entschädigungsbeträge zugrundeliegen. Daraus folgt auch, daß Entschädigungen für Dauerbeschäden, die besonders bei An- und Durchschneidungen anfallen, gar nicht in den Passivposten einzustellen sind. Bei Entschädigungen für Dauerschäden wird im Rahmen ihrer Berechnung unterstellt, daß diese Schäden im Zeitablauf ausschließlich durch die Verzinsung des Entschädigungsbetrages und nicht auch noch durch die zeitliche Verteilung dieses Betrages ausgeglichen werden. Der Entschädigungsbetrag muß daher dem Betroffenen ungekürzt verbleiben. Daher sollte, soweit Dauerschäden entschädigt werden, der Entschädigungsbetrag erfolgsneutral bilanziert werden.

Die einem Pächter gewährte Entschädigung für Erwerbsverlust beim Entzug gepachteter Teilflächen wird gegenwärtig unmittelbar als Betriebseinnahme behandelt. Gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 unterliegt sie einem ermäßigten Steuersatz (halber Durchschnittssatz). Darin liegt ein gewisser Ausgleich für die Nichtverteilung des Entschädigungsbetrages auf mehrere Jahre. Bei ökonomischer Betrachtung erscheint allerdings eine Verteilung des Entschädigungsbetrages auf die Zeit, die bei seiner Ermittlung unterstellt wurde, wesentlich sachgerechter. Hier wäre also die steuerliche Behandlung der Pachtaufhebungsentschädigung zweckmäßigerweise an die zuvor besprochene Vorgehensweise bei Entschädigungen für den Entzug selbstgenutzter Eigentumsflächen anzulegen.

Die steuerliche Behandlung von Entschädigungen für die Einräumung einer Grunddienstbarkeit bei der Verlegung ober- oder unterirdischer Leitungen wird gegenwärtig in Fachkreisen besonders kontrovers diskutiert²⁴⁾. Um das vielschichtige Problem zu erhellen, empfiehlt es sich, bei einer ökonomischen Betrachtung, im Rahmen der Gesamtentschädigung zu unterscheiden zwischen

24) Vgl. bspw. W. Felsmann, Die Einkommensbesteuerung ..., a. a. O., A 244 g und R. Märkle, Die Besteuerung von Zuschüssen und Entschädigungen, insbesondere im Bereich der Land- und Forstwirtschaft (I. Teil), „Die Information über Steuer und Wirtschaft“, 1979, S. 53.

- der Entschädigung für eine Verkehrswertminderung des betroffenen Bodens,
- der Entschädigung für später höhere Aufwendungen und/oder Ertragseinbußen des Betroffenen,
- einer bloßen Nutzungsvergütung.

Entschädigungen für Schaden am Feldinventar bleiben, da weniger problematisch, hier außer Betracht.

Die Entschädigung für eine Verkehrswertminderung des Bodens wird gegenwärtig unmittelbar als Betriebseinnahme behandelt. Im Falle des nach dem 1. Juli 1970 zugekauften sowie des zum 1. Juli 1970 mit dem höheren Teilwert bewerteten Bodens kann die Betriebseinnahme durch eine Teilwertabschreibung neutralisiert werden. Bei dem mit dem doppelten Ausgangsbetrag bewerteten Boden ist dieses zur Zeit jedoch nicht zulässig. Da dieses unbefriedigend ist, wird teilweise vorgeschlagen, eine Verteilung des Entschädigungsbetrages auf mehrere Jahre zuzulassen²⁵⁾). Im Gegensatz dazu wurde im ersten Abschnitt dieses Beitrages für die Zulassung einer Teilwertabschreibung plädiert.

Die Entschädigung für später höhere Aufwendungen und/oder Ertragseinbußen sowie bloße Nutzungsvergütungen werden bisher im Hinblick auf die Besteuerung nicht unterschieden. Bisher galt, daß für diese Entschädigungen ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden konnte. Dieser war bei einer zeitlich begrenzten Grunddienstbarkeit während des vereinbarten Zeitraums und bei einer zeitlich unbegrenzten Dienstbarkeit während eines Zeitraums von höchstens 25 Jahren in gleichen Jahresbeträgen gewinnerhöhend aufzulösen. Nach der Anpassung des § 5 Abs. 3 EStG an die entsprechenden Vorschriften des Aktiengesetzes dürfen Entschädigungen, die für die Einräumung einer zeitlich unbegrenzten Grunddienstbarkeit gewährt werden nicht mehr passiviert werden. In Fachkreisen wird teilweise für die Beibehaltung der Passivierung aus Billigkeitsgründen plädiert. Andererseits wird jedoch auch der Standpunkt vertreten, Entschädigungen für die Einräumung einer Grunddienstbarkeit generell, also auch bei zeitlicher Begrenzung, von einer Passivierung auszuschließen und damit im Jahr des Anspruchs sofort voll der Besteuerung zu unterwerfen²⁶⁾.

Aus ökonomischer Sicht sollte neben der Abtrennung der Entschädigung für eine Wertminderung des Bodens die oben getroffene weitere Untergliederung der Gesamtentschädigung vorgenommen werden. Die Entschädigung für später höhere Aufwendungen und/oder Ertragseinbußen sollte dann bilanziell so behandelt werden, wie es oben für Wirtschafterschwierisse und Erwerbsverlust beim Teilflächenentzug ausgeführt wurde. Damit wird auch der Vorschrift des § 5 Abs. 3 voll genüge getan. Denn nur Entschädigungen auf begrenzte Zeit sind in einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten aufzunehmen. Entschädigungen auf unbegrenzte Zeit dagegen sind aufgrund der oben vorgetragenen Argumente erfolgsneutral zu verbuchen. Eine volle Besteuerung der Entschädigungen im Jahr des Anspruchs ist in jedem Fall abzulehnen.

Entschädigungen für die Einräumung einer Grunddienstbarkeit sollten sich, dem Sinn der Entschädigung entsprechend, auf den Ausgleich der Wertminderung des Bodens und auf die Kompensation von höheren Aufwendungen sowie Ertragseinbußen beschränken. Damit ist das dem Betroffenen auferlegte Sonderopfer ausgeglichen.

25) W. Felsmann, Die Einkommensbesteuerung ..., a. a. O., A 244 g.

26) Vgl. Fußnote 24).

Werden jedoch zusätzlich bloße Nutzungsvergütungen ver einbart, so sind diese steuerlich von den bisher besprochenen Positionen gesondert zu behandeln: Die Gewährung einer Nutzungsvergütung in einem Betrag dient der Verwaltungs vereinfachung. Die Alternative wäre eine laufende jährliche Zahlung. Wird die in einem Kapitalbetrag gewährte Nutzungsvergütung im Jahr des Anspruchs voll besteuert, so wird die Vereinfachung praktisch verhindert. Um dieses zu vermeiden, empfiehlt es sich, die Nutzungsvergütung für die Besteuerung mit Hilfe der Bildung eines Passivpostens auf den Zeitraum, für den sie kalkuliert wurde, zu verteilen. Allerdings scheint eine zeitliche Begrenzung auf 25 Jahre, auch für Nutzungsvergütungen die auf unbestimmte Zeit gewährt werden, angebracht. Dieser Vorschlag beinhaltet also bezüglich der Nutzungsvergütungen die Beibehaltung der bisher praktizierten Regelung.

Zusammenfassung

Die wichtigsten Ergebnisse dieses Beitrages lassen sich, wie folgt, zusammenfassen: Die Verlustklausel des § 55 Abs. 6 EStG sollte zukünftig dahingehend gelockert werden, daß auch für den mit den Pauschalwerten nach § 55 Abs. 1 bis 4 bewerteten Boden eine Teilwertabschreibung zugelassen wird. Dies ist allerdings auf die Fälle zu beschränken, in denen, bedingt durch physische Einwirkungen, eine echte Wertminderung des Bodens vorliegt. Für die Wohngebäude der Landwirte wird empfohlen, diese zukünftig als Privatvermögen zu behandeln und demgemäß nicht mehr in den Steuerbilanzen zu führen. Die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgebäuden sollte erheblich kürzer als bisher angesetzt werden. Die Sonderabschreibungen sind für unbewegliche Wirtschaftsgüter beizubehalten, für bewegliche Wirtschaftsgüter dagegen nicht. Ergänzend empfiehlt sich die Einführung einer vor Investitionen vorzunehmenden steuerfreien Investitionsrücklage. Im Rahmen der Viehbewertung sollten differenziertere Gruppierungen vorgenommen und vor allem die Viehdurchschnittswerte angehoben werden. In dem Beitrag werden außerdem Vorschläge für eine automatische Anpassung der Viehwerte unter breitet. Feldinventar und alle selbsterzeugten Vorräte sollten zukünftig obligatorisch in den Bilanzen geführt werden. Entschädigungen für Wirtschaftserschwerisse sollten mit Hilfe eines Passivpostens

auf die Zeit, für die sie kalkuliert wurden, verteilt werden. Demgemäß sind Entschädigungen für Dauerschäden erfolgsneutral zu verbuchen. Diese Regelung empfiehlt sich zukünftig auch für die Pacht aufhebungsentschädigung sowie für die Entschädigung für Wirtschaftserschwerisse im Rahmen der Einräumung einer Grunddienstbarkeit. In einem Kapitalbetrag gewährte Nutzungsvergütungen sollten wie bisher auf maximal 25 Jahre verteilt werden. Die volle Besteuerung von Entschädigungen im Jahr des Anspruchs ist in jedem Fall abzulehnen.

Proposals for a Reform of the Balance-Sheet of Agricultural Firms for Income-Tax Purposes

The main results of this article are the following: As far as the land in the balance-sheet is evaluated by fictitious values according to German income-tax-law it is not allowed that losses in the case of sale or depreciation cause a reduction of income and by this of taxes. In this point the income-tax-law should be modified in such a way that losses caused by depreciation should result in a reduction of taxes, but only in the cases where the depreciation comes from physical influences on the land like flood or especially from actions in the public interest like the erection of electric power-lines. The private house of the farmer is up to now in the balance-sheet of the enterprise. It should be taken out of it and handled as private property. The depreciation-time of firm buildings, which is usually today fifty years, should be substantially shortened. As far as the extra-depreciation is concerned this should be allowed in the future like today for firm buildings. But it should be abolished for the machinery. Furthermore it is recommended to introduce a reserve for investments in the balance-sheet of agricultural firms. For evaluation purposes the livestock must be grouped more homogeneous as today and the values must be lifted. In the article there are made some proposals for an automatic adaptation of the livestock values to the production costs respectively to the market prices during the annual preparation of the balance-sheet. The field inventory and the selfproduced non-marketable stocks are usually not in the balance-sheet. In the future it should be obligatory to carry these items in the balance-sheet. Compensation-payments in the case of measures in public interest like the building of new roads should not be taxed completely in the year of claim. In consideration of the tax progression the taxation must be spread over the time for which the compensation-payments are granted. This can be reached by booking a corresponding item on the liability side of the balance-sheet. In the cases where such payments are granted for an unlimited time they must be excluded from the taxation by booking it to the own capital in the balance-sheet.

Analyse des Rindermarktes der Bundesrepublik Deutschland

Dr. W. Rüther, Hannover*)

Vorbemerkung

Bedingt durch die seit Beginn der 70er Jahre auf dem Rindermarkt der Europäischen Gemeinschaft aufgetretenen Preis- und Angebotsschwankungen vorher nicht beobachteten Ausmaßes sowie den auf dem Milchmarkt der EG bestehenden hohen Überschüssen, nehmen diese Märkte weiten Raum in der agrarmarktpolitischen Diskussion ein. Eine rationale Agrarmarkt- und -preispolitik setzt die Kenntnis der angebotsbestimmenden Faktoren, ihre Wirkungsrichtung und -intensität voraus, wobei insbesondere die bestehenden Interdependenzen zwischen beiden Märkten zu berücksichtigen sind

Die folgende Studie versucht mit Hilfe eines ökonomischen Ansatzes für den Rindermarkt der Bundesrepublik Deutschland die angebotsbestimmenden Faktoren zu quantifizieren, wobei versucht wird, den Einfluß marktpolitischer Instrumente und die Wechselbeziehungen zwischen den eng miteinander verbundenen Märkten für Milch und Schlachtrinder ausdrücklich zu berücksichtigen. In einem

*) Diese Ausführungen sind Teil einer umfassenden Untersuchung, in der sowohl für den Rindermarkt der Bundesrepublik Deutschland als auch für den französischen Rindermarkt ökonomische Modellsätze erarbeitet werden. Vgl. W. Rüther, Bestimmungsfaktoren der Angebotsentwicklung auf den Rindermärkten der Bundesrepublik Deutschland und Frankreichs. Dissertation, Göttingen 1978.