

1 Anwendung in der landwirtschaftlichen Taxation

In diesem Kapitel wird für verschiedene landwirtschaftliche Vermögensgegenstände ausführlicher gezeigt, in welcher Form bei deren Bewertung Unsicherheiten auftreten. Es werden Lösungsansätze aufgezeigt, wie damit umgegangen werden kann. Das Kapitel gliedert sich in vier Abschnitte, in denen unterschiedliche Objekte betrachtet werden. Diese sind zunächst landwirtschaftliche Nutzflächen und in den folgenden Abschnitten landwirtschaftliche Unternehmen als Ganzes, landwirtschaftliche Wirtschaftsgebäude und letztlich Dauerkulturanlagen.

1.1 Landwirtschaftliche Nutzflächen

Der Bewertung landwirtschaftlicher Nutzflächen kommt eine hohe Bedeutung zu. Die Anlässe sind vielfältig, wobei verschiedene Wertansätze in Frage kommen. Der mit Abstand wichtigste Wertansatz ist der Verkehrswert. Wichtige Anlässe für die Ermittlung von Verkehrswerten, bei denen Sachverständige zu Rate gezogen werden, sind Landentzug für öffentliche Zwecke, erb- und eherechtliche Auseinandersetzungen zum Verkehrswert, steuerliche Anlässe und Flurneuordnungen (zur Bemessung von Mehr- oder Minderabfindungen) (KÖHNE, 2007: 84). Beim freihändigen Kauf oder Verkauf wird seltener ein Sachverständiger tätig, weil es im Ermessen der Beteiligten liegt, sich auf einen Kaufpreis zu einigen. Nötigenfalls wird eher ein Berater hinzugezogen. Des Weiteren ist der Verkehrswert von Teilflächen bei der Ermittlung von Verkehrswerten ganzer Betriebe mittels Zerlegungs- oder Zusammensetzungstaxe zu bestimmen. Außerdem sind Wertveränderungen im Zeitablauf bei Ehescheidungsfällen festzustellen. Wertveränderungen sind auch bei Wertminderungen durch An- und Durchschneidungen oder Nutzungsaufgaben einzuschätzen. Diese geringfügigen Veränderungen sind aber mangels detaillierter Marktdaten kaum über den Verkehrswert zu ermitteln. In diesen Fällen wird auf deduktive Methoden zurückgegriffen (ebenda: 263ff.; MEYER-ROSCHAU, 1994).

Die Kalkulation von Ertragswerten einzelner Flächen ist in der Taxationspraxis eher unbedeutend. Bei Flächen, die z. B. durch Bewirtschaftungsaufgaben nur noch sehr geringe Erträge bringen (bspw. durch Aufgaben zum Umwelt und Naturschutz), kann der Ertragswert ein Anhaltspunkt zur Ermittlung des Verkehrswertes sein (KÖHNE, 2007: 85). Eine ebenfalls geringe Bedeutung hat der Tauschwert von Flächen im Rahmen freiwilliger oder förmlicher Flurneuordnungsverfahren.

Aufgrund seiner überragenden Bedeutung bei der Taxation landwirtschaftlicher Nutzflächen wird im Folgenden nur die Ermittlung des Verkehrswertes betrachtet.

1.1.1 Vergleichswertverfahren zur Bewertung von Boden

Das Regelverfahren zur Bestimmung des Verkehrswertes landwirtschaftlicher Nutzflächen ist das Vergleichswertverfahren (KÖHNE, 2007: 89; WEKE, 2007: 52). Dieses ist in den §§ 13 und 14 WertV 98 definiert. Danach sind für den Vergleich Kaufpreise von Grundstücken heranzuziehen, „*die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen.*“ (§ 13 Abs. 1 WertV 98) Demzufolge ist das zu bewertende Grundstück zunächst eingehend zu beschreiben. Welche Merkmale dabei zu beachten sind, wird im folgenden Abschnitt ausgeführt. Danach wird auf die Auswahl von Vergleichsgrundstücken und die Auswertung dieser Stichprobe eingegangen.

1.1.1.1 Beschreibung des Bewertungsobjektes

Bei der Beschreibung der zu bewertenden Fläche sind verschiedene Flächenkategorien sowie weitere wertbestimmende Merkmale zu betrachten.

1.1.1.1.1 Flächenkategorien

§ 5 ImmoWertV benennt folgende Flächenkategorien nach dem Zustand und der Entwicklung von Grund und Boden:

1. Flächen der Land- und Forstwirtschaft
2. Bauerwartungsland
3. Rohbauland
4. Baureifes Land

In der bisherigen Fassung der WertV wurden Flächen der Land- und Forstwirtschaft weiter unterteilt in reines Agrarland und besondere Flächen der Land- und Forstwirtschaft (§ 4 Abs. 1 WertV 98). Gemeint waren Flächen, für die in absehbarer Zeit keine Bauerwartung in Sicht ist, die jedoch aufgrund ihrer Lage und Eigenschaften für eine außerlandwirtschaftliche und außerforstwirtschaftliche Nutzung infrage kommen, wenn eine Nachfrage nach solchen Flächen besteht (KLEIBER/SIMON, 2007: 689). Dabei war vor allem an freizeitliche Nutzungen für Sport- und Campinganlagen oder ganz allgemein an Naherholungsflächen gedacht. Diese Untergliederung der Land- und Forstwirtschaftlichen Flächen wurde in der Novellierung der WertV unterlassen (RUZYKKA-SCHWOB, 2009). Dennoch können im Umland von

Ballungsgebieten Verkehrswerte zu beobachten sein, die sich nicht mit der rein landwirtschaftlichen Nutzung erklären lassen. Diese sind auf die Siedlungsaktivitäten zurückzuführen und ggf. zu berücksichtigen.

1.1.1.1.2 Weitere wertbestimmende Merkmale

Weitere wertbestimmende Merkmale sollen hier nur exemplarisch dargestellt werden. Eine ausführliche Auflistung findet sich bei KÖHNE (2007: 91ff.).

1. Eigenschaften der Fläche

Als wichtigste Merkmale sind hier die Art der Nutzung, das Ertragsniveau (Bonität und klimatische Verhältnisse), Größe und Form sowie die Lage der Fläche (Entfernung zum Dorf, Erreichbarkeit) zu nennen.

2. Das regionale Marktgeschehen

Dieses wird u. a. bestimmt durch Art und Struktur der Betriebe, politische Eingriffe sowie Bevölkerungsentwicklung und allgemeine wirtschaftliche Aktivität.

3. Spezielle Aspekte der Transaktion

Als solche sind besondere Beziehungen zwischen den Vertragspartnern (verwandtschaftlicher oder wirtschaftlicher Art), Beteiligung der öffentlichen Hand oder Notverkäufe zu betrachten.

4. Zeitpunkt der Transaktion

Bodenpreise unterliegen einer zeitlichen Entwicklung durch allgemeine und rein landwirtschaftliche Konjunkturveränderungen.

Aus dem Genannten wird deutlich, dass es *den* Bodenmarkt nicht gibt. Er ist aufgesplittert in Teilmärkte. Der Einfluss des regionalen Marktgeschehens hat zur Folge, dass die Teilmärkte sich über die Zeit unterschiedlich entwickeln können. Davon betroffen sind auch die zuvor genannten Preisrelationen unterschiedlicher Flächenkategorien. Der Sachverständige benötigt daher zur Auswahl zutreffender Vergleichspreise tiefgehende Kenntnisse über die örtlichen Gegebenheiten und Entwicklungen.

1.1.1.2 Auswahl von Vergleichspreisen

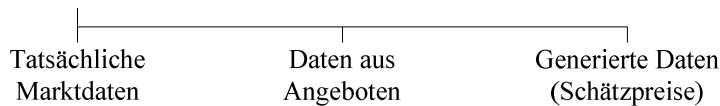
Zunächst wird dargestellt, welche Informationsquellen dem Sachverständigen zur Verfügung stehen. Informationen über das zu bewertende Grundstück sind zunächst beim Eigentümer vorzugsweise i. V. m. einer Besichtigung zu erfragen. Diese Informationen sind nötigenfalls

zu verifizieren durch Einsicht in die folgenden Verzeichnisse: das Grundbuch, das Liegenschaftskataster, das Baulastenverzeichnis, das Altlastenkataster, Landschaftsrahmenpläne und Flächennutzungspläne, topografische Karten, Drainagepläne und Pachtverträge (siehe dazu KÖHNE, 2007: 94ff.).

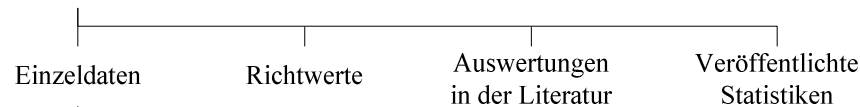
Informationen über Vergleichsgrundstücke können i. d. R. nicht so detailliert erfasst werden. Zum einen ist der Aufwand dem Objektwert anzupassen, was ausufernde Erhebungen ausschließt. Zum anderen ist die Zugänglichkeit der im Folgenden genannten Datenquellen nicht uneingeschränkt. Eine Systematik der Datenquellen für Bodenpreise zeigt Übersicht 1. Für das Vergleichswertverfahren sind tatsächliche Marktdaten heranzuziehen. Daten aus Angeboten und Schätzpreise können lediglich als Orientierungsgröße zur Absicherung der Ergebnisse dienen (KÖHNE, 2007: 97f.).

Übersicht 1: Datenquellen für Bodenpreise

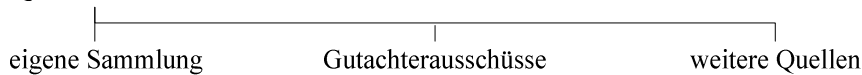
1. Art der Daten



2. Art der Marktdaten



3. Quellen für Einzeldaten



Quelle: KÖHNE (2007: 97)

Die genannten Quellen für tatsächliche Marktdaten nehmen in ihrer Bedeutung von links nach rechts ab. Dies wird im Folgenden erläutert.

Daten aus veröffentlichten Statistiken werden vorwiegend von statistischen Bundes- und Landesämtern veröffentlicht. Sie beziehen sich auf weiträumige Gebiete (Landkreise und größer) und differenzieren verschiedentlich weiter nach den folgenden Kriterien: Nutzungsart, Größe und Bonität der Fläche. Für einen speziellen Bewertungsfall reichen diese Daten aufgrund der geringen Differenzierung nicht aus. Aus den statistischen Werken lassen sich jedoch Daten über Preisentwicklungen im Zeitablauf und zwischen Teilmärkten entnehmen (KÖHNE, 2007: 98).

Auswertungen der Literatur enthalten neben statistischen Daten weitere hilfreiche Informationen über den Bodenmarkt, so z. B. preisbestimmende Faktoren und Preisentwicklungen.

Richtwerte werden von Gutachterausschüssen¹ auf Grundlage der von ihnen geführten Kaufpreissammlung für das Gebiet eines Landkreises oder mehrere Landkreise veröffentlicht. Die Richtwerte bezeichnen den durchschnittlichen Lagewert für ein typisches Grundstück im Berichtsgebiet. Die Mehrzahl der Gutachterausschüsse veröffentlicht Bodenrichtwerte für Ackerland, je nach örtlicher Struktur auch für Grünland und Forstflächen (KARG, 2005: 17). Neben der Nutzungsart sind für das typische Grundstück zumeist die Bonität und weitere Merkmale angegeben oder beim Gutachterausschuss zu erfragen. Weicht ein zu bewertendes Grundstück in seinen Eigenschaften ab, so sind Zu- oder Abschläge vorzunehmen. Den Gutachterausschüssen sind sämtliche Flächenübertragungen von den beurkundenden Stellen zu melden. KRUSE/HOMUTH (2007: 20) betonen, dass es trotz der Meldepflicht auch für Gutachterausschüsse schwierig ist, den Einfluss einzelner Merkmale auf den Bodenwert und somit den Ansatz für Zu- und Abschläge statistisch sicher nachzuweisen. Die Richtwerte können bei der Wertermittlung als Orientierungsgröße dienen. Die Rechtsprechung besagt jedoch, dass die unmittelbare Ableitung aus tatsächlichen Kaufpreisen vorzuziehen ist (BFH, Urteil vom 26.09.1980, EzGuG 20.86) und dass ein Gutachten, das tatsächlich gezahlte Kaufpreise für vergleichbare Grundstücke in der unmittelbaren Umgebung vernachlässigt, lückenhaft und grundsätzlich unrichtig ist (BGH, Urteil vom 17.05.1991, EzGuG 11.183).

Somit sind als letzte und bedeutendste Art der Marktdaten aus Übersicht 1 die Einzeldaten zu nennen. Für diese wiederum gibt es verschiedene Quellen. Ein Sachverständiger sollte möglichst eine eigene Sammlung zusammenstellen. Dazu sollte er im Idealfall Einsicht in die jeweiligen Kaufverträge haben, um gesicherte Daten zu erhalten. Eine weitere wichtige Quelle ist die Kaufpreissammlung der Gutachterausschüsse. Der Sachverständige erhält nur direkte Einsicht in die vollständige Kaufpreissammlung, wenn dieses gerichtlich angeordnet wird, was jedoch selten geschieht. Alternativ erhält der Sachverständige auf Antrag Auskünfte aus der Kaufpreissammlung. Dazu sind wichtige Merkmale des zu bewertenden Grundstücks anzugeben. Man erhält anonymisierte Daten vergleichbarer Grundstücke. Die Auskünfte aus der Kaufpreissammlung sind neben der eigenen Datensammlung die wichtigste Quelle für Kaufpreise. Weitere in Frage kommende Quellen sind die Behörden für Landentwicklung,

¹ Die Arbeit der Gutachterausschüsse ist in den §§ 192 - 199 BauGB geregelt. Siehe dazu KÖHNE (2007: 99ff.), KLEIBER/SIMON (2007: 375ff.), GERHARDY/MÖCKEL/TROFF (Kap. 1.7) sowie KARG (2005: 14ff.) und KRUSE/HOMUTH (2007: 18ff.)

Gemeinde- und Kreisverwaltungen, Strassenbaubehörden, öffentliche Vermögensverwaltungen, einschlägige Dienststellen der Bundeswehr, die BVVG in Ostdeutschland, Berufsverbände, Siedlungsgesellschaften, Banken, Grundstücksmakler und landwirtschaftliche Steuer- und Betriebsberater. Die Auskünfte werden auch hier teils anonymisiert. Bei den genannten Quellen ist der Sachverständige auf die Auskunftsbereitschaft der entsprechenden Stellen angewiesen (KÖHNE, 2007: 99).

1.1.1.3 Durchführung der Bewertung

Zur Darstellung der Verkehrswertermittlung für eine landwirtschaftliche Ackerfläche wird im Folgenden die Auswertung einer Stichprobe gezeigt, wie auch bei KÖHNE (2007: 110ff.) dargestellt. Zuerst sind der Bewertungsstichtag und wichtige Merkmale des Bewertungsobjektes festzulegen. Diese sind in Übersicht 2 genannt. Unterhalb sind Kaufpreise von Vergleichsflächen aufgelistet. Die Daten wurden auf Anfrage aus der Kaufpreissammlung des Gutachterausschuss bezogen.

Bei der Anfrage an den Gutachterausschuss wurden die wertbestimmenden Merkmale der Fläche benannt. Die Auswahl der Vergleichspreise wurde so getroffen, dass die Grundstücke nach ihren Merkmalen für den Vergleich mit dem Bewertungsobjekt hinreichend geeignet sind, so dass aus diesem Grund keine Kauffälle ausgesondert werden müssen. Für Kauffall 3 wird jedoch angegeben, dass die Fläche zur Nutzung als Verkehrsfläche aufgekauft wurde. Aufgrund dieses besonderen Umstandes wird dieser Preis ausgesondert.

Übersicht 2: Daten zur Verkehrswertermittlung (Teil 1)

Bewertungsstichtag: 01.07.2009

Merkmale der Bewertungsobjektes: Ackerland, 2 ha, AZ 60, keine Besonderheiten

Lage und Eigenschaften der Vergleichsflächen				vorgefundene Preise		zeitlich angepasste Preise zum Bewertungsstichtag	Aussonderung
Lfd. Nr.	Gemarkung	ha	AZ	Datum	€/m ²	€/m ²	
I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
1		2,3	61	02/2007	1,40	1,30	gepl. Nutzung: Verkehrsfläche
2		1,7	62	03/2007	1,40	1,30	
3		4,2	71	05/2007	2,67	2,48	
4		1,7	55	05/2007	1,20	1,12	
5		2,0	53	06/2007	1,09	1,01	
6		1,7	66	06/2007	1,70	1,58	
7		3,2	47	06/2007	1,30	1,21	
8		1,7	56	07/2007	1,20	1,12	
9		2,3	57	03/2008	0,78	0,80	
10		1,7	59	09/2008	1,37	1,40	
11		1,5	58	10/2008	1,35	1,38	
12		2,2	63	12/2008	0,92	0,94	
13		3,8	58	03/2009	1,31	1,31	
14		1,5	65	02/2009	2,12	2,12	
15		1,8	64	08/2009	1,14	1,14	
Arithmetisches Mittel aller Fälle (ohne Nr. 3)						1,27	
Spanne bei ± 30%						0,89 - 1,65	Fälle 9 und 14 außerhalb
Spanne bei 2-σ-Regel				σ = 0,3184		0,63 - 1,90	Fall 14 außerhalb
Arithmetisches Mittel ohne Fälle 3, 9, 14						1,23	

Quelle: eigene Berechnungen, Darstellung nach KÖHNE (2007: 110)

Die Gutachterausschüsse veröffentlichen Indexreihen für die Wertentwicklung von Ackerland. Im Beispiel liegt der Index für den Stichtag in 2009 bei 93 und für die vorangehenden Jahre bei 91 (2008) bzw. 100 (2007)². Um die vorgefundene Kaufpreise zeitlich vergleichbar zu machen, sind sie durch den Index des Kaufjahres zu dividieren und mit dem Index des Stichtagsjahres zu multiplizieren³. Die angepassten Kaufpreise sind in Spalte VII der Übersicht 2 aufgelistet.

Nach der zeitlichen Anpassung sind Kaufpreise auszusondern, die stark von den übrigen abweichen. Eine starke Abweichung ist als Hinweis für besondere Verhältnisse zu sehen, ohne dass diese bekannt sind. Als ungewöhnlich gelten Preise, die um mehr als 30 % vom arithmetischen Mittel der Stichprobe abweichen (KLEIBER/SIMON, 2007: 1161). Als alternative Faustregel zur Identifizierung von Ausreißern nennen KLEIBER/SIMON die 2-σ-Regel. Diese besagt, dass Werte, die um mehr als die 2-fache Standardabweichung vom

² Bezugszeitpunkt ist jeweils der 01.07. des Jahres.

³ Kaufpreise von 2007 sind also mit dem Faktor 93 / 100 = 0,93 zu multiplizieren, Kaufpreise von 2008 mit dem Faktor 93 / 91 = 1,02.

arithmetischen Mittel abweichen, als Ausreißer zu eliminieren sind. Die *2- σ -Regel* hat gegenüber einer pauschal gesetzten Spanne den Vorteil, dass die Streuung der Stichprobe berücksichtigt wird. Je geringer die Streuung, desto enger können die Grenzen für Ausreißer gesetzt werden, was bei Anwendung der *2- σ -Regel* geschieht. Wie in Übersicht 2 zu sehen ist, führen die beiden Faustregeln im Beispiel zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen⁴. Nach der 30 %-Regel ist Fall 9 auszuordern, nach der *2- σ -Regel* handelt es sich nicht um einen Ausreißer. Hier sollte, soweit möglich, genauer geprüft werden, ob Hinweise für ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse vorliegen. In der Auskunft aus der Kaufpreissammlung ist ersichtlich, dass die Vergleichsfläche 9 in einer anderen Richtwertzone als die Bewertungsfläche liegt. Dort herrschen gravierend schlechtere Verhältnisse, weshalb der Preis ausgesondert wird. Zum Abschluss der Übersicht 2 sind die arithmetischen Mittelwerte der Stichprobe ohne die ausgesonderten Werte 3, 9 und 14 angegeben, und zwar für die Flächengröße, die Bonität und die Vergleichspreise nach zeitlicher Anpassung. Wenn die Vergleichsflächen nicht wesentlich von der Bewertungsfläche abweichen, kann dieser Wert als Grundlage für den Verkehrswert angesetzt werden. Im Beispiel sollen weitere Anpassungen erfolgen, da die Vergleichsflächen teils erhebliche Abweichungen aufweisen.

Für das Untersuchungsgebiet liegen durch den Gutachterausschuss im Marktbericht veröffentlichte Umrechnungskoeffizienten für abweichende Bonität und Größe der Flächen vor. Der Umrechnungskoeffizient für Bonität ist anwendbar zwischen Ackerzahl 40 und 90 (AZ 60 = 1,0), der für Größe von 0,2 bis 4,0 ha (1,0 ha = 1,0). Trotz dieser weiten Spannen sollte gleiches mit gleichem verglichen werden! Die Vergleichsflächen sollten also möglichst ähnlich sein. Auf Basis der Umrechnungskoeffizienten werden die in **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** dargestellten Korrekturen vorgenommen.

⁴ Die Standardabweichung der Stichprobe ohne Fall 3 beträgt $s = 0,32$.