

SIND ERFOLGREICHE BETRIEBSLEITER
TATSÄCHLICH ERFOLGREICH?
DAS POTENZIAL FÜR FEHLINTERPRETATIONEN
BEI DER KENNZAHL ‚NETTORENTABILITÄT‘

Niklas Blanck und Enno Bahrs

niklas.blanck@uni-hohenheim.de



2010

*Vortrag anlässlich der 50. Jahrestagung der GEWISOLA
„Möglichkeiten und Grenzen der wissenschaftlichen Politikanalyse“
Braunschweig, 29.09. – 01.10.2010*

Copyright 2010 by authors. All rights reserved. Readers may make verbatim copies of this document for non-commercial purposes by any means, provided that this copyright notice appears on all such copies.

SIND ERFOLGREICHE BETRIEBSLEITER TATSÄCHLICH ERFOLGREICH? DAS POTENZIAL FÜR FEHLINTERPRETATIONEN BEI DER KENNZAHL ,NETTORENTABILITÄT‘

Zusammenfassung

Das Testbetriebsnetz ist eine der wichtigsten Datenquellen für einzelbetriebliche Wirtschaftsergebnisse landwirtschaftlicher Betriebe in Deutschland. Die Kennzahl ‚Nettorentabilität‘ gewinnt dabei als Vergleichsmaßstab und erfolgsbasiertes Differenzierungskriterium für unterschiedlich strukturierte Betriebe zunehmend an Bedeutung. Unterschiedliche methodische Vorgehensweisen bei der Bewertung des Faktors Boden und eine unvollständige Datenerhebung bei Personengesellschaften können jedoch zu Verzerrungen insbesondere bei der Ergebnisdarstellung führen. Je nach Auswertung oder Region weisen identisch strukturierte Betriebe erheblich voneinander abweichende Nettorentabilitäten auf. Interinstitutionelle und interregionale Vergleiche sowie die betriebswirtschaftliche Auswertung der Daten erfordern daher eine genaue Kenntnis der Berechnungsmethodik und der steuerlich bedingten Friktionen. Der Beitrag beschreibt die zu berücksichtigenden Aspekte und analysiert ihre Folgen. Möglichkeiten zur Verbesserung der Datenbasis werden aufgezeigt und ihre Umsetzbarkeit geprüft.

Keywords

Nettorentabilität, Testbetriebsnetz, Bodenbewertung, Betriebsanalyse.

1 Einleitung

Das deutsche Testbetriebsnetz stellt anhand von Buchführungsergebnissen jährlich mikroökonomische Daten land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zur Verfügung und vermittelt Informationen über regionale, größen-, rechtsform- oder betriebsformspezifische Sachverhalte (BMELV 2009a). Es dient damit als Grundlage für Auswertungen und Entscheidungen in Beratung, Wissenschaft und Politik. Das System basiert auf den Buchführungsabschlüssen ausgewählter landwirtschaftlicher Betriebe. Die auf Grundlage des BMELV-Jahresabschlusses erstellten Betriebsergebnisse werden von den teilnehmenden landwirtschaftlichen Buchstellen und Betrieben an die zuständigen Landesstellen weitergeleitet und sowohl auf Länderebene durch die Landesbehörden als auch zentral auf Bundesebene durch das Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz (BMELV) ausgewertet.

Eine zentrale Kennzahl der Auswertungen ist die ‚Nettorentabilität‘. Sie ermöglicht einen Erfolgsvergleich zwischen unterschiedlichen Rechtsformen und gewinnt als Vergleichsmaßstab für Betriebe mit unterschiedlichen Produktionsfaktoren sowie damit zusammenhängenden unterschiedlichen Eigentumsverhältnissen zunehmend an Bedeutung. Je nach ausführender Institution kann die Berechnungsmethodik der Kennzahl jedoch unterschiedlich gestaltet sein und erfordert bei der vergleichenden Betrachtung von Daten eine genaue Kenntnis der Vorgehensweise. Darüberhinaus ist es auch für eine betriebswirtschaftlich motivierte Interpretation der Kennzahl unerlässlich, steuerlich bedingte Besonderheiten bei der Bewertung des Grund und Bodens sowie der Erfassung von Personengesellschaften zu berücksichtigen. Der Beitrag zeigt zu berücksichtigende Friktionen auf und entwickelt Lösungsvorschläge für eine Weiterentwicklung der Datenbasis.

2 Erfolgskennzahlen im deutschen Testbetriebsnetz

Die Vielzahl einzelbetrieblicher Werte und Positionen in den Jahresabschlüssen der Testbetriebe erfordert eine übersichtliche Zusammenfassung der Daten. Diese erfolgt in Form von Kennzahlen, die die vorhandenen Informationen verdichten und adressatengerecht darstellen (FISCHER 2008: 52).

In der landwirtschaftlichen Jahresabschlussanalyse wird üblicherweise zwischen Rentabilitäts-, Liquiditäts- und Stabilitätskriterien unterschieden. Die Kennzahl ‚Nettorentabilität‘, alternativ auch als ‚Relative Faktorentlohnung‘ bezeichnet, gehört zu den Rentabilitätskriterien und gibt Auskunft, inwieweit die eigenen Faktoren Boden, Arbeit und Kapital aus dem Ordentlichen Ergebnis des Betriebs entlohnt werden können. Sie scheint damit insbesondere für den horizontalen Vergleich von Betrieben geeignet, die sich sowohl in ihrer Produktionsausrichtung als auch in ihren Eigentumsverhältnissen und ihrer organisatorischen Verfassung unterscheiden. In den Auswertungen der Bundesländer dient die Kennzahl als Differenzierungskriterium für die Einteilung erfolgreicher (bessere 25%) und weniger erfolgreicher (schlechtere 25%) Betriebe (LEL 2009a: 68).

Zielgröße der Kennzahl ist ein Wert von über 100%, bei dem über die vollständige Faktorentlohnung hinaus ein Unternehmergewinn erzielt wird. Die Nettorentabilität berechnet sich als relative Zahl, indem das Ordentliche Ergebnis zur notwendigen Faktorentlohnung ins Verhältnis gesetzt wird. Das Ordentliche Ergebnis entspricht dabei im Wesentlichen dem um außerordentliche und zeitraumfremde Erträge und Aufwendungen sowie um Investitionszulagen bereinigten Gewinn (LEL 2009b). Formal errechnet sich die Nettorentabilität wie folgt:

$$\text{Nettorentabilität} = \frac{\text{Ordentliches Ergebnis}}{\text{Zinsansatz für Eigenkapital (ohne Boden) + Lohnansatz + Zins/Pachtansatz für Boden}}$$

Auswertungen der letzten vier Wirtschaftsjahre offenbaren in den alten Bundesländern mangelnde Faktorentlohnungen, während in den neuen Bundesländern in der Regel deutlich über 100% erreicht werden (Tabelle 1).

Tabelle 1: Nettorentabilität ausgewählter Betriebsformen und Bundesländer im Schnitt der WJ 2004/05-2007/08

Bundesland / Betriebsform	NI		HE		BW		BY		BB		MV	
	BL	BM ELV	BL	BM ELV	BL	BM ELV	BL*	BM ELV	BL	BM ELV	BL	BM ELV
Haupterwerbsbetriebe insgesamt	84	67	95	64	84	64	83	54	129	92	133	138
Spezialisierte Ackerbaubetriebe	90	66	96	69	99	71	87	57	97	81	122	131
Spezialisierte Futterbaubetriebe	101	79	102	66	81	60	81	56	167	120	185	170
Spezialisierte Milchviehbetriebe	114	85	106	71	84	63	82	57	177	152	191	217
Spezialisierte Veredlungsbetriebe	67	62	80	67	92	72	86	57	178	97	-	-

NI = Niedersachsen, HE = Hessen, BW = Baden-Württemberg, BY = Bayern, BB = Brandenburg, MV = Mecklenburg-Vorp.
BMELV: Auswertungen durch das Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz.

BL: Auswertungen der Bundesländer unter Anwendung der einheitlichen Bundesländer-Methodik (Stuttgarter Programm).

* Bayern verwendet in den Auswertungen abweichend vom Stuttgarter Programm einen Zinsansatz von 1% für den Boden.

Quelle: Eigene Berechnungen nach Buchführungsdaten des Bundes und der Länder, verschiedene Jahrgänge.

Auffallend sind die Unterschiede von ca. 20-30 Prozentpunkten zwischen den Bundesländer-Auswertungen und den bundeslandbezogenen BMELV-Berechnungen. Dies wirft Fragen auf, beruhen doch beide Auswertungen zwar nicht vollständig, aber doch weitgehend auf der

gleichen Datengrundlage¹. Partiiell können die Unterschiede mit der unterschiedlichen methodischen Vorgehensweise bei der Aggregation der einzelbetrieblichen Werte erklärt werden. Während die Bundesländer bewusst keine Gewichtung der Daten im Verhältnis zur Grundgesamtheit vornehmen (LEL 2009a: 50f), arbeitet das BMELV mit einem Hochrechnungsverfahren, das die Grundgesamtheit abbildet (BMELV 2009a). Die aggregierten Ergebnisse sind damit nicht unmittelbar miteinander vergleichbar. Darüberhinaus gibt es aber weitere methodische Unterschiede, die bereits auf einzelbetrieblicher Ebene zu unterschiedlichen Ergebnissen führen können. Auffällige Unterschiede ergeben sich auch bei der getrennten Auswertung nach Rechtsformen (vgl. Tabelle 3). Wo liegen die Gründe?

3 Die Auswirkungen der Bodenbewertung auf die Kennzahl ‚Nettorentabilität‘

Die notwendige Faktorentlohnung setzt sich aus den drei Komponenten Eigenkapital (ohne Boden), Arbeitsentlohnung und Bodenbewertung zusammen. Das nach Abzug des in Grund und Boden gebundenen Vermögens verbleibende positive Eigenkapital wird sowohl in den Berechnungen des BMELV als auch in denen der Bundesländer mit einem Zinsansatz von 3,5% auf den Buchwert entlohnt. Ein möglicherweise verbleibendes negatives Eigenkapital wird mit dem Wert Null angesetzt, die Entlohnung des Grund und Bodens bleibt weiterhin in vollem Umfang erhalten. Die Bewertung der eingebrachten Arbeitskraft basiert auf jährlich vom BMELV herausgegebenen Lohnansätzen für den Betriebsleiter und mitarbeitende Familienangehörige. Für den Betriebsleiter setzt sich der Lohnansatz im Wirtschaftsjahr 2007/2008 aus dem Grundlohn von 26.638 € und einem Betriebsleiterzuschlag von 320 € pro 5.000 € Wirtschaftswert zusammen (BMELV 2009b: Anlage 5-1).

Problematisch im Hinblick auf die interregionale und interinstitutionelle Vergleichbarkeit sind die unterschiedlichen Bewertungsansätze beim Grund und Boden. Während das BMELV den Boden ebenso wie das übrige Eigenkapital mit einem Zinsansatz von 3,5% auf den Buchwert bewertet (BUHRMESTER 2009), verwenden die meisten Bundesländer gemäß den Leitlinien des ‚Stuttgarter Programms‘ stattdessen einen betriebsindividuell aus der durchschnittlichen Pachtzahlung ermittelten Pachtansatz. Bayern wiederum verwendet anstelle des Pachtansatzes einen Zinsansatz von 1% auf den Buchwert des Bodens (LFL 2005: 25f). Tabelle 2 verdeutlicht die Auswirkungen der Bodenbewertung exemplarisch:

Tabelle 2: Faktoransatz für Boden bei unterschiedlicher Berechnungsmethodik und Anschaffungszeitpunkten

	Boden im BV vor 1.7.1970		Pachtansatz (BL ohne BY)	Pachtansatz (BL ohne BY)	Boden im BV nach 1.7.1970	
	3,5% Zins (BMELV)	1% Zins (BY)			3,5% Zins (BMELV)	1% Zins (BY)
Buchwert (§ 55 EStG) in €/ha:	18.407	18.407				
Pachtpreis in €/ha:			234	800		
Buchwert (Kaufpreis) in €/ha:					25.000	25.000
Faktoransatz in €/ha:	644	184	234	800	875	250
Faktoransatz in €/50-ha-Betrieb:	32.211	9.203	11.700	40.000	43.750	12.500

BV = Betriebsvermögen; Bodenzahl 45 ohne Berücksichtigung von Zu- und Abrechnungen

Quelle: Eigene Berechnungen

Ausgangspunkt der Betrachtungen sei ein Betrieb mit 50 ha Eigenland. Erst mit Einführung der Bodengewinnbesteuerung durch das Zweite Steueränderungsgesetz v. 10.08.1971 ist landwirtschaftlicher Grund und Boden in Deutschland in der Bilanz erfasst worden. Zählte

¹ Grundlage der Auswertungen durch das BMELV und der Bundesländer sind die Daten der Testbetriebe. Einige Bundesländer berücksichtigen in ihren bundeslandspezifischen Auswertungen darüberhinaus auch Betriebsdaten, die aufgrund von Fördermaßnahmen mit Auflagenbuchführung zur Verfügung stehen. Die Datengrundlage ist daher nicht immer vollkommen identisch.

der Grund und Boden demnach bereits vor dem 1.7.1970 zum Betriebsvermögen, so wurde er für die erstmalige Erfassung gemäß § 55 Einkommensteuergesetz (EStG) mit einem fiktiven Wert, dem doppelten Ausgangsbetrag (= achtfache Ertragsmesszahl), bewertet. Bei einer mittleren Bodenqualität von 45 Bodenpunkten ergab sich unter Vernachlässigung klimaspezifischer Zu- und Abrechnungen (vgl. FREUND 1998; Bodenschätzungsgesetz v. 16.10.1934) ein fiktiver Buchwert von 18.407 €/ha. Diese fiktiven Anschaffungskosten lagen - mit Wissen des Gesetzgebers (FELSMANN 2003: B213) - im Bundesschnitt über dem Doppelten des damaligen Verkehrswertes (SOMMERFELDT 1994: 11; LEINGÄRTNER 2009: 29a, Rz. 114). Selbst im Jahr 2008 lagen die tatsächlichen Verkaufswerte landwirtschaftlicher Flächen mit 40-50 Bodenpunkten in den alten Bundesländern (ohne Stadtstaaten) mit durchschnittlich 16.244 €/ha noch leicht unterhalb der korrespondierenden § 55 EStG-Werte – allerdings mit erheblichen Schwankungen zwischen den Bundesländern (eigene Berechnung nach Angaben der Statistischen Landesämter). In Anbetracht der geringen jährlichen Handelsquote von 0,55% in den westdeutschen Bundesländern (BÖHME 2009: 29) ist davon auszugehen, dass noch heute ein Großteil des Grund und Bodens mit den fiktiven hohen § 55 EStG-Werten in den Bilanzen steht. Unter Anwendung eines Zinsansatzes von 3,5% resultieren im betrachteten Beispiel Faktoransprüche von 644 €/ha bzw. 32.211 € für den 50-ha-Betrieb.

Um in den Bundesländer-Auswertungen mit dem Pachtansatz auf einen vergleichbaren Entlohnungsanspruch wie bei Verwendung des BMELV-Zinsansatzes zu kommen, müssten die Pachten 3,5% des durchschnittlichen Bodenwertes betragen. Im Schnitt lag das Pachtniveau in den alten Bundesländern 2007 jedoch lediglich bei 234 €/ha bzw. ca. 1,4 - 1,5% des Verkehrswertes (BÖHME 2008; DESTATIS 2008: 339, 351), was im Beispielbetrieb zu einem Faktoranspruch von lediglich 11.700 € führt (Tabelle 2). Die Verwendung des Pachtansatzes in den Bundesländer-Auswertungen führt somit tendenziell zu einem Ausweis höherer Nettorentabilitäten. Noch höhere Werte ergeben sich für Bayern, wo unter Anwendung des Zinsansatzes von 1% auf den Buchwert des Bodens bereits ein Gewinn von 9.203 € bzw. 184 €/ha für die kalkulatorische Entlohnung des Bodens ausreicht.

Die Immobilität des Faktors Boden führt zu stark regional geprägten Bodenmärkten, sowohl im Falle der Pacht als auch im Falle des Eigentumsübergangs (DRESCHER und MCNAMARA 2000). Wird im Folgenden aufgrund einer wachsenden außerlandwirtschaftlichen Konkurrenz, einer intensiven Veredlungswirtschaft oder einer hohen Biogasanlagendichte ein regionaler Pachtpreisanstieg auf 800 €/ha angenommen, so benötigt der Betrieb in den Bundesländer-Auswertungen (außer Bayern) einen Gewinn von 40.000 € um die Faktorkosten für den eigenen Boden zu decken (Tabelle 2). In Bayern würden weiterhin lediglich 9.203 € angesetzt werden. Wurde der Boden nach dem 1.7.1970 erworben, so sind anstelle der fiktiven § 55 EStG-Buchwerte die tatsächlichen Anschaffungskosten in der Bilanz anzusetzen. Unter Annahme eines regionalen Verkehrswertanstiegs auf 25.000 €/ha erfordert die Verzinsung des zu diesem Preis erworbenen Bodens eine Faktorentlohnung von 875 €/ha in den BMELV-Auswertungen bzw. 250 €/ha in der Länder-Auswertung für Bayern. Die Faktoransätze der anderen Bundesländer-Auswertungen bleiben von Verkehrswertänderungen oder tatsächlich gezahlten Kaufpreisen unberührt.

Wie aus Tabelle 2 ersichtlich wird schwankt die Höhe der notwendigen Faktorentlohnung im betrachteten 50-ha-Betrieb unter den getroffenen Annahmen zwischen gut 9.200 € und knapp 44.000 €. Neben der unterschiedlichen Berechnungsmethodik nehmen die regionale Agrarstruktur und der Zeitpunkt des Bodenerwerbs bzw. der Bodenbilanzierung hierauf entscheidenden Einfluss. Werden in diesem Zusammenhang die Ergebnisse landwirtschaftlicher Haupterwerbsbetriebe der letzten fünf Jahre in Deutschland berücksichtigt, zeigt sich, dass die Nettorentabilität aufgrund der oben gezeigten Berechnungsunterschiede zwischen 55% und 79% schwanken kann (Berechnungen nach BMELV 2009a). Die Diskrepanz wird noch deutlicher, wenn regional geringe

Bodenqualitäten (30 Bodenpunkte) in Kombination mit einem hohen Pachtpreisniveau auftreten. So lässt sich unter diesen Bedingungen beispielsweise für einen Betrieb im Raum Weser-Ems in der niedersächsischen Statistik eine Nettoertragsfähigkeit von ca. 50% errechnen, während ein identischer Betrieb im Raum Augsburg (bayerische Statistik) eine Nettoertragsfähigkeit von 100% ausweisen würde.

In den neuen Bundesländern ist der Wert des Grund und Bodens zum 1.7.1990 vornehmlich aus Richtwerten abgeleitet worden. Diese basierten ebenso wie § 55 EStG auf der Ertragsmesszahl des Bodens, allerdings nur mit knapp einem Fünftel des Wertes im Vergleich zu den alten Bundesländern (LEINGÄRTNER 2009: 35, Rz. 61ff.). Die Verkehrswerte für Zukaufflächen blieben bis heute deutlich unter dem Niveau der alten Bundesländer; ebenso die Pachtpreise (BÖHME 2008). Der geringere kalkulatorische Faktoranspruch des Bodens könnte neben den großen Betriebsstrukturen einen Erklärungsansatz für die deutlich höheren Nettoertragsfähigkeiten liefern.

4 Die Berücksichtigung von Personengesellschaften im Testbetriebsnetz

Während in der Vergangenheit in den alten Bundesländern Einzelunternehmen als Betriebsform dominierten, werden in den neuen Bundesländern bereits über 10% aller Betriebe als Personengesellschaft geführt, die über 20% der Fläche bewirtschaften (BMELV 2008: 517). Ein Rechtsformvergleich zwischen Einzelunternehmen, Personengesellschaften und juristischen Personen lässt Personengesellschaften sowohl in den regelmäßig vorgenommenen rechtsformspezifischen Auswertungen der neuen Bundesländer als auch in den punktuellen Sonderauswertungen der alten Bundesländer (vgl. LEL 2009a) nahezu durchgängig als erfolgreichste Betriebsform erscheinen (Tabelle 3).

Tabelle 3: Nettoertragsfähigkeit unterschiedlicher Rechtsformen für ausgewählte neue Bundesländer im Schnitt der WJ 2004/05-2007/08

Bundesland/ Betriebsform	Brandenburg			Mecklenburg-Vorpommern			Sachsen		
	EU	PersG	JurP	EU	PersG	JurP	EU	PersG	JurP
Haupterwerbsbetriebe insgesamt	101	169	127	129	159	121	96	122	102
Spezialisierte Ackerbaubetriebe	88	118	95	117	139	121	98	129	104
Spezialisierte Futterbaubetriebe	110	189	205	158	251	146	95	128	104
Spezialisierte Milchviehbetriebe	132	194	198	166	267	-	97	128	105

EU = Einzelunternehmen; PersG = Personengesellschaft; JurP = Juristische Person

Quelle: Eigene Berechnungen nach Buchführungsdaten der Länder, verschiedene Jahrgänge.

Neben strukturellen Faktoren kann die Datenerfassung für das Testbetriebsnetz einen entscheidenden Einfluss auf die ausgewiesenen Ergebnisse haben. Einkommensteuerrechtlich nehmen Personengesellschaften eine Zwischenstellung zwischen natürlichen und juristischen Personen ein (SÖFFING 2005: 34); man spricht von einer Teilrechtsfähigkeit. Folge ist eine Vielzahl besonderer Gesellschaft-Gesellschafter-Beziehungen, die steuerlich unter dem Begriff der ‚Mitunternehmerschaft‘ zusammengeführt werden. Die Testbetriebsstatistik berücksichtigt in Form der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft lediglich einen Teil der steuerlichen Gewinnermittlung. Im Rahmen der steuerlichen Mitunternehmerschaft existieren jedoch ggf. für jeden einzelnen Gesellschafter auch Ergänzungsbilanzen und/oder Sonderbilanzen (ibid.: 315). Während Ergänzungsbilanzen lediglich Bewertungsdifferenzen bereits erfasster Wirtschaftsgüter abbilden, dienen Sonderbilanzen zur Erfassung zusätzlicher Wirtschaftsgüter, die nicht der Gesellschaft, sondern einzelnen Gesellschaftern gehören und lediglich zur Nutzung in die Gesellschaft eingebracht worden sind. Dazu gehören bei landwirtschaftlichen Kooperationen häufig Grund und Boden sowie Gebäude/Hofstellen oder erworbene Lieferrechte und Zahlungsansprüche. Die Nichtberücksichtigung der (häufig sehr

werthaltigen) Wirtschaftsgüter in den Sonderbilanzen und damit in Verbindung stehender Erträge und Aufwendungen (z.B. Abschreibungen/Zinsaufwand für Gebäude) kann im Einzelfall zu erheblichen Verzerrungen in der Datenbasis führen. Inwiefern es tatsächlich dazu kommt, hängt in hohem Maße vom Umfang der Sonderbilanzen und der Entlohnung der zur Nutzung eingebrachten Wirtschaftsgüter ab. Die Entlohnung kann dabei gesellschaftsrechtlicher oder schuldrechtlicher Natur sein (ibid.: 348ff) und sich in ihrer Höhe an einem Fremdvergleich orientieren, aber auch höher, niedriger oder gar nicht erfolgen.

Erfolgt die Entlohnung der Gesellschafter für ihre eingebrachten Wirtschaftsgüter aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung mit der Gesellschaft (z.B. Pachtzahlung aufgrund eines Pachtvertrags für Land/Stallgebäude), so stellt diese eine gewinnmindernde Betriebsausgabe in der Gesamthandsbilanz dar. Entspricht sie in ihrer Höhe einer Vereinbarung wie unter fremden Dritten, so kann von einer angemessenen Faktorentlohnung ausgegangen werden; die alleinige Berücksichtigung der Gesamthandsbilanz kommt zu einem korrekten Ergebnis. Werden abweichende Wertansätze verwendet, so kommt es zwangsläufig zu Verzerrungen, die erst durch die Einbeziehung der Sonderbilanzen wieder bereinigt werden können.

Verbreiteter als schuldrechtliche Vereinbarungen ist bei landwirtschaftlich tätigen Personengesellschaften die Entlohnung auf gesellschaftsrechtlicher Basis (BRINKMANN 2010; MACKE 2010). Dabei steht dem Gesellschafter als Entlohnung für seine eingebrachten Wirtschaftsgüter ein höherer Anteil am Gesellschaftsgewinn (z.B. in Form eines Vorabgewinns) zu. Es ändert sich die Gewinnverteilung, nicht jedoch der Gesamtgewinn der Gesellschaft. Eine gewinnwirksame Entlohnung der eingebrachten Faktoren wird somit in der Bilanz nicht abgebildet. Die Nichterfassung der Sonderbilanzen hat zur Folge, dass erstens nicht alle Aufwendungen (z.B. Abschreibung, Zinsaufwand) in der Statistik erfasst, und zweitens nicht alle zu entlohnenden Vermögenswerte (Boden, Gebäude, etc.) berücksichtigt werden. Die Kombination aus zu hohen Gewinnen und zu geringen Faktoransprüchen führt rechtsformbedingt zum Ausweis überhöhter Nettoertragsfähigkeiten.

Die exemplarische Darstellung erfolgt anhand einer vereinfachten Vater-Sohn-GbR, die einen Schweinemaststall und 80 ha Ackerland (davon 30 ha gepachtet zu 267 €/ha) bewirtschaftet (Tabelle 4). Die 50 ha Eigenland (Buchwert 750.000 €) und der Stall (Buchwert 200.000 €) befinden sich im Sonderbetriebsvermögen des Vaters und werden mit einem Vorabgewinn entlohnt. Das Vermögen der GbR beschränkt sich auf Maschinen, Tiere und Umlaufvermögen im Wert von 150.000 €. Nach Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen erzielt sie ein Ordentliches Ergebnis von 60.000 €.

Tabelle 4: Die Berücksichtigung von Sonderbilanzen in der steuerlichen Gewinnermittlung

	Gesamthandsbilanz Vater-Sohn-GbR	Sonderbilanz Vater	Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft
Eigenkapital Anfang d. WJ	150.000	950.000	1.100.000
Erträge	280.000	0	280.000
Aufwendungen	-220.000	-10.000	-230.000
Ordentliches Ergebnis	60.000	-10.000	50.000
Eigenkapital Ende d. WJ	210.000	940.000	1.150.000
Faktoranspruch für:			
Boden (267 €/ha Pachtansatz)	0		13.350
Arbeit (26.000 € je nAK)	52.000		52.000
Kapital (3,5% Zinsansatz)	7.350		14.000
Nettoertragsfähigkeit	101%		63%

Quelle: Eigene Berechnungen

Ein Faktoranspruch für Boden wird auf Ebene der GbR nicht angesetzt, da sie über kein eigenes Land verfügt. Der Lohnansatz der beiden nicht entlohnten Arbeitskräfte (nAK) wird mit 52.000 € pro Jahr angenommen; die Verzinsung des Eigenkapitals liegt bei 7.350 €. Im Testbetriebsnetz führt der Gewinnausweis von 60.000 € im Gesamthandsvermögen zu einer

Nettorentabilität von 101%. Damit sind jedoch die in der Sonderbilanz des Vaters erfassten Aufwendungen für den Schweinestall (10.000 € Abschreibung pro Jahr) sowie die Entlohnung des Ackerlands und des im Stall gebundenen Kapitals noch nicht berücksichtigt. Für die Entlohnung des Eigenlands wird der Pachtansatz der Bundesländer verwendet. Tatsächlich weist der Betrieb eine Nettorentabilität von lediglich 63% und somit eine unzureichende Entlohnung der eigenen Faktoren auf.

5 Bestehendes Nutzungspotential und notwendige Verbesserungen

5.1 Beurteilung der unterschiedlichen Methoden zur Bodenbewertung

Die Ausführungen machen deutlich, dass eine Interpretation und Analyse der Nettorentabilität ohne genaue Betrachtung der Hintergründe problematisch ist. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Nutzung der Kennzahl grundsätzlich vermieden werden sollte; sie eröffnet im Gegenteil eine interessante Möglichkeit, unterschiedlich strukturierte Betriebe miteinander vergleichen zu können. Entscheidend ist jedoch immer die Wahl geeigneter Faktoransätze. Im konkreten Einzelfall ist eine Anpassung der Faktoransätze an definierte Gegebenheiten möglich, sei es eine alternativ erzielbare Arbeitsentlohnung, die Berücksichtigung aktueller regionaler Pachtpreise oder der Ansatz eines erzielbaren Verkaufspreises.

Die Festlegung auf eine vorzügliche Methode bei der Berechnung der aggregierten Werte in den Testbetriebsnetz-Auswertungen erscheint hingegen äußerst schwierig. Für den von den Bundesländern (außer Bayern) verwendeten Pachtansatz spricht in diesem Zusammenhang die Tatsache, dass zum einen relativ aktuelle und ausreichend viele Werte regional oder betriebsindividuell vorliegen. Zum anderen ist die Flächenverpachtung die übliche alternative Verwendung zur Selbstbewirtschaftung und ruft im Gegensatz zum Verkauf weniger grundlegende Änderungen in der Betriebseigenschaft (z.B. Verpächterwahlrecht, vgl. KÖHNE und WESCHE 1995: 453), der Vermögenslage oder der Möglichkeit einer Wiederaufnahme der aktiven Tätigkeit hervor. Sie stellt eine angemessene Form der Faktorentlohnung dar. Problematisch ist die Verwendung des Pachtansatzes hingegen im Hinblick auf die politische Aussagekraft der Kennzahl. Unter der Annahme, dass Pachtmärkte zeitnah auf wirtschaftlich erfolgreiche Perioden bzw. Subventionszahlungen in der Landwirtschaft bzw. einzelner Betriebszweige reagieren, schlägt sich diese Entwicklung unmittelbar in den Faktoransätzen nieder. Der bestehende Verdrängungswettbewerb führt dazu, dass im Durchschnitt eine – politisch anvisierte – ausreichende Faktorentlohnung von z.B. 100% nicht erreicht wird (vgl. Landwirtschaftsgesetz). Gleiches gilt, wenn auch möglicherweise mit zeitlicher Verzögerung, für den Ansatz aktueller Verkehrswerte. Zudem kann deren Verwendung bei regional stark differenzierten Bodenmärkten schnell an einer quantitativen und unter Aktualitätsgesichtspunkten mangelhaften Datenverfügbarkeit scheitern und ist mit einem erheblichen zusätzlichen Aufwand verbunden. Darüberhinaus ist die Verwendung eines Opportunitätskonzepts, so sehr es sich für Einzelfallentscheidungen anbietet, aus einem weiteren Grund für gesamtwirtschaftliche Betrachtungen des Sektors und daraus abgeleitete politische Aussagen ungeeignet: Würden sich alle Betriebe für die angesetzte alternative Verwendung entscheiden, so würden sich bestehende Angebots- und Nachfragerelationen auf dem Bodenmarkt erheblich verschieben. In der Konsequenz wäre für das vormals knappe Gut Boden mit Wertminderungen zu rechnen, was bei Verwendung aktueller Opportunitätskosten zu einer Unterschätzung der Rentabilität des landwirtschaftlichen Sektors führen würde. Die kalkulatorische Rentabilität eines Sektors stellt demnach keinen geeigneten Anknüpfungspunkt für agrar- oder sozialpolitische Einkommensanalysen dar. Stattdessen sollte hierfür unmittelbar das persönliche Gesamt- oder arbeitszeitbezogene Einkommen landwirtschaftlicher Betriebsinhaber herangezogen werden (STREB 1996: 90; Wissenschaftlicher Beirat 1982: 8).

Unabhängig von möglichen Diskrepanzen hinsichtlich des absoluten Kennzahl-niveaus wird die relative Staffelung der Betriebserfolge untereinander nicht beeinträchtigt. Die Nutzung der Kennzahl als Differenzierungskriterium für die Einteilung in erfolgreiche und weniger erfolgreiche Betriebe in den Bundesländer-Auswertungen ist somit weiterhin möglich. Wünschenswert wäre jedoch eine einheitliche Vorgehensweise der beteiligten Institutionen, zumindest aber eine einheitliche Anwendung des „Stuttgarter Programms“ in allen Bundesländern.

Die Bedeutung der Kennzahl ist in den BMELV-Auswertungen deutlich geringer als in den Bundesländern, da sie nicht als Erfolgs-Differenzierungskriterium eingesetzt wird. Die Verwendung der unmittelbar aus der Bilanz ablesbaren realen und fiktiven Anschaffungskosten für Boden ist verwaltungstechnisch eine deutliche Vereinfachung gegenüber der Nutzung aktueller Verkehrswerte. Der Ansatz historischer Anschaffungskosten vermeidet zudem die dargelegten Probleme bei der Nutzung eines Opportunitätsansatzes und kann – sofern der Kennzahl tatsächlich eine politische Dimension beigemessen werden soll – die geeignetere Wahl darstellen. Immerhin gibt der verwendete Ansatz Auskunft, ob eine getätigte Bodeninvestition unter den aktuellen Bedingungen in der Landwirtschaft vorzüglich gegenüber einer alternativen Geldanlage mit 3,5% gewesen ist. Dass hierbei neben realen Anschaffungskosten auch mit fiktiven § 55-EStG-Buchwerten gerechnet werden muss, lässt sich nicht mit vertretbarem Aufwand umgehen.

5.2 Lösungsvorschläge für die verbesserte Datenerfassung von Personengesellschaften

Die dargelegten Diskrepanzen bei der Datenerfassung von Personengesellschaften erfordern Handlungsbedarf. Gerade in landwirtschaftlichen Personengesellschaften liegen Grund und Boden sowie Gebäude vielfach im Eigentum der Gesellschafter, nicht im Eigentum der Gesellschaft. Dies trifft insbesondere auf die durch Betriebszusammenschlüsse oder Aufnahme weiterer Familienmitglieder entstandenen Personengesellschaften in den alten Bundesländern zu. Aber auch Personengesellschaften in den neuen Bundesländern sind betroffen (BRINKMANN 2010, MACKE 2010), wenngleich zu vermuten ist, dass der Umfang des Sonderbetriebsvermögens dort vielfach weniger erheblich ist. Die gegenwärtige Datenerfassung lässt sowohl Vergleiche zwischen unterschiedlichen Personengesellschaften als auch Vergleiche von Personengesellschaften mit anderen Rechtsformen kaum zu. Dies betrifft nicht nur die Kennzahl Nettoertragsfähigkeit, sondern auch viele weitere Daten und Kennzahlen in der Testbetriebsstatistik.

Um die Besonderheiten der engen Verknüpfung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter für die Testbetriebsstatistik erfassen zu können, bietet es sich an, die gleiche Vorgehensweise zu wählen, wie es die Finanzbehörden für steuerliche Zwecke tun: Indem nicht nur das Ergebnis der Gesellschaft zugrunde gelegt wird, sondern der Umfang des Unternehmens auf die gesamte Mitunternehmerschaft ausgeweitet wird. Zwei Lösungsansätze sind denkbar:

- a) Manuelle Korrektur der Ergebnisse
- b) Automatische Einbeziehung aller Sonder- und Ergänzungsbilanzen

Der manuelle Lösungsweg erfordert die Übertragung detaillierter Informationen über jeden Gesellschafter und dessen Sonderbetriebsvermögen durch die Buchstellen an die datensammelnde Behörde. Vereinfacht ließen sich über pauschale Wertansätze, beispielsweise für Eigenland, Gebäude, Gebäudeabschreibung und Zinsaufwand möglicherweise grobe Korrekturen vornehmen. Diese sind jedoch nur mit einem erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand durchführbar und liefern dennoch keine korrekten Ergebnisse. Vor dem Hintergrund erforderlicher niedriger Transaktionskosten für das Testbetriebsnetz erscheint dieser Lösungsansatz unrealistisch. Außerdem ist die Anonymität der Daten nicht mehr gewahrt. Daher erscheint es sinnvoller, bereits in den Buchstellen die

Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft und alle Sonder-/Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter in einer konsolidierten Gesamtbilanz zusammenzuführen. Dieses ist mit gängigen landwirtschaftlichen Buchführungsprogrammen bereits möglich bzw. bei Bedarf umsetzbar (NLB 2009; VBS AGROSOFT 2009) und wird beispielsweise auf Anforderung der finanzierenden Banken bei gemeinschaftlichen Stallbauprojekten bereits praktiziert. Anpassungen am BMELV-Code und am Plausibilitätsprogramm, das bereits in den Buchstellen die Bilanzen auf inhaltliche Konsistenz prüft, werden voraussichtlich vorzunehmen sein. Da eine Überarbeitung des BMELV-Jahresabschlusses aufgrund der Änderungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (u.a. Wegfall des Sonderpostens mit Rücklageanteil) ohnehin im Laufe des Jahres notwendig wird (vgl. Art. 2 BilMoG), bietet es sich vor dem Hintergrund der gewachsenen Bedeutung von Personengesellschaften in der Landwirtschaft an, auch die Datenerfassung entsprechend zu überarbeiten.

6 Fazit

Das auf ausgewählten Buchführungsabschlüssen beruhende Testbetriebsnetz ist die wichtigste Quelle für mikroökonomische Daten der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in Deutschland. Als Maß für die Entlohnung der betriebseigenen eingesetzten Faktoren dient dabei die Kennzahl ‚Nettorentabilität‘. Aufgrund ihrer relativen Größe eignet sie sich für den Vergleich unterschiedlich strukturierter Betriebe. Unterschiedliche Berechnungsmethoden der beteiligten Institutionen erschweren jedoch interregionale und interinstitutionelle Vergleiche. Darüberhinaus erfordern die aufgezeigten Friktionen im Bereich der Bodenbewertung für die Interpretation der Nettorentabilität eine genaue Kenntnis der Berechnungsmethodik sowie der steuerlich bedingten Besonderheiten. Insbesondere regionale Eigenheiten am Bodenmarkt und Kenntnisse über die bilanzierten Bodenwerte sollten bei der Interpretation der Ergebnisse stärker ins Kalkül gezogen werden. Diese Aspekte gelten sowohl im Kleinen im Hinblick auf einzelbetriebliche Analysen und Vergleiche, als auch im Großen im Hinblick auf statistische Auswertungen und Aussagen. Eine agrar- oder sozialpolitische Aussagekraft sollte der Kennzahl in ihrer absoluten Höhe nicht beigemessen werden. Die grundsätzliche Nutzbarkeit der Nettorentabilität als Kriterium der Erfolgssdifferenzierung im horizontalen Betriebsvergleich wird hingegen nicht in Frage gestellt.

Voraussetzung ist allerdings eine Änderung bei der Datenerfassung von Personengesellschaften. Die gegenwärtige Form der Datenerhebung vernachlässigt aufgrund der Nichtberücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens wesentliche Bilanz- und Erfolgspositionen mit der Folge, dass Personengesellschaften und deren Erfolgskennzahlen nicht mit Einzelunternehmen, juristischen Personen und anderen Personengesellschaften verglichen werden können. In Anbetracht des häufig bedeutsamen Sonderbetriebsvermögens bei landwirtschaftlichen Personengesellschaften sind die Testbetriebsauswertungen von Personengesellschaften wenig aussagekräftig. Die aufgrund der vielfältigen Verwendung von Testbetriebsdaten notwendige Änderung der Datenerhebung könnte vor dem Hintergrund erforderlicher niedriger Transaktionskosten im Zuge einer ohnehin notwendigen Anpassung an das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz erfolgen. Über die mit gängigen landwirtschaftlichen Buchführungsprogrammen mögliche Zusammenführung aller Bilanzen in einer konsolidierten Gesamtbilanz erscheint der verwaltungstechnische Mehraufwand beherrschbar. Eine Honorierung des Zusatzaufwands für teilnehmende Betriebe und Buchstellen sollte jedoch im Interesse einer ausreichend großen Stichprobenanzahl im Testbetriebsnetz sichergestellt sein. Erst mit Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens und Kenntnis der darin enthaltenen Bodenbewertung kann der Erfolg von Personengesellschaften mit dem Erfolg anderer Betriebsformen verglichen werden. Die bisherige Form der Datenerfassung kann hingegen dazu führen, dass ein in der Statistik erfolgreich ausgewiesener Betrieb möglicherweise nicht erfolgreich ist.

Literatur

- Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz: Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) v. 25. Mai 2009. BGBl. 2009, Teil I, S.1102-1137.
- BMELV (Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz) (2009a): Homepage des BMELV zur Testbetriebsstatistik, URL: <http://www.bmelv-statistik.de/de/testbetriebsnetz/>, Abruf: 22.07.2009.
- BMELV (2009b): Buchführung der Testbetriebe. Ausführungsanweisung zum BMELV-Jahresabschluss, April 2009.
- BMELV (2008) (Hrsg.): Statistischer Monatsbericht 07/2008.
- Bodenschätzungsgesetz: Gesetz über die Schätzung des Kulturbodens (Bodenschätzungsgesetz) v. 16.10.1934. RGBl. 1934, Teil I, S.1050-1051.
- BÖHME, K. (2009): Aussichten am Bodenmarkt - Mehr Dynamik und regional höhere Preise. In: Neue Landwirtschaft 2009 (12), S. 28f.
- BÖHME, K. (2008): Dynamit im Bodenmarkt – Der Bodenmarkt im Blickwinkel der Finanzkrise. Vortrag am 02.12.2008 im Rahmen des Fachgesprächs Makroökonomie. Sächsisches Landesamt für Umwelt, Landwirtschaft und Geologie, Leipzig.
- BRINKMANN, C. (2010): Telefonisches Gespräch mit Herrn C. Brinkmann am 08.02.2010, LBB Ländliche Betriebsgründungs- und Beratungsgesellschaft mbH, Göttingen.
- BUHRMESTER, C. (2009): Email-Kontakt mit Herrn Buhrmester, Referat 426, Ertragslage und Betriebserhebungen. Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Juli 2009.
- DESTATIS (STATISTISCHES BUNDESAMT) (2008): Statistisches Jahrbuch 2008.
- DRESCHER, K. und MCNAMARA, K. (2000): Bestimmungsfaktoren für Bodenpreise auf unterschiedlich regulierten Märkten – Ein Vergleich zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Minnesota. In: Agrarwirtschaft 2000 (6), S.234-243.
- Einkommensteuergesetz: EStG in der Fassung der Bekanntmachung von 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366 (3862)), das durch Artikel 1 des Gesetzes v. 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) geändert worden ist.
- FELSMANN, W. (2003): Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte. Kommentar, Loseblattsammlung, 3. Aufl., 34. Ergänzungslieferung, September 2003. HLBS Verlag, Bonn.
- FISCHER, D. (2008): Controlling. Balanced Scorecard, Kennzahlen, Prozess- und Risikomanagement. Vahlen Verlag, München.
- FREUND, K. L. (1998). Zur Geschichte und zu ausgewählten Fragen der Bodenschätzung. Bonn.
- KÖHNE, M. und WESCHE, R. (1995): Landwirtschaftliche Steuerlehre. 3. Aufl., Ulmer Verlag, Stuttgart.
- LEINGÄRTNER, W. (2009): Besteuerung der Landwirte. Kommentar, Loseblattsammlung, 18. Ergänzungslieferung, November 2009. C.H. Beck, München.
- Landwirtschaftsgesetz: LwG v. 05.09.1955 in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 780-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2007 (BGBl. I S. 2936) geändert worden ist.
- LEL (LANDESANSTALT FÜR ENTWICKLUNG DER LANDWIRTSCHAFT UND DER LÄNDLICHEN RÄUME BADEN-WÜRTTEMBERG) (2009a) (Hrsg.): Landwirtschaftliche Betriebsverhältnisse und Buchführungsergebnisse, Wirtschaftsjahr 2007/08, Heft 57.
- LEL (LANDESANSTALT FÜR ENTWICKLUNG DER LANDWIRTSCHAFT UND DER LÄNDLICHEN RÄUME BADEN-WÜRTTEMBERG) (2009b): Kennzahlenkatalog „Stuttgarter Programm“. Stand: 20.07.2009.
- LFL (BAYERISCHE LANDESANSTALT FÜR LANDWIRTSCHAFT) (2005) (Hrsg.): Buchführungsergebnisse des Wirtschaftsjahres 2004/2005.
- MACKE, A. (2010): Telefonisches Gespräch mit Herrn A. Macke am 09.02.2010, BB Betriebswirtschaftliches Büro, Göttingen.

- NLB (Neue Landbuch Gesellschaft) (2009): Buchführungsprogramm AssBILA-B. Telefonisches Gespräch mit Herrn Meyer am 23.07.2009, Verden.
- SÖFFING, G. (2005): Besteuerung der Mitunternehmer. 5. Aufl., Neue Wirtschafts-Briefe, Berlin.
- SOMMERFELDT, H. (1994): Die Bodenschätzung der Finanzverwaltung. In: DStZ 1994 (1-2), S.2-13.
- STREB, J. (1996): Eine Analyse der Ziele, Instrumente und Verteilungswirkungen der Agrareinkommenspolitik in der Bundesrepublik Deutschland, 1959-1989. Agrarwirtschaft, Sonderheft 152. Strothe, Frankfurt.
- VBS AGROSOFT (2009): Buchführungsprogramm HANNIBAL. Telefonisches Gespräch mit dem Support am 24.07.2009, Ravensburg.
- Wissenschaftlicher Beirat beim BMELF (1982): Landwirtschaftliche Einkommenspolitik. Schriftenreihe des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Reihe A: Angewandte Wissenschaft, H. 267. Landwirtschaftsverlag, Münster-Hiltrup.
- Zweites Steueränderungsgesetz: Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und anderer steuerrechtlicher Vorschriften (Zweites Steueränderungsgesetz 1971) v. 10.08.1971. BStBl. 1971, Teil I, S.373-380.