



Praxisleitfaden

zur Frage der
rechtlichen Gestaltung
der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“

erstellt im Auftrag der
HB Stiftung Berneburg gGmbH, Hannover
und des **Netzwerks Landwirtschaft ist Gemeingut**, Hamburg

von
Rechtsanwälten
Thomas Rüter und **Stephan May**

im Oktober 2022

Gliederung

I. Vorbemerkung	4
II. Untersuchungsgegenstand	4
III. Funktionselemente und Rechtsfragen der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“	7
1. Funktionselemente	7
a) Ursprünglich bäuerliche Landwirtschaft	7
b) Genossenschaftliche Innovation	8
c) Bäuerliche Landwirtschaft nach dem 2. Weltkrieg	8
d) Innovation der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“	9
2. Rechtsformfragen	9
3. Rechtsbeziehungsfragen	10
4. Rechtliche Rahmenbedingungen	11
IV. Gemeinwohlorientierung, Gründungssituation und Rechtsformwahl	12
1. Gemeinwohlorientierung und deren Sicherstellung	13
2. Gründungssituation und Rechtsformwahl	14
V. Die Hofübergabe als „Stiftungslösungen“	16
1. Typ 1 Rechtsfähige Stiftung	17
2. Typ 2 Treuhandstiftung	18
3. Typ 3 gGmbH oder e.V.	19
4. Typ 4 Einbringung des Hofes in GmbH und spätere Umwandlung in gGmbH	19
5. Typ 5 Einbringung des Hofes in GmbH mit „Garanten“ für die Gemeinwohlziele	20
VI. „Crowdfunding-Lösungen“	21
1. Typen 6 und 7 Bürgergenossenschaften	21
2. Typ 8 Bürgeraktiengesellschaft	22
VII. Abfindung der Miterben, Altenteil und sonstige Auflagen	23
1. Abfindung der weichenden Erben	23
a) Abfindungsanspruch	23
b) Pflichtteilsergänzungsansprüche und Entnahme aus der Höferolle	25
2. Altenteilregelungen	26
a) Familiäre Hofübergabe	26
b) Außerfamiliäre Hofübergabe	27
3. Zusammenfassung	28
VIII. Grundstücksverkehrsgenehmigung und Vorkaufsrecht	29
1. Genehmigungsvorbehalt	30
a) Versagungsgründe	30
b) Betriebsaufspaltung	32
c) Veräußerung und gleichgestellte Rechtsgeschäfte	33
aa) Schenkung	33
bb) Verfügung von Todeswegen	34
cc) Naturschutzverein	34
dd) Umwandlung und „share deals“	34
d) Zusammenfassung	35
2. Vorkaufsrecht	35
a) Gegenstand des Vorkaufsrechts	35
b) Beschränkung auf Kaufverträgen	36
c) Aufstockungswillige Landwirte als Voraussetzung	37
d) Verfahrensablauf	37
e) Kostenfolgen	39
3. Verfahrenshinweis	39
4. Zusammenfassung	39

IX. Steuerfragen	40
1. Einleitung	40
2. Übertragungen auf steuerbegünstigte Körperschaften	42
3. Schenkung einzelner Wirtschaftsgüter	43
a) Einkommensteuer	43
b) Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer	44
4. Übertragung landwirtschaftlicher Betriebe im Ganzen	45
a) Übertragung in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der steuerbegünstigten Körperschaft	48
b) Aufteilung in Schenkung einzelner Wirtschaftsgüter und Übertragung des Restbetriebs gegen Übernahme von Verbindlichkeiten	48
c) Einbringung in eine nicht steuerbegünstigte GmbH und spätere „Umwandlung“ in eine steuerbegünstigte GmbH	50
d) Kombination aus b) und c)	50
5. Fazit	51
6. Übertragungen an nicht steuerbegünstigte Körperschaften	51
7. Übertragung an Personengesellschaften	52
8. Übersicht Steuerfolgen	53
X. Weiterverpachtung von Höfen oder Land durch Bodenträger	53
1. Begrenzung der Pachtdauer durch § 594 b BGB und Problem der Verpachtung an GbR	54
2. Pachthöhe	55
3. Kooperationsvereinbarung	56
4. Eigentum an Wohn- und Wirtschaftsgebäuden	57
a) Begründung wirtschaftlichen Eigentums	57
b) Zurückbehaltung des wirtschaftlichen Eigentums	58
c) Erbbaurecht	58
5. Die Frage der eisernen Verpachtung des Inventars	58
a) Zurechnung der Wirtschaftsgüter	59
b) Behandlung der Substanzerhaltung	59
c) Erhaltungsaufwendungen und Ersatzbeschaffungen	60
Literaturverzeichnis	61

I. Vorbemerkung

Die „HB Stiftung Berneburg gGmbH“ Höfestraße 19 – 21, 30163 Hannover in Kooperation mit dem „Netzwerk Landwirtschaft ist Gemeingut“ Mittelweg 147, 20148 Hamburg haben den Rechtsanwälten und Steuerberatern Hohage, May & Partner in Hamburg den Auftrag gegeben, die rechtliche Begründung und Gestaltung des gesellschaftlichen Phänomens der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“, und wie sie sich seit den 60er Jahren des letzten Jahrhunderts entwickelt hat, zu untersuchen. Es sollen die Bedingungen und Rechtsfragen der Bereitstellung von Höfen für diesen Zweck und die wesentlichen rechtlichen Gestaltungselemente dargestellt und die damit einhergehenden Rechtsprobleme offengelegt werden. Es soll darum gehen diese Gestaltungsformen für die Praxis zugänglich zu machen und nicht darum, ein erschöpfendes rechtliches Gutachten zu dem Thema zu erstellen. Gemeint ist ein Leitfaden, der es den Interessenten und ihren Beratern vor Ort erlaubt, einen Einstieg in die Rechtsfragen und deren Lösungen zu finden, die mit der Hofübergabe an eine „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ oder deren Begründung verbunden sind. Eine Beratung im Einzelfall will diese Darstellung nicht ersetzen.

Ein besonderer Dank gilt dem Hauptsponsor dieses Leitfadens, der „**DM-Werner-Stiftung**“ in Karlsruhe und den Förderern **Bioboden Genossenschaft eG** und **GLS Treuhand e.V.**, Bochum.

II. Untersuchungsgegenstand

Während einerseits Gesetzgebungsmaßnahmen gegen die Konzentration landwirtschaftlichen Bodens in immer weniger Händen diskutiert werden und der Schutz von Landschafts-, Pflanzen- und Tiervielfalt, von Boden, Wasser und Klima sich immer weniger mit der konventionellen Landwirtschaft vereinbaren lassen, ist andererseits in den vergangenen gut 50 Jahren das Phänomen „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ entstanden.¹ Die GLS Treuhand e.V. veröffentlichte 2013 den Erfahrungsbericht „Landwirtschaft als Gemeingut - Eine politisch-rechtliche Bewertung nach vierzig Jahren Praxis“, der diesem Phänomen nachgeht.² Das Bundesministerium für

¹ Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft „Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Bodenmarktpolitik“ vom 16.01.2014, (Bericht BLAG) <https://www.bmel.de/SharedDocs/Downloads/DE/Landwirtschaft/Flaechennutzung-Bodenmarkt/Bodenmarkt-Abschlussbericht-Bund-Laender-Arbeitsgruppe.html>; Kritischer Agrarbericht 2022 <https://www.kritischer-agrarbericht.de/2022.411.0.html>

² Rüter, Thomas, Zaiser, Mathias, „Landwirtschaft ist Gemeingut – Eine politisch-rechtliche Bewertung nach 40 Jahren Praxis“, Herausgeber: GLS Treuhand e.V., Bochum 2013 (Studie „Landwirtschaft ist Gemeingut“), <https://jimdo-storage.global.ssl.fastly.net/file/0d28bdd4-46dc-4a95-9f03-7dc5854f0c76/LiG-Studien.pdf>

Landwirtschaft und Ernährung (BMLE) veröffentlichte 2022 den Abschlussbericht einer von ihm in Auftrag gegebenen Forschungsarbeit von Professor Dr. Insa Theesfeld und Professor Dr. Raimund Schmidt-De Caluwe von der Lutheruniversität in Halle-Wittenberg „Neue Organisationsformen des Landeigentums - Boden in Gemeinschaft“ zu diesem Thema.³

Inspiziert durch Persönlichkeiten wie den Rechtsanwalt Wilhelm-Ernst Barkhoff von der GLS Treuhand e.V. in Bochum oder Dr. Nikolaus Rehmer vom Demeterverband im Norden, wurden ab den 60-iger Jahren des vergangenen Jahrhunderts Landwirte z.B. auf den „Bauckhöfen“ in der Lüneburger Heide, auf „Hof Ehlers“ in Hasenmoor oder dem „Dottenfelderhof“ in Bad Vilbel aber auch an vielen anderen Orten angeregt, ihre landwirtschaftlichen Betriebe zu einer „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ weiterzuentwickeln oder als solche zu begründen.⁴ Es entstanden Betriebsgemeinschaften und z.B. auf dem Buschberghof in Schleswig-Holstein eine Kooperation mit den Kunden, welche der heutigen „Solidarischen Landwirtschaft“ (SoLaWi) entspricht. Vielfältige andere Impulse z.B. nach alternativer, selbstverwalteter Wirtschaft traten hinzu, welche eine Fülle von Erscheinungsformen der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ entstehen ließen. Die Erscheinungsformen lassen sich vielleicht in die folgenden drei Gruppen einteilen:

- Landwirte organisieren sich, um unabhängig von der Erbfolge den Zugang zum Boden für eine dauerhafte, gemeinwohlorientierte Landbewirtschaftung offen zu halten. Diese „**Gemeinwohlorientierte Landwirtschaft**“ (auch soziale Landwirtschaft) hat zum Ziel, meist ökologische Landwirtschaft in Kombination mit gemeinnütziger Bildungs-, Naturschutz-, Jugend- oder Behindertenarbeit auf Basis dafür eingeworbener gemeinnütziger Zweckvermögen (in der Rechtsform von Gemeinnützigen Vereinen, Gesellschaften oder Stiftungen) zum Erhalt regionaler Landwirtschaftsstrukturen zu betreiben.⁵
- Bürger organisieren sich, um gemeinsam Mittel aufzubringen, um artenreichen, vielfältigen Lebensraum in Kombination mit ökologischer Landwirtschaft zu erhalten und gründen hierzu **Bürgergenossenschaften und Bürgeraktiengesellschaften** und sonstige

³ Professor Dr. Inga Theesfeld, Professor Dr. Raimund Schmidt-De Caluwe „Neue Organisationsformen des Landeigentums“, Boden in Gemeinschaft, 2022, (Abschlussbericht) <https://www.bmel.de/SharedDocs/Downloads/DE/Landwirtschaft/Flaechennutzung-Bodenmarkt/Abschlussbericht-Organisationsformen-Landeigentum.html>

⁴ Weitere Informationen: www.bauckhof.de/muehle-hoeefe oder www.buschberghof.de oder www.dottenfelderhof.de oder www.weide-hardebek.de

⁵ Weitere Informationen „Netzwerk Landwirtschaft ist Gemeingut“. <https://www.gemeingut-landwirtschaft.de/>, oder Deutsche Arbeitsgemeinschaft Soziale Landwirtschaft, <http://www.soziale-landwirtschaft.de/startseite>; oder Stiftung Edith Maryon <https://maryon.ch>

Vereinigungen zur Erhaltung einer regionalen landwirtschaftlichen Struktur. Zu nennen wären z.B. Kulturlandgenossenschaft eG, Regionalwert AG oder die Biobodengenossenschaft eG.⁶

- Kunden organisieren sich zwecks gemeinsamer regionaler und nachhaltiger Bedarfsdeckung mit gesunden, ökologisch erzeugten Lebensmitteln unter Achtung der Natur- Landschaft und Umwelt in der „**Solidarische Landwirtschaft**“. Es entstehen Kooperationen mit örtlichen Landwirten und in nicht wenigen Fällen werden gemeinsam landwirtschaftliche Fläche erworben.⁷

Für die Entscheidung „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ zu betreiben gab es sehr unterschiedliche individuelle Motive. Besonders häufig waren dabei folgende anzutreffen:

- Das Interesse an einer gesunden Umwelt und Ernährung bei den Landwirten und in der Bevölkerung wuchs seit den 60er Jahren des vergangenen Jahrhunderts erheblich. Deshalb stellten Landwirte ihre Höfe verstärkt auf eine ökologische Bewirtschaftung um und suchten nach Wegen, dieses Anliegen dauerhaft rechtlich abzusichern.
- Gleichzeitig wurde die Ertragssituation der Landwirtschaft in diesen Zeiten des „Wachsens und Weichens“ für eine vielseitige ökologische Landwirtschaft so schlecht, dass die gemeinwohlorientierten Aspekte dieser Betriebsführung unterzugehen drohten. Außerdem nahm das Interesse der Kunden zu, sich mit solchen vielseitigen gemeinwohlorientierten Höfen dauerhaft zu verbinden, um so das unternehmerische Risiko der Betriebe mitzutragen. Auch von daher brauchte es Formen, um die spätere Privatisierung gemeinsam erarbeiteter Werte in dieser Richtung auszuschließen und für die Allgemeinheit zu erhalten.
- Die familiäre Hofübergabe erschien vielen wegen der schwächer werdenden familiären Bindungen und der außerlandwirtschaftlichen Interessenten der eigenen Kinder unsicher zu sein. Möglichkeiten der außerfamiliären Hofübergabe unter gleichzeitiger Erhaltung der Betriebe wurden gesucht.

Den Erscheinungsformen der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ soll in der nachfolgenden Untersuchung unter rechtlichen Gesichtspunkten nachgegangen werden. Die Entstehung und Entwicklung der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ soll dabei insbesondere im Hinblick auf die Offenlegung ihrer Strukturelemente betrachtet werden. Anschließend sind deren rechtliche

⁶ Siehe <https://www.kulturland.de> oder www.regionalwert-hamburg.de/ oder wikipedia.org/wiki/Regionalwert_Aktiengesellschaft; oder www.bioboden.de

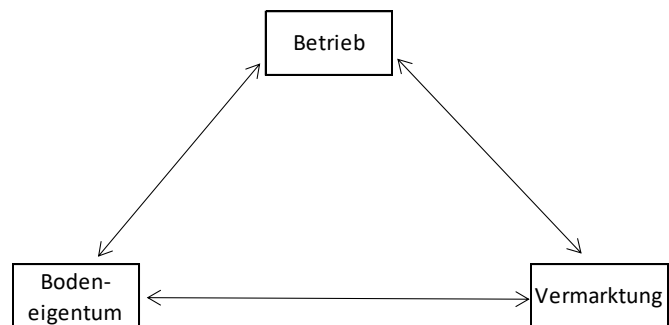
⁷ Siehe www.solidarische-landwirtschaft.org

Gestaltung, die Rechtsbeziehungen untereinander und die gesetzlichen Rahmenbedingungen anzusprechen. Schließlich sind spezifische Probleme aus dem Altenteilsrecht, dem Grundstücksverkehrsrecht und dem Steuerrecht zu vertiefen.

III. Funktionselemente und Rechtsfragen der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“

1. Funktionselemente

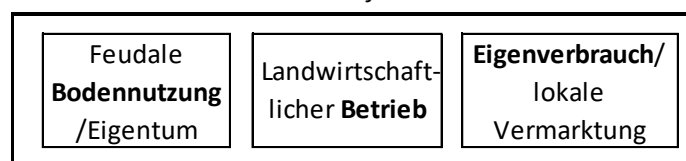
Untersucht man die „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ wie sie uns heute entgegentritt und fragt nach den rechtlich zu gestaltenden betrieblichen Funktionen, so zeigt sich, dass die Funktionen „Nutzung des Landes“, „landwirtschaftliche Betriebsabläufe“ und „Vermarktung/Verbrauch“ in der Regel rechtlich getrennt und in sehr spezifischer Weise gestaltet sind und zusammenwirken. Dies lässt sich am leichtesten historisch herleiten, wobei die Sache natürlich regional unterschiedlich und viel differenzierter ist als sie hier betrachtet wird. Das Prinzip kann aber auch durch eine vereinfachte Übersicht deutlich werden.



a) Ursprünglich bäuerliche Landwirtschaft

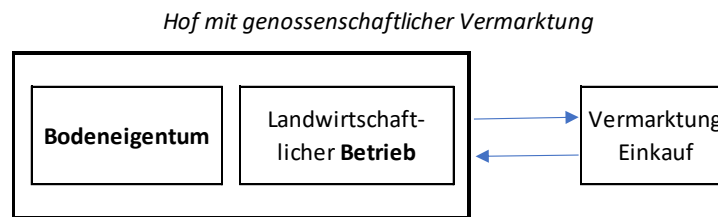
In vorindustrieller Zeit, als sich die feudale Bodennutzung allmählich in eine eigentumsbasierte bäuerliche Landwirtschaft wandelte, entstanden geschlossene Höfe, welche die genannten drei Funktionen (Zugang zum Boden, selbst geführter landwirtschaftlicher Betrieb und Eigenverbrauch bzw. lokale Vermarktung der eigenen Erzeugnisse) in sich vereinigten.

"Geschlossener Hof - vorindustriell"



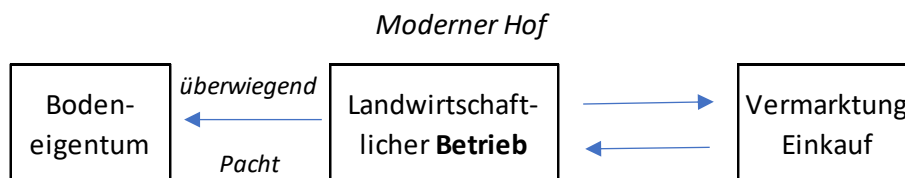
b) Genossenschaftliche Innovation

Da das industrielle Zeitalter mit seiner Arbeitsteilung und seinen technischen Möglichkeiten auch vor der Landwirtschaft nicht Halt machten, wandelten sich deren geschlossene Strukturen durch die Einführung und Verbreitung der genossenschaftlichen Strukturen, welche insbesondere Friedrich Wilhelm Raiffeisen und Herrmann Schulze-Delitzsch im landwirtschaftlichen Bereich vorantrieben, in marktoffenere Strukturen. Die geschlossenen Höfe wurden abgelöst durch einen genossenschaftlichen Ein- und Verkauf von Ausgangsprodukten bzw. Erzeugnissen. Das Bodeneigentum blieb zunächst, so weit als möglich, in der Hand der Betriebsinhaber.



c) Bäuerliche Landwirtschaft nach dem 2. Weltkrieg

Die moderne bäuerliche Landwirtschaft hat allmählich die Funktion des Bodeneigentums aus dem Betrieb ausgegliedert. Nach dem zweiten Weltkrieg setzte eine Tendenz ein, die dazu geführt hat, dass in den alten Bundesländern heute weit über 60 % und in den neuen Bundesländern weit über 70% des landwirtschaftlichen Bodens nicht mehr den Betriebsinhabern gehören, sondern von ihnen angepachtet werden.

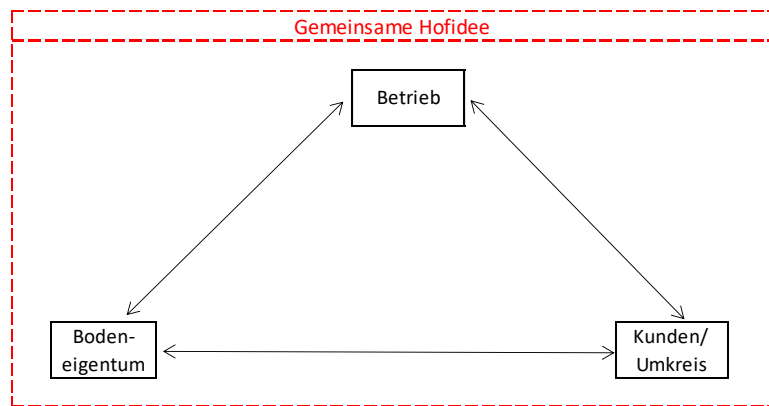


Diese in drei Schritten charakterisierte Tendenz der Strukturveränderung in der Landwirtschaft hinsichtlich der Integration der drei genannten betrieblichen Funktionselemente hat dazu geführt, dass die Träger des Bodeneigentums mit ihren ureigenen Interessen und die Zulieferer bzw. Vermarkter mit ihren Handelsinteressen den landwirtschaftlichen Betrieben fremd und nicht in jedem Falle förderlich gegenüberstehen. Die ursprüngliche Einheit ist trotz vieler gegenteiliger Beschwörungen in der Öffentlichkeit in den letzten 50 Jahren weitgehend zerbrochen.

d) Innovation der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“

Die Innovation der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ ist nun, dass sie die charakterisierten drei Funktionen zwar nicht rechtlich wieder zu einem geschlossenen Betrieb vereinigt hat, aber die Funktionen „Betrieb“, „Bodeneigentum“ und „Kundenkreis“ je selbständig zu strukturieren verstanden und unter einer gemeinsamen „Hofidee“ oder Marke zusammengefasst hat. Die Baukhöfe z.B. bestehen, wie andere Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft auch, aus vielen Rechtsträgern, die aber unter einer gemeinsamen Marke mit einheitlicher Philosophie und Idee am Markt als Einheit auftreten und sich helfend und stützend untereinander verhalten.⁸ Genauso ist es bei genauerer Betrachtung auf den anderen „Höfen in Gemeinschaft“ auch.

Die gemeinsame „Hofidee“ wird von den den Hof tragenden Gemeinschaften geteilt und steht für sinnstiftendes Vorgehen mit kulturellem, sozialem oder ökologischem Bezug, welches über den Hof hinausgeht und diesen als sinnvollen Teil der Gesamt-



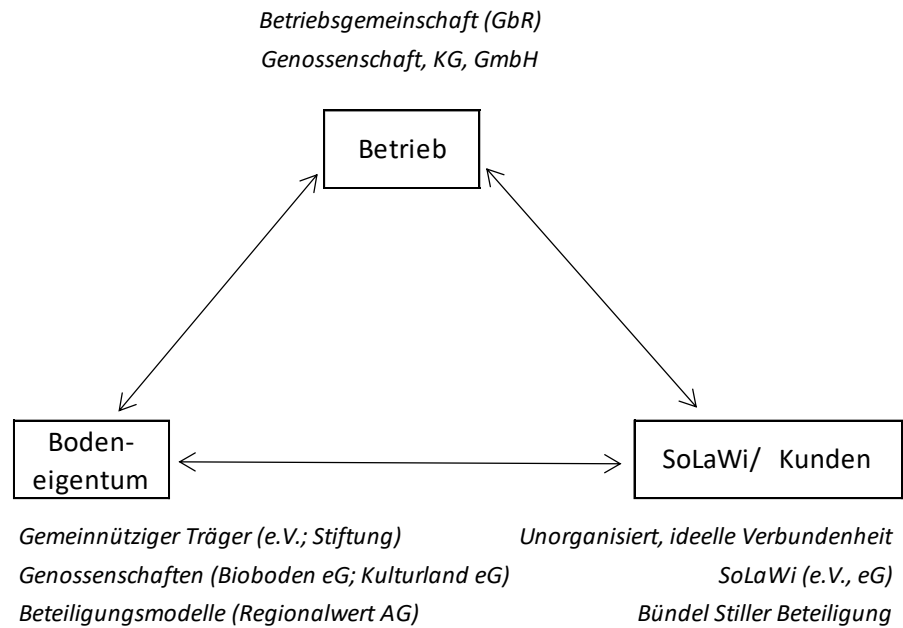
gesellschaft der Naturzusammenhänge und der Menschheitsideale erscheinen lässt. Davon geht in der Regel eine stark integrierende Wirkung aus, welche die Akteure im Eigentumsträger, im Betrieb und im Kundenkreis sich in ihrer Arbeit auf diese Ziele ausrichten lässt.

2. Rechtsformfragen

Ausgehend von der gemeinsamen Hofidee“ in der zuletzt skizzierten sinnstiftenden und integrierenden Bedeutung, stellen sich auf der Rechtsebene für den Betrieb, das Bodeneigentum und den Kundenkreis Rechtsform- oder Rechtsgestaltungsfragen. Gelegentlich gibt es Höfe mit Eigenland, welche gemeinwohlorientiert arbeiten und vielleicht einen externen Kundenkreis besitzen. Dann erübrigt sich die Frage einer gesonderten Gestaltung eines Bodeneigentumsträgers. Es gibt auch Situationen, in denen die SoLaWi den landwirtschaftlichen Betrieb selbst führt und vielleicht nur externes Bodeneigentum nutzt. Dann erübrigt sich die Frage einer gesonderten Rechtsgestalt des Betriebes. In aller Regel hat man es in unterschiedlicher Ausprägung aber mit der separaten rechtlichen Gestaltung des Betriebes, des Bodeneigentums und des Kundenkreises zu tun. Das rechtliche Problem ist eben, dass die „Landwirtschaft in Gemeinschaft“

⁸ Siehe Internetseite Baukhöfe www.bauckhof.de/muehle-hoefe

nicht einheitlich durch eine Gesellschaft betrieben wird, sondern man es mit den verselbständigten drei Funktions-trägern zu tun hat, die als Unternehmens-gruppe geführt werden, ohne dass sie dazu z.B. durch eine gemeinsame Holdinggesellschaft verpflichtet werden. Typischerweise werden die



Funktionsebenen wie nebenstehend skizziert rechtlich gestaltet.

Meist hat man es auf Ebene des landwirtschaftlichen Betriebes mit einer Betriebsgemeinschaft in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), gelegentlich auch mit einer Genossenschaft, einer GmbH oder einer KG zu tun.

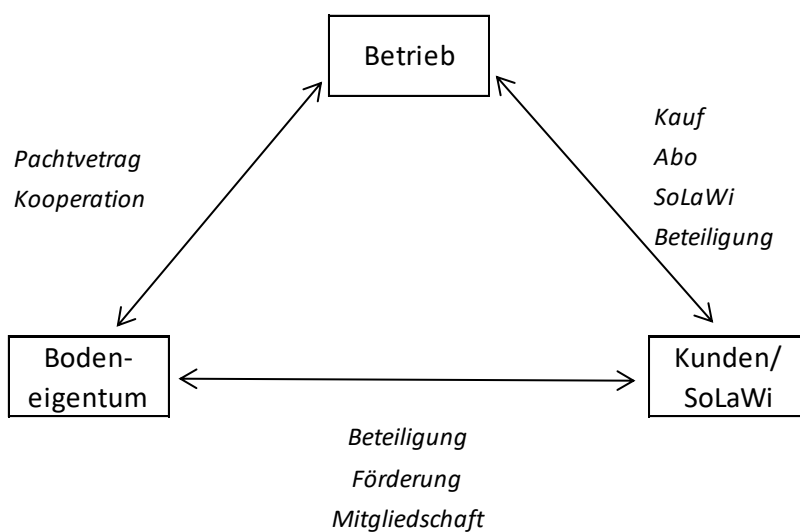
Der Kundenumkreis ist am Anfang meist rechtlich unorganisiert, aber ideell stark mit dem Hof verbunden, was sich nicht nur im Kauf der Produkte, sondern durch Teilnahme an Hoffesten und kulturellen Veranstaltungen, durch Mithilfe und treue Kundschaft über Jahrzehnte auslebt. Zunehmend organisieren sich aber die Kunden in eingetragenen oder nicht eingetragenen Vereinen oder Genossenschaften, um als verfasste Gemeinschaft mit dem Betrieb interagieren zu können.

Als Träger des Bodeneigentums sind wohl am verbreitetsten gemeinnützige Vereine oder auch Stiftungen und gemeinnützige GmbHs vor Ort. Zunehmend gewinnen aber überregionale Genossenschaften (Bioboden eG, Kulturland eG) an Bedeutung oder die Beteiligungsmodelle der Regionalwert AG mit ihren örtlichen Gliederungen.

3. Rechtsbeziehungsfragen

Zwar erfolgt letztendlich die Integration der drei Funktionsträger über die gemeinsame „Hofidee“ mit ihrer sinnstiftenden Wirkung. Auf der Rechtsebene sind aber dennoch unterstützende Vereinbarungen, welche die Rechtsbeziehungen zwischen den Funktionsträgern regeln, zu gestalten. Typischerweise geschieht dies im Rahmen der folgenden Vereinbarungen:

So wird meistens das Verhältnis zwischen dem landwirtschaftlichen Betrieb und dem Bodeneigentümer im Rahmen eines Pacht- und Kooperationsvertrages gefasst. Die Beziehung zwischen dem Kundenkreis und dem Betrieb erfolgt je nach Grad der Intensität der Beziehung durch (treuen) Kauf

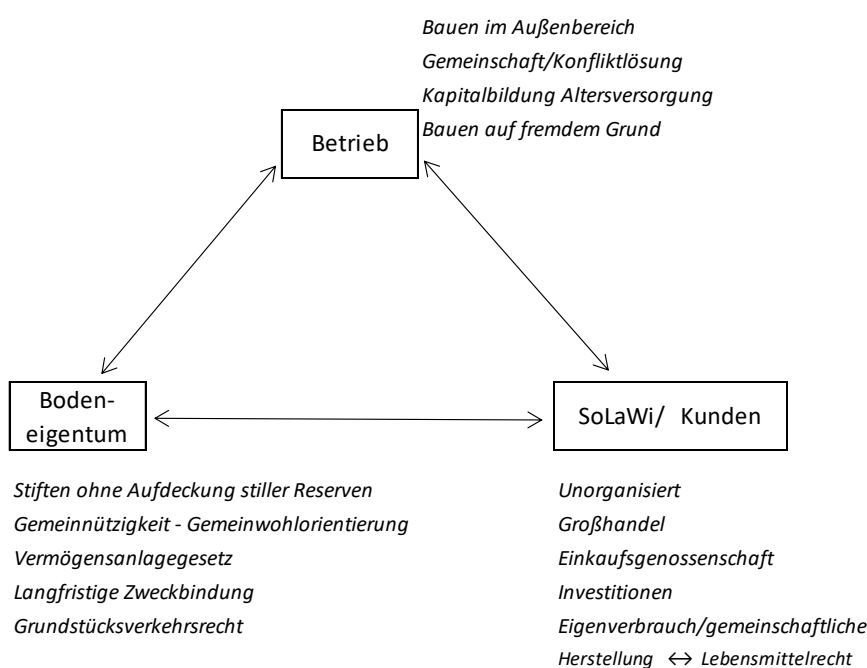


im Hofladen, über Aboverträge für Gemüseboxen, zu Anbauverträgen im Rahmen einer SoLaWi mit Risikoübernahme durch die Kunden bis hin zu (stillen) Beteiligungen am Betrieb.

Die Beziehung zwischen Interessenten-/Kundenkreis und Bodeneigentümer variiert zwischen Vereinsmitgliedschaft, Förderung/Zuwendungen oder Beteiligungen. Letzteres kommt insbesondere bei den nicht gemeinnützigen Genossenschaften oder Aktiengesellschaften vor und erlaubt im verstärkten Maße ein Crowdfunding.

4. Rechtliche Rahmenbedingungen

Die derart gestaltete und in ihren Binnenrechtsverhältnissen geordnete „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ bewegt sich natürlich in den allgemeinen gesetzlichen Rahmenbedingungen der Gesellschaft. Diese Rahmenbedingungen sind nicht für diese Art von Landwirtschaft gemacht. Ihnen liegt oft noch das Bild einer bäuerlichen Landwirtschaft zugrunde, die es kaum noch gibt. Das



Grundstücksverkehrsrecht berücksichtigt z.B. nicht die geschilderten neuen „Bodeneigentümer in Gemeinschaft“. Das privilegierte Bauen im Außenbereich berücksichtigt nur unzureichend die Situation großer Betriebsgemeinschaften. Die Selbstversorgung und Eigenproduktion im Rahmen einer SoLaWi wird vom Lebensmittelrecht nur unzureichend berücksichtigt. In jedem der Gestaltungsfelder tauchen spezifischere Rechtsprobleme auf, die oft damit zu tun haben, dass den zugrunde liegenden zivil-, gesellschafts- oder steuerrechtlichen Gesetzesregelungen andere Vorstellungen von der Gestaltung der Landwirtschaft zugrunde liegen als sie von der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ gewählt wurden.

IV. Gemeinwohlorientierung, Gründungssituation und Rechtsformwahl

Es wurde bereits angedeutet, dass Gemeinwohlorientierung der beteiligten Akteure eines der Hauptmotive für die Entstehung der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ ist. Die Akteure können dabei Landwirte sein, die ihren Hof auch in Zukunft in dieser Weise bewirtschaftet sehen wollen. Es können aber auch Kunden des Hofes oder Bürger sein, die bereit sind, sich für derartige gemeinwohlorientierte Höfe zu engagieren. In allen Fällen sehen die Akteure Ressourcen (Gemeingüter) wie z.B.

- eine gesunde Agrarstruktur mit ihrer Bedeutung als Lebensraum, für die Gesundheit und die Ernährung,
- die Vielfalt an Pflanzen, Tieren und Landschaftselementen,
- die regional, artgerecht und ökologisch erzeugten Lebensmittel,
- ein ländliches Kultur- und Sozialleben,
- eventuell verbunden mit den nach den §§ 51 AO (wie z.B. Bildung, Sozialarbeit, Tier- und Pflanzenzucht, Umwelt- und Klimaschutz) als besonders förderungswürdig anerkannten Ressourcen

entweder im Allgemeinen oder weil sie diese auf „ihrem Hof“ in der Nachbarschaft mitgestalten und mitverwalten wollen, als für sie so bedeutend an, dass sie bereit sind, ihr Geld, ihre Zeit und Kreativität dafür einzusetzen. In dem Fall, dass die Akteure die Ressource nicht nur allgemein als schützens- und erhaltenswert unterstützen, sondern gemeinsam bereitgestellt und verwaltet mit anderen nutzen wollen, kann man auch von „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ als „Commons“ sprechen.⁹

In der Regel kommt es zu einer Gründung von „Landwirtschaft in Gemeinschaft“, wenn das Interesse der Akteure an der Ressource und der Wille, diese zur gemeinsamen Nutzung

⁹ Niel Haubner, „Inwieweit stellen Bodengenossenschaften „Commons“ dar? - Das Fallbeispiel der Kulturland e.G., Seite 12 ff, <https://www.kulturland.de/de/hintergruende-und-studien>

bereitzustellen, zusammenkommen. Dann wird sich auch die Frage nach der passenden Rechtsform stellen.

1. Gemeinwohlorientierung und deren Sicherstellung

Die Gemeinwohlförderung im angedeuteten Sinne, durch die sich ausbreitende „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ war, wie erwähnt, Gegenstand des BMEL-Forschungsvorhabens „Neue Organisationsformen des Landeigentums – Boden in Gemeinschaft“. Die Autor*innen gehen in dem Abschlussbericht auf ihr Verständnis von Gemeinwohlförderung durch diese Art der Landwirtschaft ein. Früher sei der Staat als Garant für die Bereitstellung des Gemeinwohls zuständig gewesen. Es sei aber eine zunehmende Verlagerung auf den privaten marktwirtschaftlichen und zivilgesellschaftlichen Sektor in den letzten Jahrzehnten zu bemerken gewesen. Nicht immer, aber oft, wird das Gemeinwohl in wirtschaftlichem Sektor zugunsten monetärer Gesichtspunkte zurückgestellt. Nicht immer, aber häufig, tritt zivilgesellschaftliches Engagement dann für die Aufrechterhaltung oder Stärkung der Gemeinwohlbelange ein. So kann man dies auch für die „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ unter Einbeziehung des vorhergehend Gesagten feststellen, wenn man sie im Gegensatz zu der häufig fast nur noch wirtschaftlich ausgerichtete Agrarwirtschaft anschaut.¹⁰

Die Autor*innen des genannten Abschlussberichtes führen weiter aus, dass die Stärkung von Gemeinwohlbelangen sowohl inhaltlich als auch prozessual bestimmt werden kann.

- Sie weisen darauf hin, dass allein die gemeinschaftliche Bereitstellung und Nutzung nebst Aufteilung der Früchte, wie sie bei der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ erfolgt, geeignet ist, die Gemeinwohlbelange in stärkerer Weise zu berücksichtigen als es die Marktorientierung weniger Unternehmer tut.¹¹ Dies hängt mit langfristigen Bereitstellungs- und Nutzungsgesichtspunkten unter Verzicht auf Veräußerung und Gewinnerwartung zusammen.¹²
- Bereits 2018 ist der wissenschaftliche Beirat für Agrarpolitik beim Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft zu dem Ergebnis gekommen, dass die gezielte Bereitstellung von Agrarland für eine vielfältige, kleinbetriebliche, ökologische Landnutzung als Gemeinwohlleistung anzusehen ist, worauf die Autoren im Abschlussbericht auf Seite 7 hinweisen.
- In vielen Fällen der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ werden aus der dadurch entstehenden Gesamtmenge gemeinwohlorientierter Ziele zusätzlich kulturelle, naturschützende, klimaerhaltende, bildende und arterhaltende Zielsetzungen besonders gefördert, welche als

¹⁰ Abschlussbericht Seite 7 f.

¹¹ Abschlussbericht Seite 6 f.

¹² Abschlussbericht Seite 7

gemeinnützig im Sinne von § 52 Abgabenordnung (AO) im steuerrechtlichen Sinne anerkannt sind.

- Darüber hinaus werden die Gemeinwohlbelange, die konkret auf einem Hof verfolgt werden sollen, wie dargestellt als gemeinsame „Hofidee“ von vielen geteilt, veröffentlicht und so quasi ausgelobt.
- Die Verfolgung der im engeren Sinne gemeinnützigen Belange im Sinne der §§ 51 ff AO, wird zusätzlich von der Finanzverwaltung überwacht.

Aus diesen Gesichtspunkten ergibt sich auch bereits eine ausreichende Sicherung der dauerhaften Verfolgung der festgesetzten Gemeinwohlinteressen auf den Flächen des Bodenträgers. Die dauerhafte Sicherung kann rechtlich durch

- die Aufnahme dieser Zwecke und deren Sicherung im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung des Bodenträgers,
- durch Festsetzung qualifizierter Mehrheiten für die Änderung der Gesellschaftsverträge oder Satzungen insoweit,
- durch die Aufnahme von öffentlich anerkannten Gesellschaftern oder Mitgliedern mit Sonderrechten als „Garanten“ in den Bodenträger, welche die Arbeit überwachen und einer Änderung der wesentlichen Zwecksetzung zustimmen müssen,
- durch Wahl der unter staatlichen Aufsicht stehenden rechtsfähigen Stiftung als Rechtsform des Bodenträgers,
- durch entsprechende langfristige Pachtverträge zwischen den Bodenträgern und dem Betrieb, durch welche diese Zwecke festgeschrieben werden,

weiter gesichert werden.

In dem genannten Abschlussbericht fassen die Autor*innen die Auswertung der Stabilitätskriterien für die untersuchten Rechtsformen gemeinschaftlicher Bodenorganisationen (Seiten 45 ff.) auf Seite 102 ff. zusammen und kommen zu dem Ergebnis, dass die untersuchten Bodenorganisationen, welche sich zum Teil mit denen im vorherigen Kapitel decken, etliche Anstrengungen unternommen haben, um eine strukturelle Sicherheit des vom Hofübergeber gestifteten Vermögens zu erreichen.

2. Gründungssituation und Rechtsformwahl

Am Anfang der Begründung einer „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ steht der Zugang zum Boden (idealerweise mit Wirtschaftsgebäuden), der bewirtschaftet werden soll. Alles andere findet sich. Rechtlich geht es um den Erwerb und/oder die Pacht des Bodens. Wie bei sonstigen Fällen zivilgesellschaftlichen Engagements wird auch der Bodenerwerb in Gemeinschaft in der Regel

nur möglich durch Stiftung eines Hofes oder durch Crowdfunding. Entweder entschließt sich der einen Hof übergebende Landwirt, diesen einem gemeinnützigen Bodenträger zuzuwenden oder interessierte Bürger/Kunden bringen gemeinsam die Mittel auf, um den Boden zu erwerben. In den ersten Jahrzehnten der Entstehungsgeschichte der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“, ist dies fast ausnahmslos durch viele derartige Stiftungen der Landwirte an gemeinnützige Bodenträger entstanden. Daneben gab es immer Förderstiftungen wie die GLS Treuhand e.V., die Stiftung Edith Maryon, die Software AG Stiftung und andere, welche derartige Vorhaben im gemeinnützigen Bereich unterstützt haben. In den letzten Jahrzehnten hat die Begründung dieser Landwirtschaft durch Crowdfunding außerhalb des gemeinnützigen Bereichs vor allem durch die Arbeit der Kulturland eG und der BioBoden Genossenschaft eG an Bedeutung gewonnen. Die Mittel wurden durch Zeichnung von Anteilen aufgebracht. Beteiligungskapital von interessierten Bürgern zur Ermöglichung der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ in eigener Art brachten auch die verschiedenen Regionalwert AGs auf.

Finanziell betrachtet, stehen am Anfang der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ also gemeinnützige Stiftungen der Landwirte oder durch Crowdfunding bei den Bürgern begründete oder unterstützte Bodenträger. Die Rechtsformen zur Mittelaufbringung sind vielfältig:

Hofübergabe als "Stiftungslösung" - i. d. R. Gemeinnützig i. S. v. §§ 51 ff AO	"Crowdfunding-Lösungen" - Gemeinwohlorientiert aber nicht gemeinnützig i. S. v. §§ 51 ff AO
Typ 1 Rechtsfähige Stiftung	
Typ 2 Treuhandstiftung	Typ 6 Bürgergenossenschaft
Typ 3 GmbH oder eingetragener Verein	Erwerb des Hofes durch eine KG mit den Typ 7 Landwirten als Komplementäre und den Geldgebern als Kommanditisten
Typ 4 Einbringung des Hofes in GmbH mit der Möglichkeit der späteren Umwandlung in gGmbH / Übertragung der Gesellschaftsanteile an gemeinnützigen Träger.	Typ 8 Bürgeraktiengesellschaft
Typ 5 Einbringung des Hofes in GmbH mit praktisch gebundenem Vermögen und einem "Garanten" als beherrschenden Gesellschafter.	

Die Typen 1 – 3 kommen in Form einer Stiftung oder Zuwendung zu Lebzeiten und in Form einer Verfügung von Todes wegen (Testament oder Erbvertrag) vor. Die Typen 4 und 5 sehen

ebenfalls einen Verzicht auf das Bodeneigentum des Hofübergebers zugunsten einer dauerhaften Gemeinwohlorientierung vor, allerdings in mehreren Schritten und einerseits mit gemeinnütziger und andererseits mehr mit gemeinwohlorientierter Bindung. Die Typen 6 und 7 sehen den außerfamiliären Hofübergang durch Kauf vor, der sowohl vom Verkäufer als auch von den Genossen durch Verzicht auf „optimale Gewinnrealisation“ begünstigt wird. Typ 8 stellt nicht in erster Linie eine Lösung für außerfamiliäre Hofübergaben dar, sondern will unter Einbeziehung des regionalen Umfeldes die bäuerliche Landwirtschaft und Agrarstruktur stärken, damit diese individuelle Nachfolgelösungen finden.

Auch gibt es vielfältige Mischformen zwischen verschiedenen Lösungswegen.

Mit „Stiftungslösung“ ist nicht im engen Sinne einer förmlichen Stiftung gemeint, sondern die Zuwendung des Hofes an einen gemeinnützigen Bodenträger der Typen 1 – 3. Die Lösung Typ 4 sieht eine Gemeinnützigkeit erst in Phase 2 vor. Typ 5 kommt ohne Gemeinnützigkeit aus.

Der Begriff „Crowdfunding“ wird in Sinne der Aufbringung von Beteiligungskapital durch eine Vielzahl von Bürgern/Kunden verwendet.

In den nachfolgenden Kapiteln soll auf die verbreiteten Rechtsformen der „Stiftungs“- und „Crowdfundinglösung“ eingegangen und die charakteristischen Gestaltungsmerkmale kurz benannt werden. Auf die damit jeweils zusammenhängenden steuerlichen, grundstücksverkehrsrechtlichen Probleme und die Ausgestaltung von Altenteilen und sonstigen Auflagen, wird im Anschluss daran einzugehen sein. Abschließend ist die Weiterverpachtung der Höfe durch die Bodenträger zu betrachten.

V. Die Hofübergabe als „Stiftungslösungen“

Wahrscheinlich war die Hofübergabe auch vor 50 oder 100 Jahren nicht immer ganz einfach. Die Inhalte und die Rechtsformen waren aber überschaubar: die Hofübergabe erfolgte fast immer innerfamiliär. Die Frage war nur, wer ist der geeignetste Hoferbe. War dies geklärt, so erfolgte die rechtliche Umsetzung durch vorweggenommene Erbfolge (Hofübergabevertrag) oder mit dem Todesfall auf erbrechtlichem Wege. In beiden Fällen erhielten die weichenden Erben relativ bescheidene Abfindungen. Im ersten Falle war noch ein Altenteil zu regeln. Die Auswirkungen dieser Hofübergabe auf das soziale und ökologische Umfeld, man kann auch sagen, die Gemeinwohlauswirkungen, waren gering, weil eine traditionelle gemeinschaftliche Verbundenheit vor Ort und ein traditionell achtungsvoller Umgang mit der Schöpfung oft über die Generationen hinweg selbstverständlich war.

All dies ist heute nicht mehr selbstverständlich. Derjenige, der einen Hof übergeben möchte, steht oft vor der Situation, dass es innerfamiliär niemanden gibt, der ihn fortführen will und kann. Der innerfamiliäre und auch regionale soziale Zusammenhang ist häufig eher brüchig. Die Verkehrswerte für die Hofstelle und das Land übersteigen die Ertragswerte um ein Vielfaches, so dass für Erben, die nicht selbst Landwirtschaft betreiben wollen und spätestens deren Kinder die Veräußerung fast selbstverständlich ist. Will der Hofübergeber daher eine Fortführung seines Betriebes und nicht eine Privatisierung des Veräußerungserlöses erreichen, so muss er heute ganz andere Überlegungen anstellen als dies früher der Fall war. Der Hofübergeber wird für sich Klarheit über die Fragen erlangen müssen, ob er unter Verzicht auf mögliche Veräußerungserlöse für sich oder seine Erben die Aufrechterhaltung besonderer kultureller, sozialer und ökologischer Gemeinwohlziele in Verbindung mit der Landwirtschaft, auf seinem Hof weiter ermöglichen will. So kann er seinen Wohn-, Lebens- und Arbeitsort vor weiterer Verödung in dieser Hinsicht bewahren. Die Zeit bringt also den Hofübergeber in die Situation, dass er sich die genannten Fragen stellen muss. Entscheidet er sich für eine außerfamiliäre Fortführung des Hofes, so wird er in aller Regel zu einer der „Stiftungslösungen“ der Typen 1 bis 4 kommen, welche aus erbschaftssteuerrechtlichen Gründen (§ 13 Abs. 1 Ziff. 16 ErbStG) gemeinnützig im Sinne der §§ 51 ff AO sein muss. Die Stiftung hat in diesem Falle dem Finanzamt gegenüber Rechenschaft abzulegen und über die Verfolgung der gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecke zu berichten.

1. Typ 1 -Rechtsfähige Stiftung

Der Hofübergeber kann seinen, zweckmäßigerweise in einem ersten Schritt an die zukünftigen Bewirtschafter verpachteten, landwirtschaftlichen Betrieb oder die Grundstücke und Gebäude in eine gemeinnützige Stiftung, als Zustiftung oder Neustiftung einbringen. Er schafft dadurch bei entsprechender Gestaltung ein gemeinnütziges Zweckvermögen, welches dauerhaft und unter staatlicher Aufsicht den Anliegen des Stifters nach Stärkung des

<p>Typ 1 Rechtsfähige Stiftung</p>	<p>Begründung: Hof wird durch Zustiftung oder Stiftungsgeschäft Teil eines gemeinnützigen, zweckgebundenen, rechtsfähigen Sondervermögens im Sinne der §§ 80 ff BGB mit eigener Verwaltung. Die Neugründung muss durch die Stiftungsaufsicht genehmigt werden.</p> <p>Geschäftsführung und Vertretung Die dauerhafte Verwirklichung des derart verrechtlichten Stifterwillens und die Vertretung nach außen erfolgen durch vom Stifter gestaltete und besetzte Stiftungsorgane.</p> <p>Sicherung der Gemeinwohlorientierung: Die Sicherung des Stifterwillens geht sehr weit. Die Stiftungszwecke sind in der Satzung festgeschrieben. Die staatliche Stiftungsaufsicht überwacht die Tätigkeit der Stiftung. Die Anpassungsmöglichkeit an die sich ändernden Verhältnisse ist verhältnismäßig gering.</p>
---	---

Gemeinwohles dient. Auf die damit zusammenhängenden steuerlichen, grundstücksverkehrsrechtlichen Probleme und die Ausgestaltung von Altenteilen und sonstigen Auflagen wird an späterer Stelle einzugehen sein. Voraussetzung einer solchen Stiftung sind aus erbschaftssteuerrechtlichen Gründen neben den formalen Voraussetzungen der §§ 81 ff. BGB, die Verfolgung nicht nur gemeinwohlorientierter, sondern anerkannt gemeinnütziger Zwecke im Sinne des § 52 AO, wie z.B. Bildung, Sozialarbeit, Umweltschutz etc.

2. Typ 2 - Treuhandstiftung

Hält der Hofübergeber eine Rechtsaufsicht des Staates für zu starr und zu eng, wird er an die Gründung einer Treuhandstiftung denken, durch die ein nicht rechtsfähiges, gemeinnütziges Zweckvermögen privaten Rechts im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 5 und § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51 ff. AO entsteht. Der in Gänze zu übertragende verpachtete landwirtschaftliche Betrieb oder die einzelnen landwirtschaftlichen Grundstücke werden dann im Rahmen dieser Treuhandstiftung von einem durch ihn bestimmten Treuhänder verwaltet. Meist handelt es sich um ebenfalls gemeinnützige juristische Personen, die im Bereich der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ Erfahrung haben.

Der Unterschied zur rechtsfähigen Stiftung besteht darin, dass die staatliche Stiftungsaufsicht für die Treuhandstiftungen nicht zuständig ist. Die Aufsicht durch das für Gemeinnützigkeit zuständige Finanzamt bleibt jedoch bestehen. Zumeist wird im Rahmen des Stiftungsgeschäftes für eine Treuhandstiftung ein Kreis von Personen oder eine externe Organisation benannt, welche ähnliche Funktionen wahrnimmt wie eine staatliche Stiftungsaufsicht.

<p>Typ 2 Treuhandstiftung</p>	<p>Begründung: Hof wird durch Stiftungsgeschäft ein nicht rechtsfähiges, gemeinnütziges Zweckvermögen privaten Rechts im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 5 und § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51 ff. AO, welches vom Finanzamt als eigenes Steuersubjekt anerkannt wird. Auch Zustiftung ist möglich.</p> <p>Geschäftsführung und Vertretung Die dauerhafte Verwirklichung des derart verrechtlichten Stifterwillens erfolgen durch vom Stifter gestaltete und besetzte Stiftungsorgane im Zusammenwirken mit einem von ihm eingesetzten Treuhänder, der die Teilnahme am Rechtsverkehr ermöglicht. Die Vertretung nach außen erfolgt durch den Treuhänder.</p> <p>Sicherung der Gemeinwohlorientierung: Die Sicherung des Stifterwillens erfolgt durch Festschreibung der Stiftungszwecke in der Satzung, durch öffentliche Auslobung, durch entsprechende Auswahl der Organmitglieder und des Treuhänders oder Beteiligung von "Garanten" an wesentlichen Entscheidungen. Die Anpassungsmöglichkeit an die sich ändernden Verhältnisse kann eingeräumt werden.</p>
--	---

3. Typ 3 – gGmbH oder e.V.

Alternativ zur Treuhandstiftung kann der Hofübergeber auch daran denken, einen Verein, eine GmbH oder sonstige juristische Personen zu gründen oder einer solchen sich anzugliedern, die ebenfalls gemeinnützig ist. Auf diese kann das Hofvermögen übertragen werden, wobei auf die besonderen steuerlichen, grundstücksverkehrsrechtlichen und mit dem Altenteil bzw. Auflagen verbundenen Probleme im Weiteren eingegangen werden soll.

<p>Typ 3 GmbH oder eingetragener Verein</p>	<p>Begründung: Hof wird durch Zuwendungsvertrag auf einen zuvor gegründet oder bestehenden gemeinnützigen, eingetragenen Verein oder eine gGmbH übertragen.</p> <p>Geschäftsführung und Vertretung Die Verwirklichung der Intention des Hofübergebers erfolgt durch die Vereins- oder Gesellschaftsorgane. Die Vertretung nach außen erfolgt durch den Vorstand oder die Geschäftsführer.</p> <p>Sicherung der Gemeinwohlorientierung: Die Sicherung der Intention des Hofübergebers erfolgt durch Festschreibung in der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag, durch öffentliche Auslobung, entsprechende Auswahl der Organmitglieder oder durch Beteiligung von "Garanten" an wesentlichen Entscheidungen. Die Anpassungsmöglichkeit an die sich ändernden Verhältnisse ist gegeben.</p>
--	---

4. Typ 4 - Einbringung des Hofes in GmbH, bei Bedarf spätere Umwandlung in gGmbH

Schließlich hat der Hofübergeber noch die Möglichkeit, das Eigentum an den Ländereien und der Hofstelle z.B. in eine GmbH einzubringen, welche an einen Betreiber oder eine Betreibergesellschaft weiterverpachtet. Ertrags- und Grunderwerbssteuerlich mag das oft nicht besonders attraktiv erscheinen. Es hat aber grundstücksverkehrsrechtlich den Vorteil, dass eine Genehmigung zu erteilen ist (siehe dazu Kap. VIII.). Es kann der das Hofeigentum einbringende Alleingesellschafter, die zunächst nicht gemeinnützige Eigentümer GmbH bei

<p>Typ 4 Einbringung des Hofes in GmbH und Möglichkeit einer späteren Umwandlung in gGmbH</p>	<p>Begründung: Hof wird in einem ersten Schritt auf eine Eigentums-GmbH übertragen. Bei Bedarf kann später die Umwandlung der Gesellschaft in eine gGmbH oder die Übertragung der Gesellschaftsanteile auf einen gemeinnützigen Träger erfolgen.</p> <p>Geschäftsführung und Vertretung Die Verwirklichung der Intention des Hofübergebers wird im Gesellschaftsvertrag der Besitz-GmbH festgeschrieben und erfolgt durch die Gesellschaftsorgane. Die Vertretung nach außen erfolgt durch die Geschäftsführer.</p> <p>Sicherung der Gemeinwohlorientierung: Die Sicherung der Intention des Hofübergebers erfolgt durch Festschreibung in dem Gesellschaftsvertrag, durch entsprechende Auswahl der Organmitglieder oder Beteiligung von "Garanten" an wesentlichen Entscheidungen. Sie kann im Falle der Übertragung der Gesellschaftsanteile auch in der Person oder Reputation des (gemeinnützigen) Eigentümers liegen. Die Anpassungsmöglichkeit an die sich ändernden Verhältnisse ist gegeben.</p>
--	--

Bedarf später in eine gemeinnützige Gesellschaft umwandeln. Denkbar ist es auch, dass er eine gemeinnützige Stiftung stattdessen zum Allein- oder Mitgesellschafter macht, indem er auf sie Gesellschaftsanteile überträgt. Ob dies steuerlich die beste Lösung ist, muss im Einzelfall geprüft werden. Grundstücksverkehrsrechtlich wäre dies derzeit noch zulässig. Allerdings ist zu erwarten, dass sog. „Share-Deals“ in Zukunft auch genehmigungspflichtig sein werden.

5. Typ 5 - Einbringung des Hofes in GmbH und Weiterentwicklung in GmbH mit „Garanten“ für die Gemeinwohlziele

Der Koalitionsvertrag der Ampelkoalition sieht die Schaffung von „Verantwortungseigentum“, z.B. in der Form einer GmbH mit gebundenem Vermögen vor, durch welche die spätere Privatisierung des Gesellschaftsvermögens ähnlich dem Gemeinnützigkeitsrecht ausgeschlossen werden soll.¹³

Solange es diese gesetzliche Möglichkeit noch nicht gibt, kann man ähnliches erreichen, in dem im Gesellschaftsvertrag die Gemeinwohlziele festgeschrieben werden und eine Stiftung oder ein Verband, der die Ziele der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ repräsentiert, einen Gesellschaftsanteil als „Garant“ der Zielsetzung erhält, der ihm erlaubt, die Veränderung des Vertrages und

die Veräußerung von Anteilen zu verhindern (Sperrminorität). Außerdem würde man im Gesellschaftsvertrag festlegen können, dass die Gesellschafter als eine Art „Treuhandschaffter“ bei ihrem Ausscheiden nur den Nominalwert ihrer Anteile ausbezahlt erhalten und der

<p>Typ 5 Einbringung des Hofes in GmbH mit praktisch gebundenem Vermögen und einem "Garanten" als beherrschenden Gesellschafter</p>	<p>Begründung: Hof wird in einem ersten Schritt auf eine Eigentums-GmbH übertragen. In dem Zusammenhang können Treuhandgesellschaftsanteile gebildet werden. Im Weiteren kann, solange es die geplante GmbH mit gebundenem Vermögen noch nicht gibt, ein beherrschender Gesellschafter aufgenommen werden, der als "Garant" die Gemeinwohlorientierung auf Dauer sichert. Eine Anerkennung als gemeinnützige Gesellschaft muss nicht erfolgen.</p> <p>Geschäftsführung und Vertretung Die Verwirklichung der Intention des Hofübergebers wird im Gesellschaftsvertrag der Besitz-GmbH festgeschrieben und erfolgt durch die Gesellschaftsorgane. Gesellschafter erhalten bei ihrem Ausscheiden, nur den Nennwert ihrer Anteile (Treuhandgesellschaftsanteile). Auf diesem Wege wird die "Privatisierung" des Vermögens verhindert. Die Vertretung nach außen erfolgt durch die Geschäftsführer.</p> <p>Sicherung der Gemeinwohlorientierung: Die Sicherung der Intention des Hofübergebers erfolgt durch Festschreibung in dem Gesellschaftsvertrag, entsprechende Auswahl der Organmitglieder und Beteiligung des "Garanten - Gesellschafters" an wesentlichen Entscheidungen. Die Anpassungsmöglichkeit an die sich ändernden Verhältnisse ist gegeben.</p>
--	--

¹³ Ein entsprechender Gesetzesentwurf liegt von namhaften Professoren bearbeitet vor: <https://www.gesellschaft-mit-gebundenem-vermoegen.de/>

Gesellschaftsvertrag auch diesbezüglich nur einstimmig, also unter Beteiligung des „Garanten“ geändert werden kann.

VI. „Crowdfunding-Lösungen“

Neben den zuvor genannten stiftungsartigen Lösungen durch den Hofübergeber gibt es von der Zivilgesellschaft oder dem Hofumkreis getragene Lösungen, welche im Ergebnis zu ganz ähnlichen Erscheinungsformen der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ führen und ähnliche Stabilitätskriterien in der Rechtsform erfüllen. Ausgangspunkt derartiger zivilgesellschaftlicher Bestrebungen ist nicht nur ein stiftungswilliger Hofübergeber. Notwendig sind auch Bürger oder ist ein Hofumkreis, der sich für die genannte Gemeinwohlorientierung der Landwirtschaft einsetzt und sich in einer Art „Crowdfinanzierung“ zusammenschließt.

1. Typen 6 und 7 - Bürgergenossenschaften

Es werden die erforderlichen Mittel zumeist als Genossenschaftsanteile eingeworben, um mit dem zustande gekommenen Mitteln Höfe im Allgemeinen oder einen speziellen Hof zu erwerben und genauso an eine Gemeinwohlorientierung und „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ zu binden, wie es zuvor von der Stifterseite aus geschildert wurde. Der erworbene Hof wird dann, ähnlich wie bei den zuvor genannten Stiftungsvarianten, an die jeweiligen Nutzer zu tragbaren Konditionen langfristig verpachtet. Je nach Höhe des Kaufpreises wird die Pacht bemessen, so dass der Hofverkäufer durch die Bemessung der Kaufpreisforderung die finanziellen Spielräume der nachfolgenden Bewirtschafter mitgestalten kann.

<p>Typ 6 Bürgergenossenschaft</p>	<p>Begründung: Der Hof wird durch eine bestehende Bürgergenossenschaft erworben. Das Crowdfunding durch Einwerbung von Genossenschaftsanteilen betreibt diese entweder allgemein in Deutschland oder speziell im Umkreis des Hofes, der erworben werden soll. Die Höhe des Kaufpreises für den Hof bestimmt die Konditionen für die Weiterverpachtung mit.</p> <p>Geschäftsführung und Vertretung Die Intentionen der Bürgergenossenschaft und ihrer Geldgeber werden durch deren Organe verwirklicht und überwacht. Die Vertretung nach außen erfolgt durch den Vorstand der Bürgergenossenschaft.</p> <p>Sicherung der Gemeinwohlorientierung: Die Sicherung der gemeinsamen Intention erfolgt durch Festschreibung in Genossenschaftssatzung und durch die Überwachung der Zielsetzung durch die Genossen, sowie durch entsprechende Auswahl der Organmitglieder. Die Anpassungsmöglichkeit an die sich ändernden Verhältnisse ist grunds. im Rahmen des Genossenschaftsrechtes gegeben.</p>
--	--

Im Wesentlichen sind die Typen 6 und 7 zwei Spielarten wie Crowdfunding betreibende Genossenschaften ihre Projekte gestalten: Entweder erwerben sie selbst oder sie werden über eine Kommanditgesellschaft Erwerber, deren Komplementäre die jeweiligen Bewirtschafter des Hofes und deren Kommanditist die Crowdfunding betreibende Genossenschaft ist. Denkbar ist es

natürlich auch, dass die geldgebenden Bürger oder andere Geldgeber unmittelbar Kommanditisten werden.

Die damit einhergehenden Steuer-, Grundstücksverkehrs- und Altersversorgungsfragen werden im Anschluss gesondert dargestellt.

<p>Typ 7 Erwerb des Hofes durch eine KG mit den Landwirten als Komplementäre und den Geldgebern als Kommanditisten</p>	<p>Begründung: Der Hof wird durch eine zu gründende KG erworben. Die Bürgergenossenschaft und etwaige weitere Geldgeber werden Kommanditisten, die bewirtschaftenden Landwirte Komplementäre. Das Crowdfunding durch Einwerbung von Genossenschaftsanteilen betreibt die Genossenschaft entweder allgemein in Deutschland oder speziell im Umkreis des Hofes, der erworben werden soll. Die Höhe des Kaufpreises für den Hof bestimmt die Konditionen für die Weiterverpachtung mit.</p> <p>Geschäftsführung und Vertretung Die Intentionen der Bürgergenossenschaft und ihrer Geldgeber werden durch deren Organe verwirklicht und überwacht. Die Vertretung nach außen erfolgt durch den Vorstand der Bürgergenossenschaft.</p> <p>Sicherung der Gemeinwohlorientierung: Die Sicherung der gemeinsamen Intention erfolgt durch Festschreibung in dem Gesellschaftsvertrag der KG und Sicherstellung durch Beschlüsse der Komplementäre und Kommanditisten gemeinsam. Die Sicherstellung der Gemeinwohlorientierung erfolgt weiterhin durch entsprechende Auswahl der Organmitglieder. Die Anpassungsmöglichkeit an die sich ändernden Verhältnisse ist grds. gegeben.</p>
---	---

2. Typ 8 – Bürgeraktiengesellschaft

Eine letzte typische Variante der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ ist die Variante der Bürgeraktiengesellschaft (z.B. Regionalwert AG), welche über die Aktienaussgabe Mittel einsammelt, um sich an weiter im bäuerlichem Eigentum befindlichen Höfen z.B. still zu beteiligen, um deren Kapitalkraft zu stärken und sie in einem regionalen Verbund von „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ zu assoziieren, der entlang der Wertschöpfungsketten entsteht. Durch die gemeinschaftliche Aufbringung von Mitteln, ein transparentes faires Wirtschaften und gegenseitige Unterstützung wird in den Regionen so eine im Übrigen selbständige bäuerliche Land- und Lebensmittelwirtschaft gestärkt, welche nicht nur marktwirtschaftliche Gesichtspunkte im Auge hat, sondern die zuvor benannten Gemeinwohlinteressen ebenfalls berücksichtigt und als Gemeinschaft vertritt. Die Frage der außerfamiliären Hofnachfolge steht dabei nicht im Fokus, sondern die Stärkung der Wirtschaftsfähigkeit einer gemeinwohlorientierten bäuerlichen Landwirtschaft durch das regionale Umfeld, welches hieran ein Interesse hat. Auch insofern ist es berechtigt, von „Landwirtschaft in Gemeinschaft zu sprechen“.

<p>Typ 8 Bürgeraktien- gesellschaften</p>	<p>Begründung: Durch das Crowdfunding mittels Ausgabe von Aktien verschiedener AGs in Deutschland wird auf regionaler Ebene die bäuerliche Landwirtschaft gestärkt, indem sich die AGen mit (stillen) Beteiligungen auf den Höfen engagieren. Die Stärkung der Höfe erfolgt nicht zuletzt durch eine Beteiligung der Landwirte an einem regionalen Verbund entlang der Wertschöpfungskette, der sich die genannten gemeinwohlorientierten Ziele auf seine Fahnen geschrieben hat, die auch die Bürgeraktiengesellschaft verfolgen. Die Vereinbarung von Vorkaufsrechten oder sonstigen Sicherungsmitteln wäre möglich.</p> <p>Geschäftsführung und Vertretung Die Landwirte können ihre Intentionen auf Grundlage des Bodeneigentums selbst weiterverfolgen und vertreten sich selbst. Sie haben sich nur im Rahmen des Verbundes verpflichtet, bestimmte gemeinwohlorientierte Ziele zu verfolgen und zusammenzuarbeiten.</p> <p>Sicherung der Gemeinwohlorientierung: Die Sicherung der gemeinsamen Intention erfolgt über die Beteiligungen und Überwachung der AG durch die Aktionäre. Die Anpassungsmöglichkeit an die sich ändernden Verhältnisse ist gegeben.</p>
--	---

VII. Abfindung der Miterben, Altenteil und sonstige Auflagen

Die familiäre Hofübergabe erfolgt in der Regel in der Weise, dass der landwirtschaftliche Betrieb mit allen Aktiva und Passiva und den vorhandenen Grundstücken und Gebäuden des Hofes auf den Nachfolger durch Hofübergabevertrag oder auf erbrechtlichem Wege übertragen wird.

Mit der familiären Hofübergabe sind in aller Regel

- Abfindungsvereinbarungen mit den weichenden Erben und
- Altenteilvereinbarungen

verbunden. Entsprechende Regelungen wird es auch in Zusammenhang mit der außerfamiliären Hofübergabe geben müssen.

1. Abfindung der weichenden Erben

a) Abfindungsanspruch

Im Falle der familiären Hofübergabe, sei es durch Übergabevertrag oder Erbfolge, erhalten die weichenden Miterben, die nicht Hoferbe werden, einen Abfindungsanspruch. Dieser bemisst sich entsprechend Art 64 Einführungsgesetz zum BGB (EGBGB), ggf. nach landesrechtlichem landwirtschaftlichem Erbrecht (z.B. nach § 12 Höfeordnung) oder – soweit Landesrecht nicht

vorhanden ist - auf Basis letztendlich des Pflichtteilsrechtes des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) und dort nach §§ 2303 ff.¹⁴

aa) Der Abfindungsanspruch der weichenden Erben nach Landesrecht wird in den nördlichen Bundesländern im Geltungsbereich der HöfeO in aller Regel im Hofübergabevertrag oder Testament mitgeregelt bzw. ist von Gesetzes wegen zu beachten. Der Abfindungsanspruch wird nach der HöfeO wie folgt ermittelt:

§17 HöfeO i.V.m. §§ 16 und 12 Höfeordnung sehen eine Abfindung der weichenden Erben in der Weise vor, dass nach § 12 Abs. 2 der Abfindungsanspruch sich nach dem sogenannten Hofeswert im Zeitpunkt des Erbfalles oder der Hofübergabe berechnet. Als Hofeswert entsprechend § 12 Abs. 2 HöfeO gilt das 1 ½-fache des zuletzt festgesetzten Einheitswertes im Sinne von § 48 Bewertungsgesetz. Durch besondere Umstände des Einzelfalls, die den Wert des Hofes erheblich beeinflussen, kann der Hofeswert nach billigem Ermessen erhöht oder vermindert werden.

Von dem so ermittelten Hofeswert sind dann die Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Der danach verbleibende Betrag, mindestens jedoch 1/3 des Hofeswertes, stellt die Berechnungsgrundlage für die Abfindung der weichenden Erben dar.¹⁵

Die Abfindungsquote ergibt sich aus der Anzahl der Erben. Ihnen (einschließlich des Hoferben) gebührt davon je der Anteil, der ihnen nach den gesetzlichen Regeln des BGB in den §§ 1922 ff. zusteht. Durch Hofübergabevertrag oder Testament kann, der auf Basis des Nettohofeswertes nach § 12 Abs. 2 HöfeO zu berechnende Abfindungsanspruch, erhöht oder vermindert werden bis zur Grenze des Pflichtteilsanspruchs.¹⁶

Ähnliche Regelungen finden sich auch in den landwirtschaftlichen Erbregelungen anderer Landesgesetze. Auf diese soll hier aber nicht eingegangen werden.¹⁷

bb) Gibt es keine landesrechtlichen Erbregelungen, die nach Art 64 EGBGB zu beachten sind, finden die Erb- und Pflichtteilsregelungen des BGB und dort insbesondere § 2312 BGB i.V.m. § 2049 BGB Anwendung. Es kann der Pflichtteil – muss aber nicht - auf Basis des Ertragswertes und nicht des ansonsten üblichen Verkehrswertes berechnet werden. Nach § 2049 BGB gilt dies auch für die Aufteilung des Nachlasses unter Miterben, wenn der Erblasser angeordnet hat, dass einer der Miterben den Hof als Landgut im Sinne der genannten Vorschriften erhält, um

¹⁴ Palandt, Kurzkomentar zum BGB, 80. Auflage, München 2021, (Palandt) Art 64 EGBGB, Rdz. 1

¹⁵ Lüdtke-Handjery/von Jeinsen, Höfeordnung-Kommentar, (HöfeO-Kommentar) 11. Auflage, München 2015, § 12, Rdz. 17

¹⁶ HöfeO-Kommentar, § 16 Rdz.83 ff

¹⁷ Eine Aufstellung der erbrechtlichen Landesgesetze findet sich bei Palandt Art 64 EGBGB Rdz.2.

ihn weiter zu bewirtschaften.¹⁸ Erfolgt diese Anordnung der Berücksichtigung des Hofes als Landgut nicht und ist sie auch nicht aus den Umständen zweifelsfrei zu ermitteln, so werden Erbanteile oder die Pflichtteilsansprüche auf Basis des Verkehrswertes des Hofes ermittelt.

Mit anderen Worten unterliegt ein Hof weder der Höfeordnung noch anderem landwirtschaftlichem Erbrecht der Länder und hat der Erblasser auch nicht angeordnet, dass einer der Miterben den Hof als Landgut im Sinne von § 2049 BGB fortführen soll, wird bei der Erbauseinandersetzung der Hof mit dem Verkehrswert berücksichtigt. Ansonsten tritt die Privilegierung des Hofes ein, in dem er den Hof als seinen Erbteil entweder auf Basis des Ertragswertes, oder noch günstiger, auf Basis des Hofeswertes nach Höfeordnung zugewiesen erhält.

Diese Abfindungsfolgen treten entweder mit Übergang des Hofes im Wege der Erbfolge, aber auch bei vorweggenommener Erbfolge durch Hofübergabevertrag ein.

b) Entnahme aus der Höferolle und Pflichtteilsergänzung

Im Falle der außerfamiliären Hofübergabe unter Geltung der HöfeO in den Typen 1 bis 3 muss in den Fällen der Übergabe zu Lebzeiten, notwendig eine vorherige Entnahme des Hofes aus der „Höferolle“ erfolgen, weil die Übertragung an juristische Personen für Höfe in der Höferolle nicht möglich ist. Mit Entnahme aus der Höferolle findet das Sondererbrecht nach der HöfeO keine Anwendung mehr. Dann kommt eine Übertragung an juristische Personen entsprechend den Typen 1 bis 3 wieder in Betracht.

Soll die außerfamiliäre Hofübergabe durch Testament erfolgen, muss ebenfalls noch zu Lebzeiten der Hof aus der Höferolle entfernt werden, ansonsten kommt es nicht zu einer wirksamen testamentarischen Verfügung. Sie ist nämlich aus Gesetzesgründen unmöglich zu erfüllen, weil nach der HöfeO nur eine Übertragung an natürliche Personen zulässig ist.¹⁹

Werden Miterben bei Stiftungen oder Zuwendungen der Typen 1 bis 3 nicht berücksichtigt, so können später entsprechend § 2325 BGB Pflichtteilsergänzungsansprüche der weichen Erben entstehen, wenn der Hofübergeber binnen 10 Jahren nach der Unterzeichnung des Stiftungsgeschäftes verstirbt. Die Zehnjahresfrist beginnt erst mit der unbeschränkten Übertragung der Stiftung. Wird z.B. der wirtschaftliche Nutzungswert eines Grundstückes wegen eines Nießbrauchsvorbehalt oder einer vergleichbaren Vereinbarung bis zum Lebensende vorbehalten, so beginnt die Zehnjahresfrist u.U. erst mit dem Tod des Schenkers und nicht schon mit der

¹⁸ Prütting, Wegen, Weinreich, BGB-Kommentar, (Prütting) 10. Auflage, Köln 2015, § 2312 BGB, Rdz.2; § 2049, Rdz. 6

¹⁹ HöfeO-Kommentar, § 16, Rdz. 7

Grundstücksumschreibung zu laufen.²⁰ Sofern das Rechtsgeschäft als gemischte Schenkung einzustufen ist, wie z.B. eine Hofübergabe gegen Altenteil, ist u. U. allein der den Altenteilswert übersteigende Anteil als Schenkung ergänzungspflichtig.²¹

Bei der Überführung von Höfen in eine „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ entsprechend den Typen 6 und 7 kann die Frage der Abfindung von Miterben ebenfalls im Zusammenhang mit einer gemischten Schenkung in Betracht kommen, also wenn der Kaufpreis zum Wert des Hofes in einem deutlich erkennbaren Missverhältnis steht, welches den Parteien bewusst war und von ihnen gewollt war. Dem Willen der Parteien kommt insoweit eine nicht zu unterschätzende Bedeutung zu.²²

Im Falle des Typ 8 treten in der Regel keine Abfindungs- und Pflichtteilergänzungsfragen auf. Es geht dort in der Regel um eine Beteiligung an dem Hofbetrieb, die im Erbfall eventuell gekündigt werden kann oder weiterläuft.

Wird durch Testament oder Erbvertrag eine Stiftung im Todesfall errichtet, ist dies nicht der Fall. Pflichtteilsansprüche entstehen in diesen Fällen mit dem Erbfall unmittelbar. Die Frage ist dann nur, auf welcher Berechnungsbasis.

Ähnliche Abfindungsfragen können sich auch in Zusammenhang mit den Typen 4 und 5 stellen.

Um zu Abfindungen für die weichenden Erben zu kommen, welche die Ertragskraft des Hofes nicht übersteigen, empfiehlt es sich in jedem Falle mit den weichenden Erben zu Lebzeiten des Erblassers Abfindungsregelungen unter Verzicht auf Pflichtteilsansprüche notariell zu treffen.

2. Altenteilsregelungen

a) Familiäre Hofübergabe

Im Falle einer familiären Hofübergabe zu Lebzeiten im Wege der vorweggenommenen Erbfolge wird zusätzlich zur Abfindung von weichenden Erben in der Regel eine Altenteilsvereinbarung getroffen. Es handelt sich nicht um einen einheitlichen Vertragstypus, sondern um einen schuldrechtlichen Vertrag, der aus verschiedenen Bestandteilen besteht. Bestandteile sind zumeist Wohnrecht, Baraltenteil und eventuell Nutzungsrechte an Gartenland und z.B. einer Werkstatt oder Wirtschaftsgebäuden. Verköstigungsrechte, Mitnutzung an Maschinen und Hege und Pflege in Kranken- und Altentagen sind möglich, aber immer seltener anzutreffen. Insoweit

²⁰ Palandt, § 2325 Rdz. 26; Prütting, § 2325, Rdz. 12

²¹ Prütting aaO

²² Prütting, § 2325 Rdz. 10; Palandt § 2325 Rdz. 27

greifen heute vor allem Leistungen der gesetzlichen Kranken- und Pflegekasse. Hinsichtlich des schuldrechtlichen Vertragsinhaltes herrscht Vertragsfreiheit.²³

Die Altenteilsvereinbarung kann dinglich im Grundbuch gesichert werden. Sie muss es aber nicht.²⁴ Gemäß Artikel 96 EGBGB gilt hinsichtlich von Altenteilsverträgen das bestehende Altenteilsrecht der Länder fort. So gelten in Niedersachsen z.B. die §§ 5 ff des Niedersächsisches Ausführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch (AGBGB), welches in § 6 AGBGB das Recht des Altenteilers festsetzt, die Eintragung seines Altenteils im Grundbuch zu verlangen, wenn nichts anderes vertraglich vorgesehen ist.²⁵

In Fällen der testamentarischen Hofübergabe stellt sich die Altenteilsfrage allenfalls hinsichtlich eines überlebenden Ehegatten.

In Einzelfällen kann eine Hofübertragung auch ohne Altenteilsbelastungen vorgenommen werden, sofern genug hoffreies Vermögen vorhanden ist und Hofübergeber damit seine Altersversorgung ohne Altenteil sicherstellen kann.

b) Außerfamiliäre Hofübergabe

Auch in Fällen der außerfamiliären Hofübergabe stellen sich die angedeuteten Fragen nach einer Versorgung für den Hofübergeber im Alter. Ob es sich dabei um Altenteilsregelungen im engeren Rechtssinne handelt, ist fraglich, weil eine solche nicht vorliegt, wenn eine wertgleiche Gegenleistung für die Versorgungsrechte gewährt wird.²⁶ Die außerfamiliäre Hofübergabe zumindest in den Fällen der Typen 1 – 4 erfolgt in irgendeiner Weise durch Zuwendung unter Lebenden. In diesem Zusammenhang wird man eine Versorgung der Schenker als Auflage oder sonstige Belastung der Schenkung rechtlich ausgestalten. Eine gemischte Schenkung entsteht. Die Erfüllung der Versorgungsleistung führt dann insoweit zu einer wertgleichen Gegenleistung. Es entsteht dann zwar kein Altenteilsrecht in dem Sinne, dass darauf das entsprechende Landesrecht Anwendung findet. Das spielt aber keine Rolle, weil auch nach dem dann geltenden BGB eine schuldrechtliche Versorgung von Schenkern und deren dingliche Absicherung zulässig ist.

In den Fällen der „Stiftungslösungen“ kann man auch daran denken, dass der Hofübergeber und seine erbberechtigten Angehörigen Leistungen des gemeinnützigen Bodenträgers im Rahmen des § 58 Ziffer 6 AO direkt von diesem erhält, um die Versorgung sicherzustellen. Nach dieser Bestimmung kann eine gemeinnützige Körperschaft bis zu einem Drittel ihrer Erträge

²³ Palandt, Art 96 EGBGB, Rdz 6

²⁴ Palandt aaO

²⁵ Zu weiteren Landesregelungen siehe Palandt aaO

²⁶ Palandt, Art 96 EGBGB Rdz. 3

aufwenden, um den Stifter und seine Angehörigen zu versorgen, ohne dass dies gemeinnützigkeitsschädlich ist.

In den Fällen der Betriebsaufspaltung (Typ 4 und 5) stellen sich die Fragen des Altenteiles zunächst nicht, da der Hofinhaber noch Alleingesellschafter der Eigentumsgesellschaft wird. Altenteilsfragen stellen sich eventuell in Zusammenhang mit der Schenkung von Gesellschaftsanteilen im Falle von Typ 4.

In den Fällen Typ 6 und 7 können sich die Frage des Altenteils in Zusammenhang mit dem Erwerb des Hofes stellen. Dieser kann teilweise in Form einer Leibrente und eines Wohnrechtes gewährt werden.

3. Zusammenfassung

Hofübergabe durch	Abfindung weicher Erben bei Regelung zu Lebzeiten	Abfindung weicher Erben bei Regelung durch Testament oder Erbvertrag	Altenteilsregelung
Typ 1 Stiftung an rechtsfähige Stiftung	Das Sondererbrecht für die Landwirtschaft findet in der Regel keine Anwendung mehr, weil der Hof aus z.B. der Höferolle herausgenommen werden muss. Pflichtteilergänzungsansprüche nach § 2325 BGB wären denkbar, wenn der Tod des Stifters binnen 10 Jahren nach Schenkung/Stiftung eintritt. Abfindung weicher Erben oder Pflichtteilsverzicht im Vorwege wird empfohlen.	Das Sondererbrecht für die Landwirtschaft findet in der Regel keine Anwendung mehr, weil der Hof aus z.B. der Höferolle herausgenommen werden muss. Pflichtteilsansprüche nach §§ 2303 ff BGB entstehen im Erbfall. Abfindung weicher Erben oder Pflichtteilsverzicht wird empfohlen.	Altenteilsregelung sollte als Auflage im Schenkungs-/Stiftungsvertrag vereinbart werden. Rückforderungsrecht nach § 528 BGB für veramte Schenker ist zu beachten
Typ 2 Stiftung an Treuhandstiftung			
Typ 3 Zuwendung an GmbH oder eingetragenen Verein			
Typ 4 Einbringung des Hofes in GmbH mit der Möglichkeit der späteren Umwandlung in gGmbH / Übertragung der Gesellschaftsanteile an gemeinnützigen Träger	Die Einbringung des Hofes in eine GmbH unter Aufspaltung des Betriebes ist zunächst kein erbrechtliches Problem, da der Hofeigentümer diesen weiterhin, wenn auch als (Allein)-Gesellschafter der GmbH besitzt. Verfügt er dann aber zu Lebzeiten über die Gesellschaftsanteile, so können sich die zuvor angerissenen Fragen stellen.	Sondererbrecht der Landwirtschaft findet keine Anwendung. Werden die Gesellschaftsanteile an einen gemeinnützigen Bodenträger vererbt, so stellen sich die zuvor geschilderten Abfindungsfragen.	Werden die Gesellschaftsanteile noch zu Lebzeiten unentgeltlich abgetreten, wird sich die Frage nach der Versorgung des Schenkers stellen.
Typ 5 Einbringung des Hofes in GmbH mit praktisch gebundenem Vermögen und einem "Garanten" als beherrschenden Gesellschafter			
Typ 6 Verkauf an Bürgergenossenschaft	Solange der Hofkauf zu Konditionen erfolgt, die als Verkauf zu qualifizieren sind, entsteht kein Abfindungsproblem. Handelt es sich aber teilweise um eine Schenkung, so gilt das zuvor gesagte entsprechend.	./.	Eine Altenteilsregelung kann als Teil der Kaufpreiszahlung vereinbart werden.
Typ 7 Erwerb des Hofes durch eine KG mit den Landwirten als Komplementäre und den Geldgebern als Kommanditisten			
Typ 8 Beteiligung einer Bürgeraktiengesellschaft an dem Hof	./.	./.	./.

VIII. Grundstücksverkehrsgenehmigung und Vorkaufsrecht

Die Grundstücksübertragung in Zusammenhang sowohl der familiären als auch die außerfamiliäre Hofübertragung bedarf der Genehmigung durch die zuständige Landwirtschaftsbehörde, entweder nach dem Grundstücksverkehrsgesetz (GrdStVG) oder in Baden-Württemberg nach dem Agrarstrukturverbesserungsgesetz (ASVG).²⁷ Durch diese gesetzliche Regulierung des Grundstücksverkehrs soll die Agrarstruktur als Ernährungsgrundlage und als Lebens- und Erholungsraum für vielerlei Pflanzen, Tiere und natürlich den Menschen geschützt werden. Die Erfahrung der letzten Jahrzehnte zeigt, dass dies nur unzureichend möglich war.²⁸

Zum Schutz dieser Agrarstruktur in Deutschland ist aber derzeit trotzdem jedes nennenswerte Grundstücksgeschäft im landwirtschaftlichen Bereich genehmigungspflichtig. Wird die Genehmigung versagt, darf es nicht durchgeführt werden. Ergänzend ist gemäß §§ 12 GrdStVG, § 4 Reichssiedlungsgesetz (RSiedlG) bzw. § 17 ASVG ein Vorkaufsrecht der Landgesellschaften in den Bundesländern vorgesehen, welches diesen erlaubt, bei Ablehnung der Genehmigung in den Kaufvertrag einzutreten. Im vorliegenden Zusammenhang ist vor allem von Bedeutung, dass die familiäre Hofübergabe auf einen geeigneten Betriebsnachfolger durch die gesetzlichen Vorschriften privilegiert ist und mit einer Genehmigung gerechnet werden kann. Bei der außerfamiliären Hofübergabe auf eine juristischen Personen nach den dargestellten Typen 1 bis 7 ist die Erteilung einer Genehmigung hingegen oft problematisch, weil die Erwerber nicht selbst die Landwirtschaft betreiben, sondern die Höfe weiter verpachten. Die Länderpraxis hinsichtlich der Genehmigung in solchen Fällen ist unterschiedlich. In Baden-Württemberg ist kaum eine Genehmigung für die außerfamiliäre Hofübertragung in den Fällen der oben genannten Typen zu erreichen. In anderen Bundesländern gelingt dies bisweilen unter der Prämisse, dass die Übertragung auf die genannten Bodenträger vorgenommen wird, um die Agrarstruktur in genau der Weise zu schützen, wie es das Grundstücksverkehrsrecht vorsieht. Grundstücksverkehrsrechtlich problematische Fragen in Zusammenhang mit dem Typus 8 stellen sich selten, weil es dort nicht um Grundstücksübertragungen, sondern um die Beteiligung an Betrieben der bäuerlichen Landwirtschaft geht und davon getrennt zu sehende Grundstücksübertragungen in der Familie in aller Regel unproblematisch genehmigt werden.

Im Einzelnen ergibt sich folgendes:

²⁷ Die Gesetzgebungskompetenz für die Regulierung des landwirtschaftlichen Bodenmarktes lag bis zur Föderalismusreform im Jahr 2006 gem. Artikel 74 Absatz 1 Ziffer 18 Grundgesetz (GG) beim Deutschen Bundestag. Dementsprechend sind das GrdStVG sowie das Reichssiedlungsgesetz (RSiedlG) für die Vorkaufsrechte als Bundesgesetz erlassen. Diese gelten fort. Durch die Föderalismusreform wurde die Gesetzgebungskompetenz nun auf die Bundesländer verlagert. Hiervon hat Baden-Württemberg als erstes Land Gebrauch gemacht. Weitere Agrarstrukturgesetze, welche das GrdStVG und das RSiedlG ablösen sollen, sind aber in Vorbereitung.

²⁸ Siehe hierzu den Bericht der Arbeitsgruppe der Landwirtschaftsministerien von Bund und Ländern aus dem Jahr 2015.

1. Genehmigungsvorbehalt

Der Genehmigung durch die örtlich zuständige Genehmigungsbehörde werden gemäß § 2 GrdStVG die Veräußerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke im Sinne von § 1 GrdStVG und der schuldrechtliche Vertrag hierüber unterworfen²⁹. Neben der Genehmigungsfreiheit in den § 4 GrdStVG und der Genehmigungspflicht nach § 8 GrdStVG findet sich in § 9 GrdStVG die zentrale Norm über die Versagungsgründe für die Grundstücksverkehrsgenehmigung. Nur unter den Voraussetzungen der dort aufgeführten Gründe kann der Erwerb landwirtschaftlicher Flächen versagt oder eingeschränkt werden. Demnach kann nach derzeit geltendem Recht eine Genehmigung versagt oder eingeschränkt werden, wenn

- die Veräußerung eine „ungesunde“ (bzw. agrarstrukturell nachteilige) Verteilung des Grund und Bodens bedeutet oder
- durch die Veräußerung die Grundstücke des Veräußerers unwirtschaftlich verkleinert oder aufgeteilt würden oder
- der Gegenwert in einem groben Missverhältnis zum Wert des Grundstücks steht.

Von praktischer Bedeutung in dem vorliegenden Zusammenhang ist dabei vor allem der als erstes aufgeführte Punkt der „ungesunden Bodenverteilung“. Nur auf diesen Versagungsgrund soll nachfolgend eingegangen werden. Dieser Grund wird in § 9 Abs. 2 GrdStVG nur insofern weiter konkretisiert, als eine ungesunde Verteilung von Grund und Boden in der Regel dann vorliegt, wenn die Veräußerung gegen Maßnahmen zur Verbesserung der Agrarstruktur verstößt.

a) Versagungsgründe

Eine Genehmigung zur Veräußerung eines landwirtschaftlichen Grundstücks ist nach § 9 GrdStVG zu versagen oder mit Auflagen zu versehen, wenn die Veräußerung der Verbesserung der Agrarstruktur widerspricht. Angesichts der Unbestimmtheit dieses Versagungsgrundes für die Grundstücksverkehrsgenehmigung ist schon früh nach Erlass des GrdStVG im Jahr 1961 die Frage der Verfassungsgemäßheit des § 9 GrdStVG aufgetaucht. Die entscheidende Frage ist, ob die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung angesichts der Unbestimmtheit der Versagungsgründe und

²⁹ Sofern nachfolgend im Zusammenhang mit dem GrdStVG von Landwirtschaftlichen Grundstücken die Rede ist, sind auch forstwirtschaftliche gemeint. Es wurden die Paragraphen des GrdStVG genannt und wegen der Lesbarkeit auf die Nennung der Paragraphen des in Baden- Württemberg geltenden ASVG verzichtet.

der Schwere des Eingriffs in grundrechtlich geschützte Eigentumsrechte überhaupt noch gegeben ist.³⁰

In seiner Rechtsprechung geht das Bundesverfassungsgericht davon aus, dass grundsätzlich unbestimmte Gesetzesbegriffe zulässig sind, ihre Voraussetzungen und ihr Inhalt aber so formuliert sein müssen, dass die Betroffenen die Rechtslage erkennen und ihr Verhalten danach einrichten können.³¹ Folglich muss also auch das GrdStVG selbst die Veräußerungs- und Erwerbshindernisse erkennen lassen. In seiner Entscheidung vom 12.01.1967 bejahte das BVerfG aber für § 9 GrdStVG, dass sich Zweck und Inhalt des unbestimmten Rechtsbegriffes hier nach objektiven Kriterien durch Auslegung gewinnen lassen. Eine ungesunde Bodenverteilung könne (nur) bei einem Widerspruch gegen Maßnahmen zur Verbesserung der Agrarstruktur angenommen werden. Welche Maßnahmen der Verbesserung der Agrarstruktur dienen, ließe sich nach Auffassung des BVerfG sehr detailliert und hinreichend bestimmt dem Agrar-Bericht der Bundesregierung entnehmen, den diese gem. § 4 Landwirtschaftsgesetz (LwG) dem Bundestag und Bundesrat alle 4 Jahre vorzulegen hat. Dieser Auffassung hat sich der Bundesgerichtshof (BGH) in ständiger Rechtsprechung angeschlossen.³² Insofern kommt dem Agrarleitbild der Bundesregierung, welches in ihrem Agrarbericht niedergelegt wird - anders als den verschiedenen Agrarleitbildern von Parteien und Verbänden - über § 4 LwG i.V.m. § 9 Abs. 2 GrdStVG normative Kraft bei der Regulierung des landwirtschaftlichen Bodenmarktes zu.³³ Sofern nun die Landesgesetzgeber wie in Baden-Württemberg eigene Regelungen für den Grundstücksverkehr erlassen, müsste Entsprechendes auch für die Agrarberichte oder Leitbilder der Länder geben. Rechtlich ist deren Wirkung aber noch nicht geklärt.

Der aktuelle agrarpolitische Bericht der Bundesregierung, von welchem hier zunächst weiter ausgegangen werden soll, stammt aus dem Jahr 2019.³⁴ Dort findet sich im Leitbild für eine zukunftsfähige Agrarpolitik das Leitbild einer nachhaltigen, ökologisch verantwortbaren, ökonomisch leistungsfähigen und **regional verankerten Landwirtschaft**, die einen angemessenen Beitrag zur Erhaltung oder Schaffung attraktiver, lebenswerter und vitaler ländlicher Räume

³⁰ Vergl. Zur Verfassungsgemäßheit von § 9 GrdStVG im Übrigen: Joachim Netz, Grundstücksverkehrsgesetz Praxiskommentar (Netz), 7. Auflage, Butjadingen 2015, Rz. 1640 ff.

³¹ BVerfG 12.01.1967 -1 BVR 169/63

³² So zuletzt im Urteil vom 06.07.1990 – BLW 8/88 [zu § 4 LpachtVG, die den zu § 9 Abs. 2 GrdStVG entwickelten Grundsätzen laut BGH entsprechen]; vergl. Netz, GrndstVG, Rz. 1678 ff.

³³ Den, im Agrar-Bericht der Bundesregierung niedergelegten, Grundsätzen zur Verbesserung der Agrarstruktur kommt auch im Zusammenhang mit der Ausübung des siedlungsrechtlichen Vorkaufsrechtes und den gemeinnützigen Landgesellschaften Bedeutung zu. Die gemeinnützigen Landgesellschaften haben in der Regel in ihrem Gesellschaftsvertrag festgeschrieben, dass sie nur Maßnahmen zur Verbesserung der Agrarstruktur ergreifen dürfen und es findet sich in § 5 Abs. 1 Ziffer 12 KStG die Regelung, dass die Landgesellschaft nur dann und solange als gemeinnützig anerkannt werden, als sie tatsächlich Agrarstrukturverbesserungsmaßnahmen im Sinne des Agrar-Berichts der Bundesregierung durchführen.

³⁴ Agrarpolitischer Bericht 2019, Bundestagsdrucksache 19/14500, abrufbar im Internet <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/19/145/1914500.pdf>, letztmalig abgerufen 25.05.2020

leistet.³⁵ **Familiengeführte Unternehmen** sollen dabei im Mittelpunkt stehen. Ziel der Bundesregierung ist es, die breite strukturelle Vielfalt der Betriebsformen und Produktionssysteme der Landwirtschaft zu erhalten. **Breitgestreutes Eigentum am Boden** ist eine wesentliche Grundlage für eine nachhaltige, wirtschaftlich erfolgreiche und generationsübergreifend verantwortliche Landwirtschaft. Wenig später heißt es unter der Überschrift „Breite Streuung des Bodeneigentums für die Landwirtschaft:

„Wichtige agrarstrukturelle Ziele auf dem Bodenmarkt sind die Förderung einer breiten Streuung des Bodeneigentums, der Vorrang von Landwirtinnen und Landwirten beim Flächenerwerb, die Vermeidung marktbeherrschender Positionen, ein Beitrag zur wirtschaftlichen Stabilität ländlicher Regionen, die Begrenzung spekulativer Tendenzen, ein Vorrang für eine landwirtschaftliche Nutzung der Agrarflächen und die Verbesserung der Informationslage sowie der Markttransparenz.“³⁶

Das Agrarleitbildes der Bundesregierung weicht auf dieser abstrakten Ebene nicht weit von dem der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ ab. In der Verwaltungspraxis wird aber die Genehmigung der Bodenübertragung auf die „Bodenträger in Gemeinschaft“ immer öfter versagt, weil diese nicht selbst die Landwirtschaft betreiben, sondern an Landwirte verpachten. Bei isolierter Betrachtung der „Bodenträger in Gemeinschaft“ entsteht aus Sicht der Verwaltung eine „unge-sunde Bodenverteilung“ im Sinne von § 9 GrdStVG. Nur bei einer Gesamtbetrachtung der ein-gangs dargestellten „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ kommt man zu dem Ergebnis, dass diese der Agrarstruktur genauso dient, wie es das Gesetz festlegt. Eine entsprechende Klarstellung im Gesetz wäre wünschenswert und wird daher vom „Netzwerk Landwirtschaft ist Gemeingut“ von den zuständigen Gesetzgebern seit langem gefordert.³⁷ Derzeit muss man aber noch davon ausgehen, dass der Erwerb landwirtschaftlicher Flächen in den Typen 1 – 7 Probleme aufwerfen kann, die im Vorfeld mit den zuständigen Behörden geklärt werden sollten.

Als privilegiert durch das GrdStVG ist im Ergebnis in allererster Linie der Haupterwerbslandwirt anzusehen, der selbst wirtschaftet, oder dies im Rahmen einer Gesellschaft tut.³⁸ Seine Tätigkeit gilt als der Agrarstruktur dienlich und ein Bodenerwerb durch ihn wird praktisch nie als „ungesunde“ Bodenverteilung im Sinne von § 9 GrdStVG angesehen. In abgeschwächter Form gilt dies auch für den Nebenerwerbslandwirt oder den Gründer eines landwirtschaftlichen Betriebes.

b) Betriebsaufspaltung

In einem grundlegenden Beschluss vom 26.11.2010 beschäftigt sich der Bundesgerichtshof

³⁵ Agrarpolitischer Bericht 2019, S.9

³⁶ Agrarpolitischer Bericht 2019, S. 18

³⁷ Politische Forderungen: <https://www.kulturland.de/de/bauern-ohne-boden-fachtagung-vom-26-januar-2022>;

³⁸ Netz, Rdz. 1941 mwN

(BGH) mit der Betriebsaufspaltung im Zusammenhang mit § 9 GrdStVG.³⁹ In seinem Leitsatz hält der BGH in dem genannten Beschluss fest, dass die Veräußerung eines landwirtschaftlichen Grundstücks an ein selbst nicht Landwirtschaft betreibendes Unternehmen einem Erwerb durch einen Landwirt gleichsteht, wenn eine sachliche und personelle Verflechtung zwischen Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft besteht, bei der die Überlassung der Grundstücke an das landwirtschaftliche Unternehmen sichergestellt ist, und die hinter den Unternehmen stehenden Personen den einheitlichen Willen haben, Landwirtschaft zu betreiben.

Erweiternd könnte man diese Rechtsprechung also auch auf die geschilderten Betriebsaufspaltungen zwischen den „Bodeneigentümern in Gemeinschaft“ als Flächeninhaber und den landwirtschaftlichen Betrieben als Pächter anwenden. Diese sind wie dargestellt in ähnlicher Weise als Einheit zu betrachten und wollen gemeinsam Landwirtschaft betreiben. Sie dienen außerdem in der Regel so betrachtet der Verbesserung der Agrarstruktur, so dass eine Privilegierung auch der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ gerechtfertigt erscheint, weil es sich um eine zweckmäßige, sachlich begründete Betriebsaufspaltung zur Erhaltung und langfristigen Sicherung der Landwirtschaft im Sinne des Agrarberichtes der Bundesregierung handelt.

Derzeit ist aber eher davon auszugehen, dass die zitierte Rechtsprechung, nicht erweiternd ausgelegt wird, da sich im Agrarleitbild der Bundesregierung auch keine Hinweise darauf finden, dass eine „Landwirtschaft in Gemeinschaft“, wie sie zuvor dargestellt wurde, der Verbesserung der Agrarstruktur dient. Ein gesetzgeberisches Handeln erscheint daher auch insoweit geboten.

c) Veräußerung und gleichgestellte Rechtsgeschäfte

Als genehmigungspflichtig gilt gemäß § 2 GrdStVG die rechtsgeschäftliche Veräußerung eines Grundstücks und gleichgestellte Rechtsgeschäfte wie der Grundstückstausch. Was gilt als Veräußerung in diesem Sinne?

aa) Im vorliegenden Zusammenhang stellt sich zunächst die Frage, ob auch die landwirtschaftliche Grundstücksschenkung oder Stiftung genehmigungspflichtig ist. Dies wird von Netz in seinem Kommentar für völlig unentgeltliche **Schenkung**, für die gemischte Schenkung und für die zu Lebzeiten erklärte Schenkung auf den Todesfall angenommen.⁴⁰ Die von ihm angefügte Rechtsprechung ist elektronisch nicht verfügbar. Eine höchstrichterliche Rechtsprechung dazu gibt es soweit ersichtlich nicht. Vorsorglich muss aber davon ausgegangen werden, dass auch Schenkungen genehmigungspflichtig sind.

³⁹ Beschluss des BGH vom 26.11.2010 - BLw 14/09; ähnlich im Anschluss Beschluss des OLG München vom 04.08.2011 - W XV 2754/10 LW; enger Netz, Rdz.1976 ff.

⁴⁰ Netz, Rdz. 1197ff

bb) Weiterhin stellt sich die Frage, ob die Grundstücksübertragung durch **Verfügung von Todeswegen** genehmigungspflichtig ist. Testament und Erbvertrag, welche die Übertragung eines landwirtschaftlichen Grundstücks ansehen, werden nicht als rechtsgeschäftliche Verfügungen im Sinne von § 2 GrdStVG angesehen. Die Übertragung erfolgt durch Grundbuchberichtigung. Diese ist genehmigungsfrei. Auf diesem Wege kann ein landwirtschaftliches Grundstück auch derjenige erben, der es nie erwerben könnte.⁴¹

Dies kann in Zusammenhang mit den Typen 1 - 3 von Bedeutung sein, um zu einer genehmigungsfreien Stiftungslösung durch Testament oder Erbvertrag zu kommen.

cc) Der Vermögensanfall nach Auflösung einer Stiftung oder eines landwirtschaftlichen **Vereines** wird von Netz als genehmigungsfrei angesehen.⁴² Soweit bekannt, folgt die Verwaltung dieser Auffassung aber nicht.

dd) Die gesellschaftsrechtliche Anwachsung, die Übertragung von Geschäftsanteilen einer Gesellschaft und die **Umwandlung** durch Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung oder Formwechsel sind genehmigungsfrei möglich, auch wenn die Gesellschaft (erheblichen) landwirtschaftlichen Grundbesitz hat.⁴³ Diese Art der genehmigungsfreien Übertragung ganzer Höfe in Form sogenannter „Share Deals“ hat in den letzten 30 Jahren eine so erhebliche Bedeutung gewonnen, dass in Schrifttum, bei Verbänden und in der Politik erhebliche Kritik geäußert wird und Abhilfe durch eine Gesetzesänderung geschaffen werden soll. Geschehen ist aber noch nichts. Fraglich ist, wie man „**Share-Deals**“ erfassen kann, wie ein grundrechtskonformes Genehmigungsverfahren aussehen könnte und ob als Regulierungsmaßnahme auch insoweit ein Vorkaufsrecht in Betracht kommt. Auf der anderen Seite ist kaum noch zu vermitteln, warum der demgegenüber immer unbedeutendere unmittelbare Erwerb landwirtschaftlicher Grundstücke genehmigungspflichtig ist, während der mittelbare Erwerb landwirtschaftlichen Bodens durch „Share Deals“ genehmigungsfrei bleibt.⁴⁴

Dies kann in Zusammenhang mit den Typen 4 und 5 derzeit noch zu einer genehmigungsfreien Übertragung von Gesellschaftsanteilen an Gesellschaften führen, die landwirtschaftlichen Grundbesitz halten.

⁴¹ Netz Allgemein zur Erbfolge: Rdz. 1218 und 1266; zum Erbvertrag Rdz. 1221; zum Testament Rdz. 1232

⁴² Netz Rdz. 1270f

⁴³ Netz Rdz. 1281, 1296ff

⁴⁴ Bericht BLAG, S. 56; Siegmund, Klaus; Eichhorn, Christoph; Schmidt-De Caluwe, Raimund; „Möglichkeiten einer gesetzlichen Steuerung im Hinblick auf den Rechtserwerb von Anteilen an landwirtschaftlichen Gesellschaften sowie zur Verhinderung unerwünschter Konzentrationsprozesse beim landwirtschaftlichen Bodeneigentum“, (BLG Gutachten II); Rechtsgutachten im Auftrag des Bundesverbandes der gemeinnützigen Landgesellschaften (BLG), Berlin 2015; Bezug: BLG, Märkisches Ufer 34, 10179 Berlin, S. 8

d) Zusammenfassung

Zusammenfassend wird man davon ausgehen müssen, dass der Erwerb landwirtschaftlicher Grundstücke durch Landwirte, die allein oder im Rahmen einer Gesellschaft Landwirtschaft betreiben, nicht zu einer ungesunden Bodenverteilung im Sinne von § 9 GrdStVG führt, sondern genehmigungsfähig ist. Sie entspricht dem Leitbild einer Agrarstruktur, geprägt von der bäuerlichen Landwirtschaft, welches entsprechend dem Agrarbericht der Bundesregierung gefördert werden soll und welches die Landwirtschaftsverwaltung im Rahmen des GrdStVG schützt. Die Übertragung landwirtschaftlicher Flächen entsprechend der Typen 1 bis 3 und 6 wird in vielen Fällen als dem nicht entsprechend angesehen und man wird mit einer Ablehnung der Genehmigung rechnen müssen. In Fällen der Typen 1 - 3 wäre alternativ auch eine genehmigungsfreie Übertragung durch Erbvertrag möglich. Allerdings bleibt dem Erblasser die Möglichkeit, anderweitig über den Hof zu verfügen.

Eine Betriebsaufspaltung in einen Bewirtschafter und einen landwirtschaftlichen Bodeneigentümer (Typen 4 und 5), oder der Erwerb durch eine Personengesellschaft, in der der Landwirt z.B. als Komplementär einer KG maßgeblichen Einfluss besitzt (Typ 7), ist nach der erwähnten Rechtsprechung des BGH genehmigungsfähig. Die spätere Veräußerung der Gesellschaftsanteile ist gegenwärtig (noch) genehmigungsfrei.

2. Vorkaufsrecht

Das Regulierungsinstrument „siedlungsrechtliches Vorkaufsrecht“ (nachfolgend Vorkaufsrecht) ist im vorliegenden Zusammenhang nur insoweit zu behandeln, als es integraler Bestandteil des grundstücksverkehrsrechtlichen Genehmigungsverfahrens ist, welches im vorherigen Abschnitt dargestellt wurde. Es geht im vorliegenden Zusammenhang also um das Vorkaufsrecht nach § 12 GrdStVG i.V.m. §§ 4 - 9 Reichssiedlungsgesetz (RSiedlG), welches im Rahmen des Genehmigungsverfahrens nach dem GrdStVG automatisch geprüft wird und folgende Voraussetzungen hat:

a) Gegenstand des Vorkaufsrechts

Während das zuvor erörterte Genehmigungserfordernis für den Grundstücksverkehr sowohl für landwirtschaftliche als auch für forstwirtschaftliche Grundstücke gilt, (§ 1 GrdStVG) beschränkt sich das Vorkaufsrecht nach § 4 Abs. 1 RSiedlG allein auf **landwirtschaftliche Grundstücke**. Ein Vorkaufsrecht hinsichtlich forstwirtschaftlicher Grundstücke besteht in diesem Zusammenhang derzeit nicht.

Das landwirtschaftliche Inventar als Gesamtheit der beweglichen Gegenstände, die zur zweckentsprechenden Betriebsführung erforderlich sind, unterliegt für sich genommen nicht der Genehmigung nach dem Grundstücksverkehrsgesetz und damit auch nicht dem Vorkaufsrecht.⁴⁵ Allerdings kann die Veräußerung eines landwirtschaftlichen Betriebes insgesamt mit Hofstelle, Grundstücken und Inventar grundstücksverkehrsrechtlich und vorkaufsrechtlich nur als Einheit behandelt werden und nicht in einen genehmigungsfähigen und genehmigungsfreien Teil aufgespalten werden.⁴⁶ Insoweit kann auch das Inventar Bestandteil des Vorkaufsrechtes werden und ist es im Zweifel auch.⁴⁷

Das siedlungsrechtliche Vorkaufsrecht nach § 4 Abs. 1 RSiedlG besteht für landwirtschaftliche Grundstücke erst ab einer Größe von 2 ha, soweit nicht die Bundesländer niedrigere Schwellenwerte festgelegt haben.

b) Beschränkung auf Kaufverträge

Während grundstücksverkehrsrechtlich jede rechtsgeschäftliche Veräußerung, wozu bspw. auch die Schenkung und der Tausch zählen, genehmigungspflichtig ist (§ 2 Abs. 1 GrdStVG), kann das siedlungsrechtliche **Vorkaufsrecht nur bei Kaufverträgen** ausgeübt werden (§ 4 Abs. 1 RSiedlG). Es greift z.B. nicht bei Schenkungen oder Tauschverträgen ein.⁴⁸

Es muss daher darauf hingewiesen werden, dass ein Vorkaufsrecht nur dann gegeben ist, wenn tatsächlich ein Kaufvertrag vorliegt. Ein solcher Vertrag wird auch bei gemischten Schenkungen angenommen, so dass die Siedlungsgesellschaften auch in Fällen **gemischter Schenkungen** der Typen 1 – 3 ihr Vorkaufsrecht ausüben können. Die Frage ist dann, was bei Verträgen, in denen der Schenkungsanteil überwiegt, zu geschehen hat. Bei reinen Schenkungen liegt wie gesagt ein Vorkaufsrecht – anders als bei der Genehmigungspflicht - nicht vor. Zumindest wenn der Schenkungsanteil 50% des Gesamtwertes übersteigt, dürfte ein Vorkaufsrecht auch nicht gegeben sein. So wird es zumindest in Baden-Württemberg gehandhabt. Ein Eintritt in den „Kaufvertrag“ durch das Siedlungsunternehmen ist bei solchen gemischten Schenkungen der Typen 1 – 3 nicht möglich. Fällt der Schenkungsanteil aber unter 50%, so kann das Siedlungsunternehmen u.U. zu „Schenkungsbedingungen“ eintreten, muss aber eventuell einen Wertausgleich leisten.

⁴⁵ Netz, GrdStVG, Rz. 1187

⁴⁶ Netz, GrdStVG, Rz. 3276;

⁴⁷ Schmidt in BGB Kommentar § 463, Rz. 1

⁴⁸ vgl. im Einzelnen BLG Gutachten I, Seite IV S. 1 ff.

Nach neuerer Rechtsprechung darf wenn ein Vorkaufsrecht nicht gegeben ist, eine **öffentliche Ausschreibung** derartiger Erwerbsvorgänge auch nicht mehr vorgenommen werden.

c) Aufstockungswillige Landwirte als Voraussetzung

Das skizzierte Vorkaufsrecht, als Regulierungsinstrument des landwirtschaftlichen Bodenmarktes, ist ausschließlich im Rahmen der Zwecksetzung des Grundstücksverkehrsgesetzes und des Reichssiedlungsgesetzes einsetzbar. Gemeinsamer Gesetzeszweck ist die Abwehr von Gefahren für die Agrarstruktur. Die genannten Instrumente sind daher kein Lenkungsinstrument für den landwirtschaftlichen Bodenmarkt. Sie sollen nur zu missbilligende Veräußerungsgeschäfte verhindern.⁴⁹ Dementsprechend kann das siedlungsrechtliche Vorkaufsrecht derzeit - mit Ausnahme von Baden-Württemberg⁵⁰ - nur dann ausgeübt werden, wenn

- entsprechend § 4 Abs. 1 RSiedlG die Verkehrsgenehmigung nach § 9 GrdStVG von der Genehmigungsbehörde zu versagen wäre und
- das Angebot eines konkreten **aufstockungswilligen Landwirtes** vorliegt, welcher das Grundstück erwerben will, bzw. konkrete agrarpolitische Verbesserungsmaßnahmen durchgeführt werden sollen.

Ansonsten stellt die Ausübung des Vorkaufsrechtes keine zulässige Maßnahme zur Verbesserung der Agrarstruktur dar, welche einzig und allein die Einschränkung des landwirtschaftlichen Grundstücksverkehrs rechtfertigt.⁵¹

Wird im Genehmigungsverfahren des GrdStVG/ASVG das Vorkaufsrecht durch das Siedlungsunternehmen für konkrete Maßnahmen oder wegen konkreter Maßnahmen ausgeübt, so erfolgt der Kauf zugunsten eines vom Siedlungsunternehmen verwalteten Bodenfonds oder des Siedlungsunternehmens direkt.⁵² Die so erworbenen Flächen müssen nach § 14 Abs. 3 ASVG nach 10 Jahren oder § 9 RSiedlG nach 6 Jahren für diesen Zweck verwendet werden oder sind auf Antrag zurückzübereignen.

d) Verfahrensablauf

Daraus ergibt sich der folgende eng verzahnte und zeitlich vorgegebene Verfahrensablauf für

⁴⁹ BLG Gutachten I, Seite IV 1; BVerfG, Beschluss vom 12.01.1967 – 1 BVR 169/63

⁵⁰ § 17 i.V.m. § 1 ASVG

⁵¹ Netz, GrdStVG, Rz. 3123; OLG Frankfurt, Beschluss vom 25.10.2002 – 20 Ww 3/01; BGH, Beschluss vom 11.11.1976 – V BLw 6/76; Schramm, GrdStVG, S. 245f

⁵² So z.B. § 16 ASVG

die Genehmigung und den Vorkauf bei der Veräußerung landwirtschaftlicher Grundstücke.⁵³

1.	Entwurf oder Abschluss eines notariellen Grundstückskaufvertrages über landwirtschaftliches Grundstück	§§ 2 Abs. 1, 3 GrdStVG
2.	→ Antragstellung bei der Genehmigungsbehörde durch Notar	§ 3 Abs. 1 GrdStVG
	Prüfung der Genehmigungsbehörde, ob ein Versagungsgrund und damit eine mögliche Vorkaufsberechtigung gegeben ist.	§ 9 Abs. 1 GrdStVG
	Ggf. Erteilung eines Zwischenbescheides mit Fristverlängerung auf insgesamt 3 Monate.	§ 6 Abs. 1 GrdStVG
	Genehmigungsbehörde legt den Vertrag → Siedlungsbehörde vor.	§ 12 GrdStVG
3.	Die Siedlungsbehörde führt eine Erklärung über die Ausübung des siedlungsrechtlichen Vorkaufsrechtes durch die → vorkaufsberechtigte Stelle (gemeinnütziges Siedlungsunternehmen) herbei.	§ 12 GrdStVG, § 6 Abs. 1 RSiedIG
	Gemeinnütziges Siedlungsunternehmen leitet seine Ausübungserklärung der → Siedlungsbehörde zu oder erklärt die Nichtausübung des Vorkaufsrechtes.	§ 6 Abs. 1 RSiedIG
	Siedlungsbehörde leitet die Ausübungserklärung des Vorkaufsberechtigten an → Genehmigungsbehörde weiter.	§ 6 Abs. 1 RSiedIG
4.	Genehmigungsbehörde prüft, ob a) ein Vorkaufsrecht wirksam ausgeübt wurde; b) ein Versagungsgrund nach § 9 GrdStVG vorliegt, wobei § 9 Abs. 5 GrdStVG zu beachten ist, wenn das Vorkaufsrecht nicht ausgeübt wurde.	
	Genehmigungsbehörde genehmigt die Grundstücksveräußerung oder teilt den → Vertragsparteien die Ausübung des siedlungsrechtlichen Vorkaufsrechtes mit.	§ 6 Abs. 1 RSiedIG, § 21 GrdStVG, § 9 GrdStVG

Der zeitliche Ablauf wird durch § 6 GrdStVG wie folgt bestimmt:

- (1) *Die Entscheidung über die Genehmigung ist binnen einem Monat nach Eingang des Antrags und der Urkunde über das zu genehmigende Rechtsgeschäft bei der örtlich zuständigen Genehmigungsbehörde zu treffen. Kann die Prüfung des Antrags in dieser Zeit nicht abgeschlossen werden oder hat die Genehmigungsbehörde eine Erklärung über die Ausübung des Vorkaufsrechtes nach § 12 herbeizuführen, so ist vor Ablauf der Frist dem Veräußerer ein Zwischenbescheid zu erteilen; durch den Zwischenbescheid verlängert sich die Frist des Satzes 1 auf zwei Monate und, falls die bezeichnete Erklärung herbeizuführen ist, auf drei Monate.*
- (2) *Die Genehmigung gilt als erteilt, falls nicht binnen der in Absatz 1 genannten Frist die Genehmigungsbehörde eine Entscheidung nach § 9 oder im Falle des § 7 Satz 2 des Reichssiedlungsgesetzes eine Mitteilung über die Verlängerung der Frist zur Ausübung des Vorkaufsrechtes dem Veräußerer zustellt.*
- (3) *Ist die Entscheidung über die Genehmigung oder die Genehmigung durch Fristablauf unanfechtbar geworden, so hat die Genehmigungsbehörde hierüber auf Antrag ein Zeugnis zu erteilen.*

⁵³ Siehe zum Verfahren Netz, GrdStVG, Rz. 3086

e) Kostenfolge

Die Kostenfolgen bei Ausübung des Vorkaufsrechtes und Weiterveräußerung an kaufwillige Landwirte ergeben sich aus § 4 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG).

Durch den Zwischenerwerb des gemeinnützigen Siedlungsunternehmens in Folge der Ausübung des Vorkaufsrechtes findet eine nicht unerhebliche Preiserhöhung statt (**doppelte Grunderwerbsteuer**, Nebenkosten und Besiedlungsgebühr).⁵⁴

Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Bodenmarktpolitik“ kommt diesbezüglich übereinstimmend zu dem Ergebnis, das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) diesbezüglich zu ändern.⁵⁵ Der Erwerb durch das Siedlungsunternehmen soll steuerfrei gestellt werden. Zu einer Umsetzung ist es bisher noch nicht gekommen.

3. Verfahrenshinweis

Nach § 2 Abs.1 GrdStVG kann der **Genehmigungsantrag auch auf Basis eines Vertragsentwurfes** erfolgen. Allerdings empfiehlt es sich, einen vollständigen Entwurf genau mit dem Wortlaut vorzulegen, der später beurkundet werden soll. Nach § 6 Abs. 2 GrdStVG gilt nämlich die Genehmigung als erteilt, wenn die Behörde nicht binnen eines Monats (oder nach Zwischenbescheid binnen zwei oder drei Monaten) einen Ablehnungsbescheid zustellt.⁵⁶ Nach Fristablauf kann der Grundstücksvertrag dann beurkundet werden, da man sicher sein kann, dass er genehmigt ist. Diese Auffassung wurde wiederholt durch die Rechtsprechung bestätigt.⁵⁷

Der Klärung der Genehmigungsfähigkeit im Vorfeld kommt insofern Bedeutung zu, als gemäß § 465 BGB jede aufschiebende Bedingung oder jedes Rücktrittsrecht im Verträge die Ausübung des Vorkaufsrechtes nicht verhindern kann.⁵⁸

4. Zusammenfassung

Die Fragen der grundstücksverkehrsrechtlichen Genehmigung und des Verkaufsrechtes lassen sich gemäß der Übersicht auf der nachfolgenden Seite zusammenfassen:

⁵⁴ Netz, Rz. 3439

⁵⁵ Bericht BLAG „Bodenmarktpolitik“, Seite 84f

⁵⁶ Netz, Rdz. 727 ff

⁵⁷ Beschluss des BGH vom 15.02.1979, Az.: V BLw 3/78, Rd.-Ziff. 6; Thüringischen Oberlandesgericht 09.12.2009, Az.: LwU 247/09

⁵⁸ Vergl. OLG Dresden, 20.03.2017 - W XV 71/17

Hofübergabe durch		Genehmigung §§ 2, 9 GrdStVG	Vorkaufsrecht § 12 GrdStVG, § 4 RSiedIG
Typ 1	Zuwendung an rechtsfähige Stiftung	Grundstücksverkehrsgenehmigung notwendig. Erteilung nicht unmöglich, aber oft problematisch, weil Nachteile für die Agrarstruktur angenommen werden, da ein "Nichtlandwirt" erwirbt.	Siedlungsunternehmen des Landes hat kein Vorkaufsrecht, da keine Veräußerung des Landes vorliegt, wenn nicht gemischte Schenkung mit überwiegendem Kaufanteil.
Typ 2	Zuwendung an Treuhandstiftung		
Typ 3	Zuwendung an GmbH oder eingetragenen Verein		
Typ 4	Einbringung des Hofes in GmbH und Möglichkeit der Umwandlung in gGmbH / Übertragung der Anteile an gemeinnützigen Träger.	Die Betriebsaufspaltung ist genehmigungsfrei, da keine rechtsgeschäftliche Veräußerung im Sinne von § 2 GrdStVg vorliegt. Übertragung von Gesellschaftsanteilen einer Besitzgesellschaft ist derzeit noch genehmigungsfrei.	Siedlungsunternehmen des Landes hat kein Vorkaufsrecht, da keine genehmigungspflichtige Veräußerung von Land vorliegt.
Typ 5	Einbringung des Hofes in GmbH mit praktisch gebundenem Vermögen und einem "Garanten" als beherrschenden Gesellschafter		
Typ 6	Verkauf an Bürgergenossenschaft	Grundstücksverkehrsgenehmigung notwendig. Erteilung nicht unmöglich, aber oft problematisch, weil Nachteile für die Agrarstruktur angenommen werden, da ein "Nichtlandwirt" erwirbt.	Im Falle der Versagung der Genehmigung hat das Siedlungsunternehmen des Landes ein Vorkaufsrecht.
Typ 7	Erwerb des Hofes durch eine KG mit den Landwirten als Komplementäre und den Geldgebern als Kommanditisten	Grundstücksverkehrsgenehmigung notwendig. Erteilung möglich, weil ein "Landwirt" erwirbt.	Im Falle der Versagung der Genehmigung hat das Siedlungsunternehmen des Landes ein Vorkaufsrecht.
Typ 8	Beteiligung einer Bürgeraktiengesellschaft an dem Hof	Grundstücksverkehrsgenehmigung nicht erforderlich, weil kein Grundstücksverkauf	Kein Vorkaufsrecht.

IX. Steuerfragen

1. Einleitung

Der Übergang eines landwirtschaftlichen Betriebs oder landwirtschaftlicher Betriebsgrundstücke auf einen andern Rechtsträger wirft eine Vielzahl steuerliche Fragen auf:

- Durch die Übertragung kann es zu einer Aufgabe des bisherigen Betriebs und damit zu einem **„Aufgabegewinn“** mit Versteuerung der stillen Reserven bei der Einkommensteuer kommen. Steuerpflichtiger ist der bisherige Eigentümer. Der Einkommensteuer unterliegen die Gewinne des landwirtschaftlichen Betriebs, dazu gehören grundsätzlich auch solche aus Wertsteigerungen insb. der Grundstücke. Solche Wertsteigerungen werden aber nicht laufend besteuert, sondern erst dann, wenn sie tatsächlich, z.B. durch einen Verkauf, realisiert werden, oder aber, wenn der Betrieb endgültig aufgegeben wird. Bis dahin handelt es sich um noch nicht versteuerte „stille Reserven“. Wird ein Betrieb von dem bisherigen Betreiber verpachtet, liegt darin noch keine endgültige Betriebsaufgabe. Auch bei einer Fortführung des Betriebs durch den/die Erben des bisherigen Betreibers kommt es nicht zu einer Betriebsaufgabe. Wurden also z.B. Grundstücke vom Urgroßvater des Betreibers für einige tausend Reichsmark gekauft, können im Laufe der Zeit „stille Reserven“ im Umfang von einigen Millionen Euro entstanden sein.

Damit es bei einer Übertragung nicht zu einer Versteuerung solcher stiller Reserven kommt, muss die Übertragung zu „Buchwerten“ erfolgen. Dafür bedarf es einer ausdrücklichen steuerrechtlichen Ausnahmevorschrift.

- Die Übertragung kann **Grunderwerbsteuerpflichtig** sein.

Erwerbsvorgänge über Grundstücke unterliegen der Grunderwerbsteuer (GrESt), je nach Bundesland in Höhe von 3,5 – 6,5%. Bemessungsgrundlage ist in der Regel die Gegenleistung (Kaufpreis), Grundstücksschenkungen sind demgemäß GrESt-frei. Es gibt aber auch Fälle, bei denen sich die Eigentumsverhältnisse an Grundstücken, z.B. durch Gesellschafterwechsel in einer Eigentümergesellschaft ändern, oder durch gesellschaftsrechtliche Umwandlungsvorgänge. In solchen Fällen ist Bemessungsgrundlage der „Grundbesitzwert“ im Sinne des Bewertungsgesetzes.

- Die Übertragung kann **Erbschaftsteuer** oder **Schenkungsteuer** auslösen.

Werden Betriebe oder Grundstücke geschenkt oder vererbt, fällt Schenkungsteuer bzw. Erbschaftsteuer an. Steuerbegünstigte Körperschaften als Empfänger sind aber von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit.

Die Steuerfragen sind für die oben dargestellten unterschiedlichen Typen gesondert zu untersuchen. Dabei ist zunächst zu unterscheiden, ob der neue Rechtsträger eine steuerbegünstigte Körperschaft im Sinne des Abschnittes „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung (AO) ist, also ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt.

2. Übertragungen auf steuerbegünstigte Körperschaften

Bei steuerbegünstigten Körperschaften sind hinsichtlich der Einnahmen/Ausgaben und des Vermögens vier Sphären zu unterscheiden. Die ideelle Sphäre, die Vermögensverwaltung, die Zweckbetriebe und der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, wobei nicht alle vier Sphären bei jeder Körperschaft vorliegen müssen.

Zu der ideellen Sphäre gehören die Einnahmen aus Spenden und Mitgliedsbeiträgen und die damit finanzierten Ausgaben zur Verwirklichung der satzungsgemäßen steuerbegünstigten Zwecke. Beispiel: Ein Naturschutzverein wandelt einen Forst von einer Monokultur zu einer Permakultur und finanziert dies aus Spenden und Beiträgen.

Gem. § 14 AO liegt eine Vermögensverwaltung „in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.“ Das deckt sich weitgehend mit den Einkunftsarten Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Einkommensteuerrechts. Die Vermögensverwaltung ist für die Steuerbegünstigung unschädlich, die Einkünfte aus der Vermögensverwaltung bleiben steuerfrei. Beispiel: Eine steuerbegünstigte Stiftung verpachtet einen landwirtschaftlichen Betrieb an eine Betriebsgemeinschaft.

Der Zweckbetrieb ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke erforderlich ist. Beispiele: Eine Kindertagesstätte oder ein landwirtschaftlicher Betrieb, der von einem Träger der freien Wohlfahrtspflege zur Schaffung von Arbeitsplätzen für Menschen mit Behinderungen unterhalten wird. Auch die Einnahmen aus einem Zweckbetrieb bleiben steuerfrei.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der nicht unmittelbar der Verwirklichung satzungsgemäßer Zwecke dient, ist hingegen steuerpflichtig. Er unterliegt mit seinen Gewinnen der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Im Rechnungswesen muss er gesondert geführt werden, es dürfen kein (nachhaltigen) Verluste entstehen, da diese zwangsläufig aus den anderen Sphären als finanziert anzusehen sind und zum Verlust der Steuerbegünstigung für die Körperschaft insgesamt führen. Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf in „in der Gesamtschau nicht zum Selbstzweck werden und in diesem Sinne neben die Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks der Körperschaft treten“, er muss dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet sein, darf keinesfalls Hauptzweck sein.⁵⁹ Aus diesen Gründen dürfte die dauerhafte Bewirtschaftung eines landwirtschaftlichen Betriebs für eine steuerbegünstigte Körperschaft kaum in Betracht kommen. Typisches Beispiel für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist die Gaststätte eines gemeinnützigen Sportvereins.

⁵⁹ AEAO zu § 56 AO Nr. 1

Für die Übertragungen eines landwirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auf steuerbegünstigte Körperschaften ist zu unterscheiden, ob diese in eine der steuerbegünstigten Sphären oder in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfolgt.

Für die vorstehend genannten Fragen ist es hingegen unerheblich, welche Rechtsform die steuerbegünstigte Körperschaft hat. Die Ausführungen gelten also für Stiftung, Verein, GmbH, Genossenschaft, Aktiengesellschaft gleichermaßen. Ein Unterschied besteht lediglich bei Schenkungen hinsichtlich des Spendenabzugs bei dem Schenker. Zuwendungen in das Grundstockvermögen einer Stiftung, gleich ob es sich um eine treuhänderische oder rechtsfähige Stiftung handelt, sind privilegiert. Zusätzlich zu dem normalen Spendenabzug in Höhe von maximal 20% des Gesamtbetrags der Einkünfte des Spenders, sind solche Zuwendungen bis zu 1.000.000 Euro (bei zusammenveranlagten Ehegatten bis zu 2.000.000 Euro) im Jahr der Zuwendung oder in den neun folgenden Kalenderjahren steuermindernd zu berücksichtigen.

3. Schenkung einzelner Wirtschaftsgüter

a) Einkommensteuer

Die Schenkung eines landwirtschaftlichen Betriebsgrundstücks an eine steuerbegünstigte Körperschaft stellt steuerlich zunächst die Entnahme dieses Grundstücks aus dem landwirtschaftlichen Betrieb durch den Eigentümer dar; die Schenkung erfolgt durch den Eigentümer, nicht durch den „Betrieb“. Eine solche Entnahme würde zu einer Versteuerung der stillen Reserven führen. Für die Schenkung an eine steuerbegünstigte Körperschaft regelt § 6 Abs. (1) Nr. 4 Satz 4 EStG aber eine von diesem Grundsatz abweichende Ausnahme:

„Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme einer nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen, so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden.“

Die Entnahme kann also zu Buchwerten erfolgen, eine Versteuerung stiller Reserven findet dann nicht statt. Als Wirtschaftsgut kommen hier insbesondere Grundstücke aber auch Gebäude und Inventarstücke in Betracht.

Die Übertragung muss unentgeltlich erfolgen, es dürften daher insb. keine Schulden mit übertragen werden, Grundschulden dürften nur mit dinglicher Wirkung übergehen. Da bei einer Übertragung eines ganzen Betriebes immer auch Verbindlichkeiten mit übertragen würden, kann diese Vorschrift daher auch nicht für Betriebsübergänge herangezogen werden.

Die Vorschrift findet auch Anwendung, wenn es durch die Entnahme der Grundstücke zu einer Betriebsaufgabe bei dem Schenker kommt. Das ist der Fall, wenn der zurückbehaltene Anteil so klein ist, dass zweifelhaft wird, ob überhaupt noch ein landwirtschaftlicher Betrieb angenommen werden kann.

Die Einkommensteuerrichtlinie (EStR) regelt dazu in R 16 (2) Satz 7 ausdrücklich:

„Im Rahmen einer Betriebsaufgabe kann auch das Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 und 5 EStG in Anspruch genommen werden.“

Das entspricht auch der Rechtsprechung des BFH.⁶⁰ Die Entscheidung aus 2002 stellt auch klar, dass das Buchwertprivileg auch auf eine von Todes wegen angeordnete Überlassung von Wirtschaftsgüter Anwendung findet.

Eine „Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken“ ist auch gegeben, wenn die Grundstücke der Vermögensverwaltung zugeführt werden und die Überschüsse für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden [Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl., Rn. 8.249 ff]. Gem. EStR 6.12 ist eine solche Verwendung auch gegeben, wenn die Körperschaft das Wirtschaftsgut unmittelbar nach der Übertragung veräußert.

Ergebnis:

Schenkungen einzelner Wirtschaftsgüter aus einem landwirtschaftlichen Betrieb an eine steuerbegünstigte Körperschaft können zu Buchwerten erfolgen und führen nicht zu einer Versteuerung darin enthaltener stiller Reserven. Führt die Schenkung zu einer Betriebsaufgabe, müssen allenfalls in den nicht verschenkten Wirtschaftsgütern noch enthaltene stille Reserven versteuert werden. Das gleiche gilt, wenn die Wirtschaftsgüter einer steuerbegünstigten Körperschaft im Wege eines Vermächtnisses zugewendet werden.

b) Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer

Der Erwerb der Wirtschaftsgüter ist gem. § 13 Abs. 1 Nr. 16. b) ErbStG steuerfrei. Die Vorschrift verlangt lediglich, dass der Empfänger eine steuerbegünstigte Körperschaft ist. Eine Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken, wie z.B. in § 6 Abs. 1 Nr. 4. Satz 4 EStG vorausgesetzt, wird hier nicht gefordert.

So im Ergebnis auch ausdrücklich die ErbSt-Richtlinie 2019, R E 13.8 Abs. 2 Satz 5:

⁶⁰ Urteil v. 05.02.2002 - VIII R 53/99 und Urteil vom 18. Februar 2016, V R 60/13

„Wird einer begünstigten Körperschaft ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zugewendet, bleiben die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung für diese und weitere Zuwendungen an die Körperschaft grundsätzlich erhalten. Führt die gemeinnützige Körperschaft den Betrieb fort, ist Voraussetzung, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb verpflichtet ist, seine Überschüsse an den ideellen Bereich abzugeben und diese Verpflichtung auch tatsächlich erfüllt.“

4. Übertragung landwirtschaftlicher Betriebe im Ganzen

In vielen Fällen wird eine unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter ohne die Übernahme von Schulden und Lasten (z.B. Altenteile) keine Lösung darstellen. Wünschenswert wäre eine Übertragung eines Betriebes im Ganzen mit allen Aktiva und Passiva.

Bis zum Jahr 2016 enthielt das EStG in § 6 Abs. 3 EStG eine Regelung, nach der bei der unentgeltlichen Übertragung eines ganzen Betriebs grundsätzlich die Buchwerte anzusetzen waren, eine Versteuerung stiller Reserven mithin nicht in Betracht kam:

„Wird ein Betrieb, . . . unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben;“

Mit Wirkung ab dem 1.1.2017 wurde die Regelung um einen Halbsatz ergänzt:

„... die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist;“

Wichtigster Anwendungsfall dieser Vorschrift war und ist die (vorweggenommene) Erbfolge (landwirtschaftlicher) Betriebe. Anders als bei der Schenkung einzelner Wirtschaftsgüter findet die Vorschrift auch Anwendung, wenn auch Verbindlichkeiten übernommen werden, wie es bei einer Betriebsübernahme regelmäßig der Fall ist.

Bis zum Jahr 2016 wurden nach dieser Vorschrift auch landwirtschaftliche Betriebe auf steuerbegünstigte Körperschaften zu Buchwerten übertragen. Ob zu Recht und ob dies auch nach Inkrafttreten der der genannten Ergänzung noch möglich ist, ist jedoch sehr zweifelhaft.

Nach der Gesetzesbegründung sollte der Zusatz nur eine „Klarstellung“ sein. Bereits für die Zeiträume vor der Änderung galt nach der Rechtsprechung des BFH, dass von einer Betriebsaufgabe (unter Aufdeckung der stillen Reserven) auszugehen ist, wenn die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist.⁶¹

⁶¹ BFH v 13.12.1983, VIII R 90/81; BFH v 19.02.1998, IV R 38/97; BT-Drucks 18/9956, 7

Die Vorschrift setzt zunächst voraus, dass der Betrieb fortgeführt wird und es nicht bereits durch die Übertragung zwingend zu einer Betriebsaufgabe kommt. Diese Voraussetzung wäre jedenfalls erfüllt, wenn die erwerbende Körperschaft den Betrieb, und sei es nur für kurze Dauer, als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fortführen kann. Von dieser Möglichkeit geht die Finanzverwaltung gem. dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019, „Zweifelsfragen zu § 6 Absatz 3 EStG“ Rn. 4 aus:

„Ist die aufnehmende Körperschaft eine steuerbefreite Stiftung und begründet der übertragene Mitunternehmeranteil einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sind ebenfalls die Buchwerte nach § 6 Absatz 3 EStG anzusetzen.“⁶²

Nun ist es vielleicht eine mögliche, aber sicher nicht wünschenswerte Lösung, den landwirtschaftlichen Betrieb dauerhaft als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu führen. Es stellt sich die Frage, welche Steuerfolgen eine spätere Betriebsaufgabe (insb. durch Übernahme des Betriebes in die Vermögensverwaltung) hätte.

Nach einem Erlass des BMF aus dem Jahr 2002⁶³, auf den in den aktuellen KSt-Hinweisen nach wie vor verwiesen wird⁶⁴, fällt dieser Sachverhalt unter § 13 Abs. 4 und 5 KStG.

„Die Überführung eines Betriebs oder Teilbetriebs in den steuerbefreiten Bereich der Körperschaft ist ein unter § 13 Abs. 5 KStG fallender teilweiser Beginn der Steuerbefreiung. Unter den Voraussetzungen des § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG ist die Überführung der betreffenden Wirtschaftsgüter zum Buchwert möglich. Das gilt auch, wenn z.B. vor der Überführung in den steuerbefreiten Bereich die Aufgabe des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erklärt wird und der Vorgang gleichzeitig eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 EStG darstellt. § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG ist in den Fällen der Betriebsaufgabe ausgeschlossen, soweit Wirtschaftsgüter vor der Überführung in den steuerbefreiten Bereich oder in engem zeitlichen Zusammenhang danach veräußert werden.

Der Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG dienen auch die von einer steuerbefreiten Körperschaft im Rahmen der Vermögensverwaltung genutzten Wirtschaftsgüter.

Mit dem BMF-Erlass hat sich der BFH in einer Entscheidung aus 2011 auseinandergesetzt.⁶⁵ Für den zu entscheidenden Sachverhalt, Verkauf eines KG-Mitunternehmeranteils durch die

⁶² Für eine andere Körperschaft als eine Stiftung und für einen ganzen Betrieb anstelle eines Mitunternehmeranteils würde nichts anderes gelten.

⁶³ 1.2.2002, BStBl I S. 221

⁶⁴ KStH H 13.4, Sonderregelung für bestimmte steuerbegünstigte Körperschaften

⁶⁵ Urteil vom 16. 11. 2011 – I R 31/10

steuerbegünstigte Körperschaft, kam der Erlass zwar nicht zur Anwendung, wurde durch den BFH aber auch nicht in Frage gestellt.

Diese Regelung in dem Erlass führt allerdings zu einem Widerspruch zu der erst im Jahr 2016 ausdrücklich in die Vorschrift aufgenommene Voraussetzung des § 6 Abs. 3 EStG, dass die Versteuerung der stillen Reserven gesichert sein müsse. Bei einer Übertragung von Betrieben an steuerbegünstigte Körperschaften wäre bei Anwendung des oben zitierten Erlasses die Versteuerung gerade nicht gesichert.

Eine weitere Problematik ergibt sich, wenn der Betrieb zum Zeitpunkt der Übertragung verpachtet ist, also nicht mehr von dem Eigentümer selbst bewirtschaftet wird. Gem. § 16 Abs. (3b) EStG stellt der Übergang zur Verpachtung keine Betriebsaufgabe dar und führt nicht zur Aufdeckung stiller Reserven, der Hof bleibt landwirtschaftliches Betriebsvermögen, der Verpächter erzielt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und nicht etwa aus Vermietung und Verpachtung („Verpächterwahlrecht“). Wird ein solcher „ruhender Betrieb“ unentgeltlich an eine steuerbegünstigte Körperschaft übertragen, tritt diese in den Pachtvertrag ein. Das wirft die Frage auf, ob sie den verpachteten Betrieb als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb weiterführen kann.

In einer Entscheidung aus dem Jahr 2011 hat der BFH entschieden, dass ein Mitunternehmeranteil an einer vermögensverwaltenden gewerblich geprägten GmbH & Co. KG keinen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet, sondern der Vermögensverwaltung zuzuordnen sei.⁶⁶ Die maßgebliche Vorschrift zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in § 14 AO greife die Fiktion gewerblicher Einkünfte des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht auf. Zu entscheiden war, ob die Einkünfte aus der Beteiligung bei der steuerbegünstigten Körperschaft steuerpflichtig waren. Das hat der BFH also verneint. Die Finanzverwaltung hat diese Rechtsprechung für den § 6 Abs. 3 nun aufgegriffen. In dem vorbenannten BMF-Schreiben vom 20.11.2019 heißt es dazu dann weiter:

„Anders ist dies im Falle der Gewerblichkeit, die lediglich aufgrund Prägung nach § 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG gegeben ist. Denn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. d. § 14 AO liegt bei der aufnehmenden steuerbefreiten Stiftung nicht vor, wenn die Tätigkeit der gewerblich geprägten Personengesellschaft nicht über eine reine Vermögensverwaltung hinausgeht“⁶⁷

Ebenso wie § 14 AO die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht aufnimmt, könnte man dies auch für § 16 Abs. (3b) EStG entsprechend annehmen. Allein am Maßstab des § 14 AO wäre

⁶⁶ Urteil v. 25.5.2011, I R 60/10

⁶⁷BFH-Urteil vom 25. Mai 2011, I R 60/10, BStBl II S. 858

ein ruhender Betrieb der Vermögensverwaltung zuzuordnen mit der Folge, dass die Übertragung eine Betriebsaufgabe mit Aufdeckung der stillen Reserven bei dem Übertragenden darstellt.

Die unentgeltliche Übertragung eines landwirtschaftlichen Betriebs im Ganzen nach § 6 Abs. 3 EStG ist danach mit dem Risiko behaftet, dass es zu einer Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven bei dem Übertragenden kommt.

Lösungsmöglichkeiten:

a) Übertragung in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der steuerbegünstigten Körperschaft

Wenn der übertragende Landwirt den Betrieb noch selbst bewirtschaftet, es sich also nicht um einen verpachteten (ruhenden) Betrieb handelt, kann der Betrieb im Ganzen zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 EStG an die steuerbegünstigte Körperschaft übertragen werden, die den Betrieb dann für eine gewisse Zeit als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fortführt. Sie muss ihn dazu selbst mit eigenem Personal bewirtschaften und die Gewinne aus dem Betrieb versteuern. Zu einem späteren Zeitpunkt erklärt die Körperschaft die Betriebsaufgabe und verpachtet den landwirtschaftlichen Betrieb. Der Übergang in den steuerfreien Bereich löst dann nach dem oben zitierten Erlass keine Versteuerung der stillen Reserven aus.

b) Aufteilung in Schenkung einzelner Wirtschaftsgüter und Übertragung des Restbetriebs gegen Übernahme von Verbindlichkeiten

Soll der ganze landwirtschaftliche Betrieb auf eine gemeinnützige Körperschaft übertragen werden und dabei Verbindlichkeiten und Lasten übernommen werden, bleibt der Weg, den Vorgang in zwei Schritten zu vollziehen: Schenkung einzelner Wirtschaftsgüter, insb. Grundstücke, ohne die Übernahme von Verbindlichkeiten und Übertragung des restlichen Betriebs gegen Übernahme der Verbindlichkeiten. In diesem Fall werden nur die stillen Reserven des restlichen Betriebs aufgedeckt. Der Verkehrswert, der zunächst nicht übertragenen Betriebsteile, muss dabei mindestens dem Wert der übernommenen Verbindlichkeiten entsprechen.

Erfüllen die zurückbehaltenen Betriebsteile für sich nicht mehr die Anforderungen für einen funktionsfähigen landwirtschaftlichen Betrieb, wozu u.a. mind. 3.000 m² landwirtschaftliche Nutzfläche nötig ist, kommt es durch die Schenkung zwingend zu einer Betriebsaufgabe mit

der Folge, dass die stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter sofort zu versteuern sind. Andernfalls wären die stillen Reserven erst bei der Übertragung des Restbetriebes zu versteuern.

Haben die übernommenen Verbindlichkeiten einen erheblichen Umfang und sollen ggf. von der übernehmenden Körperschaft an den Übertragenden auch noch Versorgungsleistungen erbracht werden, kann die anfallende Einkommensteuer zu einer erheblichen Belastung des Vorhabens führen. Diese Belastung kann kompensiert werden, wenn die empfangende steuerbegünstigte Körperschaft eine (ggf. zu diesem Zweck gegründete) Stiftung ist und die Schenkung der Wirtschaftsgüter in dem ersten Schritt in den Vermögensstock der Stiftung erfolgt. In Höhe der Buchwerte der geschenkten Vermögensgegenstände erhält der Zuwendende eine Zuwendungsbestätigung, die er innerhalb eines Zehnjahreszeitraums bis zu einem Höchstbetrag von 1.000.000,00 € (bei Eheleuten als Schenkende bis 2.000.000 €) als Spende bei seiner Einkommensteuererklärung abziehen kann, sie also mit dem Veräußerungsgewinn verrechnen kann.

Beispiel:

Gegenstand	Buchwert	Verkehrswert	stille Reserve
div. Nutzflächen 80 ha	400.000	2.000.000	1.600.000
Betriebsgebäude	100.000	350.000	250.000
Inventar, Maschinen	20.000	50.000	30.000
Grundstück Hofstelle 5.000 m ²	50.000	100.000	50.000
Summe „Resthof“	170.000	500.000	330.000
Verbindlichkeiten	250.000	250.000	
übernommene Leibrente (Barwert)	250.000	250.000	

Im ersten Schritt werden 80 ha landwirtschaftliche Nutzflächen gem. § 6 Abs. (1) Nr. 4. Satz 4 EStG unentgeltlich übertragen. Dafür erhält der Übertragende eine Zuwendungsbestätigung über € 400.000.

Im zweiten Schritt überträgt er den Resthof gegen Übernahme von Verbindlichkeiten und eine Leibrente im Gesamtwert von € 500.000. Dabei erzielt er einen Veräußerungsgewinn in Höhe von € 330.000. Erfolgte die Übertragung der Grundstücke in den Vermögensstock einer Stiftung, kann er eine Steuerbelastung durch den Spendenabzug vollständig vermeiden.

Auf Seiten der Körperschaft fällt bei dieser Gestaltung Grunderwerbsteuer auf den Preis für Grundstück und Gebäude an, im Beispiel also auf € 450.000.

c) Einbringung in eine nicht steuerbegünstigte GmbH und spätere „Umwandlung“ in eine steuerbegünstigte GmbH

Eine Übertragung eines landwirtschaftlichen Betriebs an eine nicht steuerbegünstigte GmbH ist durch Einbringung oder Umwandlung ohne Aufdeckung der stillen Reserven jederzeit möglich. Der bzw. die Eigentümer wird/werden dann Gesellschafter der GmbH. Bei diesem Vorgang fällt allerdings i.d.R. Grunderwerbsteuer an. Die Rechtsfrage, ob die Ausgliederung des Unternehmens eines Einzelkaufmanns auf eine neu gegründete GmbH nach § 6a GrEStG begünstigt ist, ist derzeit bei dem Bundesfinanzhof anhängig⁶⁸.

Ist der übertragende Eigentümer aber eine Personengesellschaft, z.B. eine Betriebsgemeinschafts- oder Ehegatten-GbR, kann diese durch Eintragung in das Handelsregister zu einer OHG werden, die dann durch formwechselnde Umwandlung in eine GmbH umgewandelt werden kann. Eine solche „identitätswahrende“ Umwandlung nach dem UmwG bleibt Grunderwerbsteuerfrei.

Durch Änderung des Gesellschaftsvertrages kann diese GmbH später in eine steuerbegünstigte GmbH „umgewandelt“ werden. Das ist dann ein eindeutiger Fall des § 13 Abs. 4 und 5 KStG, stille Reserven werden dabei nicht aufgedeckt. Aber auch vor einem solchen Wechsel in die Steuerbegünstigung kann der Inhaber der GmbH-Anteile diese an eine steuerbegünstigte Körperschaft schenken. Dann erhält er dafür auch eine Zuwendungsbestätigung. Für die Schenkung in das Grundstockvermögen einer Stiftung gilt das oben Gesagte.

Die Schenkung sämtlicher GmbH-Anteile ist gem. § 3 Nr. 2 von der Grunderwerbsteuer befreit. Diese fällt also zumindest nicht doppelt an.

Einen Wechsel der GmbH in die Steuerbegünstigung kann dann später die beschenkte Körperschaft/Stiftung durch Änderung der GmbH-Satzung selbst vornehmen.

d) Kombination aus b) und c)

Die beiden vorstehend beschriebenen Wege lassen sich kombinieren: Im Ersten Schritt werden Grundstücke unentgeltlich übertragen, ein „Resthof“, der die Anforderungen für einen landwirtschaftlichen Betrieb erfüllt und dessen Aktiv-Vermögen die Verbindlichkeiten deckt,

⁶⁸ BFH Anhängiges Verfahren, Az.: II R 2/22

wird zurückbehalten. Dieser Resthof wird in eine GmbH eingebracht (s.o., dabei fällt allenfalls auf den Wert der restlichen Grundstücke und Gebäude Grunderwerbsteuer an). Im zweiten Schritt werden die GmbH-Anteile an die steuerbegünstigte Körperschaft geschenkt. Im dritten Schritt wechselt die GmbH durch Satzungsänderung in die Steuerbegünstigung.

5. Fazit

Die steuerrechtlichen Regelungen sind komplex und durch die Änderung des § 6 Abs. 3 EStG und die dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen widersprüchlich.

Ist es bei Übertragung eines landwirtschaftlichen Betriebs nicht erforderlich, dass Verbindlichkeiten und Lasten übernommen werden, ist die Schenkung einzelner Wirtschaftsgüter (oben II. 1.) ein sicherer Weg, bei dem keinerlei Steuern anfallen, der Schenker von Zuwendungsbestätigungen profitiert und keine Grunderwerbsteuer anfällt. Sollen Verbindlichkeiten und Lasten übernommen werden, stellt sich u.E. der zuletzt unter d) genannte Weg als die steuerrechtlich sicherste Gestaltung dar.

Wegen der erheblichen steuerlichen Risiken bedarf es in jedem Einzelfall sorgfältiger Analysen der Verhältnisse, entsprechender Beratung und im Zweifelsfall der Einholung verbindlicher Auskünfte der Finanzverwaltung.

6. Übertragungen an nicht steuerbegünstigte Körperschaften

Wie vorstehend beschrieben, ist die Einbringung eines landwirtschaftlichen Betriebs in eine GmbH, abgesehen von der Grunderwerbsteuerverpflicht, unproblematisch und kann auch vollzogen werden, wenn ein späterer Wechsel in die Steuerbegünstigung nicht beabsichtigt ist.

Die Umwandlung hat einen Wechsel der Besteuerung zur Folge (Körperschaft- und Gewerbesteuer), die sich, je nach Verhältnissen des Einzelfalls vor- oder nachteilig auswirken können. Vorteilhaft vor allem dann, wenn Gewinne entstehen, die nicht ausgeschüttet werden, sondern im Betrieb reinvestiert werden sollen. Im Zuge dessen können auch GmbH-Anteile auf eine steuerbegünstigte Körperschaft übertragen werden.

Steuerliche Fragen ergeben sich insbesondere, wenn es danach zu Gesellschafterwechseln kommt, ohne dass ausscheidende Gesellschafter einem ihrem Kapitalanteil entsprechende Abfindungen oder Kaufpreise erhalten oder eintretende Gesellschafter keine entsprechende Einlage leisten oder Kaufpreis zahlen. Das kann jeweils Schenkungsteuer auslösen. Ein Wechsel von 90% der Gesellschaftsanteile in einem Zeitraum von 10 Jahren löst Grunderwerbsteuer aus.

Die Einbringung bzw. Umwandlung in eine GmbH ermöglicht Gestaltungen, die unter dem Stichwort „Verantwortungseigentum“ oben beschrieben wurden. Z.B. Regelungen, durch die die Eigentümer des Unternehmens zwar Stimm- und Teilhaberechte haben, jedoch nicht am Gewinn teilhaben. Damit kann sichergestellt werden, dass der Betrieb vorrangig der Verwirklichung des Unternehmenszwecks und nicht dem Gewinnstreben der Anteilseigner dient.

Weitgehend ungeklärt ist aber bislang die Frage der Bewertung von Kapitalanteilen bei Gestaltungen im Sinne des Verantwortungseigentums (asset-lock). Hier bleibt die Rechtsentwicklung abzuwarten, insbesondere auch im Hinblick auf die Gesetzesinitiative zur Schaffung einer neuen Rechtsform für eine Gesellschaft mit gebundenem Vermögen.

Auch die Übertragung auf eine nicht steuerbegünstigte Stiftung kann erwogen werden. Erfolgt diese schenkungshalber, sind die Voraussetzungen der Verschonungsregelungen für die Schenkungsteuer gem. § 13a, 13b ErbStG zu prüfen.

7. Übertragung an Personengesellschaften

Übertragungen an Personengesellschaften, die nicht steuerbegünstigt sein können, werden sich durch Einbringungsvorgänge im Rahmen der Gründung einer Personengesellschaft oder durch entgeltliche Übertragungen vollziehen. Hier gelten insoweit keine Besonderheiten.

Eine interessante Gestaltungsmöglichkeit ist im Kontext der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ die Gründung einer Kommanditgesellschaft, bei der eine größere Zahl von Kommanditisten mit ihren Einlagen den Kauf eines Hofes finanzieren und der/die den Hof bewirtschaftenden Landwirte der/die Komplementäre (ohne Kapitaleinlage) sind (oben Typ 7).

So könnte z.B. ein Betrieb teilweise durch Schenkung von einzelnen Grundstücken an einen steuerbegünstigten Träger überragen werden, der „Resthof“ entgeltlich an eine solche KG verkauft werden, die dann die verschenkten Flächen von dem steuerbegünstigten Träger wiederum pachtet.

8. Übersicht Steuerfolgen

Übersicht über die Steuerfolgen von Übertragungsvorgängen, durch die das Grundeigentum auf einen steuerbegünstigten Träger übergehen soll:

Sachverhalt		Aufdeckung stiller Reserven	Grunderwerbsteuer	Erbschaft- oder Schenkungsteuer	Spendenabzug
Schenkung einzelner Wirtschaftsgüter an steuerbegünstigte Körperschaft		nein	nein	nein	ja
Schenkung eines von dem Eigentümer aktiv bewirtschafteten ganzen Betriebs an steuerbegünstigte Körperschaft	in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb	nein	nein	nein	ja
	in die Sphäre der Vermögensverwaltung	ja	nein	nein	ja
Schenkung eines von dem Eigentümer verpachteten (ruhenden) Betriebs an steuerbegünstigte Körperschaft		ja	nein	nein	ja
Einbringung Einzelunternehmen in nicht steuerbegünstigte GmbH (Landwirt wird alleiniger Gesellschafter der GmbH)		nein	ja (beim BFH anhängig, ob § 6b GrEStG anwendbar)	nein	nein
Umwandlung OHG in nicht steuerbegünstigte GmbH (eine GbR wird allein durch Eintragung in das Handelsregister zur OHG).		nein	nein	nein	nein
Schenkung von GmbH-Anteilen an steuerbegünstigte Körperschaft		nein	nein	nein	ja
Übergang GmbH in die Steuerbegünstigung durch Satzungsänderung		nein	nein	nein	nein

X. Weiterverpachtung von Höfen oder Land durch Bodenträger

Zum Konzept der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ gehört es in aller Regel, dass die Bodenträger ihre Höfe nicht selbst bewirtschaften, sondern an Landwirte verpachten, die ihre „Hofidee“ im eingangs geschilderten Sinne teilen und mit ihnen und dem „Hofumkreis“ kooperieren. Den Bewirtschaftern wird dabei meistens eine „eigentümerähnliche Stellung“ im Rahmen von Landnutzungs- oder Pachtverträgen eingeräumt, um die Verantwortung für die Erhaltung

und Entwicklung der Agrarstruktur vor Ort anzusiedeln und nicht auf ggf. räumlich entfernt ansässige Bodenträger zu verlagern.

Die „eigentümerähnliche“ oder für die „Hofidee mitverantwortliche“ Stellung der Pächter wird rechtlich insbesondere durch Aufnahme z.B. folgender Regelungen in den Pachtvertrag sichergestellt:

- Die Gemeinwohlorientierung der „gemeinsamen Hofidee“ wird als Geschäftsgrundlage im Vertrag festgeschrieben und es wird häufig eine Kooperation hinsichtlich der Verfolgung der Gemeinwohlziele vereinbart;
- Eine langfristige mindestens 12- oft aber 18-, 25- oder 30-jährige Pachtdauer, die nach einer Probezeit möglichst das ganze Berufsleben der Landwirte abdeckt, wird vereinbart;
- Es wird ein Pachtzins vereinbart, der unterhalb einer marktüblichen Kapitalrendite auf dem Bodenpreis liegt;
- Dem Pächter werden die Möglichkeiten zur baulichen Entwicklung, Kreditsicherung und Unterstützung bei Bauvorhaben und Eigenleistungen bei der Gebäudeerhaltung eingeräumt.

In den derartigen Pachtverträgen zeigt sich die enge Bindung zwischen Bodenträger und Bewirtschaftern und die gemeinsame Ausrichtung auf eine bestimmte Zielsetzung und die regionale Verantwortung.

Im Einzelnen ist bei der Gestaltung der Pachtverträge u.a. noch folgendes zu bedenken:

1. Begrenzung der Pachtdauer durch § 594 b BGB und Problem der Verpachtung an GbR

Da die Pachtverträge häufig mit Betriebsgemeinschaften sehr langfristig abgeschlossen werden, ist es problematisch, wenn der Pachtvertrag nicht an die Gesellschafter der Betriebsgemeinschaft gebunden ist, sondern sozusagen mit den „jeweiligen“ Gesellschaftern besteht. Es entsteht dann praktisch ein unbegrenzter Pachtvertrag, der erst durch § 594 b BGB auf 30 Jahre begrenzt wird. Das berücksichtigt aus unserer Erfahrung nicht genügend die Veränderungen im Verständnis der gemeinsamen „Hofidee“, welche mit den Wechseln in den Betriebsgemeinschaften einhergehen kann. Es entsteht rechtlich das Problem, wie es bei der Vermietung einer Wohnung an eine ganze Wohngemeinschaft (GbR), anstatt mit einer Mehrheit von namentlich benannten Personen, entsteht. Es sollte beachtet werden, dass bei jedem Personenwechsel Verpächter und Pächter gemeinsam entscheiden.

Mit den damit einhergehenden Fragen hat sich zuletzt der BGH 2022 beschäftigt.⁶⁹ Er hat entschieden, dass im Prinzip kein Anspruch auf Zustimmung zur Auswechslung einzelner Mieter/Pächter besteht. Fehlt es aber an einer ausdrücklichen Regelung, so muss durch Auslegung ermittelt werden, was die Parteien gemeint haben. Zu empfehlen ist also in jedem Fall, dass eine Klarstellung im Pachtvertrag erfolgt, was geschehen soll, wenn ein Gesellschafterwechsel in der Betriebs-GbR ist.

2. Pachthöhe

Der gemeinwohlorientierte, aber nicht gemeinnützig im Sinne der §§ 51 ff AO anerkannte Bodenträger kann im Rahmen seiner Vertragsfreiheit die Höhe des Pachtzinses weitgehend in Absprache mit dem Pächter selbst festsetzen.

Ein gemeinnütziger Bodenträger darf nach § 55 AO die Pächter jedoch nicht durch eine unverhältnismäßig niedrige Pacht begünstigen.

Auf die steuerlich unterschiedlich zu behandelnden Sphären beim gemeinnützigen Bodenträger - der „ideellen Tätigkeit“, der „Vermögensverwaltung“, des „Zweckbetriebes“ und des „wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes“ - wurde bereits in Kapitel IX Ziff. 2 hingewiesen. Die Sphäre der unmittelbaren ideellen Tätigkeit (z.B. eigene Durchführung von Umweltschutz- oder Bildungsmaßnahmen) liegt bei einer Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebes in der Regel nicht vor. Sofern nicht die Eigenbewirtschaftung des Bodenträgers gewollt ist, die im Rahmen der Sphäre eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes möglich wäre, kommt die Sphäre „Vermögensverwaltung“ in Betracht, innerhalb derer die Verpachtung erfolgen kann.

Wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird, handelt es sich gem. § 14 AO um „Vermögensverwaltung“.

Eine Vermögensverwaltung ist wesentlich dadurch gekennzeichnet, dass die Substanz eines Vermögens erhalten bleibt und die Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Früchte dieses Vermögens zu ziehen. Beschränkt sich der Inhaber des Vermögens jedoch nicht auf diese typische fruchtziehende und das Vermögen erhaltende Tätigkeit, sondern erbringt er weitere Leistungen, die über diesen Rahmen hinausgehen, oder ist seine Tätigkeit wesentlich auf Vermögensumschichtung statt auf Vermögenserhaltung gerichtet, wird der Rahmen der Vermögensverwaltung verlassen und ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet. Es liegt insbesondere

⁶⁹ BGH-Urteil vom 27.04.2022 VIII ZR 304/21

dann Vermögensverwaltung vor, wenn lediglich Gegenstände zur Nutzung überlassen werden, ohne dass weitere Leistungen übernommen werden. Die Verpachtung eines landwirtschaftlichen bzw. gewerblichen Betriebs führt daher in der Regel nicht zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.⁷⁰

Gemeinnützigkeitsrechtlich ist die Vermögensverwaltung „unschädlich“, kann die Gemeinnützigkeit aber nicht begründen und darf auch nicht Zweck der Körperschaft sein. Die Vermögensverwaltung dient der Erzielung von Einnahmen zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft wie z.B. Naturschutz, Bildung, Wissenschaft und Forschung usw. Die Bedingungen des Pachtvertrags müssen „angemessen“ sein und es dürfen keine dauerhaften Verluste entstehen. Das bedeutet, dass die Kosten, insbesondere für die Abschreibung und ggf. Fremdkapitalaufwand gedeckt werden müssen. Investiert die Körperschaft im Laufe des Pachtvertrags in Gebäude, ist darauf zu achten, dass diese Investitionen danach auch aus der Pacht wiederum refinanziert werden.

Der BFH hat sich in einem Urteil vom 23.10.1991 mit den angerissenen Fragen beschäftigt und auch zur Frage der Pachthöhe Stellung genommen.⁷¹ Er führt dazu unter Bezug auf § 55 AO aus:

„Bei der Prüfung der Angemessenheit der Pachtzinsen sind u. a. zu berücksichtigen:

- *der Wert des landwirtschaftlichen Betriebs im Zeitpunkt des Abschlusses des Überlassungsvertrags,*
- *die für vergleichbare landwirtschaftliche Betriebe marktüblichen Pachtzinsen bei längerfristiger Verpachtung,*
- *die etwaige Ertragsminderung des Betriebs aufgrund der Verpflichtung der Pächter, den Hof nach der biologisch-dynamischen Wirtschaftsweise als Muster- und Ausbildungsbetrieb zu führen (Nr. 6 des Überlassungsvertrags),*
- *die von den Pächtern zu tragenden Aufwendungen (z. B. für Grundsteuer, Sachversicherungen und Instandhaltung der Gebäude und des Inventars), soweit sie üblicherweise vom Verpächter getragen werden.“*

Der BFH weist in dem Zusammenhang ausdrücklich auf die Problematik gemäß § 55 Abs. 1 Ziff. 1 AO hin, die hinsichtlich der Pachthöhe bei einer Verpachtung an Mitglieder und Vorstände besteht.

3. Kooperationsvereinbarung

In vielen Fällen wird die steuerbegünstigte Körperschaft ihre gemeinnützigen Zwecke auf dem Hof selbst verwirklichen, z.B. Naturschutzzwecke durch Pflege von Biotopen, Durchführung von Bildungsveranstaltungen wie Schülerpraktika oder Forschungsvorhaben. Soweit dabei entgeltliche Leistungen angeboten werden, handelt es sich um einen „Zweckbetrieb“. Dazu kann

⁷⁰ Wallenhorst, „Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und jP des öffentlichen Rechts“, (Wallenhorst) 6. Auflage, München 2009, Kapitel F Rdz. 29 ff

⁷¹ BFH-Urteil vom 23.10.1991 (I R 19/91) http://www.bfh.simons-moll.de/bfh_1992/XX920062.HTM

zwischen den Pächtern und dem gemeinnützigen Verpächter nicht nur ein Pachtvertrag geschlossen, sondern zugleich eine Kooperationsvereinbarung, welche vor dem Hintergrund von § 57 Abs. 1 Satz 2 AO einen Rahmen bilden, innerhalb dessen die Parteien zur gemeinsamen Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke zusammenarbeiten. Die Vereinbarung kann z.B. folgenden Inhalt haben:

§ ... Kooperation bei der Erfüllung gemeinnütziger Aufgaben

(1) Der Verein behält sich vor, auf der Pachtsache weiterhin seine gemeinnützigen Zwecke aus § 2 seiner Satzung zu verfolgen.

(2) Der Pächter wird den Verein bei der Erfüllung seiner gemeinnützigen Aufgaben aktiv unterstützen. Er stellt dem Verein z.B. Räume, Land und Inventar zur Verfügung, soweit dies der ordnungsgemäßen Bewirtschaftung des Betriebes nicht zuwiderläuft. Darüber hinaus werden die Mitglieder der Hofgemeinschaft tatkräftig mithelfen, die gemeinnützigen Zwecke des Vereins auf dem Hof ... zu verwirklichen. Hinsichtlich der Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke gelten die §§ 662, 665 BGB (Weisungsrecht des Vereins) entsprechend. Der Pächter ist insoweit Hilfsperson nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AO.

Pächter und Verein werden die konkreten gemeinsamen Maßnahmen in regelmäßigen Abständen gesondert besprechen und vereinbaren.

(3) Die Gebrauchsüberlassung, Mitnutzung oder aktive Unterstützung erfolgt unentgeltlich, sofern im Einzelfall nicht schriftlich etwas anderes vereinbart ist.

Bei der Vereinbarung von Einzelmaßnahmen zwischen den Pächtern und dem gemeinnützigen Bodenträger ist besonders die Umsatzsteuerfrage zu beachten, da ein Leistungsaustausch zwischen dem gemeinnützigen Bodenträger und der Hilfsperson, d.h. der Betriebsgemeinschaft entsteht. Denkbar ist auch z.B. im Bildungsbereich an die steuerfreie Vergütung von Übungsleitern gemäß § 3 Ziff. 26 EstG oder der bloße Erwerb von Lebensmitteln aus der Landwirtschaft zur Eigenverköstigung durch den gemeinnützigen Träger.

4. Eigentum an Wohn- und Wirtschaftsgebäuden

In Anbacht der langen Pachtzeiten und der unterschiedlichen Aufgaben und Möglichkeiten von Pächtern und Verpächtern in der „Landwirtschaft in Gemeinschaft“ kommt es vor, dass die Parteien anstreben, dass ausschließlich der Grund und Boden im Eigentum des Verpächters stehen soll und möglichst alle Wohn- und Wirtschaftsgebäude zumindest im wirtschaftlichen Eigentum der Bewirtschafter stehen sollen. Dann kann man an folgende Möglichkeiten denken:

a) Die **Begründung wirtschaftlichen Eigentums** der Verpächter mit entsprechenden steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten ist im Falle von Neu- oder Ersatzbauten durch die Pächter durch entsprechende Vereinbarungen bezüglich des Bauens auf fremdem Grund relativ leicht gestaltbar. Allerdings wird ggf. die Mitfinanzierung durch den gemeinnützigen Bodenträger problematisch. Bei Beendigung der Pacht und Übergang des Gebäudes gegen

Erstattung des Restwertes an den (zivilrechtlichen) Bodeneigentümer kann Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Ziff. 1 oder Abs. 2 i. V. m. § 2 Abs. 2 Ziff. 2 GrEStG entstehen.⁷²

b) Die **Zurückbehaltung des wirtschaftlichen Eigentums** bei Stiftungslösungen der Typen 1 – 3 lässt eine Übertragung zu Buchwerten oft nicht zu, da eine Entnahme des wirtschaftlichen Eigentums an den Gebäuden vorgenommen werden muss. Dies gilt zumindest, wenn der Betrieb als ganzer übertragen wird. Bei Aufteilung in Schenkung einzelner Wirtschaftsgüter und Übertragung des Restbetriebs gegen Übernahme von Verbindlichkeiten (siehe Kap. IX Ziff 4 b) kann es möglich sein, das wirtschaftliche Eigentum zurückzuhalten und auf die Pächter zu übertragen. Die genannte Grunderwerbsteuerproblematik ist zu berücksichtigen.

c) Schließlich wäre die (grunderwerbsteuerpflichtige) Übertragung eines **Erbbaurechtes** an der Hofstelle auf die Pächter zu prüfen, um diesen die volle Verantwortung und das Eigentum an den Gebäuden einzuräumen.⁷³

5. Die Frage der eisernen Verpachtung des Inventars

Es kommt immer wieder vor, dass der Bodenträger Eigentümer des Hofinventars wird und dieses „eisern“ gem. § 582a BGB verpachtet. Theoretisch denkbar ist auch die „eiserne Verpachtung“ ganzer Betriebe. Darauf soll aber nicht weiter eingegangen werden.

Bei der »eisernen Verpachtung« bleibt der Bodenträger (zivilrechtlicher) Eigentümer des Inventars. Der Pächter wird wirtschaftlicher Eigentümer der überlassenen Wirtschaftsgüter. Er muss diese bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG nach den allgemeinen Grundsätzen aktivieren und in gleicher Höhe eine Rückgabeverpflichtung passivieren. Es handelt sich, wie bei Pachtverträgen üblich, um eine Nutzungsüberlassung, allerdings mit besonderer Substanzerhaltungspflicht des Berechtigten. Der Pächter übernimmt das Inventar zum Schätzwert mit der Verpflichtung, es bei Beendigung der Pacht zum Schätzwert zurückzugeben (§ 582a Abs. 1 BGB).⁷⁴ Der Pächter hat das Inventar in dem Zustand zu erhalten und in dem Umfang laufend zu ersetzen, der den Regeln einer

⁷² BFH-Beschluss vom 09. September 2010, II B 53/10

⁷³ OLG Jena, 12.12.1995 – 6 W 297/95 zur Frage, ob ein Erbbaurecht nur an einer Hofstelle bestellt werden kann oder gemäß § 1 Abs. 2 ErbbauVO oder auch an in Zusammenhang stehenden landwirtschaftlichen Flächen beziehen kann. Das OLG Jena hat dies bejaht.

⁷⁴ Beim Nießbrauch an Grundstücken, d.h. der „eisernen Verpachtung“ ganzer Betriebe ist auch § 1048 BGB einschlägig.

ordnungsgemäßen Wirtschaft entspricht. Die von ihm angeschafften Stücke werden mit der Einverleibung in das Inventar Eigentum des Verpächters. Man spricht auch von einer Gewährung eines Sachdarlehens. Beim Verpächter tritt an die Stelle der übergebenen Wirtschaftsgüter eine Sachwertforderung, die mit dem gleichen Wert anzusetzen ist wie die übergebenen Wirtschaftsgüter.

Die steuerliche Behandlung ist kompliziert, da die bis 2002 geltenden Erleichterungen für die Landwirtschaft aufgehoben wurden. Die Fragen bei Rückgewähr sollen konfliktanfällig sein. Von daher wird auch die Auffassung vertreten, dass man auf die „eiserne Verpachtung“ verzichten sollte.

Die steuerlichen Grundsätze bei der „eisernen Verpachtung“ richten sich nach einem BMF-Schreiben vom 21.2.2002.⁷⁵ Sie können wie folgt zusammengefasst werden:⁷⁶

a) Zurechnung der Wirtschaftsgüter

Übernommene Wirtschaftsgüter (WG)	Verpächter	Pächter
Anlagevermögen	Verpächter bleibt zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer. Das Vermögen ist ihm zuzurechnen und von ihm unverändert mit den Werten fortzuführen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben. Die Abschreibungen der abnutzbaren WG stehen allein dem Verpächter zu.	Pächter hat die Verpflichtung, das zur Nutzung übernommene bewegliche Anlagevermögen zu erhalten und laufend zu ersetzen. Die vom Pächter ersetzten WG werden Eigentum des Verpächters auch insoweit, als ihre Anschaffung der Herstellung durch den Pächter über diese Verpflichtung hinausgeht.
Umlaufvermögen	Es handelt sich um die Gewährung eines Sachdarlehens. An die Stelle der übergebenen WG tritt eine Sachwertforderung, die mit dem gleichen Wert anzusetzen ist wie die übergebenen WG.	Pächter muss das Vermögen nach Beendigung des Pachtverhältnisses zurückgeben. Der Pächter wird wirtschaftlicher Eigentümer der überlassenen WG. Er muss diese WG bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach den allgemeinen Grundsätzen aktivieren und in gleicher Höhe eine Rückgabeverpflichtung passivieren.

b) Behandlung der Substanzerhaltung

Verpächter	Pächter
Der Anspruch gegen den Pächter auf Substanzerhaltung des eisern verpachteten Inventars ist als sonstige Forderung zu aktivieren (BFH Urteil vom 17.2.1998, VIII R 28/95, BStBl II 1998, 505). Der Anspruch ist zu jedem Bilanzstichtag unter Berücksichtigung der Wiederbeschaffungskosten neu zu bewerten. Er beträgt bei Pachtbeginn 0 € und wird infolge der Abnutzung der verpachteten WG von Jahr zu Jahr um den Wert der Abnutzung – unter Berücksichtigung der veränderten Wiederbeschaffungskosten – erhöht.	In seiner Bilanz muss sich die Verpflichtung auf Rückgabe der Gegenstände gewinnwirksam widerspiegeln. Den Erfüllungsrückstand muss der Pächter erfolgswirksam durch Passivierung einer Rückstellung ausweisen. Der Bilanzposten entwickelt sich korrespondierend mit jenem des Verpächters.

⁷⁵ BStBl I 2002, 262; H 14, Eiserne Verpachtung, EStH

⁷⁶ Quelle: „Smart Steuer“, <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/e/eiserne-verpachtung/>

c) Erhaltungsaufwendungen und Ersatzbeschaffungen

Erhaltungsaufwendungen und Ersatzbeschaffung	
Verpächter	Pächter
	Erhaltungsaufwendungen im ertragsteuerlichen Sinn sind als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.
WG werden Eigentum des Verpächters. Sie sind mit den vom Pächter aufgewendeten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren und abzuschreiben. Der auf die ersetzten WG entfallende Anspruch auf Substanzerhaltung ist aufzulösen.	Ersatz von WG
Die ersetzten WG werden Eigentum des Verpächters. In Höhe der die Substanzerhaltungspflicht übersteigenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist eine Wertausgleichsverpflichtung zu passivieren.	Die Rückstellung ist insoweit ebenfalls aufzulösen.
	Die vom Pächter getätigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehen über die zivilrechtliche Substanzerhaltungspflicht hinaus.
	Der Pächter hat einen Wertausgleichsanspruch als sonstige Forderung zu aktivieren.
Beide Bilanzpositionen sind in den folgenden Wj. unter Berücksichtigung von geänderten Wiederbeschaffungskosten gleichmäßig aufzulösen. Der Auflösungszeitraum ergibt sich aus der Differenz zwischen der Nutzungsdauer des neu angeschafften oder hergestellten WG und der bei Pachtbeginn verbliebenen Restnutzungsdauer des ersetzten WG.	

Literaturverzeichnis

Autor/Herausgeber	Titel	Abrufbar im Internet*
Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft	„Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Bodenmarktpolitik“ vom 16.01.2014 (Bericht BLAG)	https://www.bmel.de/Shared-Docs/Downloads/DE/Landwirtschaft/Flaechennutzung-Bodenmarkt/Bodenmarkt-Abschlussbericht-Bund-Laender-Arbeitsgruppe.html
Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft	Agrarpolitischer Bericht der Bundesregierung 2019 (Agrarpolitischer Bericht 2019)	http://dip21.bundes-tag.de/dip21/btd/19/145/1914500.pdf
Haubner, Niels	„Inwieweit stellen Bodengenossenschaften “Commons“ dar? - Das Fallbeispiel der Kulturland e.G., Seite 12 ff,	https://www.kulturland.de/de/hintergruende-und-studien
Lüttke-Handjery/von Jeinsen	Höferordnung-Kommentar, (HöfeO-Kommentar) 11. Auflage, München 2015,	
Netz, Joachim	Grundstücksverkehrsgesetz, Praxiskommentar, 7. Auflage, Butjadingen 2015, (Netz, GrdstVG)	
Palandt	Kurzkommentar zum BGB, 80.Auflage, München 2021,	
Prütting, Hans Wegen, Gerhard Weinreich, Gerd	BGB Kommentar, 10.Auflage, Köln 2015	
Rüter, Thomas Zaiser, Mathias	„Landwirtschaft ist Gemeingut – Eine politisch-rechtliche Bewertung nach 40 Jahren Praxis“, Herausgeber: GLS Treuhand e.V., Bochum 2013 (Studie „Landwirtschaft ist Gemeingut“)	https://jimdo-storage-global.ssl.fastly.net/file/Od28bdd4-46dc-4a95-9f03-7dc5854f0c76/LiG-Studien.pdf
Professor Dr. Sanders, Anne u.a.	„Die Gesellschaft mit gebundenem Vermögen“	https://www.gesellschaft-mit-gebundenem-vermoegen.de/
Schramm, Lothar Hahn, Thomas	Grundstücksverkehrsrecht, 1. Auflage, Berlin 2014 (Schramm, GrdstVG)	
Siegmond, Klaus Eichhorn, Christoph Schmidt-De Caluwe, Raimund	„Möglichkeiten einer gesetzlichen Steuerung im Hinblick auf den Rechtserwerb von Anteilen an landwirtschaftlichen Gesellschaften sowie zur Verhinderung unerwünschter Konzentrationsprozesse beim landwirtschaftlichen Bodeneigentum“, (BLG Gutachten II) Rechtsgutachten im Auftrag des Bundesverbandes der gemeinnützigen Landgesellschaften (BLG), Berlin 2015 Bezug: BLG, Märkisches Ufer 34, 10179 Berlin	
Professor Dr. Inga Theesfeld, Professor Dr. Raimund Schmidt-De Caluwe	„Neue Organisationsformen des Landeigentums“, Boden in Gemeinschaft, 2022, (Abschlussbericht)	https://www.bmel.de/Shared-Docs/Downloads/DE/Landwirtschaft/Flaechennutzung-Bodenmarkt/Abschlussbericht-Organisationsformen-Landeigentum.html
Prof. Dr. Rolf Wallenhorst	„Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und jP des öffentlichen Rechts“, 6. Auflage, München 2009	

* Zuletzt aufgerufen am 14.09.2022