

zugleichen, sodann die Einlagen – also der Saldo der Kapitalkonten – zurückzuerstatten und die dann verbleibenden Beträge sind wieder auf Grundlage des hierfür vorzusehenden Verteilungsschlüssels auf die Gesellschafter zu verteilen. Auf ihren Wertanteil übernehmen die einzelnen Gesellschafter dann einzelne Wirtschaftsgüter, wobei es sich empfiehlt, ein Reihungsverfahren vorzusehen, falls keine Einigung über die Aufteilung erzielt werden kann.

## V. Sonstiges

### 1. Formfragen

Dass jeder Gesellschaftsvertrag schriftlich abgeschlossen werden sollte, versteht sich von selbst. Es sollte auch am Ende des Vertrages festgehalten werden, dass Änderungen des Vertrages ebenfalls schriftlich abgefasst werden müssen. Die notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrages ist für die juristischen Personen GmbH, AG und eG erforderlich. Bei der Kommanditgesellschaft kann der Gesellschaftsvertrag selbst privatschriftlich abgefasst werden, lediglich die Anmeldung zum Handelsregister muss notariell beglaubigt durch alle Gesellschafter erklärt werden. Die hierfür anfallenden Kosten sind regelmäßig gering, da nur eine Mindestgebühr nach dem Betrag der Haftsumme anfällt, die in das Handelsregister eingetragen werden, für die Kostenberechnung also nicht alle Beiträge und Einlagen in Betracht kommen.

### 2. Schiedsgutachter oder Schiedsrichter

Ob für die Regelung von Streitigkeiten aus dem Vertrag ein Schiedsgericht zuständig sein soll, muss mit den Beteiligten individuell erörtert werden. Für das Schiedsgericht spricht die regelmäßig kürzere Verfahrensdauer sowie die Tatsache, dass die Parteien sachkundige Schiedsrichter selbst benennen können. Für Streitigkeiten unter den Beteiligten einer Agrargesellschaft ist das Landgericht zuständig. Landwirtschaftlicher Sachverstand kann hier also in der Regel nicht vorausgesetzt werden. Man kann bei Vereinbarung eines Schiedsverfahrens die beteiligten Schiedsrichter gezielt auf die anstehende Fragestellung auswählen und ist darin frei, Volljuristen, Steuerberater oder Sachverständige zu benennen. Der Nachteil des Schiedsverfahrens besteht regelmäßig in den sehr viel höheren Kosten. Entscheidet man sich gegen ein Schiedsverfahren, sollte zumindest eine Schiedsgutachterklausel aufgenommen werden. Ein Schiedsgutachter kann insbesondere vorgesehen werden für die Bewertung der Sacheinlagen, soweit sie im Vertrag noch nicht vereinbart ist, die Anpassung der Vorab-Vergütungen an geänderte Verhältnisse sowie alle Bewertungen, die im Zusammenhang mit der Beendigung der Gesellschaft stehen.

## VI. Zusammenfassung

Bei Auseinandersetzungen zwischen den Gesellschaftern einer Agrargesellschaft ist der landwirtschaftliche Berater der Gesellschaft oder ihr Steuerberater oftmals der erste Ansprechpartner. Alle Beteiligten tun gut daran, anstehende Streitfragen möglichst einvernehmlich zu regeln und sich, wenn das Grundverhältnis gestört ist, notfalls friedlich zu trennen. Das erspart nicht die mitunter erheblichen Kosten einer rechtlichen Auseinandersetzung. Zu beachten ist nämlich auch, dass die Beteiligten oftmals in unmittelbarer Nachbarschaft weiterhin wirtschaften. Man sieht sich immer zweimal im Leben – die ehemaligen Gesellschafter

einer Agrargesellschaft aber nicht selten zweimal am Tag! Bei der Auseinandersetzung zwischen Gesellschaftern kommt dem Gesellschaftsvertrag große Bedeutung zu, und zwar gerade auch bei außergerichtlichen Verhandlungen. Durch eine zweckmäßige und vor allem rechtsbeständige Gestaltung lässt sich ein Prozess oftmals vermeiden. In der Praxis sind die sich aus der Landwirtschaft ergebenden Besonderheiten aber oft nicht ausreichend berücksichtigt. Es besteht also ein erheblicher Anpassungsbedarf, nicht zuletzt im Hinblick auf die Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform.

## Gestaltungsmöglichkeiten bei drohendem Verlust der Hofeigenschaft

Rechtsanwältin Christiane Graß, Bonn

### 1. Ausgangssituation

In den Bundesländern, in denen die Höfeordnung von 1976 gilt, fällt ein Hof nur einem Erben, dem so genannten Hoferben, im Wege der Sondererbfolge zu. Die Miterben werden nicht Mit-eigentümer des Hofes; ihr Erbteil am Hof besteht in Abfindungsansprüchen gegen den Hoferben. Diese Abfindungsansprüche sowie etwaige Pflichtteilsansprüche richten sich nicht nach dem Verkehrswert, sondern nach dem regelmäßig niedrigeren Ertragswert des Hofes. Um den wirtschaftlichen Bestand des Hofes zu sichern, kann der Hoferbe in gewissen Grenzen eine Stundung der Abfindungsansprüche erreichen.

### 2. Verlust der Hofeigenschaft

Zwingende Voraussetzung für den Eintritt der Sondererbfolge und der damit verbundenen Vorteile ist das Vorliegen eines Hofes im Sinne der Höfeordnung. Die Hofeigenschaft kann aber nicht nur dann entfallen, wenn der Hofinhaber die Löschung des Hofvermerks beantragt (§ 1 Abs. 4 HöfeO) oder wenn der Wirtschaftswert unter den Betrag von 5000 € sinkt (§ 1 Abs. 3 HöfeO). Inzwischen entspricht es der gefestigten Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, dass die Hofeigenschaft unabhängig vom Hofvermerk oder vom Vorhandensein einer landwirtschaftlichen Besetzung, einer Hofstelle oder eines Wirtschaftswerts von mehr als 10000 € auch dann entfallen kann, wenn keine *wirtschaftliche Betriebsseinheit* mehr vorliegt (BGH vom 13.5.1982, V BLW 20/81; BGHZ 84, S. 78 bis 84; vom 28.4.1995, BLW 73/94, AgrarR 1995, S. 235 bis 237; vom 26.10.1999, BLW 2/99, AgrarR 2000, S. 227 bis 229).

Schwierig gestaltet sich die Beantwortung der Frage, wann eine solche wirtschaftliche Betriebsseinheit nicht mehr gegeben ist. Entscheidend ist die Würdigung der Gesamtumstände. Indizien für die Auflösung der wirtschaftlichen Betriebsseinheit können sein der Wegfall einer geeigneten Hofstelle, der Zustand der Wirtschaftsgebäude, die Wiederherstellbarkeit der Hofstelle aus Erträgen des Hofes, das Fehlen von totem, lebendem oder Feldinventar oder die langfristige Verpachtung der Ländereien. Die typischen Erscheinungsformen des landwirtschaftlichen Strukturwandels wie die Umwidmung ehemals landwirtschaftlich genutzter Gebäude zu gewerblich genutzten Räumen oder der Ausbau von Stallungen zu Mietwohnungen können ebenfalls zum Wegfall der wirtschaftlichen Betriebsseinheit und somit zum Wegfall der Hofeigenschaft führen. Die Gren-

zen sind fließend, wobei die Tendenz der Instanzgerichte dazu geht, dem unaufhaltsamen Strukturwandel durch kritische Hinterfragung der Hofeigenschaft Rechnung zu tragen (OLG Hamm vom 13.12.2005, 10 W 20/03 (108/06); OLG Celle vom 17.1.2005, 7 W 93/04 (L); vom 19.6.2000, 7 W 68/99 (L); vom 17.4.2000, 7 W 2/99 (L); vom 17.2.1999, 7 W(L) 47/98; vom 21.9.1998, 7 W(L) 51/96; vom 29.8.1995, 3 W 52/94).

Der unbemerkte Verlust der Hofeigenschaft ist tückisch. Die Konsequenzen können erheblich sein. Die Hofnachfolge vollzieht sich nicht mehr nach dem Sondererbrecht der Höfeordnung, sondern nach allgemeinen Erbrechtlichen Bestimmungen. Vermögensträger des früheren Hofes wird nicht der designierte Hoferbe, sondern die Erbengemeinschaft, welche die Erbausensersetzung hinsichtlich des früher zum Hof gehörenden Grundbesitzes durch eine Teilungsversteigerung herbeiführen kann, und sei es, um auf diese Weise wirtschaftlichen Druck auf den nachfolgebereiten Miterben oder den von dem Erblasser auserkorenen Hofnachfolger auszuüben.

### 3. Gestaltungsmöglichkeit zur Sicherung der Hofübergabe an den ausgewählten Hofherben

Vermieden werden kann die (unerwünschte) Hofnachfolge der Miterben durch eine lebzeitige Hofübertragung oder durch eine letztwillige Verfügung, welche dem designierten Hofnachfolger die landwirtschaftliche Besitzung per (Voraus-)Vermächtnis oder Teilungsanordnung zuweist. Stellt sich im Rahmen der Erbauseinandersetzung heraus, dass die landwirtschaftliche Besitzung kein Hof im Sinne der Höfeordnung mehr war, kommen dem Hofnachfolger die Vorteile der Ertragsbewertung oder der Stundung der Abfindungsansprüche nicht zugute.

Noch gravierender sind die Probleme, wenn der Hofinhaber keine lebzeitige Hofübergabe vornehmen möchte, etwa weil er sich seinen Einfluss solange wie möglich behalten will, oder weil der Hofinhaber aufgrund eines nicht mehr änderbaren Erbvertrages oder der Bindungswirkung einer wechselbezüglichen Verfügung eine die gewünschte Hofnachfolge sichernde letztwillige Verfügung nicht mehr errichten kann.

In einer solchen Situation kann ein Ausweg darin bestehen, auf das Instrument der Sondererfolge der Personengesellschaften zurückzugreifen, gewissermaßen die höferechtliche durch die gesellschaftsrechtliche Sondererfolge zu ersetzen. Denn die Nachfolge in einen Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft kann so gestaltet werden, dass sich diese außerhalb des erbrechtlichen Vermögensübergangs vollzieht.

Die einfachste Lösung dürfte darin bestehen, dass der Hofinhaber zusammen mit dem designierten Hofnachfolger eine Personengesellschaft gründet, beispielsweise eine GmbH & Co. KG, in welche der Hofinhaber den (vermeintlich) der Höfeordnung unterliegenden landwirtschaftlichen Besitz einbringt. Die Beteiligung des designierten Hofnachfolgers kann auf einen Splitteranteil beschränkt werden, sodass dieser vorerst keine größeren Vermögenswerte oder Befugnisse erhält. Vereinbaren die Gesellschafter nun eine Fortsetzungsklausel, etwa dahingehend, dass die Gesellschaft beim Tod eines Gesellschafters mit den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt wird, vollzieht sich mit dem Ableben des Hofinhabers die Hofnachfolge auf gesellschaftsrechtlicher Ebene. Der Hofnachfolger, der die landwirtschaftliche Besitzung mangels Hofeigenschaft nicht nach den Regeln der Höfeordnung erhalten hätte, wird nun der dominierende Gesellschafter der Personengesellschaft, in deren Gesamthandsvermögen sich der landwirtschaftliche Besitz befin-

det. Es ist sogar anerkannt, dass die Gesellschafter bis zur Grenze der Sittenwidrigkeit festlegen können, dass der grundsätzlich in den Nachlass fallende Auseinandersetzungsanspruch des verstorbenen Gesellschafters ausgeschlossen oder auf ein Minimum beschränkt wird (BGH vom 22.11.1956; II ZR 222/55; BGHZ 22, S. 186, 191; vom 17.7.1977, 2 ZR 91/70; WM 1971, S. 1338; Westermann, Handbuch der Personengesellschaft, § 49 RZ 2443; Baumbach/Hueck, HGB, § 131 RN 62).

Steht fest, dass der designierte Hofnachfolger Miterbe werden wird, kann die gesellschaftsrechtliche Sondererfolge auch durch eine qualifizierte Nachfolgeklausel hergestellt werden. Auf diese Weise erbt ausschließlich der vorgesehene Hoferbe den Gesellschaftsanteil, wobei wiederum gesellschaftsvertraglich geregelt werden kann, dass kein Abfindungsanspruch der übrigen Miterben entsteht.

Die Gründung einer Gesellschaft setzt notwendigerweise das Vorhandensein von mindestens zwei Gesellschaftern aus. Will der Hofinhaber den vorgesehenen Hofnachfolger nicht sofort in die Gesellschaft aufnehmen, steht es ihm frei, eine GmbH & Co. KG zu gründen, in welche er seine landwirtschaftliche Besitzung einbringt. Dabei ist allerdings genauestens darauf zu achten, dass keine gewerblich geprägte Personengesellschaft entsteht mit der Folge, dass der Hofinhaber künftig keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Dieser unerwünschte Effekt kann dadurch vermieden werden, dass im Falle der GmbH & Co. KG auch die Kommanditisten an der Geschäftsführung beteiligt werden.

Der vorgesehene Hofnachfolger kann sowohl an der KG als auch an der Komplementär-GmbH nur mit einem geringen Anteil beteiligt werden. Die Fortsetzungsklausel unter gleichzeitiger Eliminierung des Abfindungsanspruchs der Erben sichert nun den Übergang der landwirtschaftlichen Besitzung auf den gewünschten Nachfolger unter gleichzeitiger Verdrängung der gesetzlichen oder gewillkürten Erben. Dieses Gestaltungsinstrument kann im Einzelfall sogar noch effektiver sein als die Hofnachfolge nach Maßgabe der Höfeordnung, denn diese gewährt den gesetzlichen Erben grundsätzlich unentziehbare Abfindungs- und Nachabfindungsansprüche.

## Die ertragsteuerlichen Folgen aus Güter- und erbrechtlichen Vereinbarungen

Vortrag auf der HLBS Landesverbandstag Nordrhein-Westfalen in Wuppertal am 1.2.2006  
Steuerberater Dipl.-Ing. (FH) Stefan Heins, w.econ LBB Betriebs- und Steuerberatungsgesellschaft KG

### Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung
2. Höferecht und Ertragsteuer
  - 2.1 Ertragsteuerliche Einordnung des Hofes- und des Hofesfreien Vermögens
  - 2.2 Ertragsteuerliche Folgen bei Nichtbeachtung des Höferechts oder Fehlgestaltung
  - 2.3 Beratungsansätze Höferecht / Ertragsteuer, Problemvermeidung