Studie

Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer zur Regulation des landwirtschaftlichen Bodenmarkts

im Zusammenspiel mit weiteren Instrumenten

Rechtstechnische Umsetzbarkeit

Prof. Dr. Antje Tölle
Dr. Wolf-Georg Freiherr von Rechenberg
Dr. Moritz Mühling

Arbeitsgemeinschaft bäuerliche Landwirtschaft e.V.

Vorwort

Die Idee für diese Studie entstand auf einem Landwirtschaftsbetrieb. Zwei Junglandwirte, einer kurz vor einer außerfamiliären Hofübernahme, einer diesbezüglich gerade gescheitert, verstrickten sich tief in eine Diskussion über den landwirtschaftlichen Bodenmarkt. Beide waren bereit, sich für die Hofübernahme in Millionenhöhe zu verschulden. Beide qua Gesetz verpflichtet, in ihre sowieso schon engen Finanzierungspläne auch die Grunderwerbsteuer einzupreisen – zum selben Steuersatz, wie Großgrundbesitzer:innen oder außerlandwirtschaftliche Investor:innen, mit denen sie um Hof und Fläche konkurrierten. „Ließe sich nicht", überlegten sie, „der Gerechtigkeit halber, auch Kauf von Land, der Einkommensteuer gleich, mit einer Progression belegen? Nach dem Prinzip: Wer schon viel hat, zahlt mehr". Die vorliegende Studie folgt dieser Idee und untersucht die, auf der aktuellen Gesetzgebung basierende, Machbarkeit sowie Verfassungskonformität einer progressiven Grunderwerbsteuer zur Regulation des landwirtschaftlichen Bodenmarkts.

Trotz unzähliger Beteuerungen politischer Akteur:innen ist es in der Praxis bislang nicht zu wahrnehmbaren Verbesserungen auf dem zunehmend angespannten Bodenmarkt gekommen, dessen Gestaltung in weiten Teilen den Bundesländern obliegt. Diese tun sich bei der Umsetzung der notwenigen Agrarstrukturgesetze offenkundig schwer. Die Situation für Bäuerinnen und Bauern ist derweil dramatisch: Kontinuierlich steigende Kauf- und Pachtpreise für Acker- und Grünlandflächen sind für viele Betriebe aus der Urproduktion nicht mehr zu finanzieren. Viel zu oft haben Bäuerinnen und Bauern beim Flächenerwerb gegenüber außerlandwirtschaftlichen Investor:innen das Nachsehen.

Mit der Grunderwerbsteuer steht nach den Erkenntnissen dieser Studie ein Instrument zur Verfügung, mit dem, in weiten Teilen, auch der Bund handlungsfähig ist. So kann der im Koalitionsvertrag vereinbarte Freibetrag für selbstgenutztes Wohneigentum auch auf die Landwirtschaft ausgeweitet werden, indem landwirtschaftliche Betriebe mit wenig oder ohne Flächeneigentum sowie Existenzgründer:innen beim Flächenerwerb ebenfalls einen Freibetrag erhalten. Auch ein erhöhter Steuersatz für Akteur:innen mit viel Landeigentum ist grundsätzlich möglich, wenn Bund und Länder zusammenarbeiten. Dieser wäre nicht nur gerecht, sondern könnte, genau wie das im Koalitionsvertrag genannte „Schließen von steuerlichen Schlupflöchern" bei Anteilskäufen, auch dazu beitragen, die Freibetragsregelung gegenzufinanzieren.

Um die drängenden sozialen und ökologischen Herausforderungen der Zukunft zu meistern, braucht es viele und vielfältige landwirtschaftliche Betriebe und eine diverse Agrarstruktur. Die anhaltenden Konzentrationsprozesse auf dem landwirtschaftlichen Bodenmarkt sind vor diesem Hintergrund nicht nur ungerecht, sie stehen auch gesamtgesellschaftlich notwendigen Entwicklungen im Weg. Die Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer kann aus Sicht der Arbeitsgemeinschaft bäuerliche Landwirtschaft (AbL) eine wirkungs- und sinnvolle Ergänzung der bekannten bodenmarktpolitischen Instrumente darstellen. Die neue Bundesregierung sollte deren Ausgestaltung daher zeitnah weiterentwickeln und anschließend eine rasche Umsetzung anstreben.

Elisabeth Fresen

Elisabeth Fresen
Bundesvorsitzende der AbL und Landwirtin mit Rinderhaltung bei Verden an der Aller

Martin Schulz

Martin Schulz
Bundesvorsitzender der AbL und Landwirt mit Ackerbau und Schweinehaltung im Wendland

Die Autor:innen

Prof. Dr. jur. Antje G. I. Tölle ist Professorin für Zivilrecht für die öffentliche Verwaltung an der Hochschule für Wirtschaft und Recht in Berlin. Zuvor war sie Oberregierungsrätin im Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft im Referat 423 „Bodenmarkt". Prof. Dr. jur. Tölle sitzt dem Ausschuss für „Landwirtschaftliches Boden- und Enteignungsrecht" in der Deutschen Gesellschaft für Agrarrecht vor. Sie nahm Stellung im Gesetzgebungsverfahren eines Agrarstrukturgesetzes für Sachsen-Anhalt und veröffentlichte verschiedentlich zum Bodenmarkt.

Dr. Wolf-Georg Freiherr von Rechenberg ist Rechtsanwalt und Steuerberater. Seit 2019 ist er Of Counsel der multidisziplinären Kanzlei BRL in Berlin und seit Sommer 2020 Standortleiter des Berliner Büros. Er berät nationale und internationale Unternehmen im Gesellschafts-, Steuer- und Erbrecht, insbesondere zu Themen wie Corporate Governance, Compliance und Unternehmenstransaktionen. Als Herausgeber und Autor wirkt Dr. von Rechenberg in einer Vielzahl von nationalen sowie internationalen Publikationen in den ihm vertrauten Rechtsgebieten mit.

Dr. Moritz J. Mühling, LL.M. ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater und Partner der Wirtschaftskanzlei BRL. Sein Schwerpunkt liegt in der steuerlichen und gesellschaftsrechtlichen Strukturierung, u. a. mit Fokus auf Immobiliensteuerrecht (insbesondere Grunderwerbsteuerrecht). Neben seiner Beratungstätigkeit ist er seit mehr als zehn Jahren Lehrbeauftragter an der Humboldt-Universität zu Berlin.

Inhalt

Zusammenfassung 1
Summary 2

A Hintergrund 5

B Wie könnte eine zielführende Architektur einer progressiven Grunderwerbsteuer aussehen und welche Progression ist zielführend (ggf. Vergleich zu anderen Ländern)? 6
- I. Kurzskizze der aktuellen Systematik der Grunderwerbsteuer
- II. Einführung in das System von progressiver Grunderwerbsteuer und Freibetragsregelung
- III. Überlegungen zur genaueren Ausgestaltung 7
  - 1. Steuersatz
  - 2. Reduktion der Bemessungsgrundlage durch Freibeträge
  - 3. Steuerschuldnerschaft
- IV. Ländervergleich 10
  - 1. Österreich
  - 2. England

C Rechtliche Umsetzbarkeit von progressivem Grunderwerbsteuersatz und Freibetragsregelung 11
- I. Rechtstechnische Umsetzbarkeit und Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz und den europäischen Grundfreiheiten
- II. Verfassungsrechtliche Leitlinien im Steuerrecht
- III. Wäre die Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer verfassungskonform? 12
  - 1. Sachliche Rechtfertigung aus Erwerbersicht
  - 2. Erdrosselnde Wirkung
  - 3. Vorgaben des AEUV
  - 4. Weitergehende verfassungsrechtliche Erwägungen

D Lässt sich eine Grunderwerbsteuerbefreiung für Existenzgründer und Akteure ohne (landwirtschaftliches) Eigenland rechtlich umsetzen? 16

E Wie können Mitnahmeeffekte und ggf. missbräuchliche Gestaltungen (z.B. in Konzernstrukturen) vermieden werden? 17

F Welche Steuerungsmöglichkeiten hat der Bund und wo sind die Länder in der Verantwortung? Wo liegen die konkreten Zuständigkeiten? 18

G Inwieweit lässt sich eine progressive Grunderwerbsteuer sinnvoll mit weiteren Instrumenten zur Regulation des Bodenmarktes kombinieren? 19
- I. Progressive Grunderwerbsteuer und Grundstückverkehrsrecht
- II. Freibetrag für Akteure mit wenig oder keinem Grundeigentum an landwirtschaftlicher Nutzfläche und Grundstücksverkehrsrecht

H Welche Empfehlungen gibt es für zielführende nächste Schritte durch den Gesetzgeber? 21

Zusammenfassung

Unter dem Begriff der progressiven Grunderwerbsteuer versteht die Studie sowohl einen ansteigenden Steuersatz für Erwerber[1] mit bereits vorhandenem umfangreichem Flächeneigentum als auch Freibetragsregelungen für Erwerber ohne Flächeneigentum.

1 Die maskuline Form steht für alle Geschlechter.

Das Instrument der progressiven Grunderwerbsteuer ist grundsätzlich geeignet, Bodenkonzentration entgegenzuwirken, da sie Erwerber mit bereits umfangreichem Flächeneigentum mit einem höheren Steuersatz konfrontiert. Dies lässt zusätzliche Landerwerbe für sie unattraktiver werden, da die Transaktionskosten steigen. Eine Freibetragsregelung für Erwerber ohne oder mit nur wenig Flächeneigentum kann diese, sowie Junglandwirte und Existenzgründer, finanziell entlasten.

Die Einführung einer Freibetragsregelung kann grundsätzlich rechtstechnisch und verfassungskonform umgesetzt werden. Die Verfassungskonformität eines progressiv ausgestalteten Steuersatzes hängt stark von dessen konkreter Ausgestaltung ab: Neben einer Reihe von Detailfragen zum allgemeinen Gleichheitssatz ist maßgebend zu beachten, dass die Grunderwerbsteuer keine „erdrosselnde“ Wirkung haben darf. Aus rein wirtschaftlicher Sicht liegt eine „erdrosselnde“ Wirkung spätestens dann vor, wenn die zu erwartende Steuer nicht mehr von der Rendite gedeckt werden kann. Im Vergleich zu anderen bodenmarktpolitischen Instrumenten wie z. B. dem Grundstückverkehrsrecht ist ein progressiver Steuersatz gleichwohl das deutlich mildere Mittel, da Landkäufe für Erwerber mit bereits umfangreichem Flächeneigentum nicht ordnungsrechtlich untersagt werden.

Die Gesetzgebungskompetenz bezüglich der Freibetragsregelung liegt beim Bund. Gleiches gilt für die Festlegung des grundsätzlichen Mechanismus der Einführung eines progressiven Steuersatzes. Die Bestimmung des Steuersatzes selbst liegt wiederum in der Kompetenz der Länder. Im Vergleich mit anderen bodenmarktpolitischen Instrumenten hat der Bund gegenüber den Ländern beim Instrument der progressiven Grunderwerbsteuer sehr viel mehr eigenen Gestaltungsspielraum.

Um eine bedarfsgerechte Umsetzung der progressiven Grunderwerbsteuer sicherzustellen, muss die Steuerschuldnerschaft anders als bisher einzig beim Erwerber liegen. Weiterhin muss die Bemessungsgrundlage für die Bestimmung des Steuersatzes eine *post*-Erwerbsbetrachtung des Landbesitzes sein. Zur Vermeidung einer missbräuchlichen Nutzung der Freibetragsregelung durch Konzerne, ist diese um eine Zurechnungsnorm zu ergänzen. Weiterhin muss die Gewährung der Freibetragsregelung an eine selbstständige Nutzung und an eine Haltefrist für landwirtschaftliche Zwecke durch den Erwerber gebunden werden.

Es wird empfohlen, das Instrument der progressiven Grunderwerbsteuer bezüglich seiner Ausgestaltung und Wirkung durch einen Agrarökonomen und Bodenmarktexperten genauer untersuchen zu lassen.

Summary

For the purposes of this study, the term progressive land transfer tax is taken to mean both an increasing tax rate for purchasers already owning extensive land holdings and systems of allowances for purchasers without existing land holdings.

The instrument of a progressive land transfer tax is fundamentally suited to counteracting land concentration, as it confronts those purchasers who already own extensive land holdings with a higher tax rate. This renders additional land acquisitions on their part less attractive, as it increases transaction costs. A system of allowances would grant financial relief to purchasers with a small amount or without existing land holdings as well as to young farmers and start-ups.

The introduction of a system of allowances can in principle be implemented in a legally and constitutionally compliant manner. The constitutionality of a progressive tax rate strongly depends on its actual design: In addition to a number of details concerning the general principle of equality, it is important to note that a land transfer tax must not have a "stifling" effect. From a purely economic perspective, a "stifling" effect takes hold no later than when the expected tax payable can no longer be covered by the return on investment. Compared to other land market policy instruments, such as land transfer law, a progressive tax rate is however a much milder instrument, since land purchases for purchasers with already extensive land holdings would not be prohibited by regulatory law.

The legislative powers regarding the system of allowances lie with the Federal Government. The same is true for the establishment of a basic mechanism for the introduction of a progressive tax rate. The determination of the tax rate itself is a responsibility of the federal states (Länder). Compared to other land market policy instruments, the Federal Government has much greater policy space with regard to a progressive land transfer tax than the Länder.

In order to ensure a needs-based implementation of a progressive land transfer tax, the tax liability must, unlike in the past, lie solely with the purchaser. Furthermore, the basis of assessment for determining the rate of tax applicable must be a post-purchase assessment of the land holding. To avoid misuse of the system of allowances by corporate groups, it must be supplemented by rules for cumulative purchases. Moreover, the granting of tax allowances must be conditional on the land being acquired for the purchaser's own use and retained for agricultural purposes for a specified period.

A more detailed investigation by an agricultural economist and land market expert of the design and effect of a progressive land transfer tax as a market instrument is recommended.

Die Regulation des landwirtschaftlichen Bodenmarkts im Sinne einer breiten Streuung von Grund und Boden sowie des Ausschlusses außerlandwirtschaftlicher Investoren ist in Bund und Ländern weitestgehend unstrittig.[2] Trotzdem sind bislang alle Regulationsversuche gescheitert.[3] Auf dem Bodenmarkt sind Konzentrationsprozesse zu beobachten und[4] – bundesweit betrachtet – eine anhaltende Preissteigerung.[5] Die regulatorische Verantwortung obliegt bislang in weiten Teilen den Ländern, da für eine wirksame Reform die länderspezifischen Grundstückverkehrsgesetze angepasst werden müssten.

Eine weitere Stellschraube beim Landerwerb ist die Grunderwerbsteuer. Ein Reformentwurf des Finanzministeriums aus der vergangenen Legislaturperiode des Deutschen Bundestages trat am 1. Juli 2021 in Kraft. Die Reform senkt die Auslöseschwelle für den Anfall der Grunderwerbsteuer bei der Übertragung von Grundbesitz haltenden Gesellschaften von bisher 95 Prozent auf 90 Prozent ab. Diese Korrektur bewirkt aber voraussichtlich keine weitreichenden Veränderungen in der landwirtschaftlichen Praxis, denn es steht zu befürchten, dass nun Transaktionen unterhalb der 90-Prozent-Schwelle stattfinden.

Effektiver erscheint an dieser Stelle die bisher noch nicht näher analysierte Idee einer progressiv gestalteten Grunderwerbsteuer im landwirtschaftlichen Bereich. Sie wird von folgenden Gedanken geleitet: Käufer, die bereits über umfangreiches Eigentum an landwirtschaftlicher Nutzfläche verfügen, müssen durch dieses Instrument eine höhere Grunderwerbsteuer entrichten als solche mit wenig oder keinem Eigentum. Auf den ersten Blick lässt sich mit der Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer, ggf. sogar bundesweit, ein Instrument schaffen, das den Kauf landwirtschaftlicher Nutzflächen für Akteure mit bereits umfangreichem Flächenbesitz tendenziell unattraktiv machen würde. Wenngleich die Grunderwerbsteuer steuerrechtlich nicht mit der Einkommensteuer zu vergleichen ist, so ist mit der Einkommensteuer bereits seit langem ein fiskalisches Instrument in Umsetzung, welches aus Sicht einer Bäuerin oder eines Bauern der gleichen Logik folgt.

Der Aufbau der Studie folgt den Fragen der Auftraggeber. Dazu wird zunächst in das aktuelle System der Grunderwerbsteuer eingeführt, um dann steuerrechtliche Leitlinien für eine Ausgestaltung unter Berücksichtigung der speziellen Verhältnisse und Interessen auf dem Bodenmarkt zu skizzieren. Dabei wird sowohl eine Freibetragslösung für Akteure mit wenig oder keinem Grundeigentum an landwirtschaftlicher Nutzfläche (wie z.B. Existenzgründer und Junglandwirte) als auch das Modell eines steigenden Steuersatzes, abhängig vom beim Erwerbenden bereits vorhandenen Grundeigentum, untersucht. Hier wird auch der Vergleich zu Besteuerungslösungen in Großbritannien und Österreich gezogen. Im Mittelpunkt steht dabei die rechtstechnische Umsetzung gerade mit Blick auf eine Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz und den europäischen Grundfreiheiten. Letztlich wird ein Freibetrags- oder Steuersatzprogressionsmodell eingeordnet in das aktuelle System des Ordnungsrechts auf dem Bodenmarkt.

2 Siehe Agrarpolitischer Bericht der Bundesregierung 2019, S. 25 in der Fassung des Kabinettbeschlusses vom 23.10.2019.

3 Vgl. Überblick zum letzten Stand bei *Tölle,* RdL 2021, 197. Zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses dieser Studie befindet sich ein Entwurf der niedersächsischen Landesregierung in der Verbändeabstimmung. Soweit aus der Pressemitteilung vom 3.11.2021, https://www.ml.niedersachsen.de/startseite/aktuelles/pressemitteilungen/gesetzentwurf-zum-landwirtschaftlichen-bodenrecht-zur-verbandsbeteiligung-freigegeben-205588.html (zuletzt abgerufen am 4.11.21 um 12:34 Uhr) ersichtlich, wird die Flächenkonzentration von dieser Gesetzesänderung nicht angegangen.

4 *Balmann* et al. Abschlussbericht zum Forschungsvorhaben „Marktmacht in landwirtschaftlichen Bodenmärkten – Bedeutung, Messung, Abgrenzung" im Auftrag des Bundesministeriums für Ernährung und Landwirtschaft, S. 54 ff. exemplarisch für drei Bundesländer, https://www.bmel.de/SharedDocs/Downloads/DE/_Landwirtschaft/Flaechennutzung-Bodenmarkt/Marktmacht-Abschlussbericht.pdf;jsessionid=C7550C589367343A6DD6385930F4C338.live832?__blob=publicationFile&v=2 (zuletzt aufgerufen am 4.11.21 um 12:58 Uhr).

5 Vgl. Kaufwerte für landwirtschaftliche Grundstücke 2020 beim Statistischen Bundesamt, veröffentlicht am 4.11.2021, https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Preise/Baupreise-Immobilienpreisindex/Tabellen/verkaeufe-landwirtschaftlichergrund.html (zuletzt aufgerufen am 4.11.21 um 12:56 Uhr).

B Wie könnte eine zielführende Architektur einer progressiven Grunderwerbsteuer aussehen und welche Progression ist zielführend (ggf. Vergleich zu anderen Ländern)?

I Kurzskizze der aktuellen Systematik der Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer wird auf Grundlage des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) erhoben. Dieses Bundesgesetz legt fest, welche Rechtsgeschäfte der Grunderwerbsteuer unterliegen, welche Bemessungsgrundlage verwendet wird und welche Steuerbefreiungstatbestände gelten. Dagegen legen die Bundesländer den Steuersatz der Grunderwerbsteuer fest.[6]

Nach aktueller Rechtslage wird nicht zwischen landwirtschaftlich oder anders genutzten Grundstücken differenziert.

§ 1 GrEStG listet Erwerbsvorgänge auf, bei denen Grunderwerbsteuer anfällt.[7] Dies ist bspw. der Abschluss eines wirksamen schuldrechtlichen Kaufvertrags über ein Grundstück (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). In diesem Fall ist die Bemessungsgrundlage für die Steuerhöhe die verabredete Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG)[8] – also der Kaufpreis.[9] Wird ein Grundstück nicht als solches erworben (sog. Asset Deal), sondern erfolgt der Erwerbsvorgang im Wege einer Anteilsübertragung an einer grundbesitzenden Gesellschaft (sog. Share Deal) oder auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (z.B. bei Umwandlungen) wird dies durch sog. Ergänzungstatbestände steuerlich erfasst. Hierbei bestimmt sich die Bemessungsgrundlage (§§ 8 und 9 GrEStG) anders als beim Asset Deal nach den Grundbesitzwerten im Sinne des Bewertungsgesetzes (§ 8 Abs. 2 GrEStG). Das Bewertungsgesetz sieht je nach Grundstücksart unterschiedliche Bewertungsverfahren vor.

Hiervon ausgehend, sind bundeslandabhängig, je Steuersätze zwischen 3,5 % und 6,5 % zu entrichten.

Verschiedene Vorgänge, die § 3 und § 4 GrEStG aufzählen, sind von der Grunderwerbsteuer befreit. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Kaufpreis 2.500,00 EUR nicht übersteigt (§ 3 Nr. 1 GrEStG), bei Erbschaften oder auch bei Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (§ 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG). Flankierend wird in bestimmten Fällen, in denen wirtschaftlich kein Eigentümerwechsel stattfindet, die Grunderwerbsteuer nicht erhoben (§§ 5 bis 6a GrEStG).

Wenngleich in der Praxis die Steuerschuld meist in vollem Umfang im Übertragungsgeschäft dem Erwerber zugeordnet wird, sind Steuerschuldner formaljuristisch alle am Erwerbsvorgang beteiligten Personen (§ 13 Nr. 1 GrEStG), also in der Regel Veräußerer und Erwerber des Grundstücks. Anders hingegen werden Share Deals behandelt: Hier ist allein der Erwerber der Anteile der Steuerschuldner (§ 13 Nr. Nr. 5 lit. a) GrEStG).

Zusammengefasst fällt die Grunderwerbsteuer bei gesetzlich definierten Erwerbsvorgängen an. Als Bemessungsgrundlage dienen zurzeit die vereinbarte Gegenleistung bzw. der Grundstückswert nach dem Bewertungsgesetz. Auf die Bemessungsgrundlage entfällt ein länderspezifischer Steuersatz von bis zu 6,5 %, sofern das jeweilige Rechtsgeschäft nicht von der Grunderwerbsteuer befreit ist oder die Grunderwerbsteuer aus anderen Gründen nicht erhoben wird.

II Einführung in das System von progressiver Grunderwerbsteuer und Freibetragsregelung

Die Studie versteht nach Maßgabe der Auftraggeber unter einer progressiven Grunderwerbsteuer die Idee, dass Erwerber, die bereits über umfangreiches

6 Vgl. Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG, zur Übersicht der Landessteuersätze siehe *Viskorf* in: Boruttau-GrEStG, 19. Aufl., 2018, § 11 Rn. 19.

7 *Meßbacher-Hönsch* in: Boruttau-GrEStG, 19. Aufl., 2018, § 1 Rn. 8 ff. und *Drees* in: Behrens/Wachter-GrEStG, 2018, § 1 Rn. 7.

8 Insgesamt zur Bemessungsgrundlage: §§ 8, 9 GrEStG.

9 Vgl. § 9 Abs. 1 Nr. GrEStG; siehe auch *Viskorf* in: Boruttau-GrEStG, 19. Aufl., 2018, § 8 Rn. 21 und 23 ff.

Grundeigentum an landwirtschaftlicher Nutzfläche verfügen, bei weiteren Erwerben eine höhere Grunderwerbsteuer zu entrichten verpflichtet sind, als solche mit wenig oder keinem Grundeigentum an landwirtschaftlicher Nutzfläche. Daneben – und unabhängig von der progressiven Grunderwerbsteuer – soll der Markteintritt für Existenzgründer und Akteure ohne Eigenland durch eine Freibetragsregelung erleichtert werden (nachstehend auch „**Ersterwerb**").

Übertragen auf das eben skizzierte System der Grunderwerbsteuer zeichnet sich folgendes Bild:
Mit dieser Idee bestände die bisherige Liste von der Grunderwerbsteuer erfasster Erwerbsvorgänge (§ 1 GrEStG) fort. Darüber hinaus bliebe grundsätzlich die Bemessungsgrundlage nach den §§ 8, 9 GrEStG bestehen. Erweitert wird die Berechnung der Bemessungsgrundlage um den Abzug eines Freibetrags für bestimmte Fälle des Ersterwerbs landwirtschaftlicher Flächen. Auf die um den Freibetrag geminderte Bemessungsgrundlage, soweit anwendbar, wird dann der Steuersatz angewandt, welcher in Abhängigkeit von dem beim Erwerber bereits vorhandenem Grundeigentum an landwirtschaftlicher Nutzfläche variiert (sog. **„progressiver" Grunderwerbsteuersatz**).

Sowohl beim progressiven Steuersatz als auch bei den Freibeträgen ist zu bedenken, wer Steuerschuldner des Erwerbsvorgangs ist. Nach gegenwärtiger Rechtslage besteht bei dem unmittelbaren Erwerben eines Grundstücks (sog. Asset Deal) grundsätzlich eine Gesamtschuld, die den Veräußerer und den Erwerber gemeinsam trifft. Für landwirtschaftliche Flächen könnte dies um eine abweichende, die Steuerschuldnerschaft betreffende, Regelung ergänzt werden, die den Erwerber als einzigen Steuerschuldner adressiert, da sowohl die Freibetragsregelung als auch der progressive Grunderwerbsteuersatz jeweils aus Erwerbersicht konzipiert sind. Für einen Erwerbsvorgang im Rahmen eines Share Deals sieht das Grunderwerbsteuergesetz ebenso in § 13 Nr. 5 lit. a) GrEStG bereits eine Steuerschuldnerschaft ausschließlich bei den Erwerbern vor.

Neben der rechtlichen Adressierung der Steuerschuldnerschaft zu Lasten des Erwerbers bleibt zu beachten, dass im Rahmen von Grundstückstransaktionen wirtschaftlich die Grunderwerbsteuer bei der Kaufpreisbestimmung einen Einflussfaktor hat. Wirtschaftlich wird die Transaktion als solche, also für den Veräußerer und den Erwerber verteuert, unabhängig davon, wer von den beiden die Steuer schuldet.

III Überlegungen zur genaueren Ausgestaltung

Die weitere Darstellung orientiert sich an den skizzierten Stellschrauben Steuersatz und Freibetrag und nimmt Überlegungen zu künftigen Spezialregelungen für land- und forstwirtschaftliche Flächen mit auf.

Vorangestellt sei, dass die Höhe des Freibetrags und die Ausgestaltung des progressiven Steuersatzes grundsätzlich nicht in einem Zusammenhang stehen. Freilich dürfen der Freibetrag und die Flächenbestimmung zur Steuersatzermittlung nicht so ausgestaltet werden, dass die privilegierende Regelung des Freibetrags vollständig den lenkenden Zweck des ansteigenden Grunderwerbsteuersatzes konterkariert.

1. Steuersatz

Der Anstieg des Steuersatzes beim Erwerb landwirtschaftlicher Flächen könnte in Abhängigkeit davon ausgestaltet werden, in welchem Umfang der Erwerber zum Zeitpunkt des Erwerbs bereits über Eigentum an landwirtschaftlicher Fläche verfügt.

Das erste Merkmal ist der Umfang an bereits vorhandenem landwirtschaftlichem Grundeigentum. Es erscheint sinnvoll, diesen Umfang anhand einer *post*-Erwerbsbetrachtung der Bestimmung des Steuersatzes zugrunde zu legen. Das zweite Merkmal wäre dann der progressiv, linear, gestuft oder exponentiell steigende Steuersatz.

Die Ausgestaltung der Schwelle, ab der ein erhöhter Steuersatz zu entrichten ist, wird differenziert abzuwägen sein. Aufgrund unterschiedlicher Entwicklungen und natürlicher Gegebenheiten schwanken die Betriebsgrößen regional. Neben ihrer absoluten Größe ist die Quote zwischen Pacht und Eigentum unterschiedlich. Bei der Bemessung der Schwelle eines Eigentumsumfangs, der einen erhöhten Steuersatz auslöst, sind auch unterschiedliche agrarpolitische und agrarökonomische Erwägungen zu berücksichtigen. Eigenland kann für Kredite beliehen werden, bindet bei seiner Anschaffung allerdings erhebliche finanzielle Mittel, die für andere Investitionen nicht zur Verfügung stehen. Gleichzeitig sichern eigene Flächen den Betriebsstandort und lassen einen Betrieb unabhängig von befristeten Pachten erscheinen. In eine generelle Abwägung kann auch eingestellt werden, dass ortsansässige, inhabergeführte Unternehmen die Wertschöpfung in der Region belassen, wohingegen in anderen Situationen ein Abfluss und die Schwächung des ländlichen Raumes zu befürchten steht.

Allerdings ist zu bezweifeln, dass alle wünschenswerten Details mit einer steuerrechtlichen Regelung adressiert werden können. Für handhabbare Regelungen bedarf es gewisser grundlegender Entscheidungen, wie die, welcher Umfang an landwirtschaftlichem Grundbesitz eine höhere Steuerlast auslöst. Die Schwellenausgestaltung wird bundeslandeinheitlich festzulegen sein, um eine hinreichende Berücksichtigung der regionalen Eigenlandquoten und Agrarstrukturhistorie zu gewähren.

2. Reduktion der Bemessungsgrundlage durch Freibeträge

Der § 3 GrEStG mit seinen allgemeinen Ausnahmen von der Besteuerung kann ergänzt werden. Dabei ist denkbar, dass der Erwerb eines Grundstücks von der Besteuerung ausgenommen wird, wenn und soweit der Erwerber noch kein Eigentum oder erst in geringem Umfang Eigentum an landwirtschaftlichen Flächen hat.

Eine solche Freibetragsregelung hat den Vorteil, dass sie eine vom Immobiliensektor losgelöste spezielle Agrarregelung darstellt, wobei mit Blick auf steuerliche Privilegierungen für Eigenheime (siehe **H**) Synergien zu erwarten sind. Welche Größe einen „geringen Umfang“ (Wesentlichkeitsgrenze) ausmacht, müsste agrarökonomisch, auch unter Berücksichtigung der unterschiedlich flächenintensiven Bewirtschaftungsformen, abgewogen werden.

Agrarpolitisch kann man erwägen, Grunderwerbsteuer erst dann zu erheben, wenn der Erwerber bereits Eigentum im Umfang eines durchschnittlichen (regionalen) landwirtschaftlichen Betriebs besitzt. Mit anderen Worten, der Erwerb von Agrarflächen bis zu einem bestimmten Hektarumfang von der Grunderwerbsteuer freigestellt ist. Dies erscheint als eine wirksame Stellschraube, um die Kosten einer Betriebsnachfolge zu reduzieren. Außerdem fängt es beklagenswerte Nachteile auf, die zurzeit bei der doppelt anfallenden Grunderwerbsteuer bei der Ausübung des Vorkaufsrechtes durch die gemeinnützigen Landgesellschaften anfallen.

Ferner ist die Freibetragsregelung in besonderer Weise geeignet, Existenzgründer, die noch kein oder kein wesentliches Eigentum an Agrarflächen besitzen, zu privilegieren. Dabei versteht diese Studie den Begriff des Existenz-

gründers weit losgelöst von den Einschränkungen der Gemeinsamen Agrarpolitik. Durch die Freibetragsregelung wäre ebenfalls ein sukzessiver Zuerwerb bis zur Wesentlichkeitsgrenze privilegiert.

Gleichzeitig steht zu bedenken, dass Sonderregelungen für die Landwirtschaft erfordern, dass eine landwirtschaftliche Fläche klar bestimmbar ist. In Verträgen über landwirtschaftliche und andere Grundstücke muss der jeweilige Flächenanteil konkret bestimmbar sein. Außerdem bedarf es einer näheren verfassungsrechtlichen Rechtfertigung, warum Erwerbsgeschäfte an Grundstücken unterschiedlich behandelt werden (siehe **C III** und **D**).

Man könnte den Freibetrag auf den Fall beschränken, dass natürliche Personen Flächen erwerben. Eine solche Einschränkung würde allerdings ausblenden, dass auch Existenzgründer oftmals Personengesellschaften oder juristische Personen aus außersteuerlichen Anlässen gründen (z.B. zur Begrenzung einer etwaigen persönlichen Haftung oder um ausreichend „Eigenkapital" für einen Kredit bei einer Bank nachweisen zu können), die dann nicht von der Grunderwerbsteuer befreit werden würden.

Um allerdings eine mögliche Umgehung der Privilegierungsvorschrift auszuschließen, muss in der Freibetragsregelung von Grundstücken eine Zurechnungsnorm von Grundstücken vorgesehen werden. Sonst ist es möglich, dass innerhalb eines Konzerns ein Unternehmen gegründet wird, dass de facto noch nicht Eigentümer von Grundstücken ist, aber rechtlich Beteiligungsrechte bestehen, die es als Teil eines Konzerns erschienen lassen.

Letztlich könnte man erwägen, nicht nur den unmittelbaren Grundstückserwerb von der Grunderwerbsteuer zu befreien, sondern auch Anteilserwerbe (sog. Share Deal) an Unternehmen einzubeziehen. Dies erscheint jedenfalls möglich, wenn das erworbene Unternehmen Eigentum unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze besitzt. Allerdings scheint dies schwerlich mit einer weiteren Einschränkung, die rechtstechnisch vorzusehen ist, vereinbar.

Es ist erforderlich, den Freibetrag in einer *post*-Betrachtung des Erwerbs nur Akteuren mit wenig oder keinem Grundeigentum an landwirtschaftlicher Nutzfläche zu gewähren, wenn diese das erworbene Grundstück (ausschließlich) selbst für landwirtschaftliche Zwecke nutzen und diese Nutzung für eine bestimmte Haltefrist (z.B. fünf Jahre ab dem Erwerbszeitpunkt) aufrechterhalten. Diese Einschränkung stellt sicher, dass nur landwirtschaftliche Erwerbe privilegiert werden. Im Gegensatz dazu, wäre es eine nicht intendierte Folge, wenn außerlandwirtschaftliche Personen in den Genuss des Freibetrags kommen und so im Vergleich zur aktuellen Rechtslage diesen Erwerb noch verbilligt umsetzen können. Eine Übersetzung dieser Anforderung an ausschließlich selbständige Nutzung für landwirtschaftliche Zwecke samt einer Haltefrist lässt sich allerdings schwerlich auf den Anteilserwerb an einem Unternehmen übertragen. Um eine effektive ausschließlich innerlandwirtschaftliche Privilegierung sicherzustellen, sollten Anteilserwerbe vom Freibetrag ausgenommen werden.

3. Steuerschuldnerschaft

Die Steuerschuldnerschaft müsste vom Regelkonzept abweichend ausgestaltet werden, so dass für Erwerbsvorgänge, bei denen der progressive Grunderwerbsteuersatz und die Freibetragsregelung Anwendung finden sollen, ausschließlich der Erwerber die Grunderwerbsteuer schuldet. Für die weitere Betrachtung sollte zur Vereinfachung die Steuerschuldnerschaft generell, also auch bei nicht-landwirtschaftlichen Sachverhalten, allein vom Erwerber zu tragen sein, um eine Diskussion über etwaige Differenzierungen aus Veräußerersicht abzukürzen.

IV Ländervergleich

Nach unserer Recherche gibt es im Hinblick auf progressive Grunderwerbsteuersätze und Freibetragsregelungen jeweils mit Bezugnahme auf landwirtschaftliche Flächen keine vergleichbaren Ansätze in anderen Ländern.

Allenfalls vergleichbar sind Ansätze in Österreich und England, in denen die Bemessungsgrundlage in bestimmten Fällen modifiziert wird.

1. Österreich

Das österreichische Grunderwerbsteuerrecht kennt einen sogenannten „Stufentarif". Dieser kommt zur Anwendung, wenn ein unentgeltlicher Erwerb vorliegt. Grundsätzlich knüpft das österreichische Grunderwerbsteuerrecht (so wie das GrEStG) an Erwerbsvorgänge an (§ 1 GrEStG 1987 (AUT)) und zieht als Bemessungsgrundlage die Gegenleistung heran (§§ 4, 5 GrEStG 1987 (AUT)). Fehlt es an dieser Gegenleistung sieht § 7 Abs. 1 Nr. 2 a) GrEStG 1987 (AUT) trotzdem einen gestaffelten Steuersatz vor. Als Bemessungsgrundlage wird dann auf den Grundstückswert abgestellt. Dieser Befund zeigt, dass die benachbarte Alpenrepublik eine Staffelung des Steuersatzes kennt, aber Bezugspunkt ist dabei nicht das vorhandene Eigentum des Erwerbers.

2. England

Als Modellbeispiel könnte ggf. die Stamp Duty Land Tax aus Großbritannien dienen. In Großbritannien unterliegt der Erwerb durch einen „first buyer" – also Erstkäufer – eines Hauses, das als Hauptwohnsitz genutzt wird, nicht der sog. Stamp Duty Land Tax, soweit der Kaufpreis nicht den Betrag von 300.000,00 £ übersteigt. Ein übersteigender Betrag bis zu 500.000,00 £ wird mit 5 % Stamp Duty Land Tax besteuert. Zum Beispiel beträgt die Stamp Duty Land Tax bei einem Kaufpreis von 450.000,00 £ insgesamt 7.500,00 £. Denn die Steuer für den Kaufpreis bis 300.000,00 £ beträgt – aufgrund der Steuerbefreiung – 0,00 £. Für den restlichen Kaufpreis von 150.000,00 £ wird eine Steuer von 5 % erhoben, also 7.500,00 £. Bei einem Kaufpreis über 500.000,00 £ kann die Ausnahme von der Steuerbefreiung nicht in Anspruch genommen werden. In diesem Fall ist die übliche Stamp Duty Land Tax auf den vollen Kaufpreis zu entrichten.[10] Für die Anwendung dieser Steuerbefreiung muss es sich um einen Erstkäufer handeln. Erstkäufer wird hierfür definiert als ein Käufer, der bislang kein oder keinen wesentlichen Anteil an einer Wohnung oder einen gleichwertigen Anteil an Grundstücken erworben hat. Für diese Betrachtung werden sämtliche Wohnungen und Grundstücke weltweit einbezogen.

10 Zur allgemeinen Systematik der Grunderwerbsteuer siehe *Altmann* in: Mennel/Förster, Länderbericht Großbritannien, 2017, Rn. 348. Zur Steuerbefreiung für Erstkäufer siehe Government Digital Service, abgerufen am 20.07.2021: https://www.gov.uk/government/publications/stamp-duty-land-tax-relief-for-first-time-buyers-guidance-note.

C Rechtliche Umsetzbarkeit von progressivem Grunderwerbsteuersatz und Freibetragsregelung

I Rechtstechnische Umsetzbarkeit und Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz und den europäischen Grundfreiheiten

Bei der rechtlichen Umsetzbarkeit ist zwischen der Umsetzbarkeit im rechtstechnischen Sinne und der Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz und den europäischen Grundfreiheiten zu unterscheiden.

Bei der rechtstechnischen Umsetzbarkeit kommt es darauf an, ob eine gesetzliche Regelung in Betracht kommt, die nach Tatbestand und Rechtsfolge die gewünschte Zwecksetzung erfüllt. Wie unter **B** skizziert, ist eine rechtstechnische Umsetzbarkeit von progressivem Grunderwerbsteuersatz und Freibetragsregelung gegeben.

In Anbetracht des Regelungsmaßstabs des Grundgesetzes muss zusätzlich die Verfassungskonformität gewährleistet sein.

→ Die Zuständigkeiten für die Einführung einer Freibetragsregelung und einer progressiven Grunderwerbsteuer sind nachfolgend unter **F** ausgeführt.

→ Die übrigen Voraussetzungen für die formelle Verfassungsmäßigkeit (Verfahren und Form) werden in diesem Rahmen nicht näher beleuchtet. Es ist davon auszugehen, dass eine etwaige Änderung des GrEStG formell verfassungsgemäß umgesetzt werden würde.

→ Ein progressiver Grunderwerbsteuersatz und/oder eine Freibetragsregelung müssen auch materiell verfassungskonform sein. Für den progressiven Steuersatz wird dies in Abschnitt **C** unter **III** erläutert. Nachdem unter **II** die verfassungsrechtlichen Leitlinien des Steuerrechts dargestellt werden. Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung eines Freibetrages für Existenzgründer und andere Akteure ohne (landwirtschaftliches) Eigentum wird unter **D** dargestellt, **E** behandelt eine gesonderte Fragestellung der Auftraggeber.

II Verfassungsrechtliche Leitlinien im Steuerrecht

Grundsätzlich verfügt der Steuergesetzgeber über einen sehr weiten Entscheidungsspielraum bei der Frage, was er besteuert (Steuergegenstand) und in welcher Höhe er anzuwendende Steuersätze bestimmt.[11] Die Verfassungskonformität der Grunderwerbsteuer, die an den „Grunderwerb" als Steuergegenstand anknüpft, ist durch das Bundesverfassungsgericht seit über zwanzig Jahren geklärt.[12]

Der Steuergesetzgeber kann bei der Ausgestaltung der Steuer gemäß § 3 Abs. 1 AO auch weitere Zwecke verfolgen. Das Steuerrecht ist doppelfunktional, es ist Fiskalrecht und oft auch lenkendes Verwaltungsrecht.[13] So spielen beispielsweise bei der Tabak- und Alkoholsteuer insbesondere gesundheitspolitische Lenkungsziele eine Rolle.[14] Mit Blick auf die landwirtschaftliche Bodenpolitik kann die Steuer auch ein Instrument der Wirtschafts- und Agrarpolitik sein.

Insbesondere der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) dient als Prüfungsmaßstab für Steuernormen und ist bereichsspezifisch zu konkretisieren: Es gelten die Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit.[15] Das Prinzip der Leistungsfähigkeit knüpft an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und auch Nichtleistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen an und findet auch im Grunderwerbsteuerrecht Anwendung.[16] Das Prinzip der Folgerichtigkeit verlangt, dass Steuerpflichtige durch ein Steuergesetz grundsätzlich gleichmäßig belastet werden.[17]

11 BVerfG vom 8.1.1999, 1 BvL 14/98, NJW 1999, 1098.
12 BVerfG vom 8.1.1999, 1 BvL 14/98, NJW 1999, 1098.
13 *Weber-Grellet,* DStR 2018, 1398.
14 BVerfG vom 1.3.1997, 2 BvR 1599/89, NVwZ 1997, 573.
15 *Jahndorf* StuW 2016 265, 258.
16 Diese Grundsätze gelten auch bei der Grunderwerbsteuer; vgl. BVerfG vom 8.1.1999, 1 BvL14/98, NJW, 1098, 1100; mit weiteren Ausführungen vgl. *Happel* DStR 2021, 1193, 1199.
17 BVerfG vom 7.10.1980, 1 BvL 50/79, BeckRS 1980, 106640.

Eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG liegt vor, soweit eine Gruppe von Normadressaten, also hier steuerpflichtige Erwerber, im Vergleich zu einer anderen Gruppe unterschiedlich behandelt wird, obwohl keine Gründe von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, die eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen.[18]

Neben der Frage, ob der Steuergerechtigkeit durch die Gewährleistung des Gleichheitssatzes hinreichend Rechnung getragen wird, ist als verfassungsrechtlicher Maßstab zu prüfen, ob der Grunderwerbsteuersatz eine etwaige *„erdrosselnde"* Wirkung haben kann,[19] die im Bereich der Grunderwerbsteuer eine Behinderung des Grundstückverkehrs zur Folge hätte.[20] Die Höhe des derzeit in den Bundesländern unterschiedlich festgelegten Steuersatzes (3,5 % bis 6,5 %) dürfte indes unbedenklich sein.[21]

III Wäre die Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer verfassungskonform?

Im Rahmen des Steuerrechts ist im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG zwischen einer Ungleichbehandlung im Außen- und Binnensystem zu unterscheiden. Während das Außensystem die Auswahl des Steuergegenstandes betrifft[22] (hier den Grunderwerb), so betrifft das Binnensystem die Ausgestaltung des Steuersatzes im Grunderwerbsteuergesetz.[23] Eine unterschiedliche Belastung von Steuerpflichtigen aufgrund unterschiedlicher Grunderwerbsteuersätze kann potentiell einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz darstellen.[24]

Bei Erwerb von nicht landwirtschaftlichen Grundstücksflächen unterliegt die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage (§§ 8 und 9 GrEStG) der Grunderwerbsteuer. Eine Staffelung des Steuersatzes ist für nicht landwirtschaftliche Flächen im GrEStG nicht vorgesehen. Im Rahmen einer progressiven Grunderwerbsteuer würde der Erwerb eines landwirtschaftlichen Grundstücks einem progressiven Steuersatz unterliegen, der dadurch maßgebend bestimmt wird, in welchem Umfang dem zivilrechtlichen Erwerber landwirtschaftliche Flächen im Zeitpunkt des Erwerbs (*post*-Erwerbs Betrachtung) zuzurechnen sind.

D.h. es findet eine Differenzierung nach Erwerbern statt.

1. Sachliche Rechtfertigung aus Erwerbersicht

Die Ungleichbehandlung könnte jedoch verfassungsrechtlich gerechtfertigt sein.[25]

a) Legitimer Zweck

Legitime Zwecke sind grundsätzlich alle öffentlichen Interessen.[26] Die grunderwerbsteuerliche Differenzierung von Erwerben von landwirtschaftlichen Flächen mittels Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer dient insbesondere der Regulation des landwirtschaftlichen Bodenmarkts. Es soll eine breite Streuung von Grund und Boden im Berufsstand gewährleistet werden, denn jedes Betriebskonzept benötigt die knappe Ressource Boden. Verfolgt wird außerdem, den Zugang außerlandwirtschaftlicher Investoren zum Bodenmarkt zu beschränken, um die Nachteile überregional aktiver Investoren, die der agrarpolitische Bericht der Bundesregierung beschreibt,[27] zu vermeiden. Letztlich soll eine nachteilige Flächenkonzentration verhindert werden. Dies stellt durchaus einen legitimen Zweck dar. Die steuerliche Regelung entfaltet somit einen Lenkungs- und Förderungszweck.

18 St. Rspr., vgl. BVerfG vom 9.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08.
19 BFH vom 17.6.1998, II B 33/98, BFH/NV 1999, 76; BVerfG vom 1.3.1997, 2 BvR 1599/89, NVwZ 1997, 573.
20 *Pahlke* in: Pahlke-GrEStG, 6. Aufl. 2018, Einl. Rn. 16; FG Hamburg vom 31.8.2012, 3 V 129/12, EFG 2013, 140.
21 *Pahlke* in: Pahlke-GrEStG, 6. Aufl. 2018, Einl. Rn. 16.
22 BVerfG vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04, NVwZ 2008, 1102.
23 BVerfG vom 9.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, DStR 2008, 2460.
24 Vgl. hierzu BFH vom 15.5.2019, II B 55/18, BFH/NV 2019, 927 (NV).
25 Allgemein zum Prüfungsmaßstab BVerfG vom 7.10.1980, 1 BvL 50/79, BVerfGE 55, 72.
26 BVerfG vom 27.2.2008, 1 BvR 370/07, BVerfGE 120, 274.
27 Agrarpolitischer Bericht der Bundesregierung 2019, S. 24 in der Fassung des Kabinettbeschlusses vom 23.10.2019.

b) Geeignetheit

Die gesetzliche Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer ist geeignet, wenn sie die Erreichung des verfolgten Zwecks zumindest fördert.[28] Mit der Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer lässt sich, ggf. sogar bundesweit, ein Instrument schaffen, das den Erwerb landwirtschaftlicher Nutzflächen für Akteure mit bereits umfangreichem Flächenbesitz wirtschaftlich unattraktiv machen würde, weil die Steuerbelastung beim Erwerb weiterer landwirtschaftlicher Flächen entsprechend ansteigen würde und damit die erzielbare Rendite schmälert. Eine solche gesetzliche Maßnahme dürfte dazu führen, dass die Konzentration von landwirtschaftlichem Grund und Boden reduziert wird. Die progressive Grunderwerbsteuer ist demnach zumindest geeignet, um die Erreichung des o.g. Zwecks zu fördern.

28 *Kirchhof* in: Dürig/Herzog/Scholz-GG, Werkstand 95. EL 2021, Art. 3 Abs. 1 Rn. 258.
29 *Kirchhof* in: Dürig/Herzog/Scholz-GG, Werkstand 95. EL 2021, Art. 3 Abs. 1 Rn. 259 f.
30 *Kirchhof* in: Dürig/Herzog/Scholz-GG, Werkstand 95. EL 2021, Art. 3 Abs. 1 Rn. 261 ff.
31 Siehe Agrarpolitischer Bericht der Bundesregierung 2019, S. 24 in der Fassung des Kabinettbeschlusses vom 23.10.2019.

c) Erforderlichkeit

Erforderlichkeit ist gegeben, wenn kein milderes Mittel zur Zweckerreichung ersichtlich gegeben ist oder zumindest mildere Mittel zur Zweckerreichung nicht gleich geeignet sind.[29]

Ein milderes Mittel zum Ausschluss außerlandwirtschaftlicher Investoren im Rahmen der grunderwerbsteuerlichen Regulierung ist im Ergebnis nicht ersichtlich:
Innerhalb des Grunderwerbsteuergesetzes ist keine Stellschraube ersichtlich, mit der das intendierte regulatorische Ziel effektiver erreicht werden könnte (z.B. durch eine Anpassung der Bemessungsgrundlage oder die Einführung eines Freibetrags zur Schaffung von Anreizen).

Außerhalb des Grunderwerbsteuerrechts mag es andere Mittel geben, mit denen eine Beschränkung des Markteintritts außerlandwirtschaftlicher Investoren erreicht werden könnte. Eine solche Regelung könnte z.B. über das Grundstückverkehrsrecht durch ein Verbot des (zusätzlichen) Erwerbs landwirtschaftlichen Grund und Bodens erreicht werden. Im Vergleich zu einem solchen Erwerbsverbot, ist die Einführung einer höheren Besteuerung auf den Erwerb jedenfalls ein milderes Mittel (dazu ausführlich auch unter **E**).

d) Angemessenheit (Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne)

Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung muss die Schwere des Grundrechtseingriffs der Ungleichbehandlung mit dem Nutzen des verfolgten Zweckes abgewogen werden. Die Angemessenheit ist dann gewahrt, wenn der Grundrechtseingriff nicht außer Verhältnis zum verfolgten Zweck steht.[30]

Die Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer für landwirtschaftliche Grundstücksflächen bezweckt – wie bereits mehrfach ausgeführt – die Regulation des landwirtschaftlichen Bodenmarkts im Sinne einer breiten Streuung von Grund und Boden sowie der Beschränkung außerlandwirtschaftlicher Investoren. Die Konzentration von landwirtschaftlichen Flächen in der Hand von außerlandwirtschaftlichen Investoren hat zur Folge, dass Einnahmen von landwirtschaftlichen Betrieben über Pachtzahlungen verstärkt an nichtlandwirtschaftliche Grundstückseigentümer fließen und dadurch den pachtenden Landwirten weniger finanzielle Mittel für Investitionen in artgerechte Tierhaltung, Klimaschutz und Biodiversität verbleiben und darüber hinaus die Wertschöpfung aus dem strukturschwachen ländlichen Raum abfließt.[31]

Die progressive Staffelung der Steuersätze für die Grunderwerbsteuer, gemessen an der im Eigentum stehenden Flächen, müsste in Anbetracht des Gleichheitssatzes mit dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit im Einklang stehen. Nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit soll jeder Steuerpflichtige

individuell nach seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden. Die Beurteilung der Leistungsfähigkeit richtet sich nach den individuellen Einkommens- und Vermögensverhältnissen.[32] Grundsätzlich kann eine positive Korrelation zwischen der im Eigentum eines Steuerpflichtigen stehenden landwirtschaftlichen Fläche und seiner durch seine Vermögensverhältnisse geprägten Leistungsfähigkeit bestehen. Allerdings dürfte eine prinzipielle Verknüpfung zwischen dem Umfang des Eigentums an landwirtschaftlicher Fläche und der nach den Vermögensverhältnissen geprägten Leistungsfähigkeit nicht gezogen werden, da z.B. die Bewirtschaftungsmöglichkeit, die tatsächliche Bewirtschaftung und die Lage des landwirtschaftlichen Grundstücks maßgebenden Einfluss auf die Bewertung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen haben dürften.

Das Folgerichtigkeitsprinzip verlangt, dass Steuerpflichtige durch das Gesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Auf den ersten Blick bestehen Bedenken dagegen, eine deutschlandweite absolute Hektargrenze als Schwellengrenze für einen steigenden Steuersatz zu definieren. Hintergrund ist, dass regional unterschiedliche Bodenqualität, damit verbundene Nutzungsmöglichkeiten und generell unterschiedliche Nutzungen, wie etwa für Sonderkulturen, nach einer Differenzierung (nachfolgend **Differenzierende Faktoren**) verlangen.[33]

2. Erdrosselnde Wirkung

Bei der Bestimmung des Steuersatzes ist als verfassungsrechtlicher Maßstab zu beachten, dass die Grunderwerbsteuer keine *„erdrosselnde“* Wirkung haben darf.[34] Im Bereich der Grunderwerbsteuer müsste also für eine erdrosselnde Wirkung eine Behinderung des Grundstückverkehrs gegeben sein.[35] Dies wäre aus wirtschaftlicher Sicht zumindest dann gegeben, wenn die zu erwartende Steuer nicht mehr von der Rendite bzw. dem Wertzuwachs des Grundstücks gedeckt werden könnte. Eine derartige behindernde Wirkung müsste bei der Bemessung der progressiven Grunderwerbsteuersätze ausgeschlossen werden, womit das Ziel, außerlandwirtschaftliche Investoren vom Erwerb landwirtschaftlicher Flächen abzuhalten, möglicherweise nur teilweise effektiv erreicht werden würde.

3. Vorgaben des AEUV

Bei der Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer sind ferner das Unionsrecht und die sich aus diesem ergebenden Grenzen zu beachten. In diesem Zusammenhang sind vor allem die im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) geregelten Grundfreiheiten zu berücksichtigen.

Als Schranke der Gestaltung der Grunderwerbsteuer kommt – bei Vorliegen grenzüberschreitender Sachverhalte – insbesondere die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 Abs. 1 AEUV in Betracht.

Danach sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen diesen und Drittstaaten verboten. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass Beschränkungen jegliche Maßnahmen sind, *„die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten“*[36] *oder „die geeignet sind, den Erwerb von Beteiligungen an den betreffenden Unternehmen zu verhindern oder zu beschränken oder aber Anleger aus anderen Mitgliedstaaten davon abzuhalten, in das Kapital dieser Unternehmen zu investieren, [...]“.*[37] Geschützt sind auch Investitionen in Grundstücke.[38] Sofern die Einführung einer progressiven

32 BVerfG vom 3.11.1982, 1 BvR 1104/79, BVerfGE 61, 319 und *Gersch* in: Klein-AO, 15. Aufl., 2020, § 3 Rn. 14 ff.
33 Vgl. zur Unterscheidung aus der typisierten Erwartung: BVerfG vom 1.3.1997, 2 BvR 1599/89, NVwZ 1997, 573.
34 BFH vom 17.06.1998, II B 33/98, BFH/NV 1999, 76; BVerfG vom 1.3.1997, 2 BvR 1599/89, NVwZ 1997, 573.
35 *Pahlke* in: Pahlke-GrEStG, 6. Aufl. 2018, Einl. Rn. 16; FG Hamburg vom 31.8.2012, 3 V 129/12, EFG 2013, 140.
36 EuGH vom 24.2.2015, Rs. C-559/13, DStR 2015, 474, Rn. 19.
37 EuGH vom 19. 5. 2009, Rs. C-531/06, EuZW 2009, 415, Rn. 46.
38 *Wojcik* in: Groeben/von der Schwarze, 7. Aufl. 2015, AEUV Art. 63 Rn. 63.

Grunderwerbsteuer nicht unmittelbar oder mittelbar zwischen ausländischen Unionsbürgern und Inländern unterscheidet, fehlt es grundsätzlich an einer Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne des Art. 63 Abs. 1 AEUV.[39] Gerade im europäischen Steuerrecht hat der EuGH in der Vergangenheit einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten angenommen, wenn die gesetzliche Regelung faktisch dazu führt, dass ausländische Investoren typischerweise nachteilig behandelt werden.[40] Vor diesem Hintergrund ist es geboten, bei der Bestimmung der Differenzierenden Faktoren auch die landwirtschaftliche Nutzung im Ausland in den Blick zu nehmen, damit eine gerechte Bemessung des Umfangs an (ausländischem) landwirtschaftlichem Grundbesitz unter Wahrung der Grundfreiheiten gelingen kann.

4. Weitergehende verfassungsrechtliche Erwägungen

Im Übrigen könnte die Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer – je nach ihrer Ausgestaltung – dazu führen, dass außerlandwirtschaftliche Investoren, die im hohen Umfang über landwirtschaftliche Flächen verfügen, in ihrer Berufsausübungsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) beschränkt sein könnten, wenn sich der Hinzuerwerb weiterer Flächen in Anbetracht eines hohen Steuersatzes nicht mehr lohnt und damit die Art und Weise ihrer Berufsausübung betroffen sein könnte.[41]

Da die Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer Einfluss auf die Anzahl der potentiellen Marktteilnehmer (insbesondere Anzahl potentieller Erwerber) nimmt, könnten Veräußerer landwirtschaftlicher Flächen – je nach den Rahmenbedingungen des landwirtschaftlichen Grundstücksmarkts – in die Situation geraten, dass sie ihre Flächen nicht mehr oder nicht zu einem marktgerechten Kaufpreis veräußern können. Je nach Ausgestaltung der progressiven Grunderwerbsteuer im Einzelnen und eingedenk einer ungünstigen Marktlage, könnte diese für Veräußerer landwirtschaftlicher Flächen ggf. reflexiv einen enteignenden Charakter haben.

39 Vgl. ebenso Begutachtung des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestags D 4 – 3000 – 129/18, 2018, S. 9.

40 EuGH vom 9.10.2014, Rs. C-326/12, DStRE 2014, 1318.

41 Der Schutzbereich des Art. 12 GG dürfte im Hinblick auf Landwirte schon nicht eröffnet sein, weil der Erwerb von landwirtschaftlichen Flächen keine berufsspezifische Tätigkeit darstellt; so jedenfalls BVerfG vom 12.1.1967, 1 BvR 169/63, NJW 1967, 619, 620.

D Lässt sich eine Grunderwerbsteuerbefreiung für Existenzgründer und Akteure ohne (landwirtschaftliches) Eigenland rechtlich umsetzen?

Die Einführung einer Freibetragsregelung, die lediglich einen Erwerb von landwirtschaftlichem Grundbesitz begünstigt, könnte eine Ungleichbehandlung von Existenzgründern der Agrarwirtschaft gegenüber Existenzgründern anderer Branchen darstellen und damit einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG begründen.

Jede in Betracht kommende Bevorzugung von Existenzgründern der Agrarwirtschaft gegenüber sonstigen Existenzgründern stellt potentiell eine Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG dar. Diese Ungleichbehandlung dürfte unseres Erachtens allerdings gerechtfertigt sein.

Die Regulation des landwirtschaftlichen Bodenmarkts im Sinne einer breiten Streuung von Grund und Boden sowie der Beschränkung außerlandwirtschaftlicher Investoren stellt einen legitimen Zweck dar. Die Freibetragsregelung schafft eine Erleichterung des Marktzugangs von Existenzgründern. Die Reduktion der Steuerbelastung von Existenzgründern ist auch geeignet, um deren Markteinstieg zu fördern. Durch die Förderung des Marktzugangs von Existenzgründern wird reflexiv der Erwerb von außerlandwirtschaftlichen Investoren eingeschränkt.

Die Freibetragsregelung privilegiert den Ersterwerb und ist daher geeignet, den Markteinstieg zu begründen. Eine mildere gesetzliche Maßnahme – ohne Ungleichbehandlung – mit gleicher Wirkung ist nicht ersichtlich.

Die für Existenzgründer der Agrarwirtschaft entlastende Auswirkung dürfte letztlich auch, gestützt auf Lenkungs- und Fördergründe, im Hinblick auf das Gebot der Folgerichtigkeit, gerechtfertigt sein.[42]

42 Vgl. grundsätzlich zum Folgerichtigkeitsgebot: *Jahndorf* StuW 2016 265, 260.

E Wie können Mitnahmeeffekte und ggf. missbräuchliche Gestaltungen (z.B. in Konzernstrukturen) vermieden werden?

Insbesondere im Fall komplexer Beteiligungsketten auf Erwerberseite stellt sich die Frage, wie eine missbräuchliche Umgehung der progressiven Grunderwerbsbesteuerung bzw. eine Nutzung einer Freibetragsregelung verhindert werden könnte.

Würde man nur auf das zivilrechtliche Grundeigentum der jeweils erwerbenden (natürlichen / juristischen) Person oder Gesellschaft abstellen, könnte durch die Übertragung der vor dem Erwerb gehaltenen landwirtschaftlichen Fläche innerhalb der Beteiligungsstruktur oder durch Neugründung von Gesellschaften ein günstigerer Steuersatz oder die mehrfache Nutzung von Freibeträgen innerhalb eines verbundenen Unternehmens erreicht werden.

Zur exakten Zuordnung eignet sich daher ein Rückgriff auf die bereits in § 1 Abs. 2a ff. GrEStG bestehenden Zurechnungsvorschriften, die entsprechend auf die Zurechnung der landwirtschaftlichen Grundstücksflächen angewandt werden könnten.

Somit würden z. B. bei der Bestimmung des progressiven Steuersatzes dem Erwerber bereits gehaltene (landwirtschaftliche) Grundstücksflächen zugerechnet werden, die zivilrechtlich im Eigentum einer anderen Gesellschaft stehen.

Auch der Freibetrag dürfte unter derselben Maßgabe nur einmal innerhalb einer Beteiligungsstruktur in Anspruch genommen werden können.

Für die praktische Umsetzung der oben skizzierten Zuordnungsvorschrift ist allerdings zu beachten, dass nicht jede (landwirtschaftliche) Fläche eines jeden Gesellschafters oder Aktionärs einer Grundstücksgesellschaft einbezogen werden kann. Maßgebend sollten lediglich Grundstücksflächen einbezogen werden, wenn und soweit ein unmittelbar oder mittelbar beteiligter Gesellschafter des zivilrechtlichen Erwerbers auf diesen maßgebenden Einfluss ausüben kann. Wie ein maßgebender Einfluss zu bestimmen ist, sollte sich nach den gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen im Einzelfall bewerten lassen. Ggf. kann zur Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen auf Personengruppen mit tatsächlich gleichgerichteten Interessen – ähnlich wie bei § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG bzgl. des Untergangs von Verlusten bei Gesellschafterwechseln – abgestellt werden, wobei eine solche Regelung in der praktischen Umsetzung verwaltungstechnische Schwierigkeiten und einen hohen bürokratischen Aufwand zur Folge haben dürfte.

F Welche Steuerungsmöglichkeiten hat der Bund und wo sind die Länder in der Verantwortung? Wo liegen die konkreten Zuständigkeiten?

Gemäß Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG liegt die Gesetzgebungsbefugnis hinsichtlich der Grunderwerbsteuer bei den Ländern, solange und soweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit nicht durch Gesetz Gebrauch gemacht hat und eine bundeseinheitliche Regelung erforderlich ist.

Seit der Grunderwerbsteuerreform von 1983 liegt die Gesetzgebungskompetenz beim Bund.[43] Er kann mit Zustimmung des Bundesrates die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer in einem Bundesgesetz neu definieren.[44] Die Verwaltungs- (Art. 108 Abs. 2 GG) und Ertragskompetenz (Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG) liegen hingegen weiterhin bei den Bundesländern. Nach Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG können sie autonom die Steuersätze bestimmen.[45] Dabei handelt es sich um den systematischen Sonderfall einer positiven Kompetenzzuweisung an die Länder bzw. einen partiellen Rückverweis aus einer an sich einschlägigen Bundeszuständigkeit (vgl. Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG).[46] Ein derartig expliziter Rückverweis hat ausschließliche Wirkung [47] und sperrt endgültig eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes.[48]

Die vorgeschlagene Gesetzesänderung hinsichtlich der Freibetragsregelung für Akteure mit wenig oder keinem Grundeigentum an landwirtschaftlicher Nutzfläche betrifft eine Verkürzung der Bemessungsgrundlage und steht daher in der Gesetzgebungskompetenz des Bundes, bedarf allerdings der Zustimmung des Bundesrates.[49]

Bei der Einführung eines progressiv ausgestalteten Grunderwerbsteuersatzes ist die Bestimmung der Gesetzgebungskompetenz weniger eindeutig: Grundsätzlich fällt die Bestimmung der Höhe des Grunderwerbsteuersatzes in die Zuständigkeit der Länder (Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG; sog. Steuersatzautonomie). Nach dem Wortlaut des Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG heißt es explizit, dass die Bundesländer die *„Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes bei der Grunderwerbsteuer“* haben.

Vor dem Hintergrund, dass der Bund die Gesetzgebungskompetenz innehat, wenn die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht (Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 72 Abs. 2 GG), lässt sich die Gesetzgebungskompetenz hinsichtlich einer progressiven Grunderwerbsteuer beim Bund verorten, zumindest soweit es um den Mechanismus geht, Grunderwerbsteuersätze mit dem Umfang von landwirtschaftlichen Flächen zu verknüpfen. Die Bestimmung des Steuersatzes liegt dann wiederum in der Kompetenz der Länder (Grundsatz der Steuersatzautonomie).

43 *Loose* in: Boruttau-GrEStG, 19. Aufl., 2018, Vorb. Rn. 46 ff.
44 *Seiler* in Dürig/Herzog/Scholz-GG, Werkstand 95. EL 2021, Art. 105 Rn. 178 f.
45 *Seiler* in Dürig/Herzog/Scholz-GG, Werkstand 95. EL 2021, Art. 105 Rn. 178 f.
46 *Seiler* in: Dürig/Herzog/Scholz-GG, Werkstand 95. EL 2021, GG Art. 105 Rn. 168.
48 *Seiler* in: Dürig/Herzog/Scholz-GG, Werkstand 95. EL 2021, Art. 105 Rn. 168.
49 Vgl. *Seiler* in: Dürig/Herzog/Scholz-GG, Werkstand 95. EL 2021, GG Art. 105 Rn. 178.

G Inwieweit lässt sich eine progressive Grunderwerbsteuer sinnvoll mit weiteren Instrumenten zur Regulation des Bodenmarktes kombinieren?

Das Europäische Parlament veröffentlichte eine Entschließung vom 27. April 2017 zum Thema „Aktueller Stand der Konzentration von Agrarland in der EU: Wie kann Landwirten der Zugang zu Land erleichtert werden?“.[50] Hierin erinnert es die Mitgliedsstaaten sowohl an den wirksamen Hebel der Bodenmarktregulierung durch das Steuerrecht[51] als es auch empfiehlt, verschiedene bereits in anderen Ländern erprobte Instrumente der Bodenmarktregulierung zu nutzen.[52] Mit Blick auf den Umfang der Studie wird die progressive Grunderwerbsteuer mit ihrer Zielrichtung, unerwünschten Flächenkonzentrationen entgegenzuwirken, ins Verhältnis mit darauf gerichteten Maßnahmen des Ordnungsrechtes gesetzt. Über den unmittelbaren Wortlaut der Frage hinaus, aber im Kontext der Studie, wird ein Freibetrag für Akteure mit wenig oder keinem Grundeigentum an landwirtschaftlicher Nutzfläche, wie z.B. Existenzgründer, in die Regulation des Bodenmarkts eingeordnet.

I Progressive Grunderwerbsteuer und Grundstückverkehrsrecht

Eine progressive Grunderwerbsteuer, die Erwerber mit einem bereits vorhandenen umfangreichen Flächeneigentum mit einem höheren Steuersatz konfrontiert, lässt zusätzliche Landerwerbe für diese unattraktiver werden, da die Transaktionskosten steigen. Gleichzeitig ist hervorzuheben, dass der Flächenerwerb nicht ausgeschlossen wird. Dies gilt es hervorzuheben, denn bei der Anwendung des Grundstückverkehrsrechts zeichnet sich ein anderes Bild. Ältere Rechtsprechung diskutierte bereits eine betriebs- und volkswirtschaftlich untragbare Flächenanhäufung beim Genehmigungstatbestand einer *„ungesunde[n] Verteilung von Grund und Boden“* i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 1 Grundstückverkehrsgesetz.[53] Die Annahme dieses Falles würde nach geltender Rechtslage dazu führen, dass das gemeinnützige Siedlungsunternehmen gemäß § 4 Abs. 1 Reichssiedlungsgesetz bzw. § 17 Abs. 1 Satz 1 Agrarstrukturverbesserungsgesetz Baden-Württemberg ein Vorkaufsrecht ausüben könnte. Insoweit erscheint der Hebel über eine Steuerlast weniger eingreifend als die Anwendung des Ordnungsrechts. Diese Erwägung würde es wohl rechtfertigen, geringere Flächenbestände als auslösenden Moment für eine progressiv steigende Grunderwerbsteuer auszuwählen, als die Grenzwerte, wann eine *„ungesunde Verteilung von Grund und Boden“* im Grundstückverkehrsrecht vorliegt. Gleichzeitig bietet es sich für das Grundstückverkehrsrecht an, die Zurechnungserwägungen für Flächeneigentum, die unter **E** zur Vermeidung von Mitnahmeeffekten aufgeschlüsselt wurden, zu übernehmen. Soweit im Grundstückverkehrsrecht vorhandener Flächenbesitz zu betrachten ist, bedarf es hier Zurechnungsvorschriften, um wirtschaftliche Verflechtungen zu berücksichtigen. Dies wird einerseits erforderlich, wenn der Umfang von Wirtschaftsflächen für Versagungsgründe herangezogen werden soll und andererseits, wenn in noch neuen zu erlassenden Gesetzen auch Anteilserwerbe[54] kontrolliert werden. Bei der gesetzlichen Kontrolle von Anteilserwerben wird es aus Sicht betroffener Grundrechte und europäischer Grundfreiheiten darauf ankommen, dass eine agrarstrukturell relevante Fläche in der Zielgesellschaft vorhanden ist, und der Erwerber einen relevanten Einfluss auf die Gesellschaft durch die Transaktion erhält.

Letztendlich kann geschlussfolgert werden, dass eine progressive Grunderwerbsteuer zwar den Flächenerwerb für den Erwerber verteuert, aber im Ge-

50 Angenommener Text P8_TA (2017)0197, abrufbar unter https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2017-0197_DE.html (zuletzt besucht am 28.08.2021).
51 So vgl. Nr. 24 in P8_TA (2017)0197.
52 So vgl. Nr. 22 in P8_TA (2017)0197.
53 Dazu OLG Karlsruhe vom 14.4.1969, Wb 9/68, RdL 1969, S. 124; BGH Beschluss vom 9.11.1978, V BLw 19/78, AgrarR 1979, 197 = BeckRS 1978, 31117518 im Anschluss an Schleswig-Holsteinisches Oberlandesgericht in Schleswig vom 18.4.1978. Nicht unerwähnt soll auch bleiben, dass § 4 Abs. 1 Nr. 1 Landpachtverkehrsgesetz eine ungesunde Anhäufung von land- und forstwirtschaftlicher Nutzfläche als „insbesondere“-Tatbestand der ungesunden Verteilung der Bodennutzung führt.
54 Zur Gesetzgebungskompetenz der Länder auf diesem Gebiet, *Tölle,* AuR 2020, 365.

gensatz zu Versagungen im Grundstückverkehrsrecht nicht ausschließt. Hier unter **E** aufgestellte Zurechnungs- und Beteiligungserwägungen sollten für eine einheitliche Rechtsanwendung für das Grundstückverkehrsrecht geprüft werden.

II Freibetrag für Akteure mit wenig oder keinem Grundeigentum an landwirtschaftlicher Nutzfläche und Grundstückverkehrsrecht

Eine steuerliche Privilegierung von Akteuren mit wenig oder keinem Grundeigentum an landwirtschaftlicher Nutzfläche wie z.B. Existenzgründern erleichtert ihnen den Markteintritt, weil für sie der Landerwerb günstiger wird. Eine gleichwirksame Maßnahme ist im Grundstückverkehrsrecht nicht denkbar. Dort werden Existenzgründer insoweit gefördert, als dass sie, bei einem vorliegenden substantiierten Betriebskonzept, einem Landwirt gleichgestellt werden[55] und so ihr Landerwerb genehmigt wird.

Eine steuerliche Entlastung von landwirtschaftlichen Existenzgründern oder Personen mit wenig Landeigentum würde so auch bei Flächenerwerben, vermittelt durch gemeinnützige Landgesellschaften, unterstützt. Bereits heute verfügen die gemeinnützigen Landgesellschaften historisch gewachsen über Bodenfonds, revolvierende Flächenpools und Flächenbestände als Zweckvermögen, die veräußert oder verpachtet werden. § 17 Abs. 1 S. 2 Agrarstrukturverbesserungsgesetz Baden-Württemberg sieht vor, dass das Vorkaufsrecht des Siedlungsunternehmens auch ohne im Zeitpunkt der Ausübung vorhandenen erwerbsbereiten Landwirt ausgeübt werden kann. Ein solches „erweitertes" Vorkaufsrecht sah zuletzt auch § 14 Abs. 2 des Entwurfs für ein Agrarstrukturgesetz Sachsen-Anhalt (2020) vor. Solche Regelungen bewirken, dass mehr Grundstücke für Maßnahmen zur Verbesserung der Agrarstruktur zur Verfügung stehen und so auch für Existenzgründungen verwendet werden können. Wären diese ersten Hektare im Betriebsvermögen nicht mit der Zahlung der Grunderwerbsteuer belastet, würde dies auch die sonst beklagenswerte, doppelt anfallende Grunderwerbsteuer bei der Ausübung des Vorkaufsrechts durch das Siedlungsunternehmen kompensieren.

Summarisch zeigt sich, dass ein Freibetrag bei der Grunderwerbsteuer für landwirtschaftliche Akteure mit wenig oder keinem Grundeigentum und damit insbesondere für Existenzgründer ein wertvoller ergänzender Baustein für das Bodenrecht sein kann. Dabei würde es auch das Ziel der Bundesregierung der 18. Wahlperiode des Deutschen Bundestages zur *„Ackerland in Bauernhand"* Initiative, die den Zugang von jungen Generationen zum Ackerland verbessern will,[56] unterstützen.

55 Zu den Anforderungen ausführlich, *Netz,* Grundstückverkehrsgesetz, 8. Aufl., Rn. 2291 ff.; 2557 ff.

56 Siehe Punkt 7 der Initiative, abrufbar über die Internetseite des BMEL, https://www.bmel.de/ (zuletzt besucht am 4.11.21 um 13:45 Uhr).

H Welche Empfehlungen gibt es für zielführende nächste Schritte durch den Gesetzgeber?

Die Studie stellt den rechtstechnischen Korridor möglicher gesetzlicher Regelungen vor. Gerade der Freibetrag für Akteure mit wenig oder keinem Grundeigentum verspricht für landwirtschaftliche Existenzgründer eine effektive Starthilfe in den Berufsstand zu sein. Politisch wäre zu prüfen, ob dieser Freibetrag z.B. mit Forderungen nach einem Freibetrag für den Erwerb der ersten selbstgenutzten Wohnimmobilie verknüpft werden kann.[57] Daneben erscheint ein höherer Steuersatz beim Bodenerwerb, wenn bereits umfangreiches landwirtschaftliches Flächeneigentum gegeben ist, im Vergleich zu einer ordnungsrechtlichen Versagung als milderes Mittel.

Aus dem Kontext dieser rechtstechnischen Erwägungen ergeben sich verschiedene bereits oben angeschnittene Aspekte, die einer weiteren Aufbereitung bedürfen:

→ die Höhe eines Freibetrags;
→ erforderliche Haltefristen für Grundstücke, die im Rahmen des Freibetrags erworben wurden;
→ nähere (agrarökonomische) Ausgestaltung eines progressiven Steuersatzes;
→ damit im Zusammenhang stehend, die Länge des Betrachtungszeitraums für die zu erwartende Rendite und das Wertwachstum an einem landwirtschaftlichen Grundstück und
→ konkrete Überlegungen, ab welchem Umfang von landwirtschaftlichem Eigentum und nach welchen Differenzierenden Faktoren ein erhöhter Steuersatz gerechtfertigt sein kann.

57 So mit Freibeträgen vorgesehen z.B. im Regierungsprogramm 2021 von CDU/CSU, Rn. 2720 – 2722 und bei der FDP in ihrem Wahlprogramm für die Bundestagswahl, S. 62; BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Bundeswahlprogramm 2021, S. 134 sprechen von einer Senkung für selbstgenutzte Wohnungen; so vereinbart im Koalitionsvertrag von SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP, S. 92.

Impressum

Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer zur Regulation des landwirtschaftlichen Bodenmarkts im Zusammenspiel mit weiteren Instrumenten
Rechtstechnische Umsetzbarkeit 2022

DOI	10.53182/prog.grest_at_brl_abl1
ISBN	978-3-930413-71-3

Zitiervorschlag – Tölle/von Rechenberg/Mühling: Studie zur Einführung einer progressiven Grunderwerbsteuer zur Regulation des landwirtschaftlichen Bodenmarkts im Zusammenspiel mit weiteren Instrumenten - Rechtstechnische Umsetzbarkeit, 2022

Kontakt zu den Autor:innen

Prof. Dr. Antje G. I. Tölle
Hochschule für Wirtschaft und Recht
Alt-Friedrichsfelde 60, 10315 Berlin

Dr. Wolf-Georg Freiherr von Rechenberg
Dr. Moritz J. Mühling
BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN
Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern
Pariser Platz 4a, 10117 Berlin

Auftraggeberin

Arbeitsgemeinschaft bäuerliche Landwirtschaft (AbL) e.V.
Bahnhofstraße 31, 59065 Hamm
Telefon 02381-90-53-172
E-Mail info@abl-ev.de
Web www.abl-ev.de

Diese Studie wurde von der AbL beauftragt, muss gleichwohl nicht in allen Punkten ihre Position wiedergeben.

Das im Vorwort skizzierte Gespräch zwischen zwei Junglandwirten entspann sich im Sommer 2020 nach einem Kartoffelerntetag auf dem Beerfelder Hof im Osten Brandenburgs zwischen Johann Gerdes und Phillip Brändle.

Redaktion	Jennifer Brandt, Phillip Brändle
Gestaltung	arc-gestaltung.de
Luftaufnahmen	Volker Gehrmann
Portraits AbL	Anna Bartholdy

Verlag	AbL Bauernblatt Verlags-GmbH Bahnhofstraße 31, 59065 Hamm

Mit freundlicher Unterstützung

HEINRICH BÖLL STIFTUNG

FaNaL Verein zur Förderung einer Nachhaltigen Landwirtschaft

GLS Treuhand Zukunftsstiftung Landwirtschaft

2022

9 783930 413713

Schutzgebühr 6 €