

PV-Flächenakquisiteure aufgepasst: Problemkreis Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer!

Autor: Antje Böhlmann-Balan

Die Anzahl von PV-Freiflächenprojekten steigt in letzter Zeit wieder an. Nach unserer Wahrnehmung führt insbesondere die Einführung von § 6 EEG 2021, der die finanzielle Beteiligung betreffender Kommunen an dem Erlös des PV-Projekts ermöglicht, derzeit zu einem ordentlichen Schub. Die Neuregelung scheint damit ihren Zweck zu erfüllen – mit Blick auf die Erreichung der Klimaziele also eine sehr erfreuliche Entwicklung.

Allerdings ist hiermit verbunden, dass wir zunehmend von Projektentwicklern befragt werden, wie sie damit umgehen sollen, wenn der Landwirt sie bei Verhandlung des Grundstücksnutzungsvertrages für die PVA mit Folgendem konfrontiert: Er habe davon gehört, dass sich für ihn bei der Flächenverpachtung (bzw. rechtlich richtig: Flächenvermietung) immense erbschaft- bzw. steuerrechtliche Probleme stellen können.

Vorab: Eine konkrete steuerrechtliche Beratung des Landwirts durch den Projektentwickler kann als unerlaubte Rechtsdienstleistung nach dem [RDG](#) ausgelegt werden und sollte bereits deshalb vermieden werden. Allerdings ist unbedingt anzuraten, sich mit der Problematik zumindest grundsätzlich auseinanderzusetzen, um in der Verhandlungssituation hierzu aussagefähig zu sein.

Das Problem ...

stellt sich (nur dann), wenn

- ein Grundstücksnutzungsvertrag zur Errichtung einer PV-Freiflächenanlage auf einer Fläche, die zu einem Landwirtschaftsbetrieb gehört, geschlossen wird und
- während der Laufzeit des Vertrages der Eigentumsübergang an der betroffenen Fläche von dem Landwirt auf einen Dritten bzw. mehrere Dritte im Wege der Schenkung (z.B. durch Hofübergabe) oder Vererbung erfolgt.

Landwirtschaftliches Betriebsvermögen vs. Grundvermögen

Hierzu muss man wissen, dass die Schenkung / Vererbung von **landwirtschaftlichem Betriebsvermögen** (die Einhaltung bestimmter Vorschriften vorausgesetzt) zu 85 oder gar zu 100% von der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer befreit ist. Voraussetzung ist, dass es sich im Zeitpunkt der Schenkung bzw. Vererbung um landwirtschaftliches Vermögen i.S.v. [§ 33 BewG](#) handelt und die Grundstücke anschließend im Zeitraum von 5 Jahren (Regelverschonung) bzw. 7 Jahren (Optionsverschonung) weiter landwirtschaftlichen Zwecken dienen (siehe im Einzelnen [§ 13a ErbStG](#)).

Ein Beitrag von: <https://www.prometheus-recht.de>

Direktlink: <https://www.prometheus-recht.de/pv-erbschaft-bzw-schenkungssteuer/>

Für Flächen des **Grundvermögens** gelten die o.g. Befreiungs- bzw. Verschonungsregelungen hingegen nicht, sie unterliegen voll der Erbschaft- bzw. Schenkungssteuer.

Genau hier liegt das Problem: Die Finanzverwaltung vertritt zunehmend die Auffassung, dass bei der Verpachtung bzw. Vermietung von Landwirtschaftsfläche zur Errichtung einer PVA die betreffenden Grundstücke nicht mehr als landwirtschaftliches Betriebsvermögen, sondern als Grundvermögen einzustufen sind.

Wenn nun innerhalb der Laufzeit des PVA-Grundstücksnutzungsvertrages der Eigentumsübergang an der betreffenden Fläche im Zusammenhang mit einer Schenkung oder einem Erbfall erfolgt, kann sich die obenstehende unterschiedliche Bewertung für den / die Erwerber erheblich auswirken bzw. zu immensen Steuerzahlungen führen. Ein exemplarischer Fall aus der Praxis wird [hier](#) beschrieben.

Der Knackpunkt: Liegt eine Umnutzung vor oder nicht?

Aus Sicht der Finanzverwaltung liegt mit der Zurverfügungstellung von Landwirtschaftsfläche für PVA eine Umnutzung vor. Die Fläche sei dann nicht mehr „dem Betrieb der Landwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt“ i.S.v. § 33 Abs. 1 S. 1 BewG.

BFH-Urteil zu Kiesabbau

Allerdings hat der Bundesfinanzhof am 22.7.2020, Az. II R 28/18 (siehe [hier](#)) für den Fall einer vorübergehend zwecks Kiesabbau verpachteten Landwirtschaftsfläche entschieden, dass eine zum Abbau eines Bodenschatzes verpachtete Fläche ihre Zuordnung zum Betrieb der Land- bzw. Forstwirtschaft nicht verliert, wenn die Wiederaufnahme land- bzw. forstwirtschaftlicher Nutzung nach der Auskiesung vorgesehen ist.

Dortige vertragliche Regelungen

In dem vom BFH entschiedenen Fall wurde in dem Pachtvertrag vereinbart, dass dieser nach der vollständigen Auskiesung und anschließender Rekultivierung endet, spätestens jedoch nach 30 Jahren. Ausweislich des Vertragsinhaltes war also die Fortsetzung der landwirtschaftlichen Nutzung nach dem Ende der Auskiesung ausdrücklich vorgesehen.

Der BFH hebt in der Entscheidung zunächst hervor, dass die zum Kiesabbau genutzte Fläche auch dann dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen wäre, wenn sie nicht Abbauand i.S.d. §§ 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 Buchst a, 43 BewG. v. § 43 BewG ist. Denn der Katalog der Nutzungen in § 34 Abs. 1 und 2 BewG sei nicht abschließend. Die Zuordnung zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bestimme sich vielmehr nach dem allgemeinen Maßstab des § 33 Abs. 1 S. 1 BewG. Demnach sei ausschlaggebend, ob das Wirtschaftsgut dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft „dauernd zu dienen bestimmt“ sei.

Nach diesen Maßgaben – so der BFH – kann auch eine zum Kiesabbau genutzte Fläche zum Betrieb der Forst- und Landwirtschaft gehören, wenn sie nicht Abbauand i.S.v. § 43 BewG ist. Es reicht vielmehr aus, dass die Rekultivierung und Rückführung in die land- und forstwirtschaftliche Nutzung von vornherein vorgesehen ist. Auf die Zeitspanne, binnen derer dies zu geschehen hat, komme es nicht an (!).

Erlössituation des Landwirts durch Kiesabbau nicht verschlechtert

Ergänzend weist der BFH auf folgendes hin: Für die Aufrechterhaltung der Zuordnung der Flächen zum Land- bzw. Forstwirtschaftsbetrieb während des Auskiesungs-Pachtvertrages spreche auch, dass der Landwirt hierfür einen Erlös erhalte, der nicht hinter demjenigen Erlös zurückbleibt, den er

Ein Beitrag von: <https://www.prometheus-recht.de>

Direktlink: <https://www.prometheus-recht.de/pv-erbschaft-bzw-schenkungssteuer/>

bei Fortführung der land- bzw. forstwirtschaftlichen Nutzung erzielt hätte. Die Verpachtung für die Auskiesung diene auch aus diesem Grunde dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft.

Schlussfolgerung

Damit hängt es maßgeblich von der konkreten Vertragsgestaltung ab, ob für einen PVA-Grundstücksnutzungsvertrag dieselben Grundsätze wie für den Kiesabbauvertrag gelten.

Allerdings steht BFH-Rechtsprechung zur erbschaft- bzw. schenkungsteuerrechtlichen Betrachtung von Freiflächen-PVA derzeit noch aus.

Bewertungsschlüssel der Finanzverwaltung

Betrachtet die Finanzverwaltung nun ein Grundstück, auf dem eine Freiflächen-PVA errichtet ist, als Grundvermögen und nicht als landwirtschaftliches Betriebsvermögen (s.o.), geht sie mit der Frage, welcher Bewertungsschlüssel heranzuziehen ist, nach unserer Wahrnehmung unterschiedlich um. Im schlimmsten Fall setzt sie 50% des Wertes für Gewerbegebiete an. Der Wert wird dann auf der Grundlage des örtlichen Bodenrichtwertes, der Preise für nahegelegene Gewerbegebietsflächen oder eines Gutachtens ermittelt. Im günstigsten Fall wird der Verkehrswert für Ackerflächen angesetzt.

Der so ermittelte Wert für das mit der PVA bebaute Grundstück unterliegt dann der Besteuerung mit Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer, die der Erbe bzw. Beschenkte zu entrichten hat. Allerdings gelten großzügige persönliche Steuerfreibeträge, z.B. für ein Kind EUR 400.000,00 (§ 16 ErbStG siehe [hier](#)). Der Begriff „persönlicher Freibetrag“ bedeutet: Erfolgt die Grundstücksübertragung mittels Vererbung bzw. Schenkung z.B. nicht an ein Kind, sondern an zwei Kinder, kann jedes Kind auf seine Steuerschuld seinen vollen persönlichen Steuerfreibetrag i.H.v. jeweils EUR 400.000,00 zur Anrechnung bringen. Die hiernach verbleibende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer ist dann nach der betreffenden Steuerklasse (siehe [hier](#)) zu versteuern.

Was tun?

Die Branche wartet darauf, dass entweder die Bundesregierung den Gesetzestext nachschärft oder einschlägige Rechtsprechung ergeht, um Rechtssicherheit für die Agierenden herzustellen.

Handlungsmöglichkeiten bis dahin

Derzeit ergibt sich für den betreffenden Landwirt insbesondere folgende Möglichkeit: Er überträgt das landwirtschaftliche Betriebsvermögen „scheibchenweise“ auf den bzw. die beabsichtigten Erwerber unter Ausschöpfung der jeweiligen persönlichen Steuerfreibeträge der Erwerber (§ 16 ErbStG, s.o.), die aller 10 Jahre neu entstehen (§ 14 ErbStG, siehe [hier](#)).

Hierneben kommt ggfs. in Betracht, das betreffende Grundeigentum als Vermögen einer Personengesellschaft steuerverschont zu übertragen. Hierzu müsste der Landwirt einen Gesellschaftsanteil an der als Personengesellschaft (klassischerweise GmbH & Co. KG) strukturierten PVA-Betreiber-gesellschaft erhalten. Die von ihm an die Gesellschaft vermietete Fläche wird dann als notwendiges Sonderbetriebsvermögen schenkung- bzw. erbschaftsteuerrechtlich dem Gewerbebetrieb zugeordnet. Dazu reicht eine Beteiligung von 1% an dem Gesamtvermögen der Gesellschaft. Durch zeitgleiche unentgeltliche Übertragung des Anteils an der PVA-Betreiber-gesellschaft und der Grundstücke des Sonderbetriebsvermögens kann eine Verschonung für gewerbliches Betriebsvermögen erreicht werden.

Ein Beitrag von: <https://www.prometheus-recht.de>

Direktlink: <https://www.prometheus-recht.de/pv-erbschaft-bzw-schenkungssteuer/>

Hinweise für die Verhandlungssituation

Nach unserer Wahrnehmung ist es wichtig, dem Landwirt zu verdeutlichen, dass die Steuerproblematik nicht besteht bzw. entsteht, wenn während der Laufzeit des PVA-Grundstücksnutzungsvertrages die betreffende Fläche nicht verschenkt oder vererbt wird. Diese Erkenntnis ist – nach unserer Wahrnehmung – für Landwirte oft neu und sollte daher kommuniziert werden. Nicht selten hat sich damit die Angst des Landwirtes bereits erledigt.

Hierneben muss, wie oben ausgeführt, bei der Vertragsgestaltung einiges beachtet werden.

Wichtiger Hinweis am Ende: Flankierend ist daran zu denken, die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme landwirtschaftlicher Nutzung nach Rückbau der PVA ggfs. bereits im Bauleitplanverfahren zu schaffen.

Kommen Sie bei Rückfragen gern auf uns zu!