

Update: Rechtssicherheit für Agri-PVA bezüglich Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer?

Autor: Antje Böhlmann-Balan

Die Problematik „Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer“ bei Freiflächen-Photovoltaikanlagen beschäftigt derzeit Projektentwickler, Projektbetreiber und Landwirte massiv. Wir berichteten hierüber in unserer News vom 07.01.2022 (s.u.). Mit Pressemitteilung vom 16.05.2022 erklärte nun das Bayerische Staatsministerium unter der Überschrift „Füracker: Rechtssicherheit für Agri-PV-Anlagen“ ([hier abrufbar](#)) das Thema jedenfalls für Agri-PVA für erledigt.

Ausweislich der Pressemitteilung haben Bund und Länder auf Drängen Bayerns entschieden, dass Agri-PVA, also Flächen mit kombinierter Nutzung durch Freiflächen-PVA und intensiver Landwirtschaft, vollständig dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen seien. Infolgedessen würden diese Flächen nicht die schenkungs- bzw. erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für landwirtschaftliches Betriebsvermögen verlieren und verblieben in der Grundsteuer A. Weiteres Zitat aus der Pressemitteilung:

„Die Entscheidung schafft die dringend erwartete Rechtssicherheit und ist ein weiterer Schritt für den Ausbau erneuerbarer Energien“, so Finanz- und Heimatminister Albert Füracker anlässlich der aktuellen Entscheidung des Bundes und der Länder.

Leider geht dieser Schritt aber noch nicht weit genug: auch Freiflächen-Photovoltaikanlagen auf landwirtschaftlichen Flächen tragen zur Gewinnung von umweltfreundlichem Strom bei, gehören rechtlich aber nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Hier droht der Landwirtschaft, die die Flächen für diese Anlagen zur Verfügung stellt, weiterhin eine hohe Erbschaftsteuerbelastung. Hier ist dringend eine Überarbeitung der gesetzlichen Regelungen durch den Bund nötig!“, fordert Füracker.“

Man darf nun gespannt sein, wie es konkret weitergeht. Sowohl geplante als auch in Betrieb befindliche Freiflächen-PVA sind durch die Thematik Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer derzeit immens belastet, die Flächenakquise ein echtes Problem. Die Branche wartet dringend auf Rechtsklarheit durch Gesetz oder Rechtsprechung. Dabei geht es natürlich nicht nur um Agri-PVA, sondern um alle Arten von Freiflächen-PVA!

Der bne Bundesverband Neue Energiewirtschaft e.V. hat bereits vor Monaten einen Vorschlag für entsprechende Änderungen im Bewertungsgesetz (BewG) an den Bund unterbreitet (Positionspapier und Gesetzesvorschlag des bne [hier abrufbar](#)). Vorzugsvariante sind demzufolge folgende Änderungen des BewG:

In § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG werden nach den Wörtern „Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören“ die Wörter „vorbehaltlich der Anwendung des Absatz 6“ eingefügt.

Nach § 158 Abs. 5 BewG wird folgender Absatz 6 eingefügt:

(6) Grund und Boden, den der Inhaber eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft einem Dritten durch Einräumung eines Nutzungsrechts zum Zwecke der Errichtung und des Betriebs von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nr. 21 des Gesetzes für den Ausbau erneuerbarer Energien (EEG 2021) überlässt, gilt abweichend von § 158 Abs. 4 Nr. 1 als dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt, wenn die Aufnahme einer ausschließlichen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung nach Ablauf der Überlassung ernsthaft anzunehmen ist. Die Wiederaufnahme einer land- und forstwirtschaftlichen Nutzung ist insbesondere in den Fällen anzunehmen, in denen Flächen im Umgriff der Anlage einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dienen und sich der Nutzungsberechtigte verpflichtet, das Grundstück nach Ablauf des Nutzungsüberlassungszeitraums in rekultiviertem Zustand zurückzugeben."

Nach § 159 Abs. 3 BewG wird folgender Absatz 4 eingefügt:

„(4) Abweichend davon ist Grund und Boden im Sinne des § 158 Abs. 6 BewG nur dann dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn nach den Verhältnissen am Bewertungsstichtag anzunehmen ist, dass die Voraussetzungen der Absätze 1 bis 3 für die Zurechnung zum Grundvermögen im Zeitpunkt des Ablaufs des Nutzungsüberlassungszeitraums vorliegen werden.“

Nach § 160 Abs. 2 S. 2 BewG wird folgender Satz 3 eingefügt:

„Die Nutzungsart Dritten zur Nutzung überlassener Grundstücke im Sinne des § 158 Abs. 6 BewG bestimmt sich nach der bis zum Beginn der Nutzungsüberlassung i. S. d. § 158 Abs. 6 BewG vorherrschenden Nutzung.“

Durch Übernahme dieser Änderungsvorschläge würde die derzeitige Problematik für Bestands- und geplante Freiflächen-PVA gelöst werden.

Meldung vom 07.01.2022

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

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

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

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

grundsätzlich auseinanderzusetzen, um in der Verhandlungssituation hierzu aussagefähig zu sein.

Das Problem ...

stellt sich (nur dann), wenn

- ein Grundstücksnutzungsvertrag zur Errichtung einer Freiflächen-PVA auf einer Fläche, die zu einem Landwirtschaftsbetrieb gehört, geschlossen wird,
- 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 und
- die Freiflächen-PVA auf der Grundlage eines Bebauungsplans errichtet wird bzw. errichtet worden ist.

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](#)).

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. Sie bezieht sich hierbei maßgeblich auf § 159 Abs. 3 Bewertungsgesetz (BewG):

(3) Flächen sind stets dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn sie in einem Bebauungsplan als Bauland festgesetzt sind, ihre sofortige Bebauung möglich ist und die Bebauung innerhalb des Plangebiets in benachbarten Bereichen begonnen hat oder schon durchgeführt ist. Satz 1 gilt nicht für die Hofstelle und für andere Flächen in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang mit der Hofstelle bis zu einer Größe von insgesamt 1 Hektar.

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?

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

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

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 Abbauland 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 Abbauland 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 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

Es spricht viel dafür, dass für Freiflächen-PVA dieselben Grundsätze gelten müssen wie für den Kiesabbau, da dort wie hier eine nur vorübergehende „Entwidmung“ der Landwirtschaftsfläche erfolgen soll. Allerdings ist unklar, ob § 159 Abs. 3 BewG auf Freiflächen-PVA Anwendung findet und damit per sei die betreffenden Flächen bei Festsetzung im Bebauungsplan dem Grundvermögen zuzurechnen sind.

Bewertungsschlüssel der Finanzverwaltung

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

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

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-Betreibergesellschaft 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-Betreibergesellschaft und der Grundstücke des Sonderbetriebsvermögens kann eine Verschonung für gewerbliches Betriebsvermögen erreicht werden.

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 bei der Vertragsgestaltung einiges beachtet werden. Die nur vorübergehende Flächennutzung für die PVA und die anschließende Rückkehr zur Landwirtschaft müssen im Vertrag gesichert 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!