

Beratung rund ums Geld: Photovoltaikanlagen auf Freiflächen

## Was ist bei Nutzung steuerlich zu beachten?

An vielen Orten, insbesondere entlang von Verkehrswegen, entstehen Photovoltaikanlagen (PVA) auf Freiflächen. Diese sind wesentlich rentabler als PVA auf Dächern, weil sie mehr Module umfassen und besser zur Sonne ausgerichtet werden können. Aus diesem Grund suchen entsprechende Betreiberfirmen geeignete Flächen, die sie langfristig pachten können. Für viele Landwirte scheint eine Verpachtung an eine Photovoltaikgesellschaft eine Alternative zur landwirtschaftlichen Nutzung beziehungsweise der Brachlage zu sein. Kommt es während des Verpachtungszeitraums aber zu einem Schenkungs- oder Erbfall, kann durch die Erbschaftsteuer die Rentabilität schnell sinken oder sich ins Gegenteil umkehren.



Immer mehr sieht man Solarmodule in der Landschaft, die auf freien Flächen aufgestellt wurden. Die Nutzung ist lukrativ, insbesondere auf Grenzstandorten wie zum Beispiel an der Autobahn, wo eine landwirtschaftliche Nutzung nur eingeschränkt möglich ist. Die Einnahmen daraus sind steuerpflichtig. Fotos: Landpixel

### ZINSBAROMETER

Stand 8. Februar 2021

Die Zinsspannen am Kapitalmarkt nehmen zu. Das Zinsbarometer bietet lediglich erste Anhaltspunkte zur aktuellen Kapitalmarktsituation (ohne Gewähr). Bei den gekennzeichneten Zinssätzen können sich je nach persönlicher Verhandlungssituation deutliche Abweichungen ergeben.

<b>Geldanlage</b>	<b>Zinsen</b>
Festgeld 10.000 €, 3 Monate <sup>1)</sup>	% 0,01 - 0,70

<b>Kredite</b>	<b>Zinsen</b>
Landwirtschaftliche Rentenbank <sup>2)</sup>	% effektiv

(Sonderkreditprogramm)	
<b>Maschinenfinanzierung</b>	
6 Jahre Laufzeit, Zins 6 Jahre fest	1,00
<b>langfristige Darlehen</b>	
10 Jahre Laufzeit, Zins 5 Jahre fest	1,00
20 Jahre Laufzeit, Zins 10 Jahre fest	1,00

<b>Baugeld-Topkonditionen<sup>3)</sup></b>	
Zins 10 Jahre fest	0,41 - 0,61
Zins 15 Jahre fest	0,65 - 0,89

1) Marktausschnitt (100 % Einlagensicherung)  
 2) Zinssatz Preisklasse A, Margenaufschlag 0,35 bis 2,85 %, je nach Bonität und Besicherung (7 Preisklassen)  
 3) Quelle: www.capital.de (Spanne der Topkonditionen)

In der Praxis sind insbesondere zwei Vertragsvarianten erkennbar: Die Flächen werden teilweise im Rahmen eines Pachtvertrages überlassen, der dem Pächter umfassende Verfügungsmacht über die Grundstücke einräumt. Andererseits kommt auch der Abschluss sogenannter Gestattungsverträge in Betracht, wonach der Landwirt die Errichtung und das Betreiben der Anlage lediglich erlaubt, jedoch die Flächen weiter selbst bewirtschaften kann, soweit diese Bewirtschaftung die Energieproduktion nicht beeinträchtigt. Die Verträge laufen meistens über 20 Jahre, gegebenenfalls mit Verlängerungsoption. Sie können mit der Überlassung von Ökopunkten, der Gestellung von ökologischen Ausgleichsflächen oder der Erbringung von Dienstleistungen (zum Beispiel Mulchen, Abmähen, Abweiden) verknüpft sein. Neben der Zahlung für die Überlassung oder Gestattung der Grundstücksnutzung können noch Entschädigungen für Nutzungerschwernisse, Reservierungsgebühren oder die vorzeitige Aberntung des Feldinventars hinzukommen. Nach Vertragsbeendigung ist die PVA auf Kosten des Betreibers abzubauen und die landwirtschaftliche Fläche zurückzuge-

ben. Nachfolgend soll ein Blick auf die Besteuerung der Grundstücksüberlassung geworfen werden. Die Beurteilung der Nebenleistungen und -vergütungen ist vom Einzelfall abhängig und muss separat erfolgen.

### Umsatzsteuer in Verträgen klären

Eine Erfassung der Einnahmen im Rahmen der Pauschalierung gemäß § 24 UStG ist ausgeschlossen. Pachtverträge über die Nutzungsüberlassung eines Grundstücks können umsatzsteuerfrei abgeschlossen werden, aber die Gewährung einer Erlaubnis für eine PVA-Errichtung ist eine umsatzsteuerpflichtige Leistung zum vollen Steuersatz von 19 %. Bei Gestattungsverträgen handelt es sich oft um Kombinationen aus steuerfreier Grundstücksüberlassung und steuerpflichtiger Gewährung von Nutzungsrechten. Das Entgelt muss in solchen Fällen aufgeteilt werden, wobei die Auffassungen von Unternehmen und Finanzverwaltung oft auseinandergehen. Die Betreibergesellschaften sind regelmäßig vorsteuerabzugsberechtigt, sodass sie die an den Landwirt gezahlte Umsatzsteuer

als Vorsteuer vom Finanzamt zurückerhalten können. Es empfiehlt sich daher, dass der Grundstückseigentümer zur Umsatzsteuer optiert und alle Umsätze aus dem Vertragsverhältnis als voll steuerpflichtig erklärt. Um späteren Streit mit dem Finanzamt und ein eventuelles Zinsrisiko von vornherein zu vermeiden, sollte in den Verträgen die Umsatzsteuer regelmäßig vereinbart und zutreffend ausgewiesen werden. Eine entsprechende Option zur Umsatzsteuer hat jedoch auch Auswirkung auf die Ermittlung des Gesamtumsatzes für die Anwendung der landwirtschaftlichen Umsatzsteuerpauschalierung ab 2022 (vergleiche dazu Ausführungen von Sebastian Nehls im Bauernblatt, Ausgabe 4/2021, Seite 49).

### Einnahmen sind ertragsteuerpflichtig

Die jährlichen Nutzungsergütungen sind als landwirtschaftliche Einnahmen der Ertragsteuer zu unterwerfen. Werden die Zahlungen laufend geleistet, so sind diese im Rahmen der Bilanzierung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und bei den Einnahme-Überschuss-Rechnern nach



Werden Freiflächen mit Photovoltaikverträgen innerhalb bestimmter Fristen vererbt oder verschenkt, droht eine Nachversteuerung.

Zahlungszeitpunkt dem Gewinn hinzuzurechnen. Landwirte, die ihren Gewinn pauschaliert gemäß § 13a EStG ermitteln, haben die Beträge als Sondervergütungen dem Grundbetrag aus der landwirtschaftlichen Nutzung hinzuzurechnen. Wird die Vergütung für den gesamten zwanzigjährigen Zeitraum als Einmalzahlung gewährt, so kommt regelmäßig eine gleichmäßige Verteilung über die Laufzeit in Betracht.

### Bewertung als Grundvermögen

Landwirtschaftliche Flächen werden für steuerliche Zwecke begünstigt bewertet, wobei der steuerliche Wert mit zirka 5.000 €/ha weit unter dem derzeitigen Verkehrswert liegt. Die Finanzverwaltung ordnet Grundstücke, die für Photovoltaikzwecke genutzt werden, nicht mehr dem landwirtschaftlichen Bereich, sondern dem Grundvermögen zu. Begründet wird diese Auffassung damit, dass die landwirtschaftliche Nutzung auf Dauer eingeschränkt beziehungsweise verhin-

dert wird. Die Wertermittlung erfolgt dann entweder mit dem halben Gewerbelandpreis eines in der Nähe gelegenen Gewerbegebietes oder mittels eines individuellen Gutachtens eines Grundstückssachverständigen. Werden landwirtschaftliche Flächen innerhalb eines Behaltenszeitraums von 15 Jahren nach einer Schenkung/Erbschaft anderweitig als für landwirtschaftliche Zwecke genutzt (zum Beispiel für die Energieerzeugung), so ist der Wert rückwirkend zu berichtigen und es werden für die entsprechende Fläche 90 % des landwirtschaftlichen Bodenrichtwerts zugrunde gelegt.

### Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer sparen

Werden landwirtschaftliche Flächen vererbt oder verschenkt, so können diese beim Einhalten der entsprechenden Vorschriften vollständig von der Erbschaft- oder Schenkungssteuer befreit werden, wenn die Grundstücke im Zeitraum von fünf Jahren (Regelverschonung) oder sieben Jahren (Optionsverschonung) weiter landwirt-

schaftlichen Zwecken dienen. Flächen des Grundvermögens sind dagegen voll steuerpflichtig. Wird die Fläche erst durch den Erben oder Beschenkten an die Betreiber-gesellschaft verpachtet, handelt es sich um eine schädliche Verfügung innerhalb der Behaltensfrist und Nachsteuern werden fällig.

### Ein Beispiel zur Verdeutlichung

Sachverhalt: Ein Landwirt hat 5 ha Grünlandflächen im Eigentum, die an eine Betreibergesellschaft für 2.000 €/ha jährlich zur Errichtung einer PVA überlassen werden sollen. Der Bodenrichtwert für Grünland beträgt 20.000 €/ha. Der Bodenrichtwert für ein nahes Gewerbegebiet wird mit 40 €/m<sup>2</sup> ermittelt. Die Grundstücke sollen an den Sohn übertragen werden.

● **Wie würden die Grundstücke im Fall der Schenkung oder Erbschaft bewertet, wenn sie weiter landwirtschaftlich und nicht für Photovoltaikzwecke verwendet werden würden?**

5 ha x Pachtpreis gemäß Bewertungsgesetz (zum Beispiel für Ackerbaubetrieb, Schleswig-Holstein, Kleinbetrieb) x 18,6  
5 ha x 240 €/ha x 18,6 = 22.320 €  
Verschonung für landwirtschaftliches Vermögen -22.320 €  
zu versteuern 0 €  
Erbschaft-/Schenkungssteuer: 0 €

● **Wie erfolgt die Bewertung und erbschaftsteuerliche Beurteilung, wenn der Landwirt vor der Schenkung oder dem Erbfall den Vertrag mit der Betreibergesellschaft abschließt und die Anlage errichtet wird?**

50.000 m<sup>2</sup> x Bodenrichtwert für Gewerbegebiet x 50 % =  
50.000 m<sup>2</sup> x 40 €/m<sup>2</sup> x 50 % = 1.000.000 €  
keine Verschonung für landwirtschaftliches Vermögen - 0 €  
persönlicher Freibetrag für Übertragung an ein Kind -400.000 €  
zu versteuern 600.000 €  
Steuersatz 15 %, Erbschaft-/Schenkungssteuer: 90.000 €  
**Vereinfachte Renditebetrachtung:**  
Einnahmen netto: 2.000 €/ha x 5 ha x 20 Jahre Laufzeit = 200.000 €  
abzüglich geschätzt 42 % Einkommensteuer - 84.000 €  
Rendite nach Ertragsteuer = 116.000 €  
abzüglich Erbschaftsteuer -90.000 €  
verbleiben nach 20 Jahren 26.000 €

● **Welche Auswirkungen ergeben sich, wenn der Sohn die Grundstücke nach der Schenkung des Betriebs im ersten Jahr der Behaltensfrist an den Betreiber überlässt und dies am Bewertungstichtag noch nicht absehbar war?**

5 ha x Bodenrichtwert Grünland x 90 %  
5 ha x 20.000 €/ha x 90 % = 90.000 €  
keine Verschonung für landwirtschaftliches Vermögen - 0 €  
persönlicher Freibetrag für Übertragung an ein Kind -400.000 €  
zu versteuern 0 €  
Erbschaft-/Schenkungssteuer 0 €  
Ines Marquardt  
Landwirtschaftlicher Buchführungsverband, Kiel

## EMPFEHLUNG, ANMERKUNG UND PRAXISHINWEIS

Es ist die Grundsteuer B zu erheben, die wesentlich höher als die für landwirtschaftliche Grundstücke zu berechnende Grundsteuer A ist. Bei der Vertragsgestaltung sollte demzufolge explizit geregelt werden, welche Vertragspartei während des Zeitraums der Photovoltaiknutzung die Grundsteuer zu entrichten hat.

Da die Grundstücke nach Abbau der Photovoltaikanlagen wieder in die landwirtschaftliche Nutzung zurückgeführt werden können, begegnet die Auffassung der Finanzverwaltung Zweifeln und

Kritik an der Bewertung. Auch weiden unter den Photovoltaikmodulen in der Praxis oft Schafe, sodass die landwirtschaftliche Nutzung nicht einmal im Vertragszeitraum vollständig aufgegeben wird. Im vergangenen Jahr hat der Bundesfinanzhof (BFH) für die zeitweise Überlassung von landwirtschaftlichen Grundstücken an einen Gewerbebetrieb zur Kiesgewinnung entschieden, dass die Flächen in der Zeit der Auskiesung weiter landwirtschaftliches Vermögen darstellen und der landwirtschaftlichen Bewertung unterliegen. Es wäre wünschens-

wert, wenn die Finanzverwaltung ihre Einschätzung für die PVA-Flächen anhand des BFH-Urteils überdenken würde.

Praxishinweis zur Vermeidung der Erbschaftsteuer: In der Erbschaftsteuer kann nicht nur landwirtschaftliches Vermögen, sondern auch Vermögen von Gewerbebetrieben steuerfrei übertragen werden. Eine Photovoltaikgesellschaft in Form einer Personengesellschaft stellt ein solches gewerbliches Betriebsvermögen dar. Um derzeit rechtssicher eine Verschonung von der Erbschaftsteuer erreichen zu können, könnte sich der

Landwirt an der Photovoltaikbetreibergesellschaft in Form einer Personengesellschaft als Mitunternehmer beteiligen. In diesem Fall würden die PVA-Grundstücke notwendiges Sonderbetriebsvermögen des Landwirts bei der gewerblichen Personengesellschaft werden. Bei der zeitgleichen unentgeltlichen Übertragung des Anteils an der PVA-Gesellschaft inklusive der Grundstücke des Sonderbetriebsvermögens könnte bei Einhalten weiterer Voraussetzungen eine Verschonung für gewerbliches Betriebsvermögen erreicht werden.