LZ-Rheinland

Artikel vom 25.08.2023 · Ausgedruckt am 26.11.2026, 07:41 Uhr

Online: https://lz-rheinland-staging.p-k3txh2.project.space/nachricht/freiflaechen-photovoltaik-wo-die-fallstricke-lauern

Freiflächen-Photovoltaik: Wo die Fallstricke lauern



Unter Agri-PV-Anlagen versteht man Anlagen der Kategorie I mit einer Höhe von mind. 2,10 m oder der Kategorie II mit einer bodennahen Aufständerung und einer Bewirtschaftung zwischen den Reihen
Foto: Kühlwetter

Photovoltaik auf Freiflächen spielt beim beschleunigten Ausbau der erneuerbaren Energien eine wichtige Rolle. Angebote von Projektierern klingen für Grundeigentümer daher oft verlockend. Doch wer einen Pachtvertrag über seine Flächen abschließt, sollte sich vorher über die steuerlichen Auswirkungen informieren. Rechtsanwalt und Steuerberater Ralf Stephany, Geschäftsführer der PARTA Steuerberatungsgesellschaft, zeigt auf, worauf besonders zu achten ist.

Spargel & Erdbeer Profi: Herr Stephany, welche steuerlichen Fragen sind bei dem Abschluss von Pachtverträgen mit dem Ziel der Errichtung von PV-Freiflächenanlagen zu berücksichtigen?

Ralf Stephany: Aus steuerlicher Sicht sind die üblichen Steuerarten zu berücksichtigen, also die Einkommensteuer, die Umsatzsteuer und in diesem Fall auch besonders die Bewertungsfragen rund um die Erbschaftsteuer und die neue Grundsteuer. Anhand dieser einzelnen Steuerarten erfolgt eine Prüfung eines Pachtvertrages, um im Einzelfall die steuerlichen Auswirkungen beurteilen zu können.
Spargel & Erdbeer Profi: Muss man dabei auch zwischen Agri-PV-Anlagen (Agri-PV) und normalen PV-Freiflächenanlagen (PV-FFA) unterscheiden?
Ralf Stephany: Ja, die Entscheidung ist wichtig für die bewertungsrechtlichen Fragen.

Aber eigentlich gibt es bislang nur knapp zwei Dutzend solcher Agri-PV-Anlagen bundesweit, die überwiegend Versuchsanlagen sind. Im Grunde genommen geht es daher bei den steuerlichen Fragen fast ausschließlich immer um PV-FFA.

Spargel & Erdbeer Profi: Welche Fragen stellen sich rund um die Umsatzsteuer bei solchen Flächenpachtverträgen für den Grundeigentümer?

Ralf Stephany: Die reine Flächenverpachtung an einen Anlagenbetreiber ist umsatzsteuerbefreit. Wenn aber Pflegemaßnahmen zusätzlich vereinbart werden, zum Beispiel die regelmäßige Mahd der Flächen unterhalb der PV-Module oder die Beweidung mit Schafen, ist diese Dienstleistung umsatzsteuerpflichtig. Laufen dort zum Beispiel Schafe, fällt der daraus resultierende Umsatz noch in den Anwendungsbereich der Pauschalierung mit derzeit 9 % Umsatzsteuer. Wird dagegen regelmäßig die Fläche gepflegt, ist dies eine gewerbliche Dienstleistung, es sind 19 % Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Auch ein so genanntes Bereitstellungsentgelt unterfällt der Umsatzsteuer. Dies wird häufig vereinbart, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Unterschrift unter einen solchen Pachtvertrag und dem tatsächlichen Beginn eine längere Zeit vergeht. Die Empfehlung lautet daher, in den Verträgen immer den Zusatz aufzunehmen, dass alle vereinbarten Zahlungen zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer zu erbringen sind. Für den Anlagenbetreiber spielt die Umsatzsteuer keine Rolle, da er sich die Umsatzsteuer wiederum als Vorsteuer vom Finanzamt erstatten lassen kann.

Spargel & Erdbeer Profi: Und welche steuerlichen Fragen stellen sich bei der Einkommensteuer?

Ralf Stephany: Die wichtigste Frage bei der Einkommensteuer ist, ob durch eine Flächenverpachtung an einen Anlagenbetreiber die landwirtschaftlichen Flächen zwingend zu privatisieren sind, also aus dem steuerlichen Betriebsvermögen des Grundeigentümers in das steuerliche Privatvermögen zu überführen sind. Hier gibt es ganz klar Entwarnung. Diese Flächen sind mit Beginn der Verpachtung nicht mehr so genanntes notwendiges Betriebsvermögen, bleiben aber gewillkürtes Betriebsvermögen. Eine Zwangsprivatisierung mit Aufdeckung von stillen Reserven entsteht daher durch die Verpachtung nicht. Die Flächen bleiben vor und nach der Verpachtung steuerliches Betriebsvermögen.
Spargel & Erdbeer Profi: Und wie sind die Einkünfte zu versteuern?
Ralf Stephany: Es kommt darauf an, ob die Flächen dem steuerlichen Betriebs- oder Privatvermögen zuzuordnen sind. Bei Flächen im steuerlichen Betriebsvermögen zählen die Pachteinkünfte zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Sie sind bei Zufluss zu versteuern. Erfolgt die Zahlung durch eine Einmalzahlung, ist diese über die Vertragslaufzeit zu verteilen, was steuerlich vorteilhaft ist. Sind die Flächen dagegen steuerliches Privatvermögen, sind die Pachteinkünfte solche aus Vermietung und Verpachtung.

Spargel & Erdbeer Profi: Und was gilt bei der Erbschaftsteuer? Muss hier differenziert werden zwischen Agri-PV und PV-FFA?

Ralf Stephany: Ja, in der Tat, hier kommt es auf die Unterscheidung an. Die Finanzverwaltung hat im Sommer 2022 verfügt, dass Agri-PV auch für Zwecke der

Bewertung immer als landwirtschaftliches Vermögen einzuordnen sind. Unter Agri-PV versteht man Anlagen der Kategorie I mit einer Höhe von mindestens 2,10 m oder der Kategorie II mit einer bodennahen Aufständerung und einer Bewirtschaftung zwischen den Reihen. In diesen Fällen werden die Flächen daher immer als landwirtschaftliches Vermögen bewertet. Weiterer Vorteil ist, dass für diese Flächen als landwirtschaftliche Flächen auch die sachliche Steuerbefreiung für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen auf erbschaftsteuerlicher Ebene in Anspruch genommen werden kann. Im Ergebnis können daher Flächen, auf denen eine Agri-PV steht, erbschaftsteuerfrei auf die nächste Generation übertragen werden. Nur gibt es diese Anlagen de facto bislang nicht, weil sie sich noch in der Testphase befinden.

Spargel & Erdbeer Profi: Und wie werden PV-FFA bei der Erbschaftsteuer behandelt?

Ralf Stephany: Hier vertritt die Finanzverwaltung bundesweit die Auffassung, dass landwirtschaftliche Flächen, auf denen sich eine PV-FFA befindet, nicht mehr dem landwirtschaftlichen Vermögen, sondern dem Grundvermögen zuzuordnen sind. Der Fiskus geht davon aus, dass diese Flächen nicht mehr dauerhaft der Land- und Forstwirtschaft dienen, unabhängig davon, dass in den Verträgen immer eine Rückbauverpflichtung mit Bürgschaft und Rekultivierung vereinbart wird. Dagegen hat der Bundesfinanzhof (BFH) zur bisherigen Einheitsbewertung entschieden, dass selbst Flächen, die für Zwecke des Braunkohleabbaus oder des Kiesabbaus verpachtet sind und anschließend rekultiviert zurückgegeben werden, nicht dauerhaft der landwirtschaftlichen Nutzung entzogen sind. Der BFH hat daher diese Flächen trotz der lang laufenden Verpachtung unverändert dem landwirtschaftlichen Vermögen zugeordnet.

Spargel & Erdbeer Profi: Welche konkreten Auswirkungen hat die Auffassung der Finanzverwaltung?

Ralf Stephany: Wenn eine solche Fläche als Grundvermögen einzuordnen ist, muss sie mit dem Bodenrichtwert für unbebaute Flächen bewertet werden. Solche Werte gibt es aber für PV-FFA von den Gutachterausschüssen in der Regel nicht. Die Finanzverwaltung setzt dann relativ pauschal den hälftigen Wert des nächstgelegenen Gewerbeparks an. Wenn dieser Wert zum Beispiel 40 €/m beträgt, wird für Zwecke der Bewertung einer PV-FFA davon die Hälfte, also 20 €/m angesetzt. Verpachtet man daher 10 ha, so werden diese 10 ha mit 20 €/m bewertet, also mit 2 Mio. €. Dies ist schon ein ordentlicher Wert, der für Bewertungszwecke anzusetzen ist.

Spargel & Erdbeer Profi: Wie wird diese Fläche erbschaftsteuerlich behandelt? Können dafür Freibeträge in Anspruch genommen werden?

Ralf Stephany: Ja, Freibeträge können in Anspruch genommen werden, aber nur der persönliche Freibetrag, der zwischen Ehegatten 500 000 €, zwischen Eltern und Kindern 400 000 € und zu Enkelkindern 200 000 € beträgt. Der verbleibende Betrag ist aber der Erbschaftsteuer zu unterwerfen. Bei einem Wertansatz von 2 Mio. € und einem Freibetrag von 400 000 € für ein Kind ist daher ein Wert von 1,6 Mio. € erbschaftsteuerpflichtig, worauf eine Steuerlast von gut 300 000 € (19 % Steuern) anfällt. Steht der Freibetrag des Kindes aus anderen Gründen nicht zur Verfügung, entsteht sogar eine Steuer von 380

000 €, also 19 % auf 2 Mio. €. Dieser Betrag ist sofort im Erbfall oder bei einer Schenkung fällig, ohne dass ein Geldzufluss von außen vorliegt.

Spargel & Erdbeer Profi: Wenn aber eine so hohe Erbschaftsteuer anfällt, ist dann die ganze Investition nicht wirtschaftlich sinnlos?

Ralf Stephany: Genau. Wenn man 10 ha landwirtschaftliche Fläche an einen Anlagenbetreiber für zum Beispiel 3 000 € Pacht je ha für 20 Jahre verpachtet, errechnet sich ein Erlös ohne Zinseffekt von 600 000 €. Zieht man davon eine 30 %ige Einkommensteuerbelastung von etwa 180 000 € ab, verbleibt ein Betrag von 420 000 €. Zieht man davon noch die Erbschaftsteuerbelastung von bis zu 380 000 € ab, verbleibt ein Betrag von etwa 40 000 € für 20 Jahre. Dabei ist die Grundsteuer aber noch nicht berücksichtigt.

Spargel & Erdbeer Profi: Muss für diese Fläche auch Grundsteuer gezahlt werden?

Ralf Stephany: Natürlich, für eine solche Fläche muss auch Grundsteuer gezahlt werden. Nach Auffassung des Fiskus sind diese Flächen nicht als landwirtschaftliches Vermögen einzuordnen, sodass sich für das obige Beispiel bei einem örtlichen Hebesatz von 500 v. H. für Grundsteuer B eine jährliche Grundsteuerbelastung von 3 400 € errechnet, über 20 Jahre ein Betrag von 68 000 €. Rechnet man diesen Betrag auch noch hinzu, zahlt man fast 630 000 € Steuern bei einem Erlös von 600 000 €.

Spargel & Erdbeer Profi: Mit diesen Zahlen ergibt sich aber eine absolute Unrentabilität der Verpachtung. Kann man diese Kosten auch auf die Anlagenbetreiber umlegen?

Ralf Stephany: Natürlich kann man in den Vertragsverhandlungen versuchen, diese Kosten umzulegen. Dies gelingt auch fast immer im Hinblick auf die Grundsteuer, nicht aber, so wie es die Erfahrung zeigt, bei einer möglichen Belastung durch die Erbschaftsteuer. Wenn aber die Flächen so hoch erbschaftsteuerlich bewertet werden, kann vor dem Abschluss solcher Verträge aus steuerlichen Gründen nur gewarnt werden, man zahlt am Ende drauf.

Spargel & Erdbeer Profi: Gibt es keine Ausweichgestaltungen, um die hohe erbschaftsteuerliche Belastung zu vermeiden?

Ralf Stephany: Eine Ausweichgestaltung ist, dass der Flächeneigentümer selber Bewirtschafter wird. Er kann als Einzelunternehmer eine PV-FFA betreiben oder sich an einer solchen Projektgesellschaft beteiligen. Beides ist möglich, die Flächen sind in diesen Fällen dann immer gewerbliches Betriebsvermögen und können bei der Erbschaftsteuer sachlich befreit werden, sodass keinerlei Erbschaftsteuer anfällt.
Ob man jedoch bereit ist, im Rahmen der Selbstbewirtschaftung einer Anlage das hohe Investitionsvolumen zu tragen, oder ob ein Anlagenbetreiber bereit ist, mit einem Grundeigentümer eine solche Gesellschaft zu führen, muss man im Verhandlungswege herausfinden.

Thomas Kühlwetter

(Artikel aus SEP 04/2023)