

Gesetzesentwurf zur Erleichterung der Inanspruchnahme landwirtschaftlicher Nutzflächen für Zwecke der Erzeugung erneuerbarer Energien

Art. ... Änderung des Bewertungsgesetzes

Das Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), das zuletzt durch Gesetz vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2931) mit Wirkung vom 23. Juli 2021 geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

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) ¹Grund 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. ²Die 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:

„³Die 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.“

Begründung

I. Ausgangssituation

Im Zuge der Energiewende hin zu einer nachhaltigeren Form der Energieerzeugung unter Verzicht auf den Verbrauch und die Nutzung fossiler Energieträger sind Energieerzeuger und Politik auf der Suche nach geeigneten und realistischen Möglichkeiten der emissionsfreien Stromerzeugung. Die Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien soll einen wesentlichen Beitrag zur Transformation der bestehenden Energieversorgung leisten. Der wachsende Energiebedarf und die Notwendigkeit zur Ersetzung fossiler Energieträger stellen Politik und Energiewirtschaft dabei vor erhebliche Herausforderungen. Zur Bewältigung der vorstehend dargestellten Herausforderungen ist ein massiver Ausbau der Energieerzeugung aus erneuerbaren Energien notwendig. Insbesondere der Energieerzeugung aus solarer Strahlungsenergie und Windkraft wird dabei eine zentrale Bedeutung beigemessen.

Beiden Formen der Energieerzeugung gemeinsam ist das Erfordernis, dass eine (wirtschaftliche) Umsetzung entsprechender Vorhaben zwangsläufig mit der Verfügbarkeit von Grundstücken an Standorten mit günstigen Rahmenbedingungen einhergeht. Geeignete Grundstücke befinden sich regelmäßig im land- und forstwirtschaftlich geprägten Außenbereich. In der Folge fokussiert sich die Standortsuche auf land- und forstwirtschaftliche Nutzflächen. Aufgrund der Tatsache, dass es sich bei der Errichtung entsprechender Anlagen regelmäßig nur um temporäre Installationen (bspw. 25 Jahre) handelt und ein Erwerb der Standortflächen die finanziellen Rahmenbedingungen für die Errichtung einer entsprechenden Anlage erheblich belasten würde, hat sich in der Praxis die Pacht entsprechender Flächen von Land- und Forstwirten verbunden mit der Pflicht zum Rückbau am Ende der Nutzungsdauer etabliert.

Aus der Perspektive des Grundstückseigentümers (regelmäßig ein Land- und Forstwirt) ist damit eine Abwägung zwischen der eigenen oder fremden land- und forstwirtschaftlichen Nutzung und der Nutzungsüberlassung für Zwecke der Energieerzeugung vorzunehmen. Als gewichtiges Abwägungskriterium steht dabei nicht zuletzt die wirtschaftliche Attraktivität der Nutzungsalternativen im Zentrum der Betrachtung. Maßgebliche Einflussfaktoren auf die wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit der Verpachtung land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes für außerlandwirtschaftliche Zwecke bestehen einerseits im vereinbarten Pachtzins, andererseits aber auch in der Möglichkeit zur Bewältigung nachteiliger fiskalischer Einflüsse durch die Umnutzung der Grundstücke. In der weit überwiegenden Zahl an Verpachtungsfällen kommt es aufgrund der üblichen Vertragslaufzeit zwischen 20 und 30 Jahren während oder zumindest im (engen) zeitlichen Zusammenhang mit der Verpachtung zu mindestens einer (vorweggenommenen) Erbfolge. Die aus einer Umnutzung drohenden bewertungs- und erbschaftsteuerrechtlichen Nachteile in Fällen der Unternehmensnachfolge führen bereits jetzt zu einer massiven Beschränkung des Angebots an geeigneten Grundstücken. Anhand einer aktuellen

Erhebung bei Projektierern von Freiflächenanlagen zeigt sich, dass in der weit überwiegenden Zahl der zu projektierenden Fälle die drohenden erbschaftsteuerlichen Konsequenzen in den Verhandlungen über Flächen für Solarparks ein projektgefährdendes Hemmnis darstellen.¹ Auch eine innerhalb der erbschaftsteuerlichen Behaltensfristen von bis zu 15 Jahren nach einer Hofübergabe geplante Nutzungsüberlassung für Zwecke der Energieerzeugung kann zu erheblichen Steuermehrbelastungen führen.

Um die Umsetzung der von der Bundesregierung formulierten Klimaziele nicht zu behindern, bedarf es einer Verbesserung der Rahmenumstände, insbesondere die Beseitigung bewertungs- und erbschaftsteuerrechtlicher Hürden, die mit einer Überlassung land- und forstwirtschaftlicher Flächen für Zwecke der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien verbunden sind. Die Bereitschaft der Land- und Forstwirte Standorte zur Errichtung entsprechender Anlagen zur Verfügung zu stellen, wäre andernfalls stark gefährdet.

Mit der gesetzlichen Neuregelung des Bewertungsgesetzes würde ein erhebliches Maß an Rechtssicherheit für die Rechtsanwender geschaffen. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aus der Vergangenheit zeigt, dass die Zuordnung gewerblich genutzter Flächen zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht ausgeschlossen ist. Für Zwecke der Einheitsbewertung soll eine Zuordnung zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zumindest dann möglich sein, wenn land- und forstwirtschaftliche Flächen zum Zwecke des Kiesabbaus verpachtet werden und die Rekultivierung der Fläche und die Wiederaufnahme der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung vorgesehen sind.² Die mit der gesetzlichen Neuregelung geschaffene Rechtssicherheit schützt damit Rechtsanwender auf Seiten der Finanzverwaltung und der beratenden Praxis gleichermaßen vor einer ausufernden Flut an Rechtsbehelfsverfahren.

II. Beispiel und Zielsetzung

Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb unentgeltlich im Rahmen der (vorweggenommenen) Erbfolge übertragen, so handelt es sich dabei um einen steuerbaren Vorgang i. S. d. Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes. Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Betrags der Bereicherung ist die Feststellung eines Grundbesitzwerts für das übertragene Vermögen notwendig. Nach § 12 Abs. 3 ErbStG ist für Grundbesitz i. S. d. § 19 Abs. 1 BewG - dazu gehören die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, Grundstücke und Betriebsgrundstücke - der Grundbesitzwert mit dem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG auf den Bewertungsstichtag gesondert festgestellten Wert anzusetzen. Für die

¹ Ergebnis einer im Januar 2022 durchgeführten internen Mitgliederbefragung des Bundesverband Neue Energiewirtschaft e.V.

² Vgl. Bundesfinanzhof vom 22.07.2020 – Az. II R 28/18, BStBl II 2021, 515; die Vorschrift des § 33 BewG zur Einheitsbewertung des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ist hinsichtlich der Definition der Vermögensart im Wesentlichen inhaltsgleich mit § 158 BewG für Zwecke der Bedarfsbewertung.

Ermittlung der Grundbesitzwerte sind die im sechsten Abschnitt des BewG enthaltenen §§ 158 bis 175 BewG anzuwenden.

Das land- und forstwirtschaftliche Vermögen umfasst nach § 158 Abs. 1 S. 2 BewG sämtliche Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu diesem Zweck auf Dauer zu dienen bestimmt sind. Hierzu zählen neben den selbst bewirtschafteten Grundstücken auch diejenigen Grundstücke, die Dritten für deren Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zur Nutzung überlassen werden. Dem folgend stellen zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken verpachtete Grundstücke auch nach dem Übergang zur Verpachtung begünstigungsfähiges Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Wirtschaftsteil der Land- und Forstwirtschaft) dar. Dienen vormals land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke im Zeitpunkt der Bewertung jedoch anderen – bspw. gewerblichen Zwecken – so sind sie nach derzeitiger Rechtslage nach § 158 Abs. 4 BewG nicht mehr dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen und können demnach auch keinem begünstigungsfähigem Wirtschaftsteil i. S. d. § 160 Abs. 1 Nr. 1 BewG angehören. So führt die Überlassung landwirtschaftlicher Nutzflächen zum Zwecke der Errichtung von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien zur Qualifikation als bewertungsrechtliches Grundvermögen.

Zur Veranschaulichung der erbschaftsteuerlichen und bewertungsrechtlichen Konsequenzen der Umwidmung durch Qualifizierung als Grundvermögen folgt eine Gegenüberstellung einer landwirtschaftlichen Nutzfläche und einer als Grundvermögen qualifizierten Photovoltaik-Freifläche.

Annahmen:

- Landwirtschaftlicher Großbetrieb in Oberbayern
- Isolierte Betrachtung der potenziellen Photovoltaik-Nutzfläche: 20 ha
- Bodenrichtwert der landwirtschaftlichen Nutzfläche 6,39 EUR:³
- Steuerklasse I⁴

Bewertung als Wirtschaftsteil (verschonungsfähig):

Nutzungsart	Wert EUR/ha	Fläche ha	Kapitalisierungsfaktor	Wert nach BewG
Grund und Boden	312	20	18,6	116.064,00 €
Besatzkapital	68	20	18,6	25.296,00 €
Summe				141.360,00 €
Mindestwert der landwirtschaftlichen Nutzung				141.360,00 €

³ Vgl. durchschnittlicher Kaufwert für 1 m² landwirtschaftliche Nutzfläche in Bayern in 2020; <https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Preise/Baupreise-Immobilienpreisindex/Tabellen/verkaeufer-landwirtschaftlichergrund.html>

⁴ Steuerklasse I (bspw. Kinder)

Begünstigungsfähiges Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG **141.360,00 €**

Regelverschonung nach § 13a ErbStG

85% Verschonung ./ 120.156,00 €
 Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG ./ 21.204,00 €
verbleiben steuerpflichtig 0,00 €

Steuerbelastung im Falle der Unterlassung der Verpachtung zum Zwecke der Errichtung einer Photovoltaikanlage **0,00 €**

Bewertung als Grundvermögen (nicht verschonungsfähig):

	BRW	Fläche in m ²	Multiplikator lt. FinVerw	Wert nach BewG
PV-Fläche	€ 6,39	200.000	2,5	3.195.000,00 €

Begünstigungsfähiges Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG **0,00 €**

Freibetrag nach § 16 Abs. 1 ErbStG⁵ ./ 400.000,00 €
verbleiben steuerpflichtig 2.795.000,00 €

Steuersatz nach § 19 Abs. 1 ErbStG **19%⁶**
 Steuer(mehr)belastung im Falle der Verpachtung zum Zwecke der Errichtung einer Photovoltaikanlage **531.050,00 €**

Ähnliche erbschaftsteuerliche Konsequenzen können sich im Übrigen dann ergeben, wenn die Photovoltaikfläche zwar auf absehbare Zeit nicht übergeben werden soll, jedoch vor weniger als sieben Jahre die Übertragung der Photovoltaikfläche auf den derzeitigen Eigentümer erfolgte und hierbei die erbschaftsteuerlichen Verschonungen nach §§ 13a und 13b ErbStG in Anspruch genommen wurden. Die Nutzungsüberlassung für Zwecke der Errichtung einer Photovoltaik-Freiflächenanlage würde zu einem Verstoß nach § 13a Abs. 6 S.1 Nr. 2 ErbStG führen und eine Nachbewertung nach § 162 Abs. 4 BewG auslösen. Selbst nach Ablauf der erbschaftsteuerlichen Behaltensfristen von fünf bzw. sieben Jahren kann eine Nutzungsänderung zu einer Steuer mehrbelastungen führen. Die Umwidmung land- und forstwirtschaftlicher Nutzflächen innerhalb der bewertungsrechtlichen Nachbewertungsfrist von 15 Jahren führt bekanntlich zu einer rückwirkenden Bewertung mit dem Bodenrichtwert zum Zeitpunkt der Übergabe. Bei Anwendung der Regelverschonung (85% Verschonung; 150.000 EUR Abzugsbetrag) Verschonung kann aus dieser Nachbewertung eine Steuerbelastung erwachsen.

Aus betriebswirtschaftlichen Gründen wird der Landwirt sein Grundstück nur dann zum Zwecke der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien zur Verfügung stellen, wenn er sich hieraus im Ergebnis wirtschaftlich nicht schlechter stellt als vorher. Die Steuer mehrbelastung muss sich deshalb durch eine überschießende Pacht rechtfertigen lassen. Unter der Annahme, dass der Verpächter aus der

⁵ Annahme, dass der persönliche Freibetrag noch ungekürzt zur Verfügung steht.

⁶ Steuerklasse I (bspw. Kinder), Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis zu 6.000.000 EUR, vgl. § 19 ErbStG

Nutzungsüberlassung je nach Standortbedingungen (Verschattung; Einstrahlungswinkel etc.) eine überschießende Pacht von 1.100 bis 2.600 EUR⁷ erhält, ergibt sich über eine Laufzeit von 25 Jahren in obigem Beispiel ein abgezinster⁸ Gesamtmehrerlös nach Ertragssteuern⁹ - jedoch vor der drohenden Erbschaftsteuer - von 230.612 bis 545.082 EUR. Die dem Landwirt durch die Nutzungsüberlassung erwachsende Steuer Mehrbelastung in der Erbschaftsteuer (im obigen Beispiel TEUR 531) führt dabei in den meisten Fällen zu einer endgültigen Schlechterstellung des Landwirts. Gerade vor dem Hintergrund des vom Bundesverfassungsgericht entwickelten sog. Halbteilungsgrundsatz mangelt es an Rechtfertigungsmöglichkeiten.¹⁰

Ziel des vorgestellten Entwurfs zur Änderung des Bewertungsgesetzes ist es, die Zurechnung von Grundstücken, die zum Zwecke der Errichtung von Anlagen zur Energieerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des Gesetzes für den Ausbau erneuerbarer Energien (EEG 2021) Dritten zur Nutzung überlassen werden, zum Grundvermögen zu vermeiden und stattdessen die weitere Zurechnung zum begünstigungsfähigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sicherzustellen.

III. Einzelerläuterungen

Zum Abbau bewertungs- sowie erbschaft- und schenkungsteuerrechtlicher Hürden im Zusammenhang mit dem Ausbau der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien auf landwirtschaftlichen Nutzflächen bietet sich eine punktuelle Ausweitung des Begriffs des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft an. Die Aufnahme vormals und künftig wieder land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke, die zum Zeitpunkt der Steuerentstehung und Bewertung zum Zwecke der zeitlich befristeten Errichtung von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien zur Nutzung überlassen werden, ermöglicht es - unter Einhaltung der sonstigen Voraussetzungen – entsprechende Grundstücke erbschaftsteuerlich zu verschonen und damit die Bereitschaft zur Bereitstellung der Grundstücke für entsprechende Zwecke zu fördern. § 158 Abs. 6 S. 2 BewG geht davon aus, dass eine ausschließlich landwirtschaftliche Nutzung insbesondere in den Fällen angenommen werden kann, wenn der Verpächter die Pachtfläche am Ende des Nutzungszeitraums in einem Zustand übernimmt, der die sofortige und uneingeschränkte Wiederaufnahme einer land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung ermöglicht.

Die selektive Anpassung der Definition des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ermöglicht es, die etablierten Mechanismen der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auch hinsichtlich der Abgrenzung zum Grundvermögen nach § 159 BewG aufrechtzuerhalten.

⁷ Pachterlöse für die Nutzungsüberlassung an Stromerzeuger: 1.500 bis 3.000 EUR/ha p.a. (Quelle: BNE) Pachterlöse bei Nutzungsüberlassung zu landwirtschaftlichen Zwecken in Bayern etwa 400 EUR/ha (Quelle: <https://www.lfl.bayern.de/iba/agrarstruktur/055047/index.php>)

⁸ angenommener Abzinsungssatz nach § 253 Abs. 7 HGB; Restlaufzeit 12 Jahre (Duration) im Januar 2022, 1,18%, <https://www.bundesbank.de/de/statistiken/geld-und-kapitalmaerkte/zinssaetze-und-renditen/abzinsungszinssaetze-gemaess-253-abs-2-hgb-7-jahresdurchschnitt-650652>

⁹ angenommener Grenzsteuersatz von 42% zzgl. Soli

¹⁰ Vgl. BVerfG vom 22.06.1995, Aktenzeichen 2-BvL- 37/91

Damit wird eine überschießende Besserstellung von an Dritte zum Zwecke der zeitlich befristeten Errichtung von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien überlassenen Grundstücken ausgeschlossen. Erfüllt ein Grundstück die Voraussetzungen des § 158 Abs. 6 BewG in der Fassung des vorliegenden Entwurfs, so kann es bei Vorliegen der Tatbestände des § 159 BewG wie jedes andere landwirtschaftliche Grundstück dem Grundvermögen zuzurechnen sein. Sind die Tatbestände des § 159 BewG erfüllt, so kommt eine erbschaftsteuerliche Begünstigung nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nur dann in Betracht, wenn es sich um selbst bewirtschaftete Grundstücke handelt. In diesen Fällen unterscheidet sich das Grundstück, das zur Stromerzeugung überlassen wird, nicht von (anderen) landwirtschaftlichen Grundstücken.

Die Zuordnung zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft aufgrund der nur vorübergehenden Nutzungsüberlassung zum Zwecke der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien erfordert hinsichtlich der Bewertung der Fläche einer Zurechnung zu einer der unterschiedlichen Nutzungsarten i. S. d. § 160 Abs. 2 Nr. 1 BewG, auf denen die Bewertung nach §§ 163 und 164 BewG fußt. Naheliegend ist aufgrund der nur vorübergehenden Nutzungsüberlassung eine Zurechnung zur im Zeitpunkt vor der Nutzungsüberlassung vorherrschenden land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsart. Durch die Änderungen des Bewertungsgesetzes wird der bewertungsrechtliche Status der Flächen vor der Nutzungsüberlassung weitestgehend konserviert.

Nach der hier vertretenen Auffassung ist eine Anpassung der Regelungen zur Stückländerei i. S. d. § 160 Abs. 7 BewG nicht erforderlich. Zwar zeigen die bereits langjährigen Erfahrungen der Betreiberpraxis, dass regelmäßig eine Nutzungsüberlassung zum Zwecke der zeitlich befristeten Errichtung von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien auf einen Zeitraum von mehr als 15 Jahren erfolgt. § 160 Abs. 7 BewG beschreibt jedoch lediglich den Fall der Nutzungsüberlassung an einen anderen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. Dies ist vorliegend aufgrund der Überlassung zur gewerblichen Nutzung nicht einschlägig. Einer gesonderten Regelung bedarf es deshalb nicht.

Erfolgt innerhalb des Zeitraums von 15 Jahren ab dem Bewertungsstichtag eine Umnutzung zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken i. S. d. § 158 BewG in der Fassung des vorliegenden Entwurfs, beispielsweise zum Zwecke der Errichtung von Wohn- oder Gewerbeimmobilien, so greifen auch nach der Änderung des Bewertungsgesetzes die allgemeinen Vorschriften zur Nachbewertung nach § 162 Abs. 3 und 4 BewG. Aus erbschaftsteuerlicher Sicht hätte eine Nutzung zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken i. S. d. § 158 BewG in der Fassung des vorliegenden Entwurfs innerhalb von fünf bzw. sieben Jahren ab dem Zeitpunkt der Steuerentstehung eine Nachversteuerung zur Folge.¹¹

¹¹ Vgl. § 13a Abs. 6 Nr. 2 ErbStG

Der vorliegende Entwurf schafft steuerliche Rechtssicherheit sowohl für Bestandsanlagen als auch für künftig geplante Anlagen bei denen es innerhalb der letzten fünf bzw. sieben Jahre¹² zu einer (vorweggenommenen) Erbfolge gekommen ist oder während des Nutzungsüberlassungszeitraums kommen wird und vermeidet eine übermäßige Besteuerung des Land- und Forstwirts mit Erbschaftsteuer. Dabei schafft der vorliegende Vorschlag zur Gesetzesänderung Rechtssicherheit für konventionelle und alternative (bspw. Agri-Photovoltaik) Ausprägungen der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien. Letztlich ist anzunehmen, dass dadurch die Bereitschaft der Land- und Forstwirte zur Bereitstellung geeigneter Grundstücke zum Zwecke der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien gestärkt wird und sich der Zuwachs erneuerbarer Energien dem politisch geforderten Umfang annähert.

IV. Alternative Lösungsansätze

Hinsichtlich des Abbaus steuerrechtlicher Hürden bei der Verpachtung geeigneter Flächen zum Zwecke der zeitlich befristeten Errichtung von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien besteht zu dem eingangs dargestellten Lösungsansatz durch Änderung des § 158 BewG der nachfolgende Alternativansatz.

Anstelle der dargestellten Änderung des Bewertungsgesetzes, besteht der alternative Lösungsansatz darin, entsprechende Grundstücke erbschaftsteuerlich dadurch zu begünstigen, dass eine Verpachtung zum Zwecke der Errichtung von Anlagen zur Energieerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des Gesetzes für den Ausbau erneuerbarer Energien vom Anwendungsbereich des Verwaltungsvermögens ausgenommen wird. Der Entwurf zur Änderung des Gesetzes könnte dann wie folgt lauten:

Art. ... Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Gesetz vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2931) mit Wirkung vom 23. Juli 2021 geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

In § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 ErbStG wird nach Buchstaben f) folgender Buchstabe g) eingefügt:

„g) Grundstücke 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) überlassen werden.“

¹² Erbschaftsteuerliche Behaltensfrist nach §§ 13a Abs. 6 und 10 ErbStG; hinsichtlich des Nachbewertungsvorbehalts nach §§ 162 Abs. 3 und 4 BewG ggf. auf 15 Jahre zu erweitern.

Die vorstehend dargestellte Alternative zum präferierten Lösungsvorschlag setzt an der erbschaftsteuerlichen Behandlung entsprechenden Grundbesitzes an. Gleichwohl erfordert die Alternative zur Erreichung eines ähnlichen steuerlichen Effekts weitere steuerliche Gestaltungen.

Aufgrund der Definition des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, insbesondere der derzeit gültigen Fassung des Bewertungsgesetzes, ist ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft faktisch frei von Vermögen, welches nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dient, und damit auch Verwaltungsvermögen, da jegliches potenzielles Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 4 ErbStG bereits nach § 158 Abs. 4 BewG regelmäßig nicht der wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzurechnen ist. Damit der Land- und Forstwirt also eine Begünstigung seines außerlandwirtschaftlich an den Anlagenbetreiber überlassenen Vermögens erreichen kann, benötigt er gewerbliches Betriebsvermögen.

Die Schaffung gewerblichen Betriebsvermögens erfordert separate Gestaltungsmaßnahmen, beispielsweise der Gründung einer gewerblich geprägten Gesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (i. d. R. GmbH & Co. KG). Das gewerbliche „Träger-Betriebsvermögen“ zählt nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zum potenziell begünstigungsfähigen Vermögen. Erst in diesem Stadium kann die gewünschte Wirkung in Form der Beseitigung steuerlicher Hürden und Hemmschwellen bei der Überlassung zu begünstigungswürdigen Zwecken in Form der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien, erreicht werden.

Nachteile der Alternative bestehen darin, dass der Zweck der Förderung des Ausbaus erneuerbarer Energien in diesen Fällen nur sehr ungenau erreicht wird. Insbesondere in § 13a Abs. 6 ErbStG hat der Gesetzgeber Tatbestände formuliert, die zum Wegfall der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen führen können. Nicht normiert ist darin die Umwidmung begünstigten Vermögens in Verwaltungsvermögen, bspw. durch Beendigung des Verpachtungsverhältnisses verbunden mit der anschließenden Verpachtung zu anderen, grundsätzlich nicht förderwürdigen, gewerblichen oder privaten Zwecken.

Ein weiterer Nachteil der Alternative liegt darin, dass neben dem förderwürdigen Vermögen (Überlassung zum Zwecke der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien) unter Umständen auch schädliches Vermögen gefördert werden könnte. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn zum Zwecke der Verpachtung entsprechender Flächen eine nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte (Personenhandels-)Gesellschaft gegründet wird und das Zielgrundstück Gesamthandsvermögen der Gesellschaft wird. In diesen Fällen hätte der wirtschaftlich Berechtigte (frühere) Grundstückseigentümer und unter Umständen alleinige Kommanditist die Möglichkeit der Anreicherung des begünstigungsfähigen Vermögens (Freifläche) mit grundsätzlich schädlichem Verwaltungsvermögen

(beispielsweise Geldvermögen). Dies führt letzten Endes zu einer (teilweisen) Begünstigung förderunswürdigen schädlichen Verwaltungsvermögens.¹⁴

Die mit der Umsetzung der Alternativlösung durch Aufnahme eines weiteren Ausnahmetatbestands in die Liste der unschädlichen Überlassung von Grundbesitz an Dritte in § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG einhergehende potenzielle Fehlförderung nicht begünstigungswürdigen Vermögens durch § 13b Abs. 7 ErbStG stellt einen Nachteil dar, der durch Umsetzung der präferierten Lösung nicht existent wäre. Käme es zur Ausweitung des eingangs dargestellten Umfangs des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft durch Anpassung des § 158 BewG, so würde damit auch nur der vorliegend dargestellte Förderzweck erreicht. Nachdem per Definition aus der wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bereits im Vorfeld schädliches „Verwaltungsvermögen“¹⁵ ausgenommen bleibt, ist eine Verfehlung des beabsichtigten Förderzwecks dahingehend ausgeschlossen.

V. Gesetzgebungskompetenz

Für die Änderung des Bewertungsgesetzes ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 108 Absatz 5 GG.

Für die Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (alternative Regelungsmöglichkeiten) besteht eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes (Artikel 105 Absatz 2 zweite Alternative in Verbindung mit Artikel 72 Absatz 2 GG). Eine bundeseinheitliche Regelung ist zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich. Die Einheitlichkeit der rechtlichen Rahmenbedingungen ist bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer notwendig, um einer Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen entgegenzuwirken. Insbesondere wenn Erblasser, Schenker, Erbe oder Beschenkte in verschiedenen Ländern ansässig sind, könnte es bei einer föderalen Ausrichtung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu mehreren konkurrierenden Steueransprüchen kommen. Zur Vermeidung von Doppelbelastungen bedürfte es Vereinbarungen zwischen den Ländern, deren Koordinierung und Administration erheblichen Mehraufwand verursachen würde. Unterschiedliche Regelungen in den einzelnen Ländern würden ferner zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Die Komplexität des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts würde massiv zunehmen. Eine einheitliche Erbschaft- und Schenkungsteuer wahrt darüber hinaus die Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraums der Bundesrepublik Deutschland, da unterschiedliche Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastungen mittelbar zu Wettbewerbsnachteilen führen können (vgl. zu allem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 107 ff.).

¹⁴ Vgl. unschädliches Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 7 ErbStG.

¹⁵ Vgl. „Verwaltungsvermögen“ i. S. d. § 158 Abs. 4 BewG.

VI. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen

Der Gesetzentwurf ist mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen, die die Bundesrepublik Deutschland abgeschlossen hat, vereinbar.

München, den 5. März 2022

ECOVIS BayLa-Union GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Informationsabteilung München

gez.

Bernhard J. Rittler
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

gez.

Ernst Gossert
Steuerberater, Partner