Finanzgericht Münster, 3 K 2383/23 F

Datum:	14.11.2024
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	3. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	3 K 2383/23 F
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2024:1114.3K2383.23F.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die wirtschaftliche Einheit G01 in N. mit […] Hektar, die als Abbauland dient, dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Klägers zuzuordnen ist. 2

Der Kläger ist am 00.00.2017 Nacherbe umfangreichen Grundbesitzes geworden, der überwiegend forstwirtschaftlich genutzt wird. Der Grundbesitz in N., G01 mit […] Hektar, war ursprünglich forstwirtschaftlich genutzt, diente am Bewertungsstichtag aber als Abbauland […] durch einen Pächter und ist im Kataster als Tagebau ausgewiesen. 3

[…] 4

Der Pachtvertrag war gem. § 3 Pachtvertrag ursprünglich auf 15 Jahre angelegt und verlängert sich ohne Kündigung stillschweigend um ein Jahr. Der auf 5 Jahre abgeschlossene Gestattungsvertrag hinsichtlich der Deponie verlängert sich gem. § 9 Gestattungsvertrag ebenfalls stillschweigend jährlich, sollte er nicht gekündigt werden. 5

Nach Beendigung des Abbaus ist eine land- und forstwirtschaftliche Rekultivierung und Nutzung mit Fichtenanpflanzung und Laubgehölzen zu je 50% durch den Eigentümer als Auflage behördlich vorgeschrieben. Der Pachtvertrag sieht eine entsprechende 6

Rekultivierung nach den behördlichen Maßgaben durch den Pächter vor, § 3 Abs. 2 Pachtvertrag.

Die vom Pächter an den Eigentümer zu entrichtende Förderabgabe nach § 4 Pachtvertrag betrug in 2014 […] EUR, in 2015 […] EUR und in 2016 […] EUR. 7

Aufgrund § 7 Gestattungsvertrag zahlte der berechtigte Pächter eine Gestattungsgebühr für die Nutzung als Deponie in 2014 von […] EUR, in 2015 von […] EUR und in 2016 von […] EUR. 8

Aufgrund der Anfrage des für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamts ermittelte der Beklagte unter Einbeziehung des Amtlichen Forstwirtschaftlichen Sachverständigen (AFS) die Größe des Abbaulands mit […] ha. Nach seiner Auffassung sei das Abbauland dem Grundvermögen zuzuordnen, da das Abbaumaterial nicht im Sinne des § 160 Abs. 4 Bewertungsgesetz (BewG) im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet werde. Entsprechend erließ der Beklagte am 06.05.2021 den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 00.00.2017 für Zwecke der Erbschaftsteuer. Darin ordnete er den streitgegenständlichen Grundbesitz dem Grundvermögen zu und bewertete die wirtschaftliche Einheit als unbebautes Grundstück mit einem Wert von […] EUR. 9

Den hiergegen am 08.06.2021 eingelegten Einspruch begründete der Kläger damit, dass der streitgegenständliche Grundbesitz dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sei. Die Wiederaufnahme der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung sei von vornherein geplant. Die vorübergehende anderweitige Nutzung sei unschädlich. Es handele sich um den Abbau eines grundeigenen Bodenschatzes i. S. d. § 3 Abs. 4 Bundesberggesetz (BBergG). Entsprechend müsse auch hier die BFH Rechtsprechung zur Einheitsbewertung laut Urteil vom 22.07.2020, II R 28/18 herangezogen werden. Danach sei eine zum Abbau eines Bodenschatzes verpachtete Fläche, wenn die Rekultivierung und die Wiederaufnahme der Land- und Forstwirtschaft vorgesehen seien, dauernd zum Betrieb zur Land- und Forstwirtschaft bestimmt. Der dauerhafte Funktionszusammenhang zu dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sei nicht unterbrochen. Eine andere Sichtweise bei der Grundbesitzbewertung verstoße gegen das Prinzip der Einheit der Rechtsordnung. 10

Mit Einspruchsentscheidung vom 30.10.2023 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Am maßgeblichen Stichtag sei auf der streitgegenständlichen Fläche keine forstwirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt worden. Die zur Einheitsbewertung ergangene Rechtsprechung könne nicht auf die Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer übertragen werden. Weder nehme das Gesetz Bezug auf Regelungen zur Einheitsbewertung, noch sei der Wortlaut, insbesondere mit Blick auf § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG, einheitlich. Der Begriff der Land- und Forstwirtschaft sei tätigkeitsbezogen, was vorliegend die Zuordnung zur Land- und Forstwirtschaft ausschließe. Bei Abbau von bergeigenen Bodenschätzen sei eine außerlandwirtschaftliche Zweckbestimmung gegeben. 11

Mit der am 30.11.2023 erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren, die streitgegenständliche Fläche seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen, weiter. 12

Er wiederholt seine Ausführungen aus dem Verwaltungsverfahren und vertieft sein Vorbringen zur Einheit der Rechtsordnung. Die Vorschriften zur Einheitsbewertung und Grundbesitzbewertung würden sich nur redaktionell unterscheiden. § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG sei lediglich eine deklaratorische Klarstellung, welche jedoch keine andere Auslegung der Norm im Vergleich zu § 33 BewG begründen könne. Schließlich seien auch bei § 33 BewG 13

Grund und Boden sowie Gebäude und Gebäudeteile, die dauerhaft nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen, nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zu rechnen. Deshalb sei die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „dauerhaft“ bei § 33 BewG und § 158 BewG einheitlich vorzunehmen. Auf die Art der Überlassung sowie etwaige Gegenleistungen komme es nicht an, wenn für den Eigentümer die Pflicht bestehe, das Grundstück nach Beendigung des Abbaus zu rekultivieren. Auch ein ruhender Betrieb im Falle der Betriebsverpachtung im Ganzen könne beim Verpächter einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb begründen.

Der Kläger beantragt, 14

den Bescheid vom 06.05.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.10.2023 über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 00.00.2017 für Zwecke der Erbschaftsteuer für die wirtschaftliche Einheit G01 unbebautes Grundstück zu ändern und die Flächen dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Klägers zuzuordnen; 15

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen; 18

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 19

Der Beklagte verweist inhaltlich auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. 20

Der Senat hat am 14.11.2024 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 21

Entscheidungsgründe 22

I. Die Klage ist unbegründet. 23

Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 00.00.2017 für Zwecke der Erbschaftsteuer vom 06.05.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.10.2023 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). 24

1. Der Beklagte hat mit dem Feststellungsbescheid zutreffend über die Art des Vermögens, § 151 Abs. 2 Nr. 1 BewG, entschieden und zu Recht den Grundbesitz dem Grundvermögen, § 176 BewG, zugeordnet. 25

Danach gehören der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör, das Erbbaurecht und das Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz zum Grundvermögen, soweit es sich nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 158 und 159 BewG) oder um Betriebsgrundstücke (§ 99 BewG) handelt. 26

Die streitgegenständlichen Flächen sind Grundvermögen. 27

a) Zwar erfüllt der Grundbesitz die Voraussetzungen für eine grundsätzliche Zuordnung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen nach § 158 Abs. 1 Satz 2 BewG, weil er aufgrund der Rekultivierungsverpflichtung trotz des derzeitigen Abbaus von Grauwacke dem Betrieb 28

der Land- und Forstwirtschaft dauerhaft zu dienen bestimmt ist (so auch der BFH zum insoweit gleichlautenden § 33 Abs. 1 Satz 1 BewG, Urteil vom 22.07.2020, II R 28/18, BFHE 269, 389, BStBl. II 2021, 515, Rn. 20, 21). Jedoch sind die Voraussetzungen der Ausnahme nach § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG gegeben, sodass der Grund und Boden gleichwohl nicht zum land-und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört.

b) Nach § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG gehört Grund und Boden, der nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dient, nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen. Grundsätzlich dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gemäß § 158 Abs. 1 Satz 2 BewG zugeordnetes Vermögen wird ausnahmsweise für Zwecke der Bedarfsbewertung nach § 158 Abs. 4 BewG aus dem Betrieb herausgelöst. 29

Entgegen der in der Literatur vertretenen Ansicht, § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG habe nur deklaratorischen Charakter und gegenüber § 158 Abs. 1 Satz 2 BewG keinen eigenen Regelungsinhalt (Bruschke in Stenger/Loose, Bewertungsrecht - BewG/ErbStG/GrStG, 171. Lieferung, 8/2024, § 158 BewG, Rn. 76; Kirnberger in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, 132. Ergänzungslieferung, Juli 2024, § 158 BewG, Rn. 23), enthält § 158 Abs. 4 BewG eine Aufzählung der Wirtschaftsgüter, die unabhängig von einer definitorischen grundsätzlichen Zugehörigkeit nach § 158 Abs. 1 Satz 2 BewG (Regelfall) nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören, da sie am maßgeblichen Stichtag für außerlandwirtschaftliche Zwecke eingesetzt werden (ebenso Halaczinsky, ErbStB 2009, 130; Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Erbschaftsteuer, Rn. 42; Stephany in Kreutziger/Schaffner/Stephany, 5. Aufl. 2021, BewG § 158 Rn. 27; so im Allgemeinen zu § 158 Abs. 4 BewG jedenfalls Kirnberger in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, 132. Ergänzungslieferung, Juli 2024, § 158 BewG, Rn. 2). 30

Die Rechtsprechung des BFH, dass es für Zwecke der Einheitsbewertung zur Zuordnung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen ausreiche, wenn die Rekultivierung und die Rückführung in die land- und forstwirtschaftliche Nutzung vorgesehen sind und es dann auf die Zeitspanne, binnen derer dies zu geschehen hat, nicht ankomme, solange die Wiederaufnahme der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung geplant ist (BFH-Urteil vom 22.07.2020, II R 28/18, BFHE 269, 389, BStBl II 2021, 515, Rn. 16, 17), ist jedenfalls auf die eigenständige Regelung des § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG nicht übertragbar. Gleiches gilt für die zu § 140 Abs. 1 BewG ergangene Rechtsprechung (bspw. BFH-Urteil vom 09.04.2008, II R 24/06, BFHE 220, 508, BStBl II 2008, 951), da § 140 Abs. 1 BewG – anders als § 158 Abs. 4 BewG – ebenfalls auf § 33 BewG verweist. 31

Dies ergibt die Auslegung des § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG. 32

aa) Maßgebend für die Auslegung eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers (vgl. BVerfG-Beschluss vom 09.11.1988, 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, m. w. N.; BFH-Urteile vom 04.12.2014, IV R 53/11, BStBl II 2015, 483; u. vom 21.10.2010, IV R 23/08, BStBl II 2011, 277). Ausgehend von dem Wortlaut der Norm (grammatikalisch/sprachliche Auslegung) ist auch die Auslegung aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung), nach dem Sinn und Zweck der Norm (teleologische Auslegung) und aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung) gleichzeitig und nebeneinander zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 04.12.2014, IV R 53/11, BStBl II 2015, 483, m. w. N.). 33

bb) Schon der Wortlaut des § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG spricht im Gegensatz zu § 158 Abs. 1 Satz 2 BewG und auch § 33 BewG nicht von einem auf „Dauer“ bzw. „dauernd“ angelegten Zweck, weshalb mangels dieses Zusatzes einzig das gem. § 11 ErbStG maßgebliche 34

Stichtagsprinzip zu berücksichtigen ist, es also allein auf die konkrete Nutzung am Stichtag ankommt. Schädlich ist danach jedenfalls die „aktive“ Nutzung für nicht land- und forstwirtschaftliche, sondern andere Zwecke (ebenso: Stephany in Kreutziger/Schaffner/Stephany, 5. Aufl. 2021, BewG § 158 Rn. 27, beck-online auch mit Überlegungen zu einer etwaigen, hier nicht streitbefangenen, Nichtnutzung).

cc) Dieses Ergebnis wird auch in systematischer Hinsicht bestätigt. 35

Aus der Binnensystematik des § 158 Abs. 1 und Abs. 4 BewG ergibt sich ein Regel-Ausnahme-Verhältnis, und damit ein eigenständiger Anwendungsbereich des § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG. 36

Dieses Verständnis wird auch im Vergleich zu § 33 Abs. 3 BewG deutlich. § 158 Abs. 4 BewG erweitert explizit den in § 33 Abs. 3 BewG enthaltenen Negativkatalog, indem Grund und Boden, der am Stichtag anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken (§ 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG) oder als Klein- und Dauerkleingartenland dient (§ 158 Abs. 4 Nr. 2 BewG), nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zugeordnet wird. 37

Auch im Verhältnis zu § 159 BewG hat § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG einen eigenständigen Regelungsbereich. Denn unter den Voraussetzungen des § 159 BewG werden noch land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen mit absehbarer Nutzungsänderung bereits dem Grundvermögen zugerechnet, während nach § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG derzeit bereits anderweitig genutzte Flächen vom land- und forstwirtschaftlichen Vermögen ausgenommen werden. Aus beiden Regelungen wird deutlich, dass das Gesetz im Rahmen der Abgrenzung von Grundvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen Grund und Boden bzw. Flächen sowie Gebäude und Gebäudeteile nur bei derzeitiger und auch zukünftiger dauerhafter funktioneller land- und forstwirtschaftlicher Nutzung dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zuordnet. 38

Schließlich ist die Zuordnung verpachteten Abbaulandes gemäß § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG zum Grundvermögen auch im Verhältnis zur Zuordnung von Abbauland zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unter den Voraussetzungen des § 160 Abs. 4 BewG sowie dessen gesonderter Bewertung nach §163 Abs. 8 BewG im Einzelertragswertverfahren widerspruchsfrei. Mit Blick auf diese besondere Bewertung, die in einem Einzelertragswertverfahren nach § 163 Abs. 8 i. V. m. Abs. 11 BewG erfolgt (für die Einheitsbewertung siehe § 43 Abs. 2 BewG), wäre es widersprüchlich, nähme man für Abbauflächen, die nicht nach § 160 Abs. 4 BewG zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören, sondern zu Abbauzwecken verpachtet sind, eine – etwaig geringere – Bewertung nach dem Wirtschaftswert der – im Bewertungsstichtag faktisch nicht existenten - Forstfläche i. S. d. § 163 Abs. 4 BewG vor. 39

dd) Ausweislich der Gesetzgebungsmaterialien war es das Anliegen des Gesetzgebers, zur Umsetzung verfassungsrechtlicher Vorgaben (vgl. BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 1BvL 21/12, BVerfGE 138, 136) die Ermittlung eines realitätsgerechten Werts für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu implementieren, wozu auch die Abgrenzungsregelungen in § 158 Abs. 4 BewG dienen (vgl. BT. Drs. 16/7918 S. 41 zu Teil B Land- und forstwirtschaftliches Vermögen). 40

ee) Dabei entspricht die Zuordnung verpachteter Abbauflächen zum Grundvermögen dem Sinn und Zweck der Norm. Wegen der besonderen Bewertungsregeln für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nach dem sog. Wirtschaftswert (§§ 162 ff. BewG) ist die Zuordnung von Vermögen zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bewertungsrechtlich 41

auf den unbedingt dafür notwendigen Teil zu beschränken. Insbesondere soll verhindert werden, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb so angereichert wird, dass im Ergebnis anderweitiges Vermögen in den Betrieb mit einbezogen wird (Kirnberger in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, 132. Ergänzungslieferung, Juli 2024, § 158 BewG, Rn. 22).

ff) Im Gegensatz zu der zu § 33 BewG ergangenen Rechtsprechung des BFH im Urteil vom 22.07.2020, II R 28/18, BFHE 269, 389, BStBl II 2021, 515 (insbesondere Anm. Hübner in HFR 2021, 124, 126), bedarf es aufgrund der punktuellen Stichtagsbetrachtung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer gerade keiner bürokratischen Entlastung, die der Schwierigkeit der ansonsten für Zwecke der Einheitsbewertung erforderlichen jährlichen Wert- und Artfortschreibung begegnet. Grundbesitzwertfeststellungen sind stets punktuell wegen einer Übertragung vorzunehmen und der Stichtagsbezogenheit kommt wesentliche Bedeutung für die Wertermittlung und die Steuerbefreiung zu, sodass der derzeitige Zweck und Zustand eines solchen Grundstücks durch den Gesetzgeber zu einem maßgeblichen Rückausnahmekriterium erhoben wurde. 42

2. Diesem Ergebnis steht der tätigkeitsbezogene Begriff der Land- und Forstwirtschaft nicht entgegen. Zwar kann beim Verpächter ein ruhender land- und forstwirtschaftlicher Betrieb als solcher fortbestehen (BFH-Urteil vom 16.11.2022, II R 39/20, Rn. 15, juris). Vorliegend hat der Pächter aber nicht den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft vom Verpächter übernommen, sondern einen eigenen Gewerbebetrieb auf der gepachteten Fläche begründet, sodass der Verpächter für diese Flächen nicht eine land- und forstwirtschaftliche Nutzung von seinem Pächter ableiten kann. 43

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 44

III. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. 45

[…] […] […] 46

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE