

Urteil vom 28. März 2012, II R 37/10

Bewertung eines ehemals landwirtschaftlich genutzten Eindachhofs, bestehend aus einer Wohnung und Stallungen

BFH II. Senat

BewG § 33, BewG § 68, BewG § 138, BewG § 140, BewG § 141 Abs 1, BewG § 143 Abs 3, BewG § 146 Abs 5, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 07. Januar 2010, Az: 1 K 427/06

Leitsätze

1. NV: Werden der land- und forstwirtschaftliche Betrieb eingestellt und die Ländereien verpachtet, endet grundsätzlich die Zugehörigkeit der Wohnung des (früheren) Betriebsinhabers zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen. Das mit einem Eindachhof bebaute Grundstück ist dem Grundvermögen zuzuordnen, soweit es mit dem als Wohnung dienenden Gebäude bebaut ist und die unbebaute Fläche damit im Zusammenhang steht.
2. Eine ehemals zu landwirtschaftlichen Zwecken genutzte Hofstelle mit einem Eindachhof, der neben einer Wohnung bzw. zwei Wohnungen auch in nicht unbeachtlichem Umfang Stallungen enthält, fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 146 Abs. 5 BewG, so dass der Wert des mit dem Wohnteil bebauten Grundstücks nicht um den pauschalen Zuschlag von 20% zu erhöhen ist.
3. NV: Eine pauschale Ermäßigung des Grundbesitzwerts nach § 143 Abs. 3 BewG um 15% kommt wegen der Zugehörigkeit der Wohnung zum Grundvermögen ebenfalls nicht in Betracht.

Tatbestand

1. I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Rechtsnachfolger der am 9. Mai 2004 verstorbenen K. Zum Nachlass gehört eine ehemalige landwirtschaftliche Hofstelle. Auf dem Grundstück befindet sich ein sog. Eindachhof, bestehend aus einer 160 qm großen Wohnung und einem damit baulich verbundenen Wirtschaftsteil (Stallungen). K hatte bereits im Rahmen der Einheitswerterklärung auf den 1. Januar 1990 angegeben, dass sie keine Landwirtschaft mehr betreibe, die landwirtschaftlichen Nutzflächen vollständig verpachtet habe und kein Vieh mehr halte. Das Grundstück wurde im Wege der Nachfeststellung auf den 1. Januar 1990 als Einfamilienhaus bewertet.
2. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte für Zwecke der Erbschaftsbesteuerung mit Bescheid vom 1. März 2005 gegenüber dem Kläger den Grundstückswert zum 9. Mai 2004 auf 57.000 € fest. Der Wert wurde unter Zugrundelegung der üblichen Miete für die 160 qm große Wohnung und nach § 146 Abs. 5 des Bewertungsgesetzes in der vor 2009 maßgebenden Fassung (BewG) unter Ansatz eines Zuschlags von 20 % ermittelt. Das FA ging davon aus, das Grundstück diene ausschließlich Wohnzwecken.
3. Mit dem Einspruch machte der Kläger geltend, dass wegen der baulichen Verbundenheit der Wohnung mit dem Wirtschaftsteil der Zuschlag von 20 % nicht gerechtfertigt sei, sondern vielmehr ein Abschlag von 15 % nach § 143 Abs. 3 BewG berücksichtigt werden müsse. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung aus, der Zuschlag von 20 % sei rechtmäßig, weil in dem Wirtschaftsteil des Gebäudes keine landwirtschaftliche Betätigung mehr ausgeübt werde und das Grundstück daher ausschließlich Wohnzwecken diene. Der Abschlag von 15 % sei nur für land- und forstwirtschaftliches Vermögen und damit nicht für das als Grundvermögen bewertete Grundstück zu gewähren. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 1772 veröffentlicht.
4. Mit der Revision rügt der Kläger eine Verletzung von § 143 Abs. 3 und § 146 Abs. 5 BewG sowie von § 96 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Das FG habe die Nutzung der Wirtschaftsgebäude zu Wohnzwecken abweichend vom Akteninhalt festgestellt.

- 5 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 1. März 2005 über die gesonderte Feststellung des Grundstückswerts zum 9. Mai 2004 in Gestalt des Einspruchsbescheids vom 16. November 2006 dahin zu ändern, dass der Grundstückswert auf 40.000 € festgestellt wird.
- 6 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zur Aufhebung der Vorentscheidung und des Einspruchsbescheids sowie zur Feststellung des Grundstückswerts auf 47.500 €. Der Wert des mit einem Eindachhof bebauten Grundstücks ist entgegen der Auffassung des FG ohne Berücksichtigung eines Zuschlags von 20 % zu ermitteln. Das FG ist jedoch zu Recht davon ausgegangen, dass der Grundstückswert mangels Zugehörigkeit der Wohnung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen nicht um 15 % zu ermäßigen ist.
- 8 1. Das Grundstück ist dem Grundvermögen und nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzuordnen, soweit es mit dem als Wohnung dienenden Gebäude bebaut ist und die unbebaute Fläche damit im Zusammenhang steht.
- 9 a) Die wegen der unterschiedlichen Ermittlung der Grundbesitzwerte (vgl. § 138 Abs. 2 und 3 BewG) erforderliche Abgrenzung zwischen dem Grundvermögen (§§ 145 bis 150 BewG) und dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§§ 140 bis 144 BewG) bestimmt sich nach § 68 und § 33 BewG. Zum Grundvermögen gehören nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör, soweit es sich nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 33 BewG) handelt. Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind (§ 140 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 33 Abs. 1 Satz 1 BewG). Während § 68 Abs. 1 BewG das Grundvermögen zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen negativ im Sinne eines Vorranges des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens abgrenzt, ordnet § 33 BewG positiv an, welche Wirtschaftsgüter dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzuordnen sind (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. August 1989 II R 116/86, BFHE 158, 90, BStBl II 1989, 870).
- 10 b) Zu der Frage, ob einzelne Wirtschaftsgüter am maßgeblichen Stichtag dauernd dazu bestimmt sind, einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu dienen, enthält R 125 Abs. 4 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 in Anlehnung an Abschn. 1.01 Abs. 3 der Richtlinien für die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zutreffende Erläuterungen (vgl. BFH-Urteil vom 9. April 2008 II R 24/06, BFHE 220, 508, BStBl II 2008, 951). Nach Satz 1 dieses Absatzes sollen Grund und Boden sowie Gebäude, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu dienen bestimmt sind, auch dann dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zugerechnet werden, wenn der Betrieb ganz oder in Teilen auf eine bestimmte oder unbestimmte Zeit nicht bewirtschaftet wird. Gemäß Satz 2 soll dies in der Regel der Fall sein, wenn der Betrieb oder der Betriebsteil keine andere Zweckbestimmung erhalten hat.
- 11 c) Der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft umfasst gemäß § 141 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 4 i.V.m. § 34 Abs. 3 BewG den Wohnteil, also Gebäude und Gebäudeteile, soweit sie dem Inhaber des Betriebs, den zu seinem Haushalt gehörenden Familienangehörigen und den Altenteilern zu Wohnzwecken dienen.
- 12 Werden der land- und forstwirtschaftliche Betrieb eingestellt und die Ländereien verpachtet, endet grundsätzlich die Zugehörigkeit der Wohnung des (früheren) Betriebsinhabers zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 1975 III R 51/74, BFHE 118, 71, BStBl II 1976, 281; Bruscke in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 33 BewG Rz 66 f.). Die Wohnung dient ab diesem Zeitpunkt nicht mehr dauernd land- und forstwirtschaftlichen Zwecken, sondern vielmehr den Wohnzwecken des früheren Betriebsinhabers. Befindet sich die Wohnung in einem Eindachhof, bei dem die Wohnung und der Wirtschaftsteil (Stallungen) baulich verbunden sind, gehört das Grundstück, soweit es der Wohnung zuzuordnen ist, zum Grundvermögen.
- 13 Soweit das Grundstück dagegen dem Wirtschaftsteil zuzuordnen ist, gehört es weiterhin zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, wenn es keine andere Zweckbestimmung erhalten hat. Leerstehende, früher land- und forstwirtschaftlich genutzte Wirtschaftsgebäude verlieren mit der Einstellung der aktiven Bewirtschaftung des Betriebs und der nicht langfristigen Verpachtung der Ländereien regelmäßig nicht ihre land- und forstwirtschaftliche Zweckbestimmung i.S. des § 33 Abs. 1 Satz 1 BewG (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 12. Mai 2005 11 K 3773/04 BG, EFG 2005, 1164; Bruscke in Gürsching/ Stenger, a.a.O., § 33 BewG Rz 67). In diesem Fall ist eine Zusammenfassung von Wohnung und Wirtschaftsteil zu einer wirtschaftlichen Einheit nicht möglich, weil

beide Gebäudeteile nicht derselben Vermögensart angehören (vgl. BFH-Urteil vom 9. November 1994 II R 89/91, BFH/NV 1995, 495).

- 14** d) Danach gehörte im Streitfall das Grundstück, soweit es der Wohnung zuzuordnen ist, beim Ableben der K zum Grundvermögen. Die im Eindachhof befindliche Wohnung stand nicht in einem funktionellen Zusammenhang mit einem möglicherweise noch bestehenden, aber ruhenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Die aktive Bewirtschaftung durch die frühere Betriebsinhaberin war eingestellt. Vieheinheiten wurden nicht mehr gehalten und die landwirtschaftlichen Flächen waren seit langem verpachtet.
- 15** Ob die früheren Stallungen zum streitigen Stichtag noch zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen oder wegen einer Änderung der Zweckbestimmung oder der Nutzung zum Grundvermögen gehörten, kann mangels Entscheidungserheblichkeit letztlich offen bleiben. Im Hinblick auf die bauliche Gestaltung des Eindachhofs und die Zugehörigkeit des der Wohnung zuzurechnenden Grundstücks zum Grundvermögen kommt es weder für die Berücksichtigung des Zuschlags nach § 146 Abs. 5 BewG noch für die Ermäßigung nach § 143 Abs. 3 BewG darauf an, welcher Vermögensart die früheren Stallungen zuzuordnen sind.
- 16** 2. Bei einem zum Grundvermögen gehörenden bebauten Grundstück, das ausschließlich Wohnzwecken dient, ist der nach § 146 Abs. 1 bis 4 BewG ermittelte Wert um 20 % zu erhöhen, wenn das Grundstück nicht mehr als zwei Wohnungen enthält (§ 146 Abs. 5 BewG).
- 17** a) Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 13/5952, 41) soll der Zuschlag erfolgen, weil Ein- und Zweifamilienhäuser in der Regel nicht zu Renditezwecken, sondern zum Eigengebrauch errichtet würden und bei einer Vermietung die Miete im Verhältnis zu den ursprünglichen Investitionen meist niedriger liege als bei von vornherein als Renditeobjekte vorgesehenen Gebäuden. Zudem sei der Grundstücksanteil bei Ein- und Zweifamilienhäusern in der Regel höher, ohne dass sich dies auf die Miete auswirke. Diese Faktoren seien bei der Ermittlung des Restwerts (§ 146 Abs. 4 BewG) durch einen Zuschlag zu berücksichtigen.
- 18** Der damit zum Ausdruck kommende Gesetzeszweck, bei der Ermittlung des Werts eines mit einem Ein- oder Zweifamilienhaus bebauten Grundstücks im Hinblick auf eine möglicherweise zu niedrige Miete und eine regelmäßig größere Grundstücksfläche einen pauschalen Zuschlag zu berücksichtigen, rechtfertigt es, den Zuschlag auf solche Wohngebäude zu beschränken, die nach dem Gebäudecharakter typischerweise einem Ein- oder Zweifamilienhaus entsprechen. Eine ehemals zu landwirtschaftlichen Zwecken genutzte Hofstelle mit einem Eindachhof, der neben einer Wohnung bzw. zwei Wohnungen auch in nicht unbeachtlichem Umfang Stallungen enthält, fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 146 Abs. 5 BewG. Der Wert eines solchen Grundstücks entspricht selbst bei einer vergleichbaren Grundstücksgröße in der Regel nicht dem Wert eines mit einem Ein- oder Zweifamilienhaus bebauten Grundstücks. Das gilt unabhängig davon, ob das mit einem Eindachhof bebaute Grundstück nach der Einstellung der aktiven Bewirtschaftung des landwirtschaftlichen Betriebs insgesamt zum Grundvermögen gehört oder noch teilweise dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzuordnen ist, weil sich die Zweckbestimmung hinsichtlich des Wirtschaftsteils noch nicht geändert hat. Der bauliche Zusammenhang der Wohnung mit den Stallungen schließt eine Werterhöhung nach § 146 Abs. 5 BewG für beide Fälle aus.
- 19** b) Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Auf die vom Kläger erhobene Verfahrensrüge, das FG habe zu Unrecht festgestellt, K habe die Hofstelle ausschließlich zu Wohnzwecken genutzt, braucht danach nicht eingegangen zu werden (BFH-Urteil vom 16. Februar 2011 II R 1/10, BFH/NV 2011, 1021, m.w.N.).
- 20** 3. Der Grundbesitzwert ist nicht nach § 143 Abs. 3 BewG zu ermäßigen.
- 21** a) Gemäß § 143 Abs. 3 BewG sind zur Berücksichtigung von Besonderheiten, die sich im Falle einer räumlichen Verbindung der Betriebswohnungen und des Wohnteils mit der Hofstelle ergeben, deren Werte (§§ 146 bis 149 BewG) jeweils um 15 % zu ermäßigen. Durch den pauschalen Abschlag soll den Beeinträchtigungen, z.B. Geruchs- und Lärmbelastigungen durch Stallungen, Rechnung getragen werden, die sich durch die räumliche Verbindung der Betriebswohnungen und des Wohnteils mit der Hofstelle ergeben (vgl. Rössler/Troll, BewG, § 143 Rz 13, 14; Eisele, Die Information, 1997, 225). Denn mit den Beeinträchtigungen ist zugleich eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit für die Wohnungen auf der Hofstelle verbunden (Bruschke in Gürsching/Stenger, a.a.O., § 143 BewG Rz 65).
- 22** b) § 143 BewG regelt, wie die Aufnahme im Vierten Abschnitt Teil B des Bewertungsgesetzes zeigt, die Bewertung der Betriebswohnungen und des Wohnteils, die nach § 141 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 BewG zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehören. Gehört die Wohnung --wie im Streitfall-- wegen der Einstellung der aktiven

Bewirtschaftung des Betriebs nicht mehr zu einem solchen Betrieb, ist ein Abschlag nach § 143 Abs. 3 BewG nicht zu gewähren.

- 23** c) Die Berücksichtigung eines pauschalen Abschlags gemäß § 143 Abs. 3 BewG nur für Wohnungen, die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören, verstößt nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes. Die möglichen Beeinträchtigungen, die sich aus der räumlichen Verbindung der Wohnung mit der Hofstelle ergeben, rechtfertigen einen pauschalen Abschlag. Nach Einstellung der aktiven Bewirtschaftung entfallen diese Beeinträchtigungen regelmäßig, so dass ein pauschaler Abschlag für ein Grundstück, das nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sondern zum Grundvermögen gehört, nicht geboten ist. Der Steuerpflichtige kann jedoch nachweisen, dass der gemeine Wert dieses Grundstücks niedriger als der nach § 146 Abs. 2 bis 6 BewG ermittelte Wert ist (§ 146 Abs. 7 BewG).
- 24** d) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Wert für das Grundstück nicht nach § 143 Abs. 3 BewG zu ermäßigen ist.
- 25** 4. Die Sache ist spruchreif. Der Grundbesitzwert wird auf 47.500 € festgestellt. Der bisher ermittelte Grundbesitzwert (vor Abrundung) von 57.015 € ist um den vom FA nach § 146 Abs. 5 BewG vorgenommenen Zuschlag von 9.502 € zu mindern, so dass sich ein Wert von 47.513 € und nach Abrundung von 47.500 € ergibt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de