

Urteil vom 24. January 2018, II R 59/15

Einordnung einer forstwirtschaftlichen Fläche als Unland

ECLI:DE:BFH:2018:U.240118.IIR59.15.0

BFH II. Senat

BewG § 33 Abs 1, BewG § 44, BewG § 45, BewG § 125, BewG § 126 Abs 1, GrStG § 2 Nr 1 S 1, GrStG § 13

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 26. October 2015, Az: 2 K 135/13

Leitsätze

1. Zum Unland i.S. des § 45 BewG gehören Flächen, die aufgrund ihrer natürlichen Gegebenheiten nicht bewirtschaftet werden können, also nicht kulturfähig sind .
2. Der Umstand, dass die Bewirtschaftung einer Fläche unwirtschaftlich ist und die Kosten den Ertrag übersteigen, reicht nicht aus, um die Fläche als Unland einzuordnen .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 27. Oktober 2015 2 K 135/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt in Thüringen einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, der sich über mehrere Gemeinden erstreckt. Der Forstbetrieb in der Gemeinde W umfasst 98 Flurstücke mit einer Gesamtfläche von 102,20 ha. Nach dem für den Forstbetrieb auf den 1. Oktober 2003 erstellten Betriebswerk entfallen davon 4,91 ha auf Nichtholzboden und 97,29 ha auf Holzbodenfläche.
- 2** In der Erklärung zur Ermittlung des Ersatzwirtschaftswerts nach § 125 des Bewertungsgesetzes (BewG) und zur Festsetzung des Grundsteuermessbetrags auf den 1. Januar 2002, die der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wegen des Zukaufs von Flächen angefordert hatte, hatte der Kläger für den Betrieb in W forstwirtschaftlich genutzte Flächen von 70,49 ha und Unland von 29,17 ha, also insgesamt Flächen von 99,66 ha angegeben. Das FA sah von einer Neuveranlagung ab, weil der sich nach der Erklärung ergebende Ersatzwirtschaftswert die Fortschreibungsgrenzen des § 126 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 22 Abs. 1 BewG nicht erreichte.
- 3** Im Zuge einer Außenprüfung ergaben sich Abweichungen zwischen den vom Kläger für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erklärten und den von ihm genutzten Flächen. Der Kläger reichte daraufhin im Rahmen einer Selbstanzeige geänderte Erklärungen zur Ermittlung der Ersatzwirtschaftswerte für die Stichtage 1. Januar 2004 bis 1. Januar 2010 ein, wobei die in der Gemarkung W genutzten Flächen unverändert mit 70,49 ha forstwirtschaftliche Nutzung und mit 29,17 ha Unland enthalten waren.
- 4** Das FA erließ am 20. August 2010 Grundsteuermessbescheide auf den 1. Januar 2004, 1. Januar 2006 und 1. Januar 2009 sowie Bescheide über die Grundsteuererlegung auf den 1. Januar 2004 bis 1. Januar 2010. Bei der Ermittlung des Ersatzwirtschaftswerts berücksichtigte es für den Betrieb in W forstwirtschaftlich genutzte Flächen von 97,29 ha und als Unland eine Fläche von 4,91 ha, also insgesamt Flächen von 102,20 ha. Die forstwirtschaftliche Nutzung wurde mit einem Ersatzvergleichswert von 125 DM je ha und das Unland mit 0 DM angesetzt. Für die

Zerlegung des Grundsteuermessbetrags wurde der auf die Gemeinde W entfallende Anteil im Verhältnis der in W gelegenen Flächen (einschließlich Unland) zur Gesamtfläche ermittelt.

- 5 Dagegen legte der Kläger Einspruch ein. Er vertrat die Auffassung, dass Flächen von 29,1704 ha auch bei geordneter Wirtschaftsweise ertraglos seien. Wegen der besonderen Beschaffenheit sei für diese Flächen von keiner forstwirtschaftlichen Nutzung auszugehen. Die Flächen zeichneten sich durch eine starke Neigung, eine schlechte Bodenbonität und eine starke Erosion aus. Eine geordnete Bewirtschaftung der Flächen führe zu keinem Ertrag, da eine Ernte der dort aufstehenden Kiefern vollkommen unwirtschaftlich sei.
- 6 Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 18. Januar 2013 als unbegründet zurück. Seiner Ansicht nach sind die streitigen Flächen zu Recht als forstwirtschaftliche Flächen erfasst worden. Bei der Forstwirtschaft könnten zwischen der Aufforstung einer Waldfläche und der Holzernte je nach Umtriebszeit und Holzart mehrere Jahrzehnte vergehen. Unland i.S. des § 45 Abs. 1 BewG seien solche Flächen, die selbst bei einer geordneten Wirtschaftsweise keinen Ertrag abwerfen könnten. Zum Unland gehörten vor allem ertraglose Böschungen, Felsköpfe, ausgebeutete Kiesgruben und dergleichen. Dies treffe auf die streitigen Flächen nicht zu.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab. Die streitigen Flächen seien zu Recht der forstwirtschaftlichen Nutzung zugeordnet. Die Einordnung als Unland folge der natürlichen Ertragsfähigkeit des Bodens. Letztere setze die Kulturfähigkeit des Bodens voraus. Fehle die Kulturfähigkeit des Bodens, werde er auch bei geordneter Wirtschaftsweise keinen Ertrag abwerfen können. Die im Streit stehenden Flächen erbrächten demgegenüber trotz der vom Kläger angeführten und unstreitig gegebenen Erschwernisse einen natürlichen Ertrag. Insoweit fehle es an der für die Einordnung als Unland erforderlichen objektiven Ertragslosigkeit. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 876 veröffentlicht.
- 8 Mit der Revision rügt der Kläger die unzutreffende Anwendung des § 45 Abs. 1 BewG. Seiner Auffassung nach ist bei der Beurteilung von Flächen als Unland nicht allein auf die Kulturfähigkeit abzustellen. Die Möglichkeit einer geordneten Wirtschaftsweise und die fehlende Kulturfähigkeit der Flächen schließen sich gegenseitig aus. Wenn es sich bei Unland ausschließlich um nicht kulturfähige Flächen handeln würde, wäre in Ermangelung einer Kulturfähigkeit nicht darauf abzustellen, ob eine geordnete Wirtschaftsweise in Betracht kommen könne bzw. ob eine solche zu einem Ertrag führe.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Grundsteuermessbescheide auf den 1. Januar 2004, auf den 1. Januar 2006 und auf den 1. Januar 2009, sowie die Bescheide über die Grundsteuerzerlegung auf den 1. Januar 2004 bis 1. Januar 2010, jeweils vom 20. August 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. Januar 2013 dahingehend zu ändern, dass eine Bewertung für Flächen von insgesamt 29,1704 ha als Unland unterbleibt.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass das FA bei der Festsetzung des Grundsteuermessbetrags die streitigen Flächen von 24,2604 ha (= 29,1704 ha ./. 4,91 ha) der forstwirtschaftlichen Nutzung und nicht dem sog. Unland i.S. des § 45 Abs. 1 BewG zugeordnet hat. Die Zerlegung des Grundsteuermessbetrags ist rechtmäßig.
- 12 1. Steuergesamt der Grundsteuer sind u.a. die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Nr. 1 Satz 1 des Grundsteuergesetzes --GrStG--). Bei der Berechnung der Grundsteuer ist von einem Steuermessbetrag auszugehen, der unter Heranziehung des Einheitswerts für den Steuergesamt zu ermitteln ist (§ 13 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GrStG).
- 13 a) Für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft im Beitrittsgebiet sind die Einheitswerte, die nach den Wertverhältnissen vom 1. Januar 1935 festgestellt worden sind, ab dem 1. Januar 1991 nicht mehr anzuwenden (§ 125 Abs. 1 BewG). Anstelle dieser Einheitswerte werden abweichend von § 19 Abs. 1 BewG Ersatzwirtschaftswerte für das in § 125 Abs. 3 BewG bezeichnete Vermögen ermittelt und ab 1. Januar 1991 der Besteuerung zugrunde

gelegt (§ 125 Abs. 2 Satz 1 BewG). Der sich nach § 125 BewG ergebende Ersatzwirtschaftswert gilt für die Grundsteuer; er wird im Steuermessbetragsverfahren ermittelt (§ 126 Abs. 1 Satz 1 BewG). Für eine Neuveranlagung des Grundsteuermessbetrags wegen Änderung des Ersatzwirtschaftswerts gilt § 22 Abs. 1 BewG entsprechend (§ 126 Abs. 1 Satz 2 BewG).

- 14 b) Für die Bildung des Ersatzwirtschaftswerts für land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Beitrittsgebiet ist eine Nutzungseinheit zugrunde zu legen, in die alle von derselben Person regelmäßig selbst genutzten Wirtschaftsgüter i.S. des § 33 Abs. 2 BewG einbezogen werden, selbst wenn der Nutzer nicht Eigentümer ist (§ 125 Abs. 2 Satz 2 BewG).
- 15 c) Nach § 125 Abs. 4 Satz 1 BewG wird der Ersatzwirtschaftswert unter sinngemäßer Anwendung der §§ 35, 36, 38, 40, 42 bis 45, 50 bis 54, 56, 59, 60 Abs. 2 und § 62 BewG in einem vereinfachten Verfahren ermittelt. Bei dem Vergleich der Ertragsbedingungen sind abweichend von § 38 Abs. 2 Nr. 1 BewG ausschließlich die in der Gegend als regelmäßig anzusehenden Verhältnisse zugrunde zu legen (§ 125 Abs. 4 Satz 2 BewG). Für die forstwirtschaftliche Nutzung ist unmittelbar ein Ersatzvergleichswert von 125 DM je Hektar anzusetzen (§ 125 Abs. 7 Nr. 1 BewG).
- 16 2. Nach § 33 Abs. 1 BewG gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind. Der Wirtschaftsteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft umfasst die forstwirtschaftliche Nutzung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b BewG und u.a. das nicht zu einer forstwirtschaftlichen Nutzung gehörende Geringstland (§ 44 BewG) und Unland (§ 45 BewG) nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b und c BewG.
- 17 a) Nach § 45 Abs. 1 BewG zählen zum Unland Betriebsflächen, die auch bei geordneter Wirtschaftsweise keinen Ertrag abwerfen können. Unland wird nicht bewertet (§ 45 Abs. 2 BewG).
- 18 Ob Betriebsflächen als Unland einzustufen sind, ist nach objektiven Kriterien zu prüfen. Danach gehören zum Unland die Flächen, die aufgrund ihrer natürlichen Gegebenheiten nicht bewirtschaftet werden können, also nicht kulturfähig sind (vgl. Brusckke in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 45 BewG Rz 7; Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 45 Rz 3; Abschn. 1.15 Abs. 2 der Bewertungsrichtlinien für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen --BewRL--, BStBl I 1967, 397).
- 19 Im Hinblick auf die objektive Ertragsfähigkeit als Bewertungskriterium kommt es dabei nicht auf die in den einzelnen Betrieben tatsächlich erzielten Einnahmen und entstandenen Ausgaben an (vgl. Brusckke, a.a.O., § 37 BewG Rz 12). Eine lang anhaltende Ertragslosigkeit kann zwar ein Indiz dafür sein, dass Flächen ihrer Art nach objektiv nicht kulturfähig sind. Der Umstand allein, dass die Bewirtschaftung von Flächen unwirtschaftlich ist und die Kosten den Ertrag übersteigen, reicht jedoch nicht aus, um Flächen als Unland einzuordnen.
- 20 Diese Begriffsbestimmung steht im Einklang mit der Vorgängervorschrift. § 45 Abs. 1 BewG geht zurück auf die Regelung in § 15 Abs. 2 der Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz vom 2. Februar 1935 (RGBl I 1935, 189). Bereits nach dieser Vorschrift galt "als Unland alles Land, das durch keinerlei Nutzung einen Ertrag abwirft und das auch bei geordneter, verständiger Wirtschaftsweise nicht in Kultur genommen werden kann". Durch § 45 Abs. 1 BewG sollte diese Regelung in das BewG übernommen werden (vgl. BTDrucks IV/1488, S. 44 zu § 38a Entwurf des BewG 1965, der im späteren Gesetzgebungsverfahren durch § 45 BewG lediglich eine andere Bezeichnung gefunden hat).
- 21 b) In Abgrenzung dazu umfasst der Begriff des sog. Geringstlands nach § 44 Abs. 1 BewG die Betriebsflächen geringster Ertragsfähigkeit, für die nach dem Bodenschätzungsgesetz (BodSchätzG) keine Wertzahlen festzustellen sind. Geringstland ist mit einem Hektarwert von 50 DM zu bewerten (§ 44 Abs. 2 BewG).
- 22 Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 BodSchätzG ist Zweck der Bodenschätzung, für die Besteuerung der landwirtschaftlich nutzbaren Flächen des Bundesgebiets einheitliche Bewertungsgrundlagen zu schaffen. Zu den landwirtschaftlich nutzbaren Flächen i.S. des § 1 BodSchätzG gehören Ackerland und Grünland. Grundlage für eine einheitliche Beurteilung der natürlichen Ertragsfähigkeit der Böden im Bundesgebiet ist nach § 3 Satz 1 Nr. 1 BodSchätzG für Ackerland der Ackerschätzungsrahmen (Anlage 1 zum BodSchätzG) und nach § 3 Satz 1 Nr. 2 BodSchätzG für Grünland der Grünlandschätzungsrahmen (Anlage 2 zum BodSchätzG). Für diese Flächen werden in § 4 BodSchätzG Wertzahlen näher festgelegt. Für Flächen mit Holzbestand fehlt es an einer Regelung zur Feststellung von Wertzahlen.
- 23 Geringstland sind dem Grunde nach kulturfähige Flächen, deren Ertragsfähigkeit so gering ist, dass sie in ihrem

derzeitigen Zustand nicht regelmäßig land- und forstwirtschaftlich genutzt werden können und für die die Wiederherstellung des Kulturzustandes in einem Missverhältnis zu der Ertragsfähigkeit steht (Eisele, a.a.O., § 44 BewG Rz 2; Abschn. 1.15 Abs. 1 BewRL). Im Gegensatz zum Unland ist beim Geringstland die Kulturfähigkeit nicht wegen der besonderen objektiven Beschaffenheit der Flächen ausgeschlossen.

- 24** c) Für die Einstufung von Betriebsflächen als forstwirtschaftlich genutzte Flächen, als Geringstland i.S. des § 44 Abs. 1 BewG oder als Unland i.S. des § 45 Abs. 1 BewG, sind die gesamten Umstände des Einzelfalls maßgebend.
- 25** 3. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist eine forstwirtschaftliche Nutzung der streitigen Flächen von 24,2604 ha in W gegeben. Es liegt weder Unland noch Geringstland vor.
- 26** a) Nach den revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Feststellungen des FG haben die Flächen trotz der vom Kläger angeführten, unstreitig gegebenen Erschwernisse einen nicht unerheblichen natürlichen Ertrag hervorgebracht. Das betrifft sowohl den dort stockenden Holzvorrat von 5 658 Vorratsfestmeter (Vfm) als auch den jährlich zu erwartenden Holzzuwachs von ca. 102 Vfm. Eine objektive Ertragslosigkeit liegt nicht vor. Dies schließt bereits eine Einordnung als Unland aus. Darüber hinaus sind die streitigen Flächen nach den Feststellungen des FG auch nicht so beschaffen, dass eine forstwirtschaftliche Nutzung von vornherein ausgeschlossen wäre. Für die Einordnung der Flächen als Unland ist unerheblich, dass die Ernte der dort vorhandenen Bestockung bei den gegebenen Rahmenbedingungen nach Auffassung des Klägers ökonomisch nicht sinnvoll ist.
- 27** b) Die Flächen können auch nicht als Geringstland mit einem niedrigeren Wert von 50 DM pro Hektar angesetzt werden. Dabei kann dahinstehen, ob § 44 BewG für Holzbodenflächen minderer forstlicher Produktion gilt (verneinend Eisele, a.a.O., § 44 BewG Rz 2; Brusckke, a.a.O., § 44 BewG Rz 19) und ob im Rahmen der Ermittlung des Ersatzwirtschaftswerts wegen des in § 125 Abs 7 Nr. 1 BewG für die forstwirtschaftliche Nutzung vorgegebenen Ersatzvergleichswerts von 125 DM pro Hektar ein niedrigerer Ansatz von 50 DM möglich ist. Nach den Feststellungen des FG werden die Flächen forstwirtschaftlich genutzt. Auch in dem Betriebswerk werden Holzbodenflächen von 97,29 ha als Wirtschaftswald in regelmäßigem Betrieb bezeichnet; lediglich die vom FA als Unland behandelten Flächen von 4,91 ha werden als Nichtholzboden ausgewiesen. Die Flächen sind also nicht so beschaffen, dass eine regelmäßige forstwirtschaftliche Nutzung ausgeschlossen ist. Sie bringen einen natürlichen Ertrag hervor, und zwar sowohl im Hinblick auf den dort stockenden Holzvorrat als auch im Hinblick auf den jährlichen Holzzuwachs. Die Zuordnung der Flächen zur forstwirtschaftlichen Nutzung durch das FG ist rechtmäßig, mit der Folge, dass eine Berücksichtigung als Geringstland ausscheidet.
- 28** 4. Vor diesem Hintergrund konnte dahinstehen, ob die Bescheide über die Zerlegung der Grundsteuer eigenständig angefochten werden konnten und das FG auch darüber entscheiden konnte. Die Zerlegungsbescheide sind Folgebescheide der Messbescheide (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Mai 1993 IV R 1/91, BFHE 172, 97, BStBl II 1993, 828 zum Gewerbesteuermess- und -zerlegungsbescheid). Nach § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung kann in dem gegen den Folgebescheid geführten Klageverfahren nicht über Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid entschieden werden (vgl. BFH-Urteil vom 5. November 2015 III R 12/13, BFHE 252, 304, BStBl II 2016, 420, Rz 68, m.w.N.). Erfährt der Grundlagenbescheid --wie hier die angegriffenen Grundsteuermessbescheide-- keine Änderung, ist die Klage gegen den Folgebescheid --im Streitfall die Zerlegungsbescheide-- unbegründet (vgl. BFH-Urteil in BFHE 252, 304, BStBl II 2016, 420, Rz 68, m.w.N.).
- 29** 5. Der geltend gemachte Verfahrensverstoß liegt nicht vor.
- 30** Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten und damit eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist gegeben, wenn das Finanzgericht seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat und die angefochtene Entscheidung darauf beruht (BFH-Beschluss vom 8. Mai 2017 X B 78/16, BFH/NV 2017, 1061, Rz 34, m.w.N.). Im Streitfall wurden Flächen von 4,91 ha als Unland berücksichtigt. Die Einordnung der weiteren Flächen von 24,2604 ha als Unland ist zwischen den Beteiligten streitig. Entgegen dem Vorbringen des Klägers hat das FA nicht zugestanden, Flächen von insgesamt 6,2937 ha als Unland zu behandeln.
- 31** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.