

Urteil vom 22. Juli 2020, II R 28/18

Einheitsbewertung einer Kiesgrube

ECLI:DE:BFH:2020:U.220720.IIR28.18.0

BFH II. Senat

BBergG § 3 Abs 2 S 2, BewG § 2, BewG § 19, BewG § 33 Abs 1 S 1, BewG § 34, BewG § 43, BewG § 68 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG Köln, 18. Juni 2018, Az: 4 K 3583/13

Leitsätze

1. Eine zum Abbau eines Bodenschatzes verpachtete Fläche verliert ihre Zuordnung zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht, wenn die Rekultivierung und die Wiederaufnahme der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung vorgesehen sind.
2. Weder die Eigentumsverhältnisse am Bodenschatz noch das für die Abbauberechtigung entrichtete Entgelt haben für die Einheitsbewertung eine Bedeutung.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 19.06.2018 - 4 K 3583/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Inhaberin eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft. Sie war zu den streitigen Bewertungsstichtagen 01.01.2007 und 01.01.2010 Eigentümerin von Flurstücken, die vormals im ursprünglichen Sinne land- und forstwirtschaftlich genutzt worden waren.
- 2 Auf der Grundlage eines von ihren Rechtsvorgängern in 1988 abgeschlossenen Pachtvertrages überließ sie zu den beiden Stichtagen jeweils Teilflächen einem gewerblich tätigen Fremdunternehmer zum Abbau von Kies, Sand und sonstigen verwertbaren Materialien. Das Recht zur Ausbeute begann mit der Erteilung der Genehmigung. Es endete nach restloser Auskiesung und der von der Pächterin durchzuführenden Rekultivierung, spätestens jedoch nach 30 Jahren. Danach war wieder die landwirtschaftliche Nutzung durch den Verpächter vorgesehen. Es wurden keine bergfreien Bodenschätze i.S. des § 3 Abs. 2 Satz 2 des Bundesberggesetzes (BBergG) abgebaut.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) hatte zunächst den Einheitswert des Betriebes der Land- und Forstwirtschaft auf den 01.01.2007 festgestellt und die Kiesgrube einbezogen.
- 4 Im Wege der Nachfeststellung auf den 01.01.2007 stellte das FA für die nach Flurstücken näher bezeichnete Kiesgrube als eigene wirtschaftliche Einheit die Grundstücksart "unbebautes Grundstück" und einen Einheitswert in Höhe von 128.487 € (251.300 DM) fest, den es im Rahmen der Einspruchsentscheidung nach entsprechendem Hinweis auf 138.866 € (271.600 DM) erhöhte.
- 5 Im Wege der Wertfortschreibung auf den 01.01.2010 stellte es für die Kiesgrube mit teilweise abweichenden Flurstücken wiederum die Grundstücksart "unbebautes Grundstück" und einen Einheitswert in Höhe von 175.066 € (342.400 DM) fest, den es im Einspruchsverfahren auf 161.926 € (316.700 DM) minderte.

- 6** Mit der Klage begehrte die Klägerin die Aufhebung der Bescheide, da die Kiesabbauflächen weiterhin dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen der Klägerin i.S. des § 33 des Bewertungsgesetzes (BewG) zuzuordnen seien. Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben und sich wesentlich auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 09.04.2008 - II R 24/06 (BFHE 220, 508, BStBl II 2008, 951) gestützt. Der Grund und Boden, den ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft einem Bergbauunternehmer zwecks Abbau eines bergfreien Bodenschatzes zur Nutzung und Rekultivierung bei Rückgabe überlasse, erfahre unabhängig von der Dauer des Abbaus keine andere Zweckbestimmung. Dasselbe gelte für den Abbau nicht bergfreier, sondern grundeigener oder nicht dem BBERG unterliegender Bodenschätze. Die Nutzungsüberlassung sei vorübergehend, die Fortsetzung der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung nach der Beendigung der Abbautätigkeit beabsichtigt. Die unterschiedlichen bergrechtlichen und zivilrechtlichen Regelungen hätten auf die Zweckbestimmung des Grundstücks keinen Einfluss. Auch solche Bodenschätze würden für mindestens dasjenige Entgelt überlassen, das dem mit einer fortgeführten land- und forstwirtschaftlichen Nutzung erzielbaren Erlös entspreche. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1522, veröffentlicht.
- 7** Mit der Revision macht das FA eine fehlerhafte Auslegung der §§ 33, 34, 43 und 68 BewG geltend. Die Fläche, auf der ein fremder Dritter langfristig gewerblich Kies abbaue, diene für die Dauer der Verpachtung dem gewerblichen Unternehmen des Verpächters und nicht mehr einem landwirtschaftlichen Betrieb. Es verhalte sich anders als bei der zwischenzeitlichen Nichtnutzung von Grund und Boden. Die anderweitige Nutzung sei auch nicht nur vorübergehend. Schließlich sei der Pachtzins mit dem Ertrag bei normaler land- und forstwirtschaftlicher Nutzung nicht vergleichbar. Er werde für die Vermögenssubstanz Bodenschatz und nicht für den entgangenen landwirtschaftlichen Ertrag gezahlt. Daher seien die Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils in BFHE 220, 508, BStBl II 2008, 951, nicht anwendbar.
- 8** Das FA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zutreffend erkannt, dass die zum Kiesabbau genutzten Flächen keine eigene wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens darstellen, sondern Teil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens geblieben sind.
- 11** 1. Nach § 19 Abs. 1 und 4 BewG werden Einheitswerte für inländischen Grundbesitz, u.a. für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (§§ 33, 48a und 51a BewG) sowie für Grundstücke (§§ 68 und 70 BewG) festgestellt, wenn und soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Gegenstand der Bewertung ist nach § 2 BewG die jeweilige wirtschaftliche Einheit.
- 12** Nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG gehören zum Grundvermögen u.a. der Grund und Boden, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör, soweit es sich nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen i.S. des § 33 BewG oder um Betriebsgrundstücke i.S. des § 99 BewG handelt.
- 13** 2. Nach § 33 Abs. 1 Satz 1 BewG gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind.
- 14** a) Nach § 34 Abs. 1 BewG umfasst der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft den Wirtschaftsteil und den Wohnteil. Zu dem Wirtschaftsteil gehört u.a. nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a BewG das Abbau land i.S. des § 43 BewG, bei dem jedoch der Abbau der Bodensubstanz gerade dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienen muss (BFH-Urteil in BFHE 220, 508, BStBl II 2008, 951, unter II.1.a).
- 15** b) Der Katalog der Nutzungen in § 34 Abs. 1 und 2 BewG ist jedoch nicht abschließend. Die Zuordnung zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bestimmt sich vielmehr nach dem allgemeinen Maßstab des § 33 Abs. 1 Satz 1 BewG für die Zurechnung einzelner Wirtschaftsgüter zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (BFH-Urteil in

BFHE 220, 508, BStBl II 2008, 951, unter II.1.a). Das Wirtschaftsgut muss dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft "dauernd zu dienen bestimmt" sein.

- 16** 3. Eine zum Kiesabbau genutzte Fläche kann auch dann zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehören, wenn sie nicht Abbauland i.S. des § 43 BewG ist (BFH-Urteil in BFHE 220, 508, BStBl II 2008, 951, unter II.1.a). Es reicht aus, dass die Rekultivierung und die Rückführung in die land- und forstwirtschaftliche Nutzung vorgesehen sind. Auf die Zeitspanne, binnen derer dies zu geschehen hat, kommt es nicht an.
- 17** a) Wird Grund und Boden zu nicht der Land- und Forstwirtschaft dienenden Zwecken genutzt, ohne dass ein Ende der anderweitigen Nutzung konkret absehbar ist, dient er dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr. Dem entsprechend hat der BFH Flächen, die an einen Poloverein (BFH-Urteil vom 13.08.1996 - II R 41/94, BFH/NV 1997, 169) bzw. einen Golfverein (BFH-Urteil vom 20.10.2004 - II R 34/02, BFHE 207, 345, BStBl II 2005, 256) verpachtet waren, nicht mehr dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zugerechnet. Sie werden so bewertet, wie es der Nutzung durch die Pächter entspricht.
- 18** b) Anders verhält es sich, wenn von vornherein die Wiederaufnahme der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung geplant ist. Unter diesen Umständen ist der Grund und Boden weiterhin dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft "dauernd zu dienen bestimmt".
- 19** aa) Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass Grund und Boden, der einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt ist, auch dann zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehöre, wenn der betreffende Grund und Boden auf bestimmte oder unbestimmte Zeit nicht land- und forstwirtschaftlich genutzt oder der Betrieb ganz oder in Teilen auf eine bestimmte oder unbestimmte Zeit nicht bewirtschaftet wird. Das sei in der Regel der Fall, wenn er keine andere Zweckbestimmung erhalten hat, die zu einer Zuordnung zum Grund- oder Betriebsvermögen führe. Beispielhaft werden auf bestimmte oder unbestimmte Zeit stillgelegte Flächen genannt (vgl. R 125 Abs. 4 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 vom 17.03.2003, BStBl I Sondernummer 1/2003, 2, sowie aktuell R B 158.1 Abs. 5 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 vom 16.12.2019, BStBl I Sondernummer 1/2019, 2).
- 20** bb) Auch bei einer vorübergehenden anderweitigen Nutzung des Grund und Bodens ist der dauerhafte Funktionszusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht unterbrochen. Der Fortbestand der land- und forstwirtschaftlichen Zweckbestimmung ist nicht auf die Fälle der Stilllegung im Sinne einer Nichtnutzung beschränkt. Für die Frage, welche dauerhafte Zweckbestimmung ein Wirtschaftsgut besitzt, stellt es keinen Unterschied dar, ob eine vorübergehende --nicht dauerhafte-- nicht diesem Zweck entsprechende Nutzung eine Nichtnutzung oder eine anderweitige Nutzung ist.
- 21** cc) Dasselbe gilt für die zeitweilige Überlassung von Grund und Boden für den Abbau grundeigener sowie nicht dem BBergG unterliegender Bodenschätze.
- 22** Der BFH hat in seinem Urteil in BFHE 220, 508, BStBl II 2008, 951 unter II.1.b ausgeführt, dass mit dem bloßen Abbau eines bergfreien Bodenschatzes im Tagebau das davon betroffene Grundstück unabhängig von der Dauer des Abbaus noch keine andere Zweckbestimmung erfährt, wenn und solange das Eigentum an ihm nicht auf den Bergbauunternehmer übergeht und dieser verpflichtet ist, das Grundstück nach Beendigung des Abbaus in rekultiviertem Zustand zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung an denjenigen oder dessen Rechtsnachfolger zurückzugeben, der es ihm zum Abbau überlassen hat. Diese Aussage beansprucht auch Geltung für den Abbau grundeigener Bodenschätze i.S. des § 3 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 4 BBergG sowie für den Abbau nicht dem BBergG unterliegender Bodenschätze. Für die Zweckbestimmung des Grund und Bodens kommt es auf das bergrechtliche Regime sowie die Frage des Eigentums am Bodenschatz nicht an.
- 23** dd) Für die Abgrenzung zwischen dauerhafter und vorübergehender Zweckbestimmung ist nicht entscheidend, in welcher Weise der Eigentümer des Grund und Bodens für die Überlassung zum Abbau des Bodenschatzes entgolten wird. Der BFH hat ausgeführt, dass der Eigentümer eines zunächst land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücks in der Zeit des Abbaus des bergfreien Bodenschatzes nicht anders stehe, als er ohne die zeitweilige Nutzungsüberlassung gestanden hätte (BFH-Urteil in BFHE 220, 508, BStBl II 2008, 951, unter II.1.c bb). Es ist davon auszugehen, dass der Erlös, den der Eigentümer für die Nutzungsüberlassung zum Abbau auch anderer als bergfreier Bodenschätze erzielt, nicht hinter demjenigen Erlös zurückbleibt, den er für die Fortführung der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung erzielt hätte, denn andernfalls fände diese Nutzungsüberlassung nicht statt.
- 24** 4. Nach diesen Maßstäben ist der durch die Kiesgrube in ihrer jeweiligen Ausdehnung in Anspruch genommene

Grund und Boden weiterhin dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft der Klägerin dauernd zu dienen bestimmt. Die Kiesgrube stellt deshalb keine selbständige wirtschaftliche Einheit i.S. des § 2 BewG dar und ist nicht für sich zu bewerten.

- 25** Der Pachtvertrag sah die Rekultivierung der Flächen nach längstens 30 Jahren, je nach Fortschreiten des Abbaus auch schon früher vor. Damit hatte sich an ihrer dauerhaften Zweckbestimmung für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Klägerin nichts geändert. Es handelte sich lediglich um eine vorübergehende anderweitige Nutzung, die unschädlich ist.
- 26** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de