

# Urteil vom 01. September 2021, II R 7/19

## Bodenschätzung

ECLI:DE:BFH:2021:U.010921.IIR7.19.0

BFH II. Senat

BodSchätzG § 1, BodSchätzG § 2 Abs 2 S 1, BodSchätzG § 11 Abs 1

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 23. April 2018, Az: 2 K 138/16

## Leitsätze

1. Die Schätzung des landwirtschaftlichen Kulturbodens richtet sich nach der gemeinüblichen Bewirtschaftung, die der natürlichen Ertragsfähigkeit entspricht.
2. Gemeinüblich ist die in der jeweiligen Gegend für die durch dieselbe Ertragsfähigkeit charakterisierten Flächen allgemein übliche Nutzung, sofern diese Nutzung der natürlichen Ertragsfähigkeit entspricht.
3. Die Gemeinüblichkeit kann durch externe Faktoren mitbestimmt werden.
4. Die aktuelle und konkrete Nutzung des jeweiligen Flurstücks ist unerheblich.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 24.04.2018 - 2 K 138/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Mit Vertrag vom 22.11.2013 erwarben die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) und die Beigeladene aufgrund einer Teilerbauseinandersetzung u.a. drei landwirtschaftlich genutzte Flurstücke im Marschland Schleswig-Holsteins. Der Schätzungsausschuss des für die Bodenschätzung zuständigen Finanzamts hatte am 01. und 02.11.1938 diese Flurstücke als Acker-Grünland (Wechselland) nach dem Ackerschätzungsrahmen eingestuft. Sie waren damals als Ackerland genutzt worden. Die Bodenschätzungsergebnisse wurden nach Offenlegung vom 01.07. bis 31.07.1946 bestandskräftig. Seit Anfang der 70er Jahre wurden die Flächen nur noch als Grünland genutzt. Eine Verschlechterung der natürlichen Ertragsbedingungen war seit der Bodenschätzung nicht eingetreten. Vielmehr wirkte der Ausbau des Sielzugs etwaiger Vernässung entgegen.
- 2** Im Rahmen eines Verfahrens zur Nachfeststellung des Einheitswerts nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) erklärte die Klägerin, die Nutzungsart Ackerflächen entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Es handele sich um Grünlandflächen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) deutete dies in einen Antrag auf Nachschätzung nach § 11 des Bodenschätzungsgesetzes (BodSchätzG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) um, lehnte diesen jedoch ab. In dem darauffolgenden Klageverfahren (Az. 2 K 145/14) verpflichtete sich das FA, eine Nachschätzung zu veranlassen, worauf der Rechtsstreit übereinstimmend

für erledigt erklärt wurde. Nach einem Ortstermin stellte das FA mit Bescheid vom 26.04.2016 fest, das Schätzungsergebnis aus 1938 werde nicht geändert, und wies am 21.06.2016 auch den Einspruch zurück.

- 3 Die Klage, mit der die Klägerin eine Einstufung zwar weiterhin als Wechselland, aber als Grünland-Acker nach dem Grünlandschätzungsrahmen begehrte, blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) hat ausgeführt, die Einstufung in den Acker- oder Grünlandschätzungsrahmen richte sich nach der natürlichen Ertragsfähigkeit der Böden und nur ausnahmsweise im Falle des Wechsellands nach der vorherrschenden (tatsächlichen) Nutzung. Wechselland liege aber nicht mehr vor, da seit mehr als 40 Jahren nur noch Grünlandnutzung stattfinde. Nach der natürlichen Ertragsfähigkeit handele es sich unverändert um Ackerland. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 590 veröffentlicht.
- 4 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Das FG habe rechtliches Gehör verletzt, indem es fälschlich und ohne Hinweis, der ihr eine Klarstellung ermöglicht hätte, von einer 2011/2012 stattgefundenen Umqualifizierung der relevanten Klassenfläche von Wechselland in absolutes Ackerland ausgegangen sei. Materiell-rechtlich sei zwar richtig, dass zunächst die natürliche Ertragsfähigkeit maßgebend und bei eindeutiger Nutzungsart ("absolutes Ackerland" bzw. "absolutes Grünland") die tatsächliche Nutzung nicht relevant sei. Im Falle des Wechsellandes jedoch sei die tatsächlich vorherrschende Nutzung maßgebend. Die im Jahre 1938 wegen vorherrschender Ackernutzung vorgenommene Einstufung als Acker-Grünland müsse daher wegen mittlerweile vorherrschender Grünlandnutzung durch die Einstufung als Grünland-Acker ersetzt werden. Im Übrigen sei eine Nutzung der Flächen als Ackerland nach §§ 2, 3 des Dauergrünlanderhaltungsgesetzes des Landes Schleswig-Holstein i.d.F. vom 07.10.2013 --DGLG a.F.-- (Gesetz- und Verordnungsblatt 2013, 387) --und damit aus Rechtsgründen-- nicht mehr möglich.
- 5 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, den Bescheid vom 26.04.2016 sowie die Einspruchsentscheidung vom 21.06.2016 aufzuheben und das FA zu verpflichten, eine Nachschätzung der Flurstücke A, B und C der Flur ... der Gemarkung ... auf den 01.01.2014 auf Grundlage einer Einstufung als Grünland-Acker mit dem Wechsellandkennzeichen GrA vorzunehmen.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Die Nutzungsart i.S. des § 2 Abs. 1, Abs. 2 BodSchätzG richte sich nicht nach der Bewirtschaftungsform, sondern nach der natürlichen Ertragsfähigkeit des Bodens. Die vorherrschende Nutzungsart des Wechsellands sei diejenige, die nach den natürlichen Ertragsbedingungen überwiege, die tatsächlich überwiegende Kulturart sei höchstens Indikator. Die natürlichen Ertragsbedingungen hätten sich im Streitfall durch Entwässerungsmaßnahmen aber allenfalls verbessert. Nur die Nichtberücksichtigung von Bewirtschaftungsformen, Verwaltungsvorschriften und anderen nicht nachhaltigen Aspekten könne die Bodenschätzung zu dem langfristig angelegten Vergleichsmaßstab machen, als der sie gedacht sei. Dem entsprechend seien auch die Beschränkungen durch das DGLG a.F. nicht relevant, zumal es unter bestimmten Voraussetzungen Befreiungsmöglichkeiten von dem Umbruchverbot eröffne.
- 8 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet mit der Maßgabe, dass das FG-Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Bundesfinanzhof vermag nicht abschließend zu beurteilen, ob der Fortbestand der Bodenschätzung als Acker-Grünland die Klägerin in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Aus dem Umstand, dass die streitigen Flächen tatsächlich nur noch als Grünland genutzt werden, folgt --anders als das FG meint-- jedenfalls nicht, dass deshalb kein Wechselland (mehr), sondern absolutes Ackerland vorliege. Ob die Bodenschätzung im Ergebnis zutreffend ist, hängt von der der natürlichen Ertragsfähigkeit entsprechenden gemeinüblichen Bewirtschaftung ab, zu der das FG bislang keine Feststellungen getroffen hat.
- 10 1. Die Bodenschätzung i.S. des BodSchätzG ist u.a. Grundlage für die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 BodSchätzG soll sie für die Besteuerung der landwirtschaftlich nutzbaren

Flächen des Bundesgebiets einheitliche Bewertungsgrundlagen schaffen. Daneben dient sie nach § 1 Abs. 1 Satz 2 BodSchätzG auch nichtsteuerlichen Zwecken.

- 11** Sie umfasst nach § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 BodSchätzG u.a. die Feststellung der Ertragsfähigkeit auf Grund der natürlichen Ertragsbedingungen; das sind Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse und Wasserverhältnisse. An die Ergebnisse der Bodenschätzung knüpft die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens insbesondere in § 50 BewG an.
- 12** a) Zu den landwirtschaftlich nutzbaren Flächen i.S. des § 1 BodSchätzG gehören nach § 2 Abs. 1 BodSchätzG die Nutzungsarten Ackerland (Nr. 1) sowie Grünland (Nr. 2). Die Nutzungsart "Ackerland" ist in § 2 Abs. 3 Nr. 1 BodSchätzG, die Nutzungsart "Grünland" in § 2 Abs. 3 Nr. 2 BodSchätzG näher definiert und beschrieben. Nach § 2 Abs. 3 Nr. 1 Sätze 2 und 3 BodSchätzG gehört zum Ackerland auch das Acker-Grünland (Wechselkennzeichen AGr), das durch einen Wechsel in der Nutzung von Ackerland und Grünland gekennzeichnet ist, bei dem jedoch die Ackernutzung überwiegt. Nach § 2 Abs. 3 Nr. 2 Sätze 2 und 3 BodSchätzG gehört zum Grünland auch der Grünland-Acker (Wechselkennzeichen GrA), der durch einen Wechsel in der Nutzung von Grünland und Ackerland gekennzeichnet ist, bei dem jedoch die Grünlandnutzung überwiegt. Auf Grundlage der jeweiligen Nutzungsart vollzieht sich die Bodenschätzung für Ackerland gemäß § 3 Satz 1 Nr. 1 BodSchätzG nach dem Ackerschätzungsrahmen in Anlage 1 zum BodSchätzG und für Grünland gemäß § 3 Satz 1 Nr. 2 BodSchätzG nach dem Grünlandschätzungsrahmen in Anlage 2 zum BodSchätzG.
- 13** b) Die Bodenschätzung erfolgt in einem eigenen Verfahren.
- 14** aa) Das Bodenschätzungsverfahren folgt nach Maßgabe von § 12 BodSchätzG nur teilweise der Abgabenordnung (AO), sofern das BodSchätzG keine andere Regelung trifft. Die Bodenschätzungsergebnisse werden nach § 13 Abs. 1 und 2 BodSchätzG ohne individuellen Verwaltungsakt durch Offenlegung bekannt gegeben, die ihrerseits öffentlich bekannt zu geben ist. Da der letzte Tag der Offenlegungsfrist als Tag einer Bekanntgabe gilt, beginnt die Rechtsbehelfsfrist zur Gewährleistung des Individualrechtsschutzes zu laufen (vgl. Brusckke in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 50 BewG Rz 84 f.).
- 15** Nach § 13 Abs. 3 Satz 1 BodSchätzG treten mit dem Ablauf der Offenlegungsfrist die Rechtswirkungen eines Feststellungsbescheids über die Ergebnisse der Bodenschätzung ein. Dieser Feststellungsbescheid besitzt die Wirkung eines Grundlagenbescheids i.S. des § 171 Abs. 10 i.V.m. § 179 AO für die Einheitsbewertung der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (Bruschke in Stenger/Loose, a.a.O., § 50 BewG Rz 86).
- 16** bb) Unbeschadet der Änderungsmöglichkeiten nach der AO ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen eine Nachschätzung nach § 11 BodSchätzG durchzuführen. Diese Voraussetzungen sind erfüllt, wenn sich entweder die natürlichen Ertragsbedingungen, die den Bodenschätzungsergebnissen einzelner Bodenflächen zugrunde liegen, durch natürliche Ereignisse oder durch künstliche Maßnahmen wesentlich und nachhaltig verändert haben (§ 11 Abs. 1 Alternative 1 BodSchätzG) oder die Nutzungsart (§ 2 BodSchätzG) nachhaltig geändert hat (§ 11 Abs. 1 Alternative 2 BodSchätzG).
- 17** 2. Bei der Feststellung der Nutzungsarten (Ackerland oder Grünland) ist nach § 2 Abs. 2 Satz 1 BodSchätzG von einer der natürlichen Ertragsfähigkeit entsprechenden gemeinüblichen Bewirtschaftung auszugehen; abweichende Bewirtschaftungsformen bleiben unberücksichtigt. Zentraler Begriff für die Feststellung der Nutzungsart ist danach die gemeinübliche Bewirtschaftung, die ihrerseits der natürlichen Ertragsfähigkeit entsprechen muss, während die tatsächliche Nutzung des einzelnen Flurstücks für die Feststellung der Nutzungsart nicht maßgebend ist.
- 18** a) Der Maßstab des § 2 Abs. 2 Satz 1 BodSchätzG für die Feststellung der Nutzungsart gilt auch für das Wechselland. Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 BodSchätzG ist bei einem regelmäßigen Wechsel verschiedener Nutzungsarten auf derselben Fläche (Wechselland) die vorherrschende Nutzungsart anzunehmen. Es gibt keinen Anlass, den Begriff "Nutzungsart" in diesem Zusammenhang anders zu verstehen als in § 2 Abs. 2 Satz 1 BodSchätzG. Für die Einstufung von Flächen in verschiedene Kategorien kann denknotwendig nur ein einheitlicher Maßstab gelten.
- 19** b) Eine Bewirtschaftung, die zwar allgemein üblich ist, der natürlichen Ertragsfähigkeit aber nicht entspricht, ist keine gemeinübliche Bewirtschaftung i.S. von § 2 Abs. 2 Satz 1 BodSchätzG. Sie kann der Feststellung der Nutzungsart nicht zugrunde gelegt werden. Die natürliche Ertragsfähigkeit wiederum knüpft nach § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 BodSchätzG an die natürlichen Ertragsbedingungen an. Das bedeutet, dass eine Bewirtschaftung, die nicht den natürlichen Ertragsbedingungen der zu schätzenden Fläche entspricht, nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1

BodSchätzG für die Nutzungsart nicht maßgebend ist. Die natürlichen Ertragsbedingungen bilden so über die natürliche Ertragsfähigkeit einen Rahmen, der nicht verlassen werden darf.

- 20** c) Derselben natürlichen Ertragsfähigkeit können jedoch an verschiedenen Orten oder zu verschiedenen Zeiten unterschiedliche gemeinübliche Bewirtschaftungsformen entsprechen.
- 21** aa) Dieses Verständnis entspricht dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Satz 1 BodSchätzG. Der Vorschrift ist eine Verengung auf lediglich eine einzige denkbare gemeinübliche Bewirtschaftung --bei identischen Ertragsbedingungen-- nicht zu entnehmen. Vielmehr ist es gerade an den durch ambivalente Ertragsbedingungen gekennzeichneten Wechsellandstandorten ohne Weiteres vorstellbar, dass sich räumlich und/oder zeitlich unterschiedliche Bewirtschaftungsformen als gemeinüblich herausbilden.
- 22** bb) § 11 Abs. 1 BodSchätzG bestätigt diese Auslegung. Wäre durch die natürlichen Ertragsbedingungen lediglich eine bestimmte gemeinübliche Bewirtschaftung und damit eine bestimmte Nutzungsart bedingt, wären in dieser Vorschrift die beiden als Alternativen formulierten Tatbestandsmerkmale inhaltlich identisch, nämlich die Voraussetzungen für die Nachschätzung (Änderung der natürlichen Ertragsbedingungen nach § 11 Abs. 1 Alternative 1 BodSchätzG einerseits sowie Änderung der Nutzungsart nach § 11 Abs. 1 Alternative 2 BodSchätzG andererseits). Ein solches Auslegungsergebnis erscheint sinnwidrig.
- 23** cc) Wenn sowohl die Ackernutzung als auch die Grünlandnutzung der natürlichen Ertragsfähigkeit entspricht, ist für die Nutzungsart entscheidend, welche Bewirtschaftungsform gemeinüblich ist. Dem Begriff "gemeinüblich" ist zwar eine Anknüpfung an tatsächliche Gepflogenheiten und damit auch in gewissem Umfang an tatsächliche Nutzungen immanent. Diese Anknüpfung reicht jedoch nicht so weit, dass es auf die aktuelle und konkrete Nutzung des jeweiligen Flurstücks ankäme. Gemeinüblich ist vielmehr die in der jeweiligen Gegend für die durch dieselbe Ertragsfähigkeit charakterisierten Flächen allgemein übliche Nutzung, sofern sie der Ertragsfähigkeit entspricht.
- 24** dd) Prägend für die Gemeinüblichkeit der Bewirtschaftung bei gleicher oder gleichbleibender Ertragsfähigkeit des Bodens können externe Faktoren sein, wie etwa der Stand der Agrarwissenschaften mit der Fortentwicklung der Pflanzen- und Tierzucht. Entscheidende Bedeutung können aber auch rechtliche sowie sonstige ökonomische und ökologische Aspekte haben. Dazu können außersteuerliche Vorschriften gehören, die die Nutzung der land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen regulieren. Insbesondere Vorschriften, die absolute Nutzungsgebote oder -verbote enthalten oder eine bestimmte Nutzungsform erheblich erschweren, werden typischerweise jedenfalls dann, wenn sie längerfristig angelegt sind, die Gemeinüblichkeit maßgebend mitbestimmen.
- 25** d) Eine Bewirtschaftungsform, die nicht gemeinüblich ist, ist schon nach diesen Maßstäben für die Bestimmung der Nutzungsart auch dann unerheblich, wenn sie tatsächlich praktiziert wird. § 2 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 BodSchätzG stellt ergänzend klar, dass die konkret gewählte Bewirtschaftung des betreffenden Flurstücks und damit die tatsächliche Nutzung nicht entscheidend ist (ebenso noch für die Reichsbodenschätzung vor Inkrafttreten des BodSchätzG Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 12.11.2009 - 2 K 61/07, juris).
- 26** 3. Das FG ist von abweichenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Der Senat vermag auf Grundlage der Feststellungen des FG nicht abschließend zu beurteilen, ob sich die Ablehnung der Nachschätzung und damit der Fortbestand der Bodenschätzung als Acker-Grünland als im Ergebnis rechtmäßig erweist.
- 27** a) Zwar weisen die natürlichen Ertragsbedingungen nach den bindenden und durch die Klägerin im Ergebnis auch nicht in Abrede gestellten Feststellungen des FG seit der letzten Bodenschätzung jedenfalls keine Veränderung auf, die die Eignung als Ackerland gemindert hätte und deshalb nach § 11 Abs. 1 Alternative 1 BodSchätzG die Nachschätzung als Grünland-Acker rechtfertigen.
- 28** b) Der Senat kann jedoch nicht entscheiden, ob eine Nachschätzung nach § 11 Abs. 1 Alternative 2 BodSchätzG in Betracht kommt. Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob sich zwischen der Bodenschätzung 1938 und dem 01.01.2014 die gemeinübliche Bewirtschaftung geändert hat, sei es durch agrarökonomische oder agrarökologische Faktoren, sei es durch Rechtsvorschriften. Dies ist im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 29** c) Einer Entscheidung über die Verfahrensrüge der Klägerin bedarf es angesichts der Zurückverweisung nicht mehr.
- 30** 4. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Verfahrens auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)