Urteil vom 06. Oktober 2010, II R 73/09

Zurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 48a BewG bei Intensivnutzung landwirtschaftlicher Betriebsflächen - Keine einschränkende Auslegung des § 48a BewG

BFH II. Senat

BewG § 48a, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 04. November 2009, Az: 1 K 2250/05

Leitsätze

Der Einheitswert i.S. des § 48a BewG intensiv genutzter landwirtschaftlicher Betriebsflächen ist auch dann nach Maßgabe dieser Vorschrift teilweise beim Nutzungsberechtigten zu berücksichtigen, wenn bereits der Eigentümer die Flächen intensiv genutzt hatte .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betrieb bis 31. Dezember 1998 auf eigenen Grundstücken eine Baumschule. Mit Vertrag vom 23. Dezember 1998 verkaufte er alle Pflanzenbestände an eine GmbH, die ihrerseits zum 30. Juni 1999 die Pflanzenbestände an den Beigeladenen weiterveräußerte. Mit Vertrag vom 23. Dezember 1999 verpachtete der Kläger rückwirkend zum 1. Juli 1999 zur Baumschule gehörende Flächen an den Beigeladenen.

2 Mit Bescheid vom 2. Mai 2002 nahm das damals zuständige Finanzamt eine Wertfortschreibung auf den 1. Januar 2001 vor. Darin stellte es die Vermögensart Land- und Forstwirtschaft fest und berücksichtigte bei der Ermittlung des Einheitswerts zu Lasten des Klägers die Nutzung der verpachteten Flächen als Baumschule. Es war --anders als der Kläger-- der Meinung, der Mehrwert, der daraus resultierte, dass der Pächter die gepachteten Flächen als Baumschule nutzte, sei trotz der Regelung in § 48a des Bewertungsgesetzes (BewG) beim Kläger und nicht beim Beigeladenen zu berücksichtigen. § 48a BewG sei nicht anwendbar. Denn ein Mehrwert gegenüber einer rein landwirtschaftlichen Nutzung sei nur dann denkbar, wenn intensiv genutzte Flächen vor der Verpachtung vom Eigentümer landwirtschaftlich und nicht --wie im Streitfall-- als Baumschulflächen genutzt worden seien. Der Einspruch blieb erfolglos.

3 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 852 veröffentlichten Urteil statt. § 48a BewG lasse nach seinem Wortlaut bereits die bloße Bewirtschaftung durch einen anderen Nutzungsberechtigten als den Eigentümer als Voraussetzung der differenzierten Wertberücksichtigung ausreichen. Einer einschränkenden Auslegung stehe der eindeutige, dem Gesetzeszweck entsprechende Wortlaut entgegen.

4 Mit der Revision rügt der Beklagte und Revisionskläger (das inzwischen zuständig gewordene Finanzamt --FA--) die Verletzung von § 48a BewG. Er verweist auf den Erlass des Ministeriums der Finanzen Rheinland-Pfalz vom 5. Oktober 1972 S 3127 A/4 06 (BewG-Kartei RP § 48a BewG Intensiv genutzte Flächen Karte 3). Danach sei kein Fall des § 48a BewG gegeben, wenn die Pachtflächen bereits vor der Verpachtung vom Eigentümer selbst intensiv bewirtschaftet worden sind.

5 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

7 Der Beigeladene hat sich im Revisionsverfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass bei der Feststellung des Einheitswerts § 48a Satz 1 BewG anzuwenden ist.

9 Bei der Feststellung des Einheitswerts des Betriebs des Klägers ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem für die landwirtschaftliche Nutzung maßgebenden Vergleichswert und dem Vergleichswert, der durch die Nutzung als Baumschule bedingt ist, gemäß § 48a BewG nicht zu berücksichtigen.

10 a) Werden Betriebsflächen durch einen anderen Nutzungsberechtigten als den Eigentümer bewirtschaftet und für eine der in § 48a Satz 1 BewG genannten intensiven Nutzungen verwendet, ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem für landwirtschaftliche Nutzung maßgebenden Vergleichswert und dem höheren Vergleichswert, der durch diese Nutzungen bedingt ist, nicht bei der Feststellung des Einheitswerts des Eigentümers zu berücksichtigen, sondern nach § 48a BewG beim Nutzungsberechtigten.

11 Weitere Voraussetzungen müssen nach dem klaren Wortlaut des § 48a Satz 1 BewG nicht erfüllt sein. Insbesondere wird die Aufteilung des Einheitswerts nicht davon abhängig gemacht, dass erst der Nutzungsberechtigte mit der intensiven Nutzung begonnen hat (a.A. Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 48a Rz 5; Stephany in Kreutziger/Schaffner/Stephany, BewG, 2. Aufl., § 48a Rz 6). Das Bestehen einer derartigen Voraussetzung kann der Vorschrift auch nicht durch Auslegung entnommen werden. Dem steht ihr eindeutiger Wortlaut entgegen.

12 b) Der Anwendungsbereich des § 48a BewG kann auch nicht durch teleologische Reduktion auf den Fall beschränkt werden, dass der Eigentümer die Betriebsfläche selbst lediglich landwirtschaftlich genutzt hatte.

13 Divergieren Gesetzeswortlaut und -zweck, ist der Wortlaut der Vorschrift ihrem Zweck entsprechend einzuschränken (sog. teleologische Reduktion oder Restriktion), sofern sich das Gesetz --gemessen an seinem Zweck-- als planwidrig zu weitgehend erweist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Dezember 2001 III R 47/00, BFHE 197, 233, BStBl II 2002, 195, unter II.3., m.w.N.). Gegenüber einer vom Wortlaut der Rechtsnorm abweichenden Auslegung ist aber besondere Zurückhaltung geboten; sie kann nur in Betracht kommen, wenn die auf den Wortlaut abgestellte Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (vgl. BFH-Urteil vom 7. April 1992 VIII R 79/88, BFHE 168, 111, BStBl II 1992, 786). Dies ist hier nicht der Fall. Es ist nicht sinnwidrig, wenn § 48a BewG ohne weitere Differenzierungen in allen vom Wortlaut der Vorschrift genannten Fällen angewandt wird. Vielmehr ist dies auch aus Gründen der Rechtssicherheit und eines einfachen Gesetzesvollzugs sinnvoll. Denn nach der vom FA vertretenen Auffassung wären, worauf das FG zu Recht hinweist, im Einzelfall schwer abzugrenzende Differenzierungen vorzunehmen.

14 Aus der Entstehungsgeschichte des § 48a BewG lässt sich ebenfalls kein anderes Ergebnis ableiten. Wie der BFH im Urteil vom 17. Juli 1970 III R 70/67 (BFHE 100, 47, BStBl II 1970, 736) für die Rechtslage vor dem 1. Januar 1964 entschieden hat, stellt in Fällen, in denen land- und forstwirtschaftlicher Grund und Boden etwa durch Saatzucht oder Gartenbau intensiv bewirtschaftet wird, die kapitalisierte Ertragssteigerung durch die intensive Bewirtschaftung nach der Verkehrsauffassung keine eigene wirtschaftliche Einheit dar, und zwar weder wenn der Eigentümer selbst noch wenn ein Pächter die Bewirtschaftung vornimmt. Für die kapitalisierte Ertragssteigerung könne daher entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung kein gesonderter Einheitswert festgestellt werden. Eine andere Beurteilung setze einen ausdrücklichen gesetzlichen Auftrag voraus. Aufgrund des Gesetzentwurfs der Bundesregierung vom 27. Februar 1971 (BTDrucks VI/1888) wurde daraufhin durch das Bewertungsänderungsgesetz 1971 vom 27. Juli 1971 (BGBl I 1971, 1157) § 48a BewG mit Wirkung ab 1. Januar 1964 eingefügt. Es handelt sich dabei um den im BFH-Urteil in BFHE 100, 47, BStBl II 1970, 736 geforderten ausdrücklichen gesetzlichen Auftrag für den Ansatz eines gesonderten Einheitswerts für die kapitalisierte Ertragssteigerung aufgrund der Intensivwirtschaft, und zwar für den Fall, dass der Grund und Boden nicht vom Eigentümer, sondern von einem Nutzungsberechtigten bewirtschaftet wird.

15 Ebenso wenig ergibt sich aus der Gesetzesbegründung (BTDrucks VI/1888, S. 6), dass § 48a BewG in dem vom FA vertretenen Sinn auszulegen ist. Danach wollte der Gesetzgeber mit der Schaffung des § 48a BewG Ungerechtigkeiten und zivilrechtliche Streitigkeiten zwischen Eigentümer und einem anderen Nutzungsberechtigten vermeiden und einen Beitrag zur Verwaltungsvereinfachung leisten. Die Gesetzesbegründung

gibt damit nur den Anlass für die Einführung der Vorschrift wieder. Sie befasst sich jedoch nicht mit dem Fall, dass bereits der Eigentümer den Grund und Boden für eine der in § 48a Satz 1 BewG genannten Nutzungsarten verwendet hat.

16 c) Der Senat teilt ferner nicht die Auffassung des FG Baden-Württemberg im Urteil vom 4. September 2003 8 K 149/99 (EFG 2004, 626), wonach § 48a BewG nur dann anwendbar sein soll, wenn der andere Nutzungsberechtigte den Eigentümer auf Dauer von der Ertragsfähigkeit der in § 48a Satz 1 BewG bezeichneten Nutzungen ausschließen kann. Bei dieser Auslegung des § 48a BewG bliebe kaum noch ein Anwendungsbereich der Vorschrift übrig. Denn sowohl schuldrechtliche als auch dingliche Nutzungsrechte bestehen regelmäßig nicht auf Dauer, sondern sind befristet, kündbar oder sie erlöschen mit dem Tod des Berechtigten (vgl. § 1061 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- für den Nießbrauch, § 1090 Abs. 2 i.V.m. § 1061 Satz 1 BGB für die beschränkte persönliche Dienstbarkeit). Nach der Beendigung des Nutzungsrechts kann der Eigentümer den Grund und Boden wieder selbst nutzen, und zwar auch für eine der in § 48a BewG genannten Nutzungsarten. Der BFH hat demgemäß bereits im Urteil in BFHE 100, 47, BStBl II 1970, 736 ausgeführt, dass der Pächter von land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden den Eigentümer nicht dauernd von der Einwirkung auf den verpachteten Grundbesitz ausschließen kann, wenn der Pachtvertrag nicht ausnahmsweise ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt oder es um die Ausbeutung mineralführender Grundstücke durch den Pächter geht.

17 Eine einschränkende Auslegung des § 48a BewG, wie sie das FG Baden-Württemberg vorgenommen hat, ist auch nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Der Gesetzgeber überschreitet den ihm zukommenden Gestaltungsspielraum (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 4. Februar 2002 VII B 63/01, BFH/NV 2002, 815, m.w.N.) nicht, wenn er bei den in § 48a Satz 1 BewG genannten Nutzungsarten die Belastung mit einheitswertabhängigen Steuern und Abgaben auf den Eigentümer und den Nutzungsberechtigten verteilt. Es ist Sache des Eigentümers und des Nutzungsberechtigten, diese Regelung bei der Ausgestaltung des Nutzungsrechts zu berücksichtigen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de