

Titel:

Voraussetzungen einer Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer

Normenketten:

KraftStG § 3 Nr. 7

AO § 164 Abs. 1

FGO § 100 Abs. 1 S. 1

BewG § 33 Abs. 1 S. 1, § 34 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b

Schlagworte:

Befreiung, Beteiligung, Betrieb, Eigenverbrauch, Einspruch, Fahrzeug, Hofstelle, landwirtschaftlicher Betrieb, Nutzung, Nutzungsart, Steuerbefreiung, Streuobstwiese, Versorgung, Kraftfahrzeugsteuer

Fundstelle:

BeckRS 2019, 7380

Tenor

1. Der KFZ-Steuerbescheid vom 11.07.2017 betreffend das Fahrzeug xx in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.01.2018 wird dahingehend geändert, dass die Kfz-Steuer unter Gewährung einer Befreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG in Höhe von 0 € festgesetzt wird.
2. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.
3. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Tatbestand

1

Streitig ist das Vorliegen der Voraussetzungen einer Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer nach § 3 Nr. 7 Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG).

2

Der Kläger beantragte am 15.05.2017 für seine Zugmaschine Massey Ferguson Typ 575 mit dem amtlichen Kennzeichen xx die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG und gab an, der Schlepper werde ausschließlich für landwirtschaftliche Arbeiten und Pflegemaßnahmen verwendet, z.B. Forst, Streuobstwiese, Hofstelle, Obstgärten, Mähen, Pflügen, Grasschnitt, Brennholz und Aufforstung. In der Anlage zum Beitragsbescheid der landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft vom xx ist für den Kläger Grünland mit 0,06 ha und Forst mit 1,32 ha verzeichnet. Aus dem vom Kläger vorgelegten Einheitswertbescheid (Wertfortschreibung auf den 01.01.1992 vom 15.10.1991) ergibt sich eine Landwirtschaftsfläche von 5,69 ha zuzüglich 0,45 ha Landwirtschaftsfläche (Hofstelle) sowie eine Forstwirtschaftsfläche von 1,312 ha.

3

Mit Bescheid vom 11.07.2017, der nach § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, setzte das beklagte Hauptzollamt für die Zeit ab 18.05.2017 Kfz-Steuer i.H.v. jährlich 263 € fest.

4

Der Kläger legte Einspruch ein und trug, nachdem das Hauptzollamt das Fehlen von Nachweisen für eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bemängelt hatte, vor, die Waldflächen würden zur Brennholzgewinnung für den Eigenbedarf genutzt; die Erzeugnisse der Streuobstwiese auf der Hofstätte würden ebenfalls dem Eigenverbrauch zugeführt. Er sei Eigentümer von landwirtschaftlichen Grundstücken, darunter eine Hofstelle mit Streuobstwiese mit einer Fläche von ca. 1,9 ha und eine Waldfläche von ca. 1,4 ha und werde ertragsteuerlich als Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes geführt. Für die Einordnung als landwirtschaftlicher Betrieb seien die bewertungsrechtlichen Festlegungen heranzuziehen; hiernach sei weder eine Mindestgröße noch ein Betreiben mit Gewinnabsicht oder ein Mindestrohertrag erforderlich. Ein

Auftreten am Markt oder eine Gewinnerzielungsabsicht seien nicht erforderlich; ein landwirtschaftlicher Betrieb liege bereits dann vor, wenn Boden, Betriebsmittel und menschliche Arbeit in einer Wirtschaftseinheit zusammengefasst seien und planmäßig eingesetzt würden, um Güter zu erzeugen und zu verwerten. Die Bearbeitung und Pflege der Waldflächen und der Streuobstwiese im Betrieb des Klägers stelle eine nachhaltige Nutzung dar, die mit einem durchschnittlichen Haupterwerbsbetrieb der gleichen Nutzungsart vergleichbar sei.

5

Der Einspruch blieb erfolglos und wurde mit Einspruchsentscheidung vom 10.01.2018 als unbegründet zurückgewiesen (unter Verweis auf die BFH-Urteile vom 22.09.1992 VII R 45/92 und vom 04.03.1987 II R 8/86).

6

Das Hauptzollamt führte aus, für eine Steuerbefreiung müsse der Steuerpflichtige erkennbar am Markt mit seinen land- und forstwirtschaftlichen Produkten und/oder Dienstleistungen auftreten, da nur so eine Abgrenzung dieser Betriebe von der privaten Vermögensverwaltung möglich sei und der vom Gesetzgeber für die Steuerbefreiung beabsichtigte Gesetzeszweck erreicht werden könne (unter Verweis auf Niedersächsisches Finanzgericht, Beschluss vom 08.01.2014 14 K 164/12). Sinn der Befreiungsvorschrift sei es, die Betriebskosten der für die Produktion von land- und forstwirtschaftlichen Produkten eingesetzten Fahrzeuge zu mindern und dadurch land- und forstwirtschaftliche Betriebe wirtschaftlich zu entlasten. Die Steuerbefreiung solle nicht dazu dienen, Steuerpflichtige wirtschaftlich zu entlasten, die nur eigenes Vermögen verwalten und mit den von ihnen hergestellten Produkten nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen. Zu diesen gehörten Steuerpflichtige, die Fahrzeuge zwar bei landwirtschaftlichen Tätigkeiten einsetzen, diese aber nur zur Unterhaltung, Pflege oder Versorgung von Wiesen, Weiden, Streuobstwiesen oder Tieren verwendeten, um damit lediglich ihren Eigenbedarf zu decken oder gar nur ihre Freizeit zu gestalten. Ausreichend für eine Teilnahme am Markt sei es, wenn die Produkte Dritten gegenüber im Rahmen einer Gegenleistung angeboten und verwertet würden.

7

Der Kläger hat, unter Wiederholung seines Vorbringens im Einspruchsverfahren, Klage erhoben. Zum Gesichtspunkt der Marktteilnahme legt er eine Kopie der Einkommensteuererklärung 2016 vor, aus der sich ergibt, dass er aus der Vermietung eines im Privatvermögen befindlichen unbebauten Grundstücks von 1,84 ha Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 221 € erzielt. Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erklärt er, 3,29 ha seien verpachtet. Für 2016 erziele er einen Verlust von 630 €. 0,83 ha landwirtschaftliche Fläche sowie 1,32 ha forstwirtschaftliche Fläche würden selbst bewirtschaftet. Betriebseinnahmen von 640 € (Umsatzerlöse Verpachtung) und 150 € (Eigenverbrauch Holz), gesamt 790 €, stünden Betriebsausgaben von 1.423 € gegenüber. In diesem Generieren von betriebspezifischen Einnahmen und Ausgaben liege eine Marktteilnahme. Die ertragsteuerliche Einordnung des Klägers als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb sei bindend für die Einordnung bei der Kfz-Steuer. Auf die vom Kläger vorgelegten Unterlagen wird im Einzelnen verwiesen.

8

Der Kläger beantragt,

den Kfz-Steuerbescheid vom 11.07.2017 für das Fahrzeug mit dem Kennzeichen xx in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.01.2018 dahingehend zu ändern, dass die Kfz-Steuer unter Gewährung einer Befreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG in Höhe von 0 € festgesetzt wird.

9

Das Hauptzollamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

10

Es verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

11

Auf die dem Gericht vorliegenden Akten, die Schriftsätze der Beteiligten und die Niederschrift über die mündliche Verhandlung wird verwiesen.

Entscheidungsgründe

12

Die zulässige Klage ist begründet.

13

Der Kraftfahrzeugsteuerbescheid vom 11.07.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.01.2018 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 S. 1 Finanzgerichtsordnung - FGO).

14

Für das Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen xx ist eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7a KraftStG zu gewähren. Der Kläger unterhält einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, in dem er das Fahrzeug ausschließlich verwendet.

15

1. Von der Steuer befreit ist nach § 3 Nr. 7 S. 1 KraftStG das Halten von Zugmaschinen (ausgenommen Sattelzugmaschinen), Sonderfahrzeugen, Kraftfahrzeuganhängern hinter Zugmaschinen oder Sonderfahrzeugen und einachsigen Kraftfahrzeuganhängern (ausgenommen Sattelanhänger, aber einschließlich der zweiachsigen Anhänger mit einem Achsabstand von weniger als einem Meter), solange diese Fahrzeuge ausschließlich

a) in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben,

b) zur Durchführung von Lohnarbeiten für land- oder forstwirtschaftliche Betriebe,

c) zu Beförderungen für land- oder forstwirtschaftliche Betriebe, wenn diese Beförderungen in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb beginnen oder enden,

d) zur Beförderung von Milch, Magermilch, Molke oder Rahm oder

e) von Land- oder Forstwirten zur Pflege von öffentlichen Grünflächen oder zur Straßenreinigung im Auftrag von Gemeinden oder Gemeindeverbänden verwendet werden.

16

2. Ein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb i.S. des § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG ist eine Wirtschaftseinheit, in der die Produktionsfaktoren Boden, Betriebsmittel und menschliche Arbeit zusammengefasst sind und, aufeinander abgestimmt, planmäßig eingesetzt werden, um Güter zu erzeugen und zu verwerten oder Dienstleistungen bereitzustellen (BFH-Urteil vom 06.03.2013 II R 55/11, BStBl II 2013, 518 m.w.N.).

17

a) Für das Verständnis des Begriffs des „landwirtschaftlichen Betriebs“ können, da keine Anhaltspunkte für eine spezifisch kraftfahrzeugsteuerrechtliche Bestimmung bestehen, insoweit die Vorschriften des Bewertungsrechts herangezogen werden. Die bewertungsrechtlichen Festlegungen sind kraftfahrzeugsteuerrechtlich zwar nicht bindend; es können aber auch für die Auslegung des § 3 Abs. 7 Buchst. a KraftStG die allgemeinen Grundsätze zur Bestimmung des bewertungsrechtlichen Begriffs eines Betriebes der Landwirtschaft zugrunde gelegt werden.

18

Er setzt weder eine Mindestgröße noch ein Betreiben mit Gewinnabsicht voraus -weshalb auch Liebhabereibetriebe bewertungsrechtlich als landwirtschaftliche Betriebe in Betracht kommen-; der Betrieb braucht auch keinen Mindestrohertrag abzuwerfen (BFH-Urteil vom 22.09.1993 VII R 45/92, BStBl II 1993, 200). Erforderlich ist aber eine tatsächliche nachhaltige Nutzung von Grundstücksflächen und deren Zweckbestimmung durch den Eigentümer (BFH-Urteil vom 04.03.1987 II R 8/86, BStBl II 1987, 370).

19

Handelt es sich um einen Nebenerwerbsbetrieb, so ist eine nachhaltige Nutzung von Grundstücksflächen zu bejahen, wenn die Flächen hinsichtlich Arbeitseinsatz, Investitionen zur Erhaltung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit sowie erzielbarem Ertrag einem Vergleich mit einem durchschnittlichen Haupterwerbsbetrieb der gleichen Nutzungsart standhalten (vgl. auch BFH-Urteil vom 05.12.1980 III R 56/77, BStBl II 1981, 498).

20

b) Auch wenn ein landwirtschaftlicher Betrieb keine Mindestgröße erfordert, können nach dem (zur Ertragsteuer ergangenen) BFH-Urteil vom 05.05.2011 IV R 48/08, BStBl II 2011, 792, Rz. 21, die Größe und die Art der Bewirtschaftung Anhaltspunkte dafür bieten, ob der Rahmen einer privaten Gartenbewirtschaftung für Eigenbedarfszwecke überschritten wurde. Die Finanzverwaltung nimmt aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung an, dass einkommensteuerrechtlich kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, wenn die bewirtschafteten Grundstücksflächen insgesamt nicht größer als 3.000 m² sind, sofern es sich nicht um Intensivnutzungen für Sonderkulturen handelt, z.B. für Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenanbau, Baumschulen oder Weinbau. Die Rechtsprechung hat darin eine Faustregel gesehen, an der sie sich im Einzelfall orientiert hat (BFH-Urteil IV R 48/08, m.w.N.; vgl. Strodthoff, KraftStG, § 3 Rz. 87).

21

c) Aus dem Begriff des „land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs“ folgt nach der Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts, Beschluss vom 08.01.2014 14 K 164/12, juris (zu Kfz-Steuer), dass der Steuerpflichtige nicht nur - wie ein privater Gartenbesitzer - Erträge zu Eigenbedarfszwecken erzielt, sondern wie ein (Haupt- oder Nebenerwerbs-) Landwirt seine Erträge am Markt anbietet. Der Steuerpflichtige muss erkennbar am Markt mit seinen land- und forstwirtschaftlichen Produkten und/oder Dienstleistungen auftreten, da nur so eine Abgrenzung dieser Betriebe von der privaten Vermögensverwaltung möglich ist und der vom Gesetzgeber für die Steuerbefreiung beabsichtigte Gesetzeszweck erreicht werden kann.

22

Sinn der Befreiungsvorschrift ist es nach den Ausführungen des Niedersächsischen Finanzgerichts, die Betriebskosten der für die Produktion von land- und forstwirtschaftlichen Produkten eingesetzten Fahrzeuge zu mindern und dadurch land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu entlasten, da dann im Allgemeinen erwartet werden kann, dass die diesen Betrieben gewährte Steuerentlastung über den Preis ihrer Leistungen mittelbar den land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben zu Gute kommt.

23

3. Bei Beurteilung der Forstwirtschaft sind deren natürlichen Gegebenheiten zu beachten.

24

a) Während z.B. bei der eigentlichen Landwirtschaft die planmäßige Nutzung des Grund- und Bodens durch Fruchtziehung in der Regel Jahr für Jahr der Jahreszeit entsprechende Arbeiten wie die Bearbeitung des Bodens und seine Bepflanzung, die Bestandspflege und das Abernten der Früchte erfordert und jedes Jahr Erträge erwirtschaftet werden können, liegen die natürlichen Verhältnisse bei der Forstwirtschaft grundsätzlich anders. Das gilt insbesondere bei Waldungen, deren Bestände nur eine oder nur wenige Altersklassen aufweisen und die man daher im Gegensatz zu den Nachhaltsbetrieben als aussetzende Betriebe bezeichnet. Denn zwischen der Aufforstung einer Waldfläche und der Holzernte liegen je nach der Umtriebszeit der betreffenden Holzarten zwei, drei oder viele Jahrzehnte. Die planmäßige Nutzung des Grund und Bodens durch Fruchtziehung ist also beim aussetzenden Forstbetrieb kein Geschehensablauf, der sich auf ein Jahr erstreckt und alljährlich wiederholt; bei ihm erstreckt sich der Bogen von der Anpflanzung bis zur Ernte auf die gesamte Umtriebszeit der wenigen Altersklassen der aufgeföresteten Holzarten.

25

Bei den sog. Bauernwaldungen, die wegen ihrer geringen Flächengröße keine Nachhaltungsbetriebe sind, die aufgrund der zahlreichen Altersklassen ihrer Bestände stetige Erträge erbringen können, sondern typische aussetzende Betriebe mit wenigen Altersklassen darstellen, sind also nach der Aufförestung häufig viele Jahre keine direkten Nutzungen durch Holzernten möglich. Nur durch das natürliche Wachstum selbst vollzieht sich ein ständiger jährlicher Wertzuwachs. Ist eine solche Forstfläche planmäßig aufgeförestet und sind die Bestände nach ihrer Begründung herangewachsen, ist aber die Umtriebszeit der wenigen Altersklassen noch nicht abgelaufen, so beschränkt sich die Bewirtschaftung im Wesentlichen auf die Bestandspflege, deren Durchführung gerade bei Bauernwaldungen je nach den zur Verfügung stehenden Arbeitskräften sehr unterschiedlich ist (vgl. hierzu allgemeine Ausführungen in den BFH-Urteilen vom 18.03.1976 IV R 52/72, BStBl II 1976, 482 und vom 18.11.2009 II R 30/08, BFH/NV 2010, 466).

26

b) Zieht man - wie beim Verständnis des landwirtschaftlichen Betriebs für Zwecke der KraftSt (vgl. BFH-Urteil vom 06.03.2013 II R 55/11, BStBl II 2013, 518, Rz. 11) - für die Bestimmung eines forstwirtschaftlichen Betriebs die Vorschriften des Bewertungsrechts heran, ergibt sich Folgendes:

27

Nach § 33 Abs. 1 S. 1 BewG gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind.

28

Nach Brusckke in Gürsching/Stenger, BewG, ErbStG, § 33 BewG, Rz. 20, ist unter „Forstwirtschaft“ die planmäßige, auf den Anbau und den Abschlag von Holz gerichtete Tätigkeit zu verstehen.

29

Die Kommentierung von Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 33, Rz. 3, 5, 6, geht davon aus, dies setze eine gewisse planmäßige und ständige Bewirtschaftung voraus. Der Wille des Eigentümers müsse darauf gerichtet sein, einen angemessenen Nutzen in Form eines nachhaltig erzielbaren Rohertrags zu erwirtschaften (unter Verweis auf BFH-Urteil vom 26.01.1973, III R 122/71, BStBl II 1973, 282). Im Übrigen sei nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen, ob Wirtschaftsgüter dauernd einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu dienen bestimmt seien. Der Zweckbestimmung durch den Eigentümer komme entscheidende Bedeutung zu (unter Verweis auf FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 24.02.2010 3 K 2099/05 B, EFG 2010, 1157 (zur Grundsteuer)).

30

Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen bliebe erhalten, wenn der Betrieb ganz oder in Teilen auf bestimmte oder unbestimmte Zeit nicht bewirtschaftet werde und sie keine andere Zweckbestimmung erhalten hätten. Auch Flächen, die aus objektiven wirtschaftlichen Gründen nicht mehr ertragbringend bewirtschaftet werden könnten und daher brachlägen, aber keine Zweckbestimmung außerhalb der Land- und Forstwirtschaft erhalten hätten, seien weiterhin land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

31

Brusckke in Gürsching/Stenger, BewG, ErbStG, § 34 BewG, Rz. 65, geht im Rahmen der Bestimmung der forstwirtschaftlichen Nutzung als Teil des Wirtschaftsteils eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (§ 34 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b BewG) davon aus, dass die planmäßige Tätigkeit im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebs keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr durch eine auf Bewirtschaftung der forstwirtschaftlichen Fläche gerichtete Betätigung des Unternehmers voraussetzt und begründet dies mit den Eigenarten der Forstwirtschaft (Rz. 66 bis 69), insbesondere bei Waldungen, deren Bestände nur eine oder wenige Altersklassen aufweisen (aussetzende Betriebe), was bei Bauernwaldungen typischerweise der Fall sei.

32

Für die abschließende Beurteilung einer planmäßigen Bewirtschaftung sei eine Gesamtbetrachtung des Waldes von der Aufforstung der einzelnen Bestände bis zu ihrer Ernte erforderlich. Dass innerhalb dieser Zeitspannen Jahre liegen könnten, in denen nur geringfügige Bewirtschaftungsmaßnahmen stattfänden, sei für die Annahme einer planmäßigen forstwirtschaftlichen Bewirtschaftung genauso wenig entscheidend, wie die Tatsache, dass viele Jahre hindurch keine Ernteerträge anfallen könnten.

33

4. Die Abgrenzung eines Nebenerwerbsforstwirts von einem privaten Waldbesitzer hat im Rahmen einer Gesamtschau zu erfolgen; das Kriterium der Marktteilnahme ist nicht von allein entscheidender Bedeutung.

34

a) Nach dem Begriff des forstwirtschaftlichen Betriebs nach Bewertungsrecht ist eine Marktteilnahme nicht erforderlich; sowohl Nachhaltigkeitsbetrieb als auch aussetzender Betriebe sind forstwirtschaftliche Betriebe im Sinne des § 33 Abs. 1 S. 1 BewG.

35

b) Für das Kfz-Steuerrecht ist dem FG Niedersachsen 14 K 164/12 zuzustimmen, dass mit § 3 Nr. 7 KraftStG die land- und forstwirtschaftliche Produktion begünstigt werden soll, nicht aber die Betätigung wie ein privater Garten- oder Waldbesitzer, der Erträge zum Eigenverbrauch erzielt. Der Sinn der

Befreiungsvorschrift gebietet es, land- und forstwirtschaftliche Betriebe von privater Vermögensverwaltung, bei der Erträge ausschließlich zu Eigenbedarfszwecken erzielt werden, abzugrenzen.

36

Auch bei kleinen Waldungen ist daher für die Beurteilung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG eine Betätigung des Steuerpflichtigen, die wie bei einem privaten Waldbesitzer nur auf die Erzielung von Erträgen zu Eigenbedarfszwecken gerichtet ist, von der eines (Nebenerwerbs-) Forstwirts abzugrenzen. Dies gilt im Grundsatz auch für aussetzende Betriebe.

37

c) Das Kriterium der Marktteilnahme ist aber bei forstwirtschaftlichen, insbesondere aussetzenden Betrieben wegen der Eigenart der Forstwirtschaft nicht allein geeignet, die Betätigung im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebs von der Erzielung von Erträgen zum Eigenverbrauch wie ein privater Waldbesitzer abzugrenzen:

- Zwischen der Aufforstung einer Waldfläche und der Holzernte liegen je nach Umtriebszeit mehrere Jahrzehnte; gerade bei Bauernwaldungen mit geringen Flächengrößen und zahlreichen Altersklassen sind nach der Aufforstung häufig über Jahre keine direkten Nutzungen durch Holzernten möglich.

Eine Marktteilnahme in Form von Verkauf eines Holzeinschlags ist bei derartigen Betrieben nach den natürlichen Gegebenheiten der Forstwirtschaft über Jahre und Jahrzehnte nicht möglich.

- Nach der (ertragsteuerlichen) Rechtsprechung genügt das „sich selbst Überlassen“ einer Waldfläche ohne Holzverkäufe oder Holzverwertung oder Bewirtschaftungsmaßnahmen den Anforderungen eines Forstbetriebs (vgl. BFH-Urteil vom 09.03.2017 VI R 86/14, BStBl II 2017, 981). Es wird derjenige zum Forstwirt, der einen Wald, der nach seiner Beschaffenheit einen aussetzenden forstwirtschaftlichen Betrieb darstellt, und dessen Wertsteigerung durch den natürlichen Aufwuchs ihm als zunächst nicht realisierter Gewinn zufällt. Die - für den bewertungsrechtlichen Begriff nicht erforderliche - Gewinnerzielungsabsicht ist hiermit gegeben. Die Annahme eines forstwirtschaftlichen Betriebs scheitert nicht an fehlenden Holzverkäufen bzw. -verwertungen.

38

d) Allerdings ist nach der (ertragsteuerlichen) Rechtsprechung eine gewisse Mindestgröße der Forstfläche erforderlich, damit ein forstwirtschaftlich relevanter Aufwuchs entstehen kann. Im Urteil vom 26.06.1985 IV R 149/83, BStBl II 1985, 549, geht der BFH davon aus, dass ein 0,7 ha großer Fichtenwald kein forstwirtschaftlicher Betrieb ist und führt aus, wer z.B. vorhersehbar pro Jahr wegen seiner geringen Nutzfläche nur Erträge erzielen könne, wie sie ein Gartenbesitzer in der Regel erziele, betreibe hiernach keine Land- und Forstwirtschaft, weil ihm das Streben nach einem echten betriebswirtschaftlichen Gewinn fehle. Von der Größe der aufgeforsteten Fläche hänge der Umfang des Baumbestandes und damit die Möglichkeit der Erzielung eines ins Gewicht fallenden Gewinnes durch die spätere Holzernte ab. Eine bestimmte Mindestgröße sei Grundvoraussetzung für die Annahme eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebs und ebenso für die Annahme eines Forstbetriebs überhaupt. Eine generelle Fixierung dieser Mindestgröße sei nicht möglich, weil sie von den Umständen des Einzelfalles, vor allem von der Art des Nutzholzes abhänge.

39

e) Nach Auffassung des Senats hat die Abgrenzung eines Nebenerwerbsforstwirts von einem privaten Waldbesitzer im Rahmen einer Gesamtschau der nach obiger Darstellung relevanten Kriterien zu erfolgen:

40

Abgrenzungsmerkmale können neben dem Vorhandensein von Holzverkäufen bzw. -angeboten die Größe der Waldfläche, die Planmäßigkeit der Aufforstung, die Struktur des Bestands (Baumbestand; Holzarten welcher Altersklassen und Umtriebszeiten) und die Art der Bewirtschaftung darstellen (vgl. BFH-Urteile vom 18.03.1976 IV R 52/72, BStBl II 1976, 482, Rz. 15 und 16; vom 26.06.1985 IV R 149/83, BStBl II 1985, 549, Rz. 15 und vom 05.05.2011 IV R 48/08, BStBl II 2011, 792, Rz. 20). Weitere Indizien sind die Einheitsbewertung der Flächen und die Zugehörigkeit zur landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft.

41

5. Bei Anwendung dieser Grundsätze sind die Voraussetzungen für eine Befreiung des Fahrzeugs xx nach § 3 Nr. 7a KraftStG von der Kfz-Steuer erfüllt.

42

Das Fahrzeug des Klägers wird ausschließlich in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Klägers verwendet.

43

a) Der Kläger unterhält einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

44

Dieser land- und forstwirtschaftliche Betrieb umfasst sowohl den Wald mit 1,3 ha als auch die Streuobstwiese neben der Hofstelle mit 0,83 ha, wobei der Schwerpunkt wegen der Größen der Flächen im Bereich der Forstwirtschaft liegt.

45

Der Senat geht bei den drei Waldflächen des Klägers vom Vorliegen eines forstwirtschaftlichen Betriebs aus.

46

Zum einen ermöglicht die Betriebsfläche von insgesamt 1,3 ha von der Größe her das Aufstehen eines Baumbestandes für eine spätere, ins Gewicht fallende Holzernte.

47

Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung dargestellt, es handele sich beim Baumbestand um Kiefernwald ohne Altersklassenstruktur. Er arbeite an einem Umbau der Flächen zu einem Mischwald; die durch Ausforstarbeiten frei gewordenen Flächen würden demnach mit Laubbäumen aufgeforstet, um den Anforderungen an den Wald unter sich ändernden klimatischen Bedingungen zu entsprechen. Der Senat entnimmt daraus, dass der Kläger eine planmäßige Aufforstung betreibt.

48

Die Struktur des Bestands befindet sich demnach im Wandel von Nadelzu Mischwald.

49

Der Kläger hat ferner dargestellt, neben Pflegemaßnahmen fälle er nur kaputte Bäume zur Holzgewinnung für sich und seine Familie; die gesunden Bäume lasse er stehen und wachsen. Hieraus folgt für den Senat, dass der Kläger nicht etwa die hiebsreifen Bäume erntet und die Ernte dem Eigenverbrauch zuführt, sondern nur Bäume, die wegen Pflegemaßnahmen oder Krankheit/Befall ohnehin gefällt werden müssen, für eigene Zwecke nutzt und im Übrigen den vorhandenen Bestand gesunder Bäume wachsen lässt; durch diesen Aufwuchs erlangt der Kläger einen ständigen jährlichen Wertzuwachs.

50

Es handelt sich bei den Forstflächen um land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen; der Kläger ist Mitglied der landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft.

51

In der Gesamtschau dieser Verhältnisse ist ein forstwirtschaftlicher Betrieb gegeben.

52

Die Streuobstwiese ist ebenfalls landwirtschaftliches Betriebsvermögen; sie ist damit Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs.

53

b) Es ist entgegen der Auffassung des Hauptzollamts nicht schädlich, dass der Kläger keine Verkäufe tätig bzw. Holz zum Verkauf anbietet, sondern derzeit das durch Pflegemaßnahmen gewonnene Holz sowie die ausgeforsteten kaputten Bäume und das Obst der Streuobstwiese für den Eigenverbrauch für sich und seine Familie nutzt.

54

Eine Eigennutzung wirkt sich nicht per se negativ auf das Vorhandensein eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs aus, wenn sich dessen Bewirtschaftung nicht nur auf Eigennutzungszwecke beschränkt; es ist gerade typisch, dass sich der Land- und Forstwirt aus seinem Betrieb auch selbst versorgt.

55

Der Senat geht vom Vorliegen eines forstwirtschaftlichen Betriebs aus; der Waldbestand des Klägers an (gesunden) Bäumen erlangt durch Aufwuchs einen ständigen jährlichen Wertzuwachs (s.o.). Der Eigenverbrauch des Klägers betrifft Holz, das wegen Pflegemaßnahmen und Fällen kaputter Bäume gewonnen wurde, nicht aber hiebsreifes geerntetes Holz. Neben dem eigenverbrauchten Holz ist somit eine zukünftige, noch nicht realisierte Holzernte vorhanden. Die Eigennutzung stellt nicht die jährliche Ernte dar; die Betätigung des Klägers geht in ihrer Gesamtheit über die Bewirtschaftung zu Eigenbedarfszwecken hinaus.

56

Die Streuobstwiese ist Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Da ein forstwirtschaftlicher Betrieb vorhanden ist, ist bei Gesamtbetrachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der Eigenverbrauch des Obstes nicht schädlich.

57

c) Diese Einordnung trägt auch dem Umstand Rechnung, dass der Kläger zunächst einen wesentlich größeren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhielt, diesen verkleinerte, aber die land- und forstwirtschaftliche Zweckbestimmung der verbliebenen Grundstücke nie veränderte.

58

Nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen, auf die zum Verständnis des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zurückgegriffen werden kann, bleibt die Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen selbst dann erhalten, wenn der Betrieb ganz oder in Teilen auf bestimmte oder unbestimmte Zeit nicht bewirtschaftet wird und sie keine andere Zweckbestimmung erhalten.

59

Wie sich aus dem Einheitswertbescheid auf den 01.01.1992 ergibt, umfasste die Landwirtschaftsfläche 5,69 ha zuzüglich 0,45 ha Landwirtschaftsfläche (Hofstelle) und die Forstwirtschaftsfläche 1,312 ha. Die Landwirtschaftsfläche wurde verkleinert; über 4 ha befinden sich noch im land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen. Der Kläger verpachtet 3,29 ha davon. Die Forstfläche blieb, soweit ersichtlich, unverändert. Eine andere Zweckbestimmung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen haben die land- und forstwirtschaftlichen Flächen nicht erhalten.

60

d) Das Fahrzeug wird ausschließlich in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet.

61

Grundsätzlich schadet jede Benutzung für anderweitige, nicht begünstigte Verwendungen (vgl. Strodthoff, KraftStG, § 3 Rz. 24; BFH-Urteile vom 12.06.2012 II R 40/11, BStBl II 2012, 797; und II R 39/11, BFH/NV 2012, 1664); eine Bagatellgrenze existiert nicht.

62

Zwar erfolgt im Streitfall der Einsatz der Zugmaschine auch beim Mähen der Streuobstwiesen, obwohl der Kläger deren Früchte selbst verbraucht und mit den Erzeugnissen nicht am Markt auftritt.

63

Der Senat hält hier wiederum eine Gesamtbetrachtung für angezeigt: die Verwendung erfolgt im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes des Klägers. Dieser geht in seiner Gesamtheit über die Bewirtschaftung zu Eigenbedarfszwecken hinaus, so dass eine schädliche Verwendung nicht vorliegt.

64

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 143 Abs. 1 FGO.