FG Nürnberg, Urteil v. 14.07.2025 – 6 K 1027/24

Titel:

Betrieb der Land- oder Forstwirtschaft

Normenketten:

AO § 164 Abs. 1, § 179 Abs. 1, § 180 Abs. 1 Nr. 2b
EStG § 13 Abs. 1 Nr. 1, § 55 Abs. 1
GewStDV § 1
BayNatSchG Art. 23
BNatSchG § 30
FGO § 52a, § 52d

Leitsatz:

Ein forstwirtschaftlicher Betrieb setz voraus, dass forstwirtschaftliche Flächen bewirtschaftet, wobei es nicht auf den Umfang dieser Maßnahmen ankommt, so dass die Bewirtschaftungsmaßnahmen im Einzelfall gering seien können (vgl. BFH-Urteil v. 16.05 1963, IV 25/60, HFR 1964, 194,) und Bauernwaldungen grundsätzlich als forstwirtschaftliche Betriebe i.S. des Einkommensteuergesetzes anzusehen sind (vgl. BFH-Urteil v. 9.12.1960, IV 67/58 U, BeckRS 1960, 21000766, BFHE 72, 331, BStBl II1 1961, 124). (Rn. 20) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Beteiligung, Betriebsaufgabe, Betriebseigenschaft, Erbfall, Fehlende Gewinnerzielungsabsicht, Besteuerungsgrundlagen, Gesonderte Feststellung, Notwendiges Betriebsvermögen, Landwirtschaftlicher Betrieb, Forstwirtschaftliche Nutzung, Veräußerungsgeschäft

Fundstelle:

BeckRS 2025, 23610

Tenor

1. Die gesonderte Feststellung für 2021 vom 14.09.2023 in Gestalt der ablehnenden Einspruchsentscheidung vom 01.08.2024 wird aufgehoben.

2. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

3. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

4. Das Urteil ist wegen der zu erstattenden Aufwendungen der Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Aufwendungen der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

5. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1
Streitig ist das Vorliegen eines forstwirtschaftlichen Betriebes und ein daraus abgeleiteter Aufgabegewinn durch den Verkauf des Waldgrundstückes.

2
Die Klägerin wohnt in A, B und wird dort veranlagt. Sie ist Tochter und Erbin des C (Vater), der 1995 verstarb. Der Vater hatte sich 1977 bis 1980 in verschiedenen Schritten Grundstücke von gesamt 4,8855 ha in D bei E gekauft (zusammengefasst im G. AG F, Bl. …, Flurnr. …). Es handelte sich dabei um eine Fläche, die nach dem Katasterauszug vom 5.11.2024 wie folgt aufgeteilt ist:

„25.002 m² Forstwirtschaftsfläche,17.400 m² Stehendes Gewässer, 3.370 m² Unkultivierte Fläche, 2.856 m² Grünland, 200 m² Landwirtschaftliche Betriebsfläche, 27 m² Fließgewässer“.

3

Die Gewässer verteilen sich auf fünf Teiche und den Bachlauf. Die Grundstücke sind zusammenhängend und enthalten neben den Teichflächen auch Baumbestand. Nach unbestrittenem Vortrag der Klägerin geschah der Erwerb seitens des Vaters, um im Ruhestand dort in der Natur eine Erholungs- und Angelfläche zu genießen.

4
Zusammen mit Jugendfreunden baute der Vater dort Vorrichtungen für den Freizeitgebrauch, wie einen Naturkühlschrank, Grill, überdachte Sitzmöglichkeiten und kleine Stege im Teich. Gepflanzt wurden nur Büsche und Blumen in gärtnerischer Gestaltung der Uferbereiche. Zudem wurde eine Hütte errichtet.

5
Nach dem Erbfall (1995) überließ die Klägerin das Grundstück unentgeltlich einem Cousin des Vaters, G, der die Grundstücke ebenfalls zu Freizeitzwecken nutzte und die Infrastruktur für diese Zwecke ergänzte. Nach dessen Tod trat der Sohn, H, an die Klägerin heran, das Grundstück zu erwerben, was dann 2021 notariell erfolgte (Urknr ... Notar I in E; Kaufpreis 75.000.-€, Käufer H und J).

6
Bei den Waldflächen handelt es sich nach unbestrittenem Vorbringen der Klägerin um „Sumpfwald“, welcher nicht befahrbar sei, zudem ist dieser größtenteils „angeflogen“, wurde also nicht gezielt durch Anpflanzung aufgeforstet. Die Waldflächen stehen auch nur als schmale Streifen um das Grundstück herum und dienen nach Auffassung der Klägerin lediglich als Sichtschutz nach außen. Außerdem stehen die Flächen laut der unteren Naturschutzbehörde F unter Naturschutz, was nach Ansicht der Klägerin eine land- bzw. forstwirtschaftlich Nutzung de facto ausschließt. Dazu liegt in den Akten eine Bestätigung der Naturschutzbehörde F vor.

7
Im Grundbuch und bewertungsrechtlich wird die Fläche unstreitig als land- und forstwirtschaftliche Fläche bezeichnet. Einkommensteuerlich erfolgte weder zu Lebzeiten des Vaters noch während des Eigentums der Klägerin eine Feststellung von Besteuerungsgrundlagen als Teichwirtschaft oder Forstbetrieb.

8
Aufgrund der Veräußerungsanzeige des Jahres 2021 kam der Beklagte zur Auffassung, es handele sich hier um einen Forstbetrieb. Daher sei die Wertsteigerung des Grundbesitzes als Aufgabegewinn zu besteuern. Einer Aufforderung zur Abgabe einer Feststellungserklärung widersprach die Klägerin, weil es sich nicht um einen steuerpflichtigen Betrieb gehandelt habe. Es sei Privatbesitz, der schon deutlich länger als 10 Jahre im Besitz gestanden hätte und der Verkauf sei daher steuerfrei.

9
In den Unterlagen für 1979 meinte der Beklagte festzustellen, dass das Grundstück land- bzw. teichwirtschaftlich benutzt wurde. Dabei bezog er sich auf die Eingabemaske zur Bewertung des Grundstücks von 1979, die von Teichwirtschaft ausgeht. Einkommensteuerlich liegen keine Erkenntnisse über die Behandlung in den Veranlagungsjahren seit 1980 vor. Daher vermeldete der Beklagte an das von ihm zur Rechtsfrage eingeschaltete Landesamt, „der Vater sei steuerlich nicht erfasst gewesen“. In der Bewertungsakte wurde nach den Feststellungen des Beklagten eine Stückländerei angenommen. Eine Betriebsaufgabe sei nicht festzustellen. Das eingeschaltete Landesamt für Steuern kam zur Auffassung, es läge ein ruhender Teichbauernbetrieb und ein ruhender Forstbetrieb vor. Dies beruhte u.a. auf der Annahme, die errichtete Hütte sei für Zwecke der Teichwirtschaft gem. Bauanzeige genutzt.

10
Dem widersprach die Klägerin und führte aus, die Hütte habe eine Fläche von unter 20qm. Sie habe nur als Unterstand bei Schlechtwetter gedient. Dies könne über Fotos nachgewiesen werden.

11
Der Beklagte schätzte in der Folge mit Bescheid vom 14.09.2023 die Besteuerungsgrundlagen unter Berücksichtigung der ihm aus den Steuerakten bekannten Daten. Dabei stellte er den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 179 Abs. 1 AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2b AO für den Veranlagungszeitraum 2021 in Höhe von 60.223,66 Euro fest, wobei dieser Betrag vollständig auf den Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG entfiel. Angesetzt wurden nur die bekannten Erlöse aus dem Verkauf und die Aufwendungen für den Erwerb. Kosten z.B. für die Hütte oder andere Aufwendungen wurden nicht angesetzt, auch nicht im

Wege der Schätzung. Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erfolgte gem. § 164 Abs. 1 AO. unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

12
Mit dem hiergegen eingelegten Einspruch widersprach die Klägerin weiterhin dem Ansinnen, einen Teich- und Forstbetrieb anzunehmen. Es wurde insbesondere erneut ausgeführt, dass es sich bei den streitgegenständlichen Flächen um Privatvermögen handle, da diese im privaten Bereich des Rechtsvorgängers erworben und lediglich als Hobby bewirtschaftet worden seien. Insbesondere fehle es für den Fall, dass von Betriebsvermögen auszugehen sei, an der Gewinnerzielungsabsicht. Forstwirtschaft sei nie betrieben worden, da keinerlei Holzentnahmen erfolgt seien und die geringfügige Angelnutzung lediglich dem eigenen Bedarf gedient habe. Betont wird dabei seitens der Klägerin, dass immer die Erholungsfunktion sowohl bei Ihrem Vater als auch dem Cousin die Motivation gewesen sei und an eine wirtschaftliche Nutzung nie gedacht worden sei. Zudem habe der Beklagte über 40 Jahre lang keinerlei Erklärungen für Forstwirtschaft oder Teichbewirtschaftung angefordert, obwohl er über alle Informationen verfügt habe. Schon von daher sei der Anschein erweckt worden, es handele sich um Privatbesitz.

13
Mit Entscheidung vom 01.08.2024 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.

14
Mit Abschaffung des § 4 Abs. 1 S. 5 EStG 1969 („Der Wert des Grund und Bodens bleibt außer Ansatz“) zum 1. Juli 1970 sei die sogenannte Bodengewinnbesteuerung eingeführt worden. Alle Flächen die sich zu diesem Zeitpunkt im Eigentum befanden, hätten grundsätzlich in das Betriebsvermögen aufgenommen werden müssen und zwar als eine Einlage mit dem Wert nach § 55 Abs. 1 EStG. Dabei sei die bewertungsrechtliche Einstufung nicht bindend, es komme auf die tatsächliche Betriebsvermögenseigenschaft an.

15
Es sei grundsätzlich davon auszugehen, dass alle landwirtschaftlichen Flächen die einmal Teil eines landwirtschaftlichen Betriebs waren, weiterhin als Betriebsvermögen zu behandeln seien. Eine von der Klägerin nachzuweisende Ausnahme sei nicht gegeben. So sei der Betrieb bis 1995 aktiv bewirtschaftet worden. Dabei sei keine Teilnahme am Markt nötig. Auch danach sei keine Betriebsaufgabe z.B. durch eine parzellenweise Verpachtung gegeben, da nur insgesamt verpachtet worden sei. Auch sei keine Entnahme seit 1970 in irgendeiner Form aktenkundig.

16
Entscheidend sei daher darauf abzustellen, ob dem Grunde nach eine Fläche vorliege, deren Beschaffenheit zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führen könnten, was bspw. bei Grünland, Ackerland oder – wie im Streitfall nach Ansicht des Beklagten vorliegend – Forstflächen und Teichflächen gegeben wäre.

17
Ausweislich des Katasterauszugs handele es sich beim veräußerten Flurstück teilweise um eine Forstfläche, teilweise um Teichflächen und somit grundsätzlich um Grundstücke der Forstwirtschaft. Forstwirtschaft sei dabei die Ausnutzung der Fruchtbarkeit des Waldbodens zur Gewinnung von Walderzeugnissen, ihre unmittelbare Verwertung durch Veräußerung oder Verbrauch (für eigene betriebliche wie private Zwecke) sowie ihre mittelbare Verwertung durch Veredelung (z.B. in einem eigenen Sägewerk). Auf die Intensität der Bewirtschaftungsmaßnahmen komme es nicht an. Daher könne schon durch die Hinnahme bzw. das Zulassen eines Aufwuchses durch Samenanflug eine Forstwirtschaft entstehen, wenn dadurch ein in sich geschlossenes Forstareal von einer gewissen Mindestgröße mit einem entsprechenden Baumbestand entstehe (vgl. BFH-Urteil vom 18. Mai 2000, BStBl II 2000, 524). Auch wenn es sich bei der fraglichen Fläche um ein Naturschutzgebiet und einen Sumpfwald handele, sei diese grundsätzlich nutzbar bzw. habe einen gewissen Wert inne. Ob dieser nun im Baumbestand oder im Schutzcharakter bestehe, sei für die Frage der Betriebseigenschaft von untergeordneter Bedeutung.

18
Die Finanzverwaltung gehe regelmäßig von einem Forstbetrieb aus, wenn mindestens eine der im Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden forstwirtschaftlichen Flächen mit Bäumen bestanden sei, die nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 16. Mai 2012 (BStBl I S. 595) als selbständiges Wirtschaftsgut

Baumbestand zu beurteilen seien. Auch bei einer geringen Fläche könne von einem Forstbetrieb ausgegangen werden. Regelmäßig könne von Gewinnerzielungsabsicht – und damit von einem Forstbetrieb – ausgegangen werden, wenn die Fläche mehr als 0,5 ha betrage. Diese Vereinfachungsgrenze könne jedoch nicht angewendet werden, wenn es sich um sog. Bauernwaldungen handele, da diese unabhängig von ihrer Eigenschaft als selbstständiger Forstbetrieb als Teil eines landwirtschaftlichen Betriebs anzusehen wären.

19
Liebhaberei liege nicht vor, da durch Realisierung eines entsprechenden Veräußerungsgewinnes ein Ertrag vorliege, welcher die Kosten der Vorjahre für diese Fläche deutlich übersteigen dürfte und somit tatsächlich ein Gesamtgewinn erzielt werde.

20
Eine tatsächliche Bewirtschaftung sei nicht nötig. Zwar setze ein forstwirtschaftlicher Betrieb voraus, dass forstwirtschaftliche Flächen bewirtschaftet, d.h. bestellt, abgeerntet und bis zur Hauptnutzung betreut werden würden. Auf den Umfang dieser Maßnahmen komme es jedoch nicht an. Vielmehr liege ein forstwirtschaftlicher Betrieb auch dann noch vor, wenn -wie bei aussetzenden Forstbetrieben – die Bewirtschaftungsmaßnahmen im Einzelfall gering seien (BFH-Urteil v. 16. Mai 1963, IV 25/60, HFR 1964, 194). Aus diesem Grunde seien Bauernwaldungen grundsätzlich als forstwirtschaftliche Betriebe i.S. des Einkommensteuergesetzes anzusehen (BFH-Urteil v. 9. Dezember 1960, IV 67/58 U, BFHE 72, 331, BStBl II1 1961, 124).

21
Der Begriff des forstwirtschaftlichen Betriebs i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG setzte auch nicht in jedem Falle eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr durch eine auf Bewirtschaftung der forstwirtschaftlichen Fläche gerichtete Betätigung des Unternehmers voraus. Die am Begriff des Gewerbebetriebs i.S. des § 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) orientierte Bestimmung, wonach Einkünfte aus dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erzielen würde, wer mit der Absicht der Gewinnerzielung nachhaltig eine selbständige Tätigkeit ausübe, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle und auf der planmäßigen Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung von Erzeugnissen sowie ihrer Verwertung beruhe, gelte überhaupt nur mit gewissen Einschränkungen; sie ergäben sich aus der Eigenart der in § 13 EStG zusammengefassten Tätigkeiten und ihren erheblichen Unterschieden im Betrieb. Während z. B. bei der eigentlichen Landwirtschaft, beim Wein-, Garten-, Obst- und Gemüsebau 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 erfordere und jedes Jahr Erträge erwirtschaftet werden könnten, lägen die natürlichen Verhältnisse bei der Forstwirtschaft grundsätzlich anders.

22
Dies gelte insbesondere bei Waldungen, deren Bestände nur eine oder nur wenige Altersklassen aufweisen und die man daher im Gegensatz zu den Nachhaltsbetrieben als aussetzende Betriebe bezeichne. Denn zwischen der Aufforstung einer Waldfläche und der Holzernte lägen je nach der Umtriebszeit der betreffenden Holzarten zwei, drei oder viele Jahrzehnte. Die planmäßige Nutzung des Grund und Bodens durch Fruchtziehung sei also beim aussetzenden Forstbetrieb kein Geschehensablauf, der sich auf ein Jahr erstrecke und alljährlich wiederhole; bei ihm erstrecke sich der Bogen von der Anpflanzung bis zur Ernte auf die gesamte Umtriebszeit der wenigen Altersklassen der aufgeforsteten Holzarten (vgl. Speidel, Forstwirtschaftliche Betriebswirtschaftslehre, 1967 S. 30f, 176 u. BFH-Urteil v. 18. März 1976 IV R 52/72, BFHE 118, 441, BStBl II 976, 482, Rz. 14).

23
Im Streitfall komme hinzu, dass nach Ansicht des Beklagten auch eine Vorkehrung für die Bewirtschaftung getroffen worden sei, da in der Bewertungsakte die Fertigstellungsanzeige einer Geräte- und Futteraufbewahrungshütte aus 1981 vorliege.

24
Auch für die Teichflächen sei von einem Betrieb auszugehen. Die Fruchtziehung bei Teichwirtschaften folge zwar grundsätzlich den Grundlagen der planmäßigen Nutzung des Grund und Bodens durch Fruchtziehung. In der Regel fänden hier Jahr für Jahr der Jahreszeit entsprechende Arbeiten wie Einbringung der Setzlinge,

Bestandspflege und Abfischen statt, wodurch jedes Jahr Erträge erwirtschaftet werden könnten. Es genüge für eine Bewirtschaftung in diesem Sinne jedoch auch eine Bewirtschaftung für eigene Zwecke. Dass diese sowohl durch den Rechtsvorgänger als auch in der Zwischenzeit durch den jetzigen Käufer stattgefunden habe, sei unstrittig.

25
Sowohl die Wald- als auch die Teichflächen seien daher notwendiges Betriebsvermögen.

26
Der Aufgabegewinn müsse zwar grundsätzlich auf Grund und Boden und Waldaufstand aufgeteilt werden und zwar gemäß der Vereinfachungsregelung der bayerischen Finanzverwaltung, nach welcher Flächen bis 5 Hektar durch eine pauschale Aufteilung des Kaufpreises mit 40% Grund und Boden und 60% aufstehendes Holz aufzuteilen wären. Da aber hier die Anschaffungskosten für die Gewinnermittlung heranzuziehen seien, müsse eine Aufteilung in einzelne Wirtschaftsgüter nicht vorgenommen werden. Die Anschaffungskosten von 14.776,34 € seien vom Verkaufspreis von 75.000.-€ abzuziehen, was den Gewinn von 60.223,66 € ergebe.

27
Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Unter Vertiefung des bisherigen Vorbringens trägt sie vor, der Beklagte vermische je nach Bedarf Teich- und Forstwirtschaft. Die Nachfolgeeigentümer müssten eine Teichwirtschaft deklarieren, während im Streitfall insgesamt ein Forstbetrieb angenommen werde. Weder das eine noch das andere sei gegeben. Das BFH-Urteil v. 28.08.1952, IV 202/52 führe aus, „Ein forstwirtschaftlicher Betrieb setzt voraus, dass forstwirtschaftliche Flächen bewirtschaftet, d.h. bestellt und abgeerntet werden.“ Genau das sei im vorliegenden Fall aber nie passiert und auch nicht „in geringem Umfang“, sondern schlicht weg gar nicht, da dies aufgrund der o.g. Einschränkungen (Naturschutzgebiet und Sumpfwald) überhaupt nicht möglich gewesen wäre und sei.

28
Weder seitens des Vaters noch seitens der Klägerin seien jemals Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt worden, da es keine Einnahmen, sondern immer nur Ausgaben gegeben habe. Im Übrigen habe der Beklagte in all den Jahren (hier immerhin gut 46 Jahren seit dem ersten Kauf) auch niemals Erklärungen angefordert; somit könne man von einer stillschweigenden Übereinkunft bezüglich des Nichtvorliegens eines Land- und Forstwirtschaftlichen Betriebes ausgehen. Es handele sich immer um ein Hobby ohne Gewinnerzielungsabsicht (persönliche Motive der Freizeitgestaltung), also Liebhaberei.

29
Zudem beruhe die Veräußerung auf einer persönlichen Verbindung zum Erwerber, welcher seinerzeit dieses Hobby mit dem Vater geteilt habe; die Klägerin sei somit auch nicht mit Veräußerungsabsicht an den Markt herangetreten.

30
Insbesondere sei aus rechtlichen Gründen keine Bewirtschaftung zulässig. das folge aus einem vorgelegten Schreiben des Landratsamtes F, Untere Naturschutzbehörde, vom 18.05.2021 an den Erwerber, in dem wörtlich stehe: „Auf dem von Ihnen erworbenen Grundstück liegt das amtlich kartierte Biotop Nr. …-… „Feucht-, Naßmulden mit Feucht-, Bruchwaldbestand, Sumpfvegetation“ (im beil. Luftbild rot eingetragen).

31
Dieser Bereich unterliegt dem Schutz des § 30 BNatSchG bzw. des Art. 23 BayNatSchG. Es handelt sich dabei um einen natürlichen oder naturnahen Bereich fließender und stehender Binnengewässer einschließlich ihrer Ufer und der dazugehörigen uferbegleitenden natürlichen oder naturnahen Vegetation mit anschließendem Bruchwald und Pfeifengrasbestand. Demnach sind Handlungen, die zu einer Zerstörung oder einer sonstigen erheblichen Beeinträchtigung führen können, verboten. Zuwiderhandlungen können mit Geldbuße belegt werden; außerdem kann die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands verlangt werden.“ Aus der Anlage zum Schreiben geht hervor, dass vom Landbereich des Grundstückes 50% als geschützt eingestuft werde, da aus Feuchtgebüschen, Flachmooren oder nassen Hochstaudenfluren bestehend. Ungeschützt seien 50% „sonstiger Feuchtwald“. Es handele sich „um ein unbearbeitetes Waldbiotop.“

32

Insgesamt seien nach Ansicht der Klägerin für die Beurteilung allenfalls die Waldflächen zu beachten. Von den vorhandenen Waldflächen seien nur die im südlichen Bereich stehenden Bäume vorstellbar zu nutzen, da nur diese nicht durch irgendeinen Schutz belegt seien. Dieser Bereich habe gemäß Messung über einen Auszug aus dem Bayernkataster maximal 4.000 qm und liege daher unter der vom Beklagten angenommenen Bewirtschaftungsgröße von 0,5 ha.

33
Es sei auch keinerlei vernünftige Bewirtschaftung möglich, weil es dafür an der nötigen betrieblichen Infrastruktur fehle. So verlaufe der vom Beklagten angesprochenen Weg auf einem schmalen Streifen zwischen zwei Teichen, welche an der engsten Stelle unter drei Metern (von Wasserkante zu Wasserkante) betragen dürfte. Somit dürfte eine vernünftige forstwirtschaftliche Nutzung des südlichen Teils zumindest mit den heutigen Maschinen ausgeschlossen sein. Unter dem Strich wolle der Beklagte einen möglichen, wilden Samenanflug in einem Naturschutzgebiet als forstwirtschaftlichen Betrieb klassifizieren, dies entbehre aus Sicht der Klägerin jeglicher Grundlage. Interessant sei in diesem Zusammenhang, dass für den Erwerber der Fläche der Beklagte von einem reinen Betrieb der Teichwirtschaft und nicht von Forstwirtschaft ausgehe. Ob das zutreffe, könne die Klägerin nicht beurteilen, da sie die neue Bewirtschaftung nicht kenne. Ihr gegenüber habe der Erwerber aber davon gesprochen, diesen Betrieb nur wegen des Finanzamtes anzuerkennen und er erwirtschafte damit keine Gewinne.

34
Eine vom Beklagten erst im Klageverfahren vorgetragene Teichwirtschaft zur Zeit der Klägerin und Ihres Vaters sei mangels Teilnahme am Markt und fehlender Gewinnerzielungsabsicht, die bei Teichwirtschaft zwingend sei, nicht gegeben. Die Privatentnahmen seien so gering gewesen, dass eine Gewinnprognose immer negativ ausfalle. Schon von daher sei der angefochtenen Bescheid für den Anteil der Teiche rechtswidrig.

35
Zudem sei durch die lange Zeit der Nichtveranlagung als Land- und Forstwirtschaft eine Bindungswirkung entstanden. Da seitens des Beklagten ein halbes Jahrhundert keine Erklärungen angefordert worden seien, bestehe eine stillschweigende Zustimmung, dass das Grundstück der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen sei.

36
Die Klägerin beantragt,

den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2021 vom 14.09.2023 in Gestalt der ablehnenden Einspruchsentscheidung vom 01.08.2024 aufzuheben, hilfsweise die Revision zuzulassen.

37
Der Beklagte beantragt Klageabweisung,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

38
Unter Vertiefung der Einspruchsentscheidung trägt er vor, es handele sich um ein einheitliches Wirtschaftsgut, bestehend aus einem Teichwirtschaftsanteil und einem Forstwirtschaftsbereich. Der Betrieb – bestehend aus zwei Teilbetrieben – sei im Jahr 1995 nach § 7 Abs. 1 Einkommensteuerdurchführungsverordnung (EStDV) (vgl. heute § 6 Abs. 3 EStG) zu Buchwerten auf die jetzige Klägerin übergegangen. Durch die Einstellung der Eigenbewirtschaftung sei ein ruhender Betrieb entstanden. Dieser ruhende Betrieb bestehe solange, bis die Klägerin die Aufgabe erkläre oder dem Finanzamt Tatsachen bekannt würden aus denen sich ergebe, dass die Voraussetzungen für eine Aufgabe erfüllt seien.

39
Weder im Streitjahr noch in den Vorjahren seien Gewinne nach Durchschnittssätzen anzusetzen, da es sich um Sonderkulturen handele und eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nicht erfolgt wäre.

40
Der Forstbetrieb entstünde allein aus dem Zulassen des Baumbewuchses. Zwar setze ein Forstbetrieb i.S.d. EStG die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens zur Gewinnung von

Nutzhölzern und ihrer Verwertung im Wege der Holzernte voraus. Dafür sei es jedoch unerheblich, ob der Steuerpflichtige seit der Anschaffung umfangreiche Aufforstungsmaßnahmen durchgeführt habe oder solche vollständig unterlassen hätte. Sowohl eine planmäßige Aufforstung durch frühere Generationen, als auch ein vollständiges Fehlen von Aufforstungsmaßnahmen bei gleichzeitigem Zulassen des Aufwuchses durch Samenanflug oder Stockausschlag genüge der planmäßigen Nutzung i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 Alt. 2 EStG (vgl. BFH Urteil vom 18. November 2009, II R 30/08, BFH/NV 2010, 466; BFH-Urteil vom 13. April 1989, IV R 30/87, BStBl. II 1989, 718).

41
Dabei sei eine Gewinnerzielungsabsicht alleine durch die Wertsteigerung des Baumbewuchses gegeben. Die Gewinnerzielungsabsicht bestehe nämlich eben nicht nur aus der Spekulation mit Grund und Boden, sondern insbesondere mit dem durch Ausnutzung der natürlichen Kräfte des Bodens jährlich im Wert steigenden Baumbestand. Die Unerheblichkeit der Bewirtschaftungsmaßnahmen ergebe sich bereits aus der objektbezogenen Totalgewinnprognose bei Forstbetrieben (vgl. BFH-Urteil vom 9. März 2017, VI R 86/14, BStBl. II 2017, 1642; BFH Urteil vom 24. August 2000, IV R 46/99, BStBl. II 2000, 674). Auch sei die Marktteilnahme durch den Verkauf gegeben, da mit Veräußerung des Baumbestandes an die jetzigen Eigentümer – auch wenn dieser Baumbestand ggf. nicht Kern des Veräußerungsgeschäftes war – eine Beteiligung am Markt stattgefunden habe; insbesondere sei hierdurch auch ein Totalgewinn realisiert worden.

42
Zudem verweise der Beklagte auf das BFH Urteil vom 9. März 2017, VI R 86/14, BFHE 257, 561, BStBl II 2017, 981. Die hier entschiedene Fallkonstellation betreffe einen ansonsten nicht landwirtschaftlich tätigen Steuerpflichtigen, welcher rein durch Erwerb von Waldgrundstücken einen Forstbetrieb begründe. Demnach könne sich dieser regelmäßig auch dann nicht auf Liebhaberei berufen, wenn er ansonsten keine Land- und Forstwirtschaft betreibe und er in der Zeit zwischen Erwerb und Veräußerung weder Bewirtschaftungsmaßnahmen durchgeführt habe noch Holzeinschläge vornehme. Diese Auffassung spiegele sich auch in der einschlägigen Kommentarmeinung wieder (vgl. Blümich/Nacke, § 13 EStG Rz. 68; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rz. 12a und 13b; Mitterpleininger in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Komm., § 13 Rz.9a u.a.)

43
Auf Anfrage des Gerichtes teilte der Beklagte zur Behandlung des Baumbestandes in der Grunderwerbsteuer mit, dass die einschlägige Rechtsprechung zur Trennung von Grund und Boden und Waldbestand als Scheinbestandteile erst nach dem vorliegenden Erwerb ergangen sei und daher noch nicht angewendet wurde.

44
Zu den Teilbereichen des Grundstückes mit Wasserflächen gehe der Beklagte von einem Fischereibetrieb aus. Aufgrund der Größe der Teichfläche und der potentiellen Fangmöglichkeiten sowie der eingerichteten Fischerhütte sei im Streitfall zwar ein Grenzfall zu einer Teichwirtschaft gegeben, nach Ansicht des Beklagten müsse dies aber auch bejaht werden. Der Beklagte könne sich aber vorstellen, diesen Teil der Fläche prozentual im Wege der Einigung von der Gewinnbesteuerung auszunehmen.

45
Bezug genommen wird insbesondere auf die vorgelegten Luftbilder, die Auszüge aus den Bewertungsakten sowie auf das Schreiben des Landratsamtes F, Untere Naturschutzbehörde, vom 18.05.2021 an den Erwerber und die weiteren Anlagen dazu in den Akten.

46
Die Parteien stimmten einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zu.

Entscheidungsgründe

47
Die Klage ist begründet, es liegt kein Betrieb der Land- oder Forstwirtschaft (L& F) vor.

A)

48

Einkünfte aus L& F liegen vor, wenn es sich um einen Betrieb mit dem Zweck einer Land- und Forstwirtschaft oder Sonderkultur handelt, wobei die allgemeinen Merkmale des § 15 Abs. 2, S. 2 & 3 EStG anwendbar sind, § 13 Abs. 7 EStG. Auch die Grundsatzdefinition der gewerblichen Tätigkeit des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG ist anzuwenden (BFH Urteil v. 13.12.2001, IV R 86/99). Es muss eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen, die auch vorliegen kann, wenn Leistungen nur entgeltlich gegenüber Angehörigen erbracht werden (BFH aaO. Tz 1b). Dabei ist die bewertungsrechtliche Einstufung ein Beweisanzeichen, aber nicht bindend (BFH aaO. Tz. 2). Wesentlich ist bei der Beurteilung, dass der Betrieb nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und eine nachhaltige Gewinnerzielung möglich ist. Ein ursprünglich aktiver Betrieb liegt bei Verpachtung weiterhin vor, bis eine klare Aufgabe erklärt oder dokumentiert wird (BFH Urteil v. 29.10.1981, IV R 138/78).

49
Dabei können Flächen, die ein vorhandener Betrieb der L& F erwirbt und durch Samenflug im Laufe der Zeit mit Wald bewachsen lässt, dem Forstbetrieb zuzurechnen sein, ohne, dass eine aktive Handlung nötig ist (BFH Urteil v. 18.05.2000, IV R 27/98). Dies gilt auch bei größeren Waldflächen (7,5 ha), die bereits beim Erwerb mit Nutzwald bestanden sind, der in der Folgezeit ohne nötige Bewirtschaftungsaktivitäten weiterwächst und dann verkauft wird. In diesem Fall ist ein ruhender Forstbetrieb anzunehmen, wenn nach relativ kurzer Zeit (13 Jahre) die Grundstücke mit erheblichem Wertgewinn verkauft werden. Dann ist der Aufwuchs ausreichend für einen Forstbetrieb, da dieser den Wert des Grundstückes und damit die natürliche Fruchtziehung ermöglicht (BFH Urteil v. 09.03.2017, VI R 86/14).

50
Andererseits kann eine überwiegende anderweitige Motivation für den Grundstückserwerb und die Anpflanzung von Wald oder die Zulassung von Samenflug auch für die Annahme einer privaten Grundstücksbewirtschaftung sprechen (BFH Urteil v. 26.06.1985, IV R 149/83). Insgesamt muss bei Grenzfällen in Entsprechung der Entscheidung des Großen Senats vom 25.06.1984, GrS 4/82, notwendig geprüft werden, ob die Aufforstung subjektiv mit Gewinnabsicht im Hinblick auf eine erstrebte Holzernte oder aus anderen nicht betrieblichen Gründen vorgenommen wurde. Nur im ersteren Fall ist vom Grundsatz her eine forstwirtschaftliche Betätigung zu bejahen (BFH Urteil v. 09.03.2017, VI R 86/14, Rn. 14). Für einen Wald der Größenordnung wie im Streitfall als möglichen Einzelforstbetrieb von Steuerpflichtigen mit Berufen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft hängt die Entscheidung von den Umständen des Einzelfalles ab, vor allem von dem, von den betreffenden Steuerpflichtigen mit der bloßen Aufforstung ohne nachfolgende Bewirtschaftung des Waldes verfolgten Zweck (BFH Urteil v. 09.03.2017, VI R 86/14, Rn. 19 mit weiteren Beispielen).

51
Nach Ansicht des Senates muss folglich für die Annahme eines ruhenden Forstbetriebes eine grundsätzliche Unternehmerinitiative vorliegen. Eine reine objektbezogene Betrachtung, d.h. nur das Vorhandensein eines potentiell bewirtschaftbaren Waldgrundstückes reicht nicht aus. Es muss auch hier eine betriebliche Initiative in irgendeiner Weise dokumentiert sein (s. allgemeine Definition des L& F-Betriebes z.B. bei Krumm, aaO. in B 12ff).

52
Dem Beklagten folgt der Senat also nicht in der Auffassung, dass allein der objektiv feststellbare Waldbesitz ab einer Größenordnung von 0,5 ha für einen ruhenden Forstbetrieb ausreicht. Das folgt auch nicht aus dem vom Beklagten angeführten Rechtsprechungstableau des BFH. Die vom Beklagten angeführten Fälle der Rechtsprechung weisen nämlich in der Regel einen Bezug zu allgemeinen landwirtschaftlichen Betrieben auf und es ging um die Frage, ob dazu auch ein forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt. Auch im zitierten Urteil des BFH 09.03.2017, VI R 86/14, der ohne Bezug zu einem allgemeinen Landwirtschaftsbetrieb war, handelte es sich um einen großen Nutzwald, bei dem keine anderen Interessen festgestellt wurden.

53
Im Streitfall ist also für den Senat entscheidend, ob der Vater der Klägerin mit Erwerb 1977 und 1980 einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft entweder durch Teichbewirtschaftung und/oder Forstwirtschaft begründete. Dabei ist nicht ersichtlich, ob der Voreigentümer Teichwirt oder Forstwirt war. Das kann nach Ansicht des Senates aber dahinstehen, da der Vater nicht Rechtsnachfolger, z.B. als Erbe des Veräußerers, wurde und auch für eine Betriebsübernahme nirgends ein Anhaltspunkt besteht.

54
Dabei ist der Senat auf die rudimentäre Aktenlage und die Aussagen der Klägerin angewiesen. Zeugen der damaligen Bewirtschaftung, die noch leben, sind keine ersichtlich. Die derzeitige Nutzung und auch die Nutzung während der unentgeltlichen Überlassung an den Cousin des Vaters gibt keine Belege für die Nutzung zur Zeit des Vaters und daher können die augenblicklichen Befunde nur Indizien darstellen. Aus den vorliegenden Erkenntnisquellen kann der Senat nicht zur Überzeugung gelangen, der Vater der Klägerin habe einen Teich- oder Forstbetrieb begründet. Als Steuerbegründungstatsache trägt letztlich der Beklagte die Beweislast hierfür, der er nicht nachkommen konnte.

B)

55
Zunächst folgt der Senat der Auffassung, dass die bewertungsrechtliche Einqualifizierung nur ein Beweisanzeichen und keine Bindung für die Einkommensteuer darstellt.

56
1.) Zur Überzeugung des Senates steht fest, dass zur Besitzzeit des Vaters kein Teichwirtschaftsbetrieb feststellbar ist.

57
Grundlegend für eine Teichwirtschaft sind die Anforderungen wie Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko, Marktteilnahme; Gewinnerzielungsabsicht und nachhaltige Tätigkeit. Bezüglich einer Teichwirtschaft liegen hierfür im Streitfall keinerlei stichhaltige Erkenntnisse vor.

58
Lediglich die Größe der Wasserfläche könnte eine Teichwirtschaft ermöglichen. Alles andere an Voraussetzungen fehlt. Die nach Luftbild und der unbestrittenen Angabe der Klägerin von 20 qm kleine Hütte ist keine Einrichtung, um für größere Futtermengen und Fangvorrichtungen zu dienen. Die vorliegende Baufallanzeige von 1981 enthält keine Größenangabe. Eingetragen ist lediglich als Zweck Geräte- und Futteraufbewahrungshütte. Bewertungsrechtlich stufte der Beklagte die Hütte als nicht relevant ein, da unter 1/10 des Wertes oder unter 5.000.-€. Damit kann es sich nicht um einen Festbau mit Kühlvorrichtung und anderen Funktionseinrichtungen für einen Teichbetrieb gehandelt haben. Sie wurde nach der unbestrittenen Angabe der Klägerin als Unterstellmöglichkeit und nicht für einen Teichbetrieb genutzt. Auch der Nebenaspekt, dass der Vater einen Naturkühlschrank gebaut hatte, spricht für das Fehlen von ausreichend elektrischer Kühlung für den Fang und dessen Aufbewahrung. Anderswo hatten der Vater und auch die Klägerin keine geeignete Einrichtung für einen Teichbetrieb. Auch sind keinerlei Verkäufe am Markt bekannt und zudem folgt der Senat der glaubhaften Schilderung, dass es sich bei der damaligen Nutzung um ein privates Angelvergnügen des Vaters gehandelt habe. Auch sieht der Senat keinerlei Anhaltspunkt für die prägenden Teichbewirtschaftungsmaßnahmen wie Setzlinge, Abfischung, Verkauf der Fische und Unterhalt der Teiche. Zeugen (Vater und Nachfolgenutzer), die davon berichten können, leben nicht mehr. Der Senat schenkt daher der Darstellung der Klägerin glauben, dass der Vater lediglich zum privaten Vergnügen angelte, auf der Fläche mit Freunden grillte und die Natur genoss. Das begründete keinen Teichbetrieb.

59
Da damals keine Teichwirtschaft gegeben war, kann durch die unentgeltliche Verpachtung ab 1995 auch nicht die Rechtsprechung zur Fortsetzung eines L& F-Betriebes durch Verpachtung angewandt werden. Was vorher kein Betrieb war, wird das nicht durch Verpachtung.

60
2. Auch liegt nach Auffassung des Senates keine Forstwirtschaft in der Besitzzeit des Vaters vor. Voraussetzung ist auch hier die nachhaltige Betätigung mit Totalgewinnprognose am Markt (s. z.B. Krumm in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, 350. Lieferung, 4/2025, § 13 EStG, Rn. B15 m.w.N.).

61
Konkret liegen keinerlei Hinweise vor, dass der Vater jemals systematisch den Wald anpflanzte oder eine Holznutzung erfolgte. Im Gegenteil ist der Senat der Überzeugung, dass die Waldungen Naturbewuchs darstellen und in großem Umfang aus Sumpfwald bestehen. Dies ist aus den Luftbildern und den Feststellungen der Naturschutzbehörde, mit zum Teil detaillierten Bezeichnungen der vorhandenen

Pflanzen, zu entnehmen. Demnach handelt es sich nicht um eine Monokultur nach systematischer Bepflanzung, sondern um unterschiedliche Pflanzen mit Bezug zum natürlichen Feuchtraum. Diese Befunde belegen zwar den Zustand der 2020er Jahre, sind aber angesichts der langjährigen Aufwuchszeiten für die Gehölze ein Indiz, dass dieser Zustand schon seit Jahrzehnten und damit während der Besitzzeit des Vaters so bestand. Dazu ist keinerlei Holzaktivität (z.B. Eigenverbrauch) dokumentiert, sind keinerlei technische Voraussetzungen dafür feststellbar und auch im Kaufvertrag mit den Erwerbern ist kein Hinweis auf einen evtl. Holzwert aufgenommen. Zudem geht auch der Beklagte für den Nacheigentümer von einer Teich- und keiner Forstwirtschaft aus.

62
Im Streitfall ist ferner festzuhalten, dass ein Fachfremder (der Vater war kein Landwirt) ein Grundstück erwarb und dann jahrelang als private Erholungsfläche nutzte. Das unterscheidet den Streitfall maßgeblich vom Urteil des BFH vom 09.03.2017, VI R 86/14, wo keinerlei andere Interessenslage und konkrete Nutzung als ein Nutzwald im Sachverhalt dokumentiert ist.

63
Im Streitfall ist für die Annahme eines forstwirtschaftlichen Betriebes zudem die Größe der bewirtschaftbaren Fläche nicht ausreichend. Für einen Forstwirtschaftsbetrieb sind die Größenverhältnisse und zwar die nutzbaren, ein wesentliches Indiz (BFH Urteil v. 09.03.2017, VI R 86/14, Rn. 15f). Die Wasserflächen können nicht einberechnet werden, da sie der Forstwirtschaft eher hinderlich sind. Auch die Naturschutzflächen sehen nach den Auflagen der Naturschutzbehörde für eine gewerbliche Holznutzung – wenn überhaupt – nur Einzelentnahmen und Sicherheitsfällungen für eine Entnahme von Holz vor. Waldflächen, die man aus Gründen des Naturschutzes sich selbst überlässt, sind nicht einzubeziehen (Krumm in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, 350. Lieferung, 4/2025, § 13 EStG, Rn.r B15 & B16 m.w.N.).

64
Es bleibt nur der untergeordnete und, für sich gesehen, unter der Größe von 0,5 ha liegende südliche Teilbereich, den man überhaupt forstwirtschaftlich nutzen könnte. Dies liegt unter der von der Verwaltung im Wege der Selbstbindung angenommenen Mindestbetriebsgröße. Auch wenn diese Größe keine bindende für das Finanzgericht ist, kommt aus der Einzelfallbetrachtung des Gesamtgrundstückes eine Ausnahme, d.h. die Annahme eines Kleinstforstbetriebes nicht in Betracht.

65
Auch sonst sind für den Senat keine Anhaltspunkte für eine landwirtschaftliche Einbindung erkenntlich, weshalb auch die Rechtsprechung zum Bauernwald als Teil eines L& F Betriebes ohne Größenbegrenzung nicht anwendbar ist.

66
Das Grundstück war also mangels Vorliegen einer betrieblichen Tätigkeit des Vaters und der Klägerin Privatvermögen und eine Entnahmebesteuerung durch Annahme einer Betriebsaufgabe ist rechtwidrig. Auch eine Spekulationsbesteuerung i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG scheidet aus, da die Besitzzeit die 10 Jahresfrist deutlich übersteigt.

C)

67
Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 135 Abs. 1, 139 Abs. 3 S. 3 FGO.

D)

68
Das Urteil ist nach §§ 155 FGO, 709 ZPO vorläufig vollstreckbar.

E)

69
Die Revision wird zur Klärung der Abgrenzungsfragen zugelassen, § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO.