

Titel:

Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft aus der Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen

Normenketten:

EStG § 13 Abs. 1

EStG § 13 Abs. 2

EStG § 13 a

EStG § 21 Abs. 3

EStG § 25 Abs. 1

Leitsätze:

1. Zuvor landwirtschaftlich genutzte Grundstücke bleiben auch nach einer Nutzungsänderung, die sie nicht zu notwendigem Privatvermögen werden ließ, ohne eindeutige Entnahmehandlung landwirtschaftliches Betriebsvermögen, ohne dass es dafür auf die Gewinnermittlungsart ankommt (vgl. BFH IV R 44/06 vom 14.05.2009). (redaktioneller Leitsatz)

2. Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb verpachtet, so kann der Verpächter erklären, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe im Sinn des § 14 Abs. 1 EStG behandeln und damit die Gegenstände seines Betriebs in sein Privatvermögen überführen oder ob und wie lange er das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen will. Die für die Verpachtung gewerblicher Betriebe maßgebenden Grundsätze sind auf die Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe entsprechend anzuwenden (vgl. BGH IV 114/61 S vom 18. 03.1964). (redaktioneller Leitsatz)

3. Das Bestehen eines landwirtschaftlichen Betriebes und die Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft setzen nicht voraus, dass der Betriebsinhaber selbst aktiv in der Landwirtschaft tätig wird, denn die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind demjenigen zuzurechnen, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird (vgl. BFH VI R 50/05 vom 08.05.2008). Das ist derjenige, dem die Nutzungen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, insbesondere des Grund und Bodens, zustehen, in der Regel also der Eigentümer. Dies gilt selbst dann, wenn er den Betrieb nicht selbst führt, sondern durch einen Dritten bewirtschaften lässt. (redaktioneller Leitsatz)

4. Für das Bestehen eines landwirtschaftlichen Betriebes und die Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft kommt es nicht entscheidend darauf an, ob der Betriebsinhaber bei den Landwirtschaftsbehörden oder der landwirtschaftlichen Alters- oder Krankenkasse als Landwirt geführt wird. Die Mitgliedschaft kann aber ein Beweisanzeichen für das Bestehen eines landwirtschaftlichen Betriebs sein (vgl. FG Baden-Württemberg 13 K 3773/16 vom 09.02.2018). (redaktioneller Leitsatz)

5. In der Zuordnung von Pachteinnahmen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist nicht (zwingend) eine Betriebsaufgabe zu sehen, weil es sich dabei nicht um eine unmissverständliche Kundgabe eines Entnahmewillens, sondern ggf. um eine objektiv unrichtige Einkommensteuererklärung handelt (so auch BFH IV B 91/05 vom 07.07.2006). (redaktioneller Leitsatz)

6. Die Besteuerung des Bodengewinns im Rahmen der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft in dem Veranlagungszeitraum, in dem der steuerliche Tatbestand verwirklicht wurde, setzt nicht voraus, dass jemals zuvor land- und forstwirtschaftliche Gewinne erfasst und im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu Einkommensteuer geführt haben müssen (vgl. FG Baden-Württemberg 8 K 139/03 vom 27.06.2007). (redaktioneller Leitsatz)

7. Aus der Verpachtung von Grundstücken werden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt, wenn die verpachteten Wirtschaftsgüter einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzuordnen sind (vgl. Felsmann/Giere, ESt LuF, A 527). (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Einkommensteuer

Fundstellen:

EFG 2024, 1211

StEd 2024, 335

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob der Kläger im Streitjahr 2018 aus der Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen und der Veräußerung eines Grundstücks Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielte.

2

Laut Veräußerungsanzeige der beurkundenden Notarin hatte der 1951 geborene Kläger, ein pensionierter Beamter, mit notariellem Vertrag vom 30.08.2018 das im Grundbuch von Stadt 1, Blatt XXXX verzeichnete Grundstück Flur-Nr. XXXX an Y verkauft. Nach den Eintragungen der Bewertungsstelle des Finanzamts hatte er das als land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertete Grundstück 1991/1993 geerbt.

3

Der Kläger erklärte für das Streitjahr 2018 u.a. "Einkünfte aus sonstiger Vermietung" ("Verpachtung Feld"). Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärte er nicht.

4

Mit Schreiben vom 05.06.2019 wies das Finanzamt den Kläger darauf hin, dass der Verkauf des o.g. Grundstücks, das landwirtschaftliches Betriebsvermögen sei, zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn führe. Evtl. angefallene Verkaufsnebenkosten könnten noch berücksichtigt werden.

5

Der Kläger, der sich daraufhin sogleich an das Bayerische Staatsministerium der Finanzen und für Heimat wandte, vertrat dagegen die Auffassung, dass das Grundstück Privatvermögen gewesen sei. Schon als sein Großvater in den 1930er Jahren gestorben sei, sei die "kleine Landwirtschaft (ca. 5 ha)" aufgegeben und die Flächen teilweise verpachtet worden. Sein Vater und er selbst hätten nie einen landwirtschaftlichen Betrieb geführt oder in irgendeiner Weise Landwirtschaft betrieben. Als er vor einigen Jahren eine kleine Fläche verkauft habe, sei niemand auf die Idee gekommen, hier einen landwirtschaftlichen Betrieb zu konstruieren. Ein landwirtschaftlicher Betrieb sei nie gegründet worden und deshalb ermangele es auch an einer Aufgabenerklärung.

6

Das Finanzamt erfasste den Veräußerungsgewinn im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 27.12.2019 bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO). Der Einspruch des Klägers blieb erfolglos.

7

Die daraufhin erhobene Klage wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

8

Weder die Pachteinahmen noch der Grundstücksverkauf hätten zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft geführt. Die betreffenden Flächen seien Privatvermögen des Klägers.

9

Schon die Großeltern und vor diesen die Urgroßeltern des Klägers hätten Flächen verpachtet gehabt; die verbliebenen eigenbewirtschafteten Flächen hätten auch schon vor dem Tod der Großmutter ausschließlich zur Eigenversorgung gedient. Bereits die verwitwete Großmutter des Klägers habe keinen ausreichenden Fortführungswillen mehr gehabt; die wesentlichen Teile seien verpachtet gewesen. Spätestens seit dem Tod der Großmutter im Jahr 1955 seien alle Grundstücke verpachtet gewesen. Der Vater des Klägers habe als Beamter (Regierungsinspektor) keinerlei landwirtschaftliche Tätigkeiten mehr ausgeübt und hätte eine solche mangels landwirtschaftlicher Ausbildung auch nicht ausüben können. Der Vater des Klägers habe zudem faktisch keinen Fortführungswillen mehr haben können, da es weder eine ausreichende Hofstelle,

noch Maschinen gegeben habe. Auch der Kläger selbst sei Zeit seines Berufslebens als Verwaltungsbeamter tätig gewesen und hätte niemals eine Landwirtschaft aufnehmen können.

10

Wie durch den Verpachtungsnachweis (EW-Akte) dargelegt, seien die Grundstücke bereits seit 1964 vollständig verpachtet und daher grundsätzlich Privatvermögen. Die mit der Flurbereinigung erfolgte Zusammenlegung in größere Grundstückseinheiten habe allenfalls zur Verringerung der Pächteranzahl geführt.

11

Nach früherer Rechtslage seien alle am 01.07.1970 (Einführung der Bodengewinnbesteuerung) nicht eigenbetrieblich genutzten Grundstücke als Privatvermögen behandelt worden, außer der Steuerpflichtige habe ausdrücklich eine Zurechnung zum Betriebsvermögen gewollt. Vor Einführung der Bodengewinnbesteuerung habe es bezüglich der Grundstücke – mit Ausnahme der aufstehenden Gebäude – kein land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen gegeben. Weder der Kläger noch die früheren Eigentümer der Grundstücke hätten diese jemals in einen landwirtschaftlichen Betrieb eingelegt; es sei auch nie ein Betrieb mit Maschinen oder Tieren betrieben worden. Es habe sich immer nur um Verpachtung ohne Fruchtziehungsrecht gehandelt. Das Fruchtziehungsrecht sei jedoch nach der Definition des § 13 EStG für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erforderlich. Eine fiktive Einlage in ein Betriebsvermögen sei auch ab dem 01.07.1970 nicht erfolgt.

12

Auch die weiteren Rechtsentwicklungen und Verwaltungsregelungen hätten bei parzellenweiser Verpachtungen an verschiedene Pächter vor dem 15.04.1988 die verpachteten Flächen als Privatvermögen behandelt, vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1987 IV R 66/86. Dies habe nur dann nicht gegolten, wenn der Landwirt eine ausdrückliche Fortführungserklärung abgegeben habe. Eine solche liege hier nicht vor und sei auch nicht abgegeben worden. Danach sei von einer Betriebsaufgabe bereits im Jahr 1955, zumindest jedoch im Jahr 1987 auszugehen.

13

Spätestens der Tod des Vaters im Jahr 1991, allerspätestens aber die Erbauseinandersetzung habe zur Zwangsbetriebsaufgabe geführt. Nach dem BMF-Schreiben vom 11.01.1993 habe eine tarifbegünstigte Betriebsaufgabe vorgelegen, wenn die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens real geteilt aber nicht in eigenes Betriebsvermögen überführt worden seien. Der Kläger habe die streitige Fläche nicht in ein eigenes Betriebsvermögen überführt, da er kein eigenes Betriebsvermögen gehabt habe.

14

Seit dem Erbfall nach dem Vater 1991 habe der Kläger nie eine Information seitens der Finanzverwaltung erhalten. Als der Kläger nun Grundstücke verkauft habe, habe er nicht wissen können, dass die Finanzverwaltung Betriebsvermögen annehmen werde. Hätte er dies gewusst, dann hätte er die Grundstücke nicht verkauft, sondern völlig anders disponiert, bzw. zumindest einen höheren Aufschlag bei seinen Preisverhandlungen einkalkuliert. Erst in den letzten Jahren habe die Finanzverwaltung mit den gestiegenen Grundstückspreisen ein neues Betätigungsfeld entdeckt und unterwerfe nun jede Veräußerung von unbebauten Grundstücken der landwirtschaftlichen Besteuerung. Diese Besteuerung werde ausschließlich auf Beweislastgrundsätze gestützt. Das strukturelle Besteuerungsdefizit liege vor allem darin, dass die jetzige Generation in der Regel keinerlei Unterlagen zu Vorgängen vor 1987 oder über spätere Betriebsaufgabeerklärungen habe. Die Finanzverwaltung sei gleichzeitig dazu übergegangen, alle Unterlagen wegzuerwerfen, obwohl in den relevanten Fällen der letzten 30 Jahre zahlreiche Betriebsaufgaben erklärt worden seien. Diese Fälle würden mit dem Argument, dass Unterlagen nur 10 Jahre aufgehoben würden, und dem Beweislastargument "abgebügelt". Auch aus den Einheitswertakten gebe das Finanzamt mit dem Argument, dass dies für die Ertragsteuern nicht relevant sei, keine Informationen heraus. Dies führe in den Fällen, in denen die Erblasser bereits einen Aufgabegewinn versteuert hätten, zu einer faktischen Doppelbesteuerung, wenn (weil) die Erben dies nicht mehr nachweisen könnten, und zu einer Ungleichbehandlung, weshalb die derzeitige Handhabung der Finanzverwaltung verfassungswidrig sei.

15

Bislang sei zudem verkannt worden, dass das Finanzamt seiner in § 88 AO niedergelegten Amtsermittlungspflicht im Streitfall in der Vergangenheit ordnungsgemäß nachgekommen und eine entsprechende steuerliche Würdigung erfolgt sei. Als der Kläger mit notariellem Vertrag von 30.12.1988 das

Hausgrundstück (Wohnhaus mit Nebengebäuden, Hofraum, Garten) verkauft habe, sei weder bezüglich des verkauften Grundbesitzes noch bezüglich der nach Veräußerung des Grundbesitzes vorliegenden potenziell anderen Einkunftsart des Klägers eine Reaktion des Finanzamtes erfolgt, obwohl dieses durch Mitteilung des beurkundenden Notars zwingend Kenntnis von diesem Vorgang gehabt haben müsse. Das Finanzamt müsse den Vorgang daher geprüft und rechtlich dahingehend gewürdigt haben, dass der vom Kläger ererbte Grundbesitz von ca. 4,5 ha einschließlich einer Hofstelle zum Zeitpunkt der Veräußerung 1988 bereits Privatvermögen und somit eine Veräußerung von Teilflächen bzw. der ehemaligen Hofstelle ertragsteuerlich nicht mehr relevant gewesen sei. Bis zum Jahr 1986 seien die Wohnhäuser von Landwirten als wesentliches Betriebsvermögen qualifiziert worden. Mit Wirkung zum 01.01.1987 habe der Gesetzgeber durch § 52 XV EStG in der damaligen Fassung die Möglichkeit geschaffen, das Wohnhaus mit Umgriff steuerfrei zu entnehmen. Hierzu sei die Abgabe einer Anlage W zwingend erforderlich gewesen, die beim Finanzamt zu den Dauerunterlagen zu nehmen gewesen sei. Der Kläger habe eine solche Anlage nicht abgegeben und damit keine Entnahmehandlung erklärt. Sei eine solche nicht zum jeweils 1. Januar eines jeden Jahres erklärt worden und habe danach ein Verkauf stattgefunden, sei dieser voll steuerpflichtig gewesen. Wäre eine derartige Qualifikation durch das Finanzamt erfolgt und konsequenterweise ein Veräußerungsgewinn festgesetzt worden, hätte dies nach dem BFH-Urteil vom 08.03.2007 IV R 57/04 zwar nicht zwangsläufig die konkludente Aufgabe des eventuell noch übrigen landwirtschaftlichen Betriebs zur Folge gehabt. In diesem Fall hätte das Finanzamt aber diesen Umstand steuerlich würdigen und den Steuerpflichtigen auffordern müssen, die entsprechenden Unterlagen und Nachweise (wie ein Anlagenverzeichnis), die beim Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebs erforderlich seien, beizubringen. Es hätte eine Umqualifikation der Einkunftsart erfolgen müssen. Dies sei nicht geschehen. Vielmehr habe das Finanzamt weiterhin die vom Kläger eingereichte Anlage V akzeptiert und die Steuern entsprechend festgesetzt. Das Finanzamt habe in den Folgejahren nach dem Verkauf jedes Jahr aufs Neue die Rechtslage geprüft und seine korrekte Rechtsauffassung bestätigt. Auch die in den Jahren 1993 und 2014 erfolgten Flächenverkäufe seien vom Finanzamt nach "sicherlich ordnungsgemäß erfolgter Prüfung" aller relevanten Umstände und Tatsachen in Bestätigung der Rechtsauffassung als private Veräußerungsvorgänge ohne steuerliche Relevanz qualifiziert worden.

16

Darüber hinaus hätte der Mietwert (Nutzungswert) der selbstgenutzten Wohnung eines Landwirts gemäß § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG in der damals gültigen Fassung der Besteuerung unterworfen werden müssen. Auch dies sei hier nicht erfolgt. Dies lasse ebenfalls nur die Schlussfolgerung zu, dass sich der gesamte Grundbesitz aus Sicht des Finanzamtes 1988 bereits im Privatvermögen des Klägers bzw. des Rechtsvorgängers befunden habe.

17

Im Rahmen der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2018 gehe das Finanzamt nun abweichend von seiner vorherigen Rechtsauffassung ohne weitere Begründung vom Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebs aus und versuche die Beweislast für das Nichtvorliegen dieses Umstands auf den Steuerpflichtigen abzuwälzen. Im Besteuerungsverfahren gebe es wegen des Amtsermittlungsgrundsatzes keine subjektive Beweislast i.S. einer Beweisführungslast. Nach den allgemeinen Grundsätzen trage die Finanzbehörde die Feststellungs- und Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Umstände. Dieser Beweislast sei das Finanzamt 30 Jahre nachgekommen, indem es festgestellt habe, dass steuerliches Privatvermögen vorliege. Wenn das Finanzamt nach 30 Jahren plötzlich seine Rechtsauffassung zu Lasten des Steuerpflichtigen ändere, liege die Beweislast für die steuerbegründenden Umstände beim Finanzamt.

18

Hilfsweise sei angeführt, dass für den Fall, dass das Finanzamt nachweisen könne, dass es 30 Jahre lang einer irrigen Rechtsauffassung unterlegen sei, dem Steuerpflichtigen mit der Feststellung des Bestehens eines landwirtschaftlichen Betriebs auch rückwirkend die Möglichkeit eingeräumt werden müsse, die dann bestehenden Vorteile eines solchen zu nutzen (z.B. § 6c EStG).

19

Mit Bescheid vom 31.07.2020 hat das Finanzamt den Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben, § 164 Abs. 3 AO. Dieser Bescheid ist Gegenstand des Klageverfahrens geworden, § 68 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

20

Die Klägervereiterin beantragt, den Einkommensteuerbescheid für 2018 vom 27.12.2019 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 12.03.2020, der Einspruchsentscheidung vom 12.06.2020 und des Änderungsbescheids vom 31.07.2020 dahin zu ändern, dass keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und die Pachteinahmen als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung angesetzt und die Einkommensteuer entsprechend niedriger festgesetzt werden.

21

Für den Fall des Unterliegens beantragt sie die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung.

22

Die Vertreterin des beklagten Finanzamts beantragt, die Klage abzuweisen.

23

Das Finanzamt ist der Auffassung, die Grundstücke seien im Streitjahr 2018 landwirtschaftliches Betriebsvermögen gewesen.

24

Der Großvater des Klägers habe eine Landwirtschaft betrieben. Aus den Akten ergebe sich, dass dem Vater des Klägers zum 01.10.1953 verschiedene landwirtschaftliche Grundstücke in Stadt 1 als Alleineigentum zugerechnet worden seien. Nach dem Tod des Vaters im Jahr 1991 seien die Grundstücke auf die Erben in Erbengemeinschaft (Ehefrau, Mutter des Klägers und Sohn, Kläger übergegangen. Bei der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft mit notariellem Vertrag vom 09.07.1993 habe der Kläger die landwirtschaftlichen Grundstücke (5,0703 ha) zu Alleineigentum übernommen. Seiner Mutter sei als Gegenleistung ein unentgeltliches lebenslängliches Nießbrauchsrecht am gesamten Grundbesitz mit Ausnahme des Grundstücks "Gemarkung Stadt 1 Fl. Nr. XXXX" eingeräumt worden. In den Folgejahren habe die Mutter bis zu ihrem Tod im Jahr 2014 aus der Verpachtung der Grundstücke Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt, ab dem Veranlagungszeitraum 2015 dann der Kläger.

25

Ein Eigentumsbetrieb, dessen Grundlage der eigene Grund und Boden sei, erfordere weder eine Mindestgröße noch eine Hofstelle noch einen vollen Besatz an Betriebsmitteln; denn Landwirtschaft könne auch auf Stückländereien betrieben werden. Die Finanzverwaltung habe in der Vergangenheit aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung angenommen, dass einkommensteuerrechtlich kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliege, wenn die bewirtschafteten Grundstücksflächen insgesamt nicht größer als 3.000 qm (0,3 ha) seien, sofern es sich nicht um Intensivnutzungen für Sonderkulturen handele, z.B. für Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenanbau, Baumschulen oder Weinbau. Die Rechtsprechung habe darin eine Faustregel gesehen, an der sie sich im Einzelfall orientiert habe.

26

Ein objektives Beweisanzeichen dafür, dass (auch) einkommensteuerrechtlich ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bestehe, sei die Bewertung einzelner Grundstücksflächen als Stückländereien und damit als Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gemäß § 34 Abs. 7 BewG.

27

Nach diesen Grundsätzen habe der Großvater des Klägers einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhalten. Laut Einheitswertakte habe er rund 6 ha bewirtschaftet. Entgegen den Ausführungen des Klägers liege keine unbedeutende Fläche vor, die von seinen Großeltern nur zur Eigenversorgung bewirtschaftet worden sei. Es sei davon auszugehen, dass die Großeltern Gewinnerzielungsabsicht gehabt und am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen hätten. Die Grundstücke seien auch als Stückländereien gemäß § 34 Abs. 7 BewG bewertet.

28

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH werde ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht durch die bloße Einstellung der Eigenbewirtschaftung aufgegeben. Wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen erhalten blieben, so dass die Möglichkeit bestehe, den Betrieb selbst oder durch einen Erben wiederaufzunehmen, hänge die Annahme einer Betriebsaufgabe, insbesondere in Verpachtungsfällen, letztlich von den Absichten des Steuerpflichtigen ab. Insbesondere im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs liege weder eine Entnahme noch eine Betriebsaufgabe vor. Der Betrieb werde vielmehr steuerrechtlich unverändert durch den Rechtsnachfolger fortgeführt. Aus

Beweisgründen verlange der BFH eine unmissverständliche Erklärung des Steuerpflichtigen zur Betriebseinstellung. Dies habe der BFH auch bereits für Veranlagungszeiträume vor 1988 so entschieden. Der Gesetzgeber habe sich dieser Auffassung durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) und der Einführung des § 16 Abs. 3b EStG angeschlossen. Demnach sei die Abgabe einer Betriebsaufgabeerklärung zwingend erforderlich. Es genüge nicht, dass Pachteinnahmen in einer Steuererklärung unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärt würden. Hierin liege die Mitteilung des Steuerpflichtigen über tatsächliche Geschehnisse und eine rechtliche Beurteilung, nicht aber ohne weiteres eine steuerrechtliche Gestaltungserklärung. Die Einordnung der Einnahmen könne auch die Folge einer fehlerhaften steuerrechtlichen Beurteilung sein. Sie würde als Gestaltungserklärung auch nur zur Folge haben, dass der Betrieb erst mit Zugang der Steuererklärung beim Finanzamt aufgegeben wäre und die Einnahmen für den zurückliegenden Steuerklärungszeitraum noch nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt werden könnten. Deshalb sei zu verlangen, dass neben der Erklärung einer bestimmten Einkunftsart noch weitere Umstände hinzutreten, die auf einen Aufgabewillen schließen ließen.

29

In den Steuerakten befänden sich weder Pachtverträge noch eine Betriebsaufgabeerklärung. Nach Aktenlage könne das Finanzamt nicht beurteilen, ob der Vater des Klägers oder der Kläger die Betriebsaufgabe erklärt habe. Der Umstand, dass möglicherweise bereits der Vater des Klägers die Eigenbewirtschaftung endgültig eingestellt und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt habe, führe zu keiner anderen Beurteilung. Nach obigen Grundsätzen genüge die Erfassung der Pachteinnahmen in einer Steuererklärung unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht für die Annahme einer Betriebsaufgabe. Unabhängig davon, dass auch aus der Einheitswertakte keine weiteren Erkenntnisse gewonnen werden könnten, sei dieser lediglich indizielle Bedeutung beizumessen. Entscheidend sei der Kenntnisstand der zuständigen Veranlagungsstelle.

30

Weder der Tod des Vaters noch die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft habe zu einer Zwangsbetriebsaufgabe geführt, da das landwirtschaftliche Betriebsvermögen nicht real geteilt worden sei. Hierzu werde auf den Erbauseinandersetzungsvertrag vom 09.07.1993 verwiesen. Die gesamten landwirtschaftlichen Grundstücke (5,0703 ha) seien vom Kläger zum Alleineigentum übernommen worden. Als Gegenleistung sei seiner Mutter ein unentgeltliches lebenslangliches Nießbrauchsrecht am gesamten Vertragsgrundbesitz – mit Ausnahme des Grundstücks Gemarkung Stadt 1 Flur-Nr. XXXX – eingeräumt worden. Im Übrigen sei die Übernahme des erbengemeinschaftlichen Grundbesitzes schenkungsweise unentgeltlich erfolgt.

31

Soweit sich der Kläger darauf berufe, dass der landwirtschaftliche Betrieb aufgrund der parzellenweisen Verpachtung der Grundstücke nach damaliger Verwaltungsauffassung als aufgegeben gegolten habe, sei zu beachten, dass es sich bei dieser Billigkeitsmaßnahme um ein gesondertes Verfahren handle, welches nach Maßgabe der §§ 163, 227 AO zu führen sei. – Dieses Verfahren wurde mit Urteil vom 17.02.2021 3 K 942/20 (rk) beendet. -

Der Kläger irre, wenn er meine, dass dem Finanzamt die Feststellungslast für die Zugehörigkeit ursprünglich landwirtschaftlich genutzter Flächen zum Betriebsvermögen treffe. Im Allgemeinen trage der Steuergläubiger die objektive Beweislast für die den Steueranspruch begründenden Tatsachen, während den Steuerpflichtigen die objektive Beweislast für diejenigen Tatsachen treffe, die eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung rechtfertigten oder die den Steueranspruch aufhoben bzw. einschränkten. Den Steuerpflichtigen treffe damit die Feststellungslast für den Nachweis der Tatsache einer frühzeitigen Betriebsaufgabe. Der Kläger habe trotz mehrfacher Aufforderung ihm angeblich vorliegende Unterlagen nicht eingereicht, die eine Betriebsaufgabe u.U. belegen würden (z.B. Schreiben vom 07.12.1937; Vermögensabgabe des Vaters in den 1950er Jahren).

32

Er könne sich auch nicht darauf berufen, dass Grundstücksverkäufe in der Vergangenheit anders beurteilt worden seien. Nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung habe das Finanzamt die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen bei jeder Veranlagung gesondert zu prüfen und rechtlich zu würdigen. Eine bestimmte Beurteilung in einem Veranlagungszeitraum führe nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht

zu einer Bindung des Amtes für künftige Steuerabschnitte. Eine als falsch erkannte Rechtsauffassung müsse das Finanzamt zum frühest möglichen Zeitpunkt aufgeben, auch wenn der Steuerpflichtige auf diese Rechtsauffassung vertraut haben sollte; dies geböten die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Diese Verpflichtung der Verwaltung bestehe nach ständiger Rechtsprechung des BFH selbst dann, wenn die Finanzbehörde die fehlerhafte, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung über eine längere Zeitspanne vertreten und der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert haben sollte. Diese Rechtsprechung sei verfassungsgemäß.

33

Einwände gegen die vom Finanzamt ermittelte Höhe des Veräußerungsgewinns seien weder vorgetragen und noch ersichtlich. Die im Einspruchsverfahren geltend gemachten Betriebsausgaben (Beiträge) seien nicht nachgewiesen worden.

34

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die vorgelegten Unterlagen und die dem Gericht vorliegenden Finanzamtsakten Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

35

Die Klage ist unbegründet. Der Kläger ist durch den angegriffenen Bescheid nicht in seinen Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Das Finanzamt ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger im Streitjahr 2018 aus dem Verkauf und der Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt hat.

36

1. Welche Tätigkeiten der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind, ist in § 13 Abs. 1 und 2 Einkommensteuergesetz (EStG) umschrieben. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind im Wesentlichen Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

37

Der Begriff der Land- und Forstwirtschaft setzt weder eine Mindestgröße noch vollen land- und forstwirtschaftlichen Besatz (Gebäude, Maschinen, sonstige Betriebsmittel) voraus. Deshalb stellt auch die ernsthaft und planmäßig betriebene Stückländerei grundsätzlich die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft dar. Hier ist Indiz für eine landwirtschaftliche Tätigkeit u.a. die (Einheits-)Bewertung der Flächen als "Betrieb der Land- und Forstwirtschaft – Stückländerei" (Felsmann/Wiegand, ESt LuF, A 3b m.w.N.). Kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb liegt jedoch vor, wenn wegen einer sehr geringen Nutzfläche nur solche Erträge erzielt werden können, wie sie ein privater Gartenbesitzer i.d.R. für den Eigenbedarf erzielt; die Rechtsprechung hat in der Grenze von 3000 qm eine Faustregel gesehen, an der sie sich im Einzelfall orientiert hat. Bestand ursprünglich ein landwirtschaftlicher Betrieb, sind die Grundstücke in der Hand der Rechtsnachfolger Betriebsvermögen geblieben, solange sie nicht entnommen wurden oder der Betrieb aufgegeben wurde. Daran ändert auch ein späterer Übergang zur Eigenbedarfsbewirtschaftung nichts (BFH-Urteil vom 05.05.2011 IV R 48/08, BStBl II 2011, 792). War (z.B. in einer Vorgängergeneration) zunächst ein landwirtschaftlicher Betrieb vorhanden, so werden bei einer Verkleinerung dieses Betriebs (z.B. durch Veräußerung, unentgeltliche Übertragung oder Verpachtung einzelner Nutzflächen) die verbliebenen landwirtschaftlich noch nutzbaren Flächen auch dann nicht zwangsweise in das Privatvermögen überführt, wenn danach die Mindestgrenze für die Annahme eines landwirtschaftlichen Betriebes unterschritten ist (Felsmann/Wiegand, ESt LuF, A 3d m.w.N.).

38

Im Streitfall bestand ursprünglich in der Hand der Urgroßeltern und Großeltern des Klägers ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb. Diese betrieben mindestens bis Ende der 1930er Jahre aktiv eine Land- und Forstwirtschaft. Zum Feststellungszeitpunkt 01.01.1935 bestand ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb mit einer Betriebsgröße von 5,9920 ha (Einheitswertbogen – I a –). Die Größe der bewirtschafteten Fläche überstieg damit deutlich die für die Abgrenzung von einer privaten Gartenbewirtschaftung entwickelte Grenze von 3000 qm. Daher ist auch einkommensteuerrechtlich grundsätzlich von einem

landwirtschaftlichen Betrieb auszugehen (BFH-Urteil vom 05.05.2011 IV R 48/08, BStBl II 2011, 792 m.w.N.).

39

Ob diese Tätigkeit damals Haupt- oder nur Nebentätigkeit ("Tagelöhner" – BFH-Urteil vom 05.05.2011 IV R 48/08, BStBl II 2011, 792) war, ist ebenso wenig von Bedeutung wie die Frage, ob aus dieser Tätigkeit der Lebensunterhalt bestritten wurde oder werden konnte. Das Gericht geht – nicht zuletzt auch vor dem Hintergrund, dass die Bedeutung der Landwirtschaft vor fast einhundert Jahren hinsichtlich Betriebsgröße und Intensität der Bewirtschaftung eine andere als heute war – auch davon aus, dass die landwirtschaftliche Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht und unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wurde. In Franken mit seiner eher kleinbäuerlichen Struktur – weit entfernt von der Größe Märkischer Rittergüter – waren Betriebsgrößen von 4 bis 6 ha allgemein üblich. Für die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist bereits ausreichend, wenn die Leistungen nur an Angehörige des erweiterten Familienkreises erbracht wurden. Angesichts der wirtschaftlichen Lage in der ersten Hälfte des letzten Jahrhunderts bestehen keine Zweifel, dass hier Vorgänge mit entgeltlichem Leistungsaustausch zumindest im Tauschhandel gegeben waren. (Vgl. auch Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 27.06.2007 8 K 139/03, EFG 2008, 27; Volltext in juris).

40

2. Die Grundstücke waren Betriebsvermögen dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

41

a) Zwar waren bis in die 1930er Jahre hinein Grund und Boden dem Privatvermögen des Landwirts zugeordnet worden. Der Reichsfinanzhof (RFH) hatte angenommen, dass er nicht zum Betriebsvermögen gehöre, weil er nach dem damaligen § 12 EStG beim Bestandsvergleich nicht zu berücksichtigen war. Mit Urteil vom 26.07.1933 VI A 851/32, RStBl 1933, 1144 hielt er an dieser Rechtsprechung aber nicht mehr fest, sondern entschied: "Die Vorschrift des § 12 EStG, nach der Grund und Boden des Landwirts beim Vermögensvergleich nicht zu berücksichtigen ist, zwingt nicht dazu, den Grund und Boden als nicht zum Betriebsvermögen des Landwirts gehörend anzusehen. In Abweichung von seiner bisherigen Rechtsprechung ist der VI. Senat des Reichsfinanzhofs der Auffassung, dass Grund und Boden des Landwirts zu seinem Betriebsvermögen gehört. Der Vorschrift des § 12 EStG ist dadurch Rechnung zu tragen, dass er stets mit denselben Werten im Bestandsvergleich geführt wird."

42

b) Die im betrieblichen Grund und Boden ruhenden stillen Reserven wurden gleichwohl bis zur Einführung der Bodengewinnbesteuerung im Jahr 1971 nicht besteuert.

43

Nach § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG a.F. war nur der Teil des Grundstücksveräußerungsgewinns steuerbar, der auf den Gebäudebestand entfiel. Diese Bestimmung galt unabhängig davon, ob ein Land- und Forstwirt den Gewinn nach § 4 Abs. 1, nach § 4 Abs. 3 oder nach § 13a EStG ermittelte (BFH-Urteil vom 12.07.1979 IV R 55/74, BStBl II 1980, 5). Dies entsprach bei Einführung der Norm im Jahr 1934 dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (Gesetzesbegründung RStBl 1935, 37).

44

Auf den Vorlagebeschluss des BFH vom 03.08.1967 (Streitjahr 1958) IV 47/65, BStBl III 1967, 601 hin entschied das BVerfG mit Beschluss vom 11.05.1970 1 BvL 17/67, BStBl II 1970, 579, dass die unterschiedslose Privilegierung der Landwirte bei der steuerlichen Erfassung der Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden nicht mit dem Gleichheitssatz vereinbar sei. Seit dem Jahr 1950 seien die Preise für landwirtschaftliche Betriebe und landwirtschaftliche Stückländereien um ein Vielfaches gestiegen. Nach normaler Lebenserfahrung würden die Preise weiter steigen. Sie hätten keine Beziehung mehr zum fiktiven Buchwert. Die Norm privilegiere Landwirte unabhängig davon, ob die Veräußerung im Interesse der Landwirtschaft liege. Mit der unterschiedslosen Privilegierung jeder Veräußerung sei die äußerste Grenze der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit überschritten. Das BVerfG erklärte § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG (1958) trotz der festgestellten Verfassungswidrigkeit nicht für nichtig, weil eine verfassungsgemäße Regelung auf verschiedenen Wegen herbeigeführt werden könne.

45

Der Gesetzgeber hat sich mit Gesetz vom 10.08.1971 (BGBl I 1971, 1266; BStBl I 1971, 373) dafür entschieden, Satz 5 zu streichen. Gleichzeitig wurde § 55 EStG eingeführt, der den Ansatz fiktiver Anschaffungskosten für den fortan der Besteuerung unterliegenden Grund und Boden regelte. Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 01.01.1970 endeten, blieb der Wert des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens außer Ansatz (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG 1969 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 1 EStG a.F.); er brauchte in der Vermögensübersicht nicht besonders ausgewiesen und bewertet zu werden. Dennoch gehörte er als selbständiges bewertungsfähiges Wirtschaftsgut zum notwendigen Betriebsvermögen. Das galt auch für nicht vor dem 01.07.1970 ausdrücklich entnommene Grundstücke des gewillkürten oder geduldeten Betriebsvermögens, wie vermietete und verpachtete Flächen (Felsmann/Muser, ESt LuF, B 196, 191). Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30.06.1970 enden, ist der Wert des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens in die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich einzubeziehen. Der Grund und Boden, der mit Ablauf des 30.06.1970 zum Anlagevermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der alten Bundesländer gehörte, war dabei zum 01.01.1970 entweder mit bestimmten Pauschalwerten nach § 55 Abs. 1 bis 4 EStG oder mit dem höheren Teilwert nach § 55 Abs. 5 EStG erfolgsneutral "wie eine Einlage" einzubuchen, § 55 Abs. 7 EStG.

46

c) Die Einführung der Bodengewinnbesteuerung ab 01.07.1970 führte – anders als die Klägervertreter meinen – nicht dazu, dass Grundstücke, die zuvor in Folge einer Nutzungsänderung vom notwendigen zu gewillkürtem Betriebsvermögen geworden waren, nur aufgrund einer erneuten Widmung Betriebsvermögen bleiben konnten (BFH-Urteil vom 14.05.2009 IV R 44/06, BStBl II 2009, 811 (Rz. 31)). Die Anordnung in § 55 Abs. 7 EStG, nach der der Grund und Boden "wie eine Einlage zu behandeln" ist, stellt dessen steuerneutrale Einbuchung sicher. Die Erforderlichkeit einer erneuten betrieblichen Widmung des Grundstücks lässt sich daraus nicht ableiten (BFH-Urteil vom 14.05.2009 IV R 44/06, BStBl II 2009, 811). Dem entsprechend bleiben zuvor landwirtschaftlich genutzte Grundstücke auch nach einer Nutzungsänderung, die sie nicht zu notwendigem Privatvermögen werden ließ, ohne eindeutige Entnahmehandlung landwirtschaftliches Betriebsvermögen, ohne dass es dafür auf die Gewinnermittlungsart ankommt (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 14.05.2009 IV R 44/06, BStBl II 2009, 811 (Rz. 35) m.w.N.).

47

3. Die Grundstücke waren auch im Streitjahr 2018 in der Hand des Klägers als Rechtsnachfolger seiner Eltern und Großeltern noch Betriebsvermögen. Sie waren weder entnommen worden, noch war der Betrieb aufgegeben worden.

48

a) Der Betrieb wurde nicht schon dadurch aufgegeben, dass die Großeltern möglicherweise schon in den 1930er/1940er Jahren einzelne oder später (die Großmutter nach dem Tod des Großvaters) sämtliche Grundstücke an Fremde Dritte verpachtet hatten.

49

Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) führte die Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebes regelmäßig nicht zur Aufgabe, sondern nur zur Einstellung des landwirtschaftlichen Eigenbetriebes mit der Folge, dass der landwirtschaftliche Betrieb ruhte und stille Reserven nicht verwirklicht wurden (RFH-Urteil vom 05.12.1934 VI A 77/33, RStBl 1935, 839). Während des Ruhens flossen dem Verpächter nach damaliger Rechtsauffassung weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu.

50

b) Auch der Tod der Großmutter und die spätestens damit (wohl) verbundene Einstellung der Eigenbewirtschaftung durch den Erben (der Vater des Klägers war Beamter) führte nicht zwangsläufig zur Betriebsaufgabe.

51

Das Bestehen eines landwirtschaftlichen Betriebes und die Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft setzen nicht voraus, dass der Betriebsinhaber selbst aktiv in der Landwirtschaft tätig wird, denn die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind demjenigen zuzurechnen, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird (BFH-Urteil vom 08.05.2008 VI R 50/05, BStBl II 2008, 868). Das ist derjenige, dem die Nutzungen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, insbesondere des Grund und

Bodens, zustehen, in der Regel also der Eigentümer. Dies gilt selbst dann, wenn er den Betrieb nicht selbst führt, sondern durch einen Dritten bewirtschaften lässt. Es kommt auch nicht entscheidend darauf an, ob der Betriebsinhaber bei den Landwirtschaftsbehörden oder der landwirtschaftlichen Alters- oder Krankenkasse als Landwirt geführt wird. Die Mitgliedschaft kann indes ein Beweisanzeichen für das Bestehen eines landwirtschaftlichen Betriebs sein. (So auch Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 09.02.2018 13 K 3773/16, EFG 2019, 605 – ungekürzt in juris).

52

Der Vater des Klägers ist als Gesamtrechtsnachfolger der Großmutter in deren Rechtsstellung eingetreten. Die geerbten Grundstücke gehörten daher nun zum Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebs des Vaters des Klägers.

53

c) Der Betrieb wurde auch nicht dadurch aufgegeben, dass laut Erklärung zur Hauptfeststellung des Einheitswerts auf den 01.01.1964 vom 06.02.1968 insgesamt 5,8918 ha (also wohl die gesamten betrieblichen Flächen) an insgesamt 13 verschiedene Pächter "parzellenweise" verpachtet waren, die diese im Wesentlichen – abgesehen von der Fläche, die der Landkreis für seine "Beispielsanlage" für Obstanbau gepachtet hatte – als Ackerland oder Wiese nutzten.

54

Bis zur Entscheidung des Großen Senats vom 13.11.1963 GrS 1/63 S (Slg.Bd. 78, 315) ging man bei der Verpachtung von Gewerbebetrieben wie bei der Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben davon aus, dass der Betrieb ruhe, jedoch bezog der Verpächter eines Gewerbebetriebs während der Pachtzeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, während der Verpächter eines landwirtschaftlichen Betriebes – wie oben a) dargestellt – weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielte. In der Entscheidung vom 13.11.1963 gab der Große Senat die bisherige Rechtsprechung zur einkommensteuerlichen Behandlung der Verpachtung von Gewerbebetrieben teilweise auf und entschied, dass der Verpächter erklären könne, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG behandeln und damit die Gegenstände seines Betriebs in sein Privatvermögen überführen oder ob und wie lange er das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen wolle. Solange der Verpächter keine eindeutige Erklärung abgebe, blieben die verpachteten Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen mit der Folge, dass er weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehe. Die im verpachteten Betrieb vorhandenen stillen Rücklagen seien erst aufzudecken und zu versteuern, wenn der Verpächter die Betriebsgegenstände in sein Privatvermögen überführe (§ 16 Abs. 3 EStG) oder wenn er vorher den verpachteten Betrieb veräußere (§ 16 Abs. 1 EStG). Der Ermittlung des Veräußerungsgewinns sei der Wert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Überführung oder der Veräußerung zugrunde zu legen.

55

Im Hinblick auf diese Entscheidung hielt der BFH mit Urteil vom 18.03.1964 IV 114/61 S, BStBl III 1964, 303 (Streitjahr 1956) auch an der Rechtsprechung des RFH, wonach die Verpachtung sämtlicher land- und forstwirtschaftlichen Flächen nicht zur Betriebsaufgabe führe, nicht mehr fest. Die für die Behandlung der Verpachtung von Gewerbebetrieben maßgebenden Grundsätze müssten auch auf die Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben angewendet werden. Das nach diesen Grundsätzen dem Verpächter eines Gewerbebetriebs eingeräumte Wahlrecht könne den Verpächtern von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nicht vorenthalten werden. Die Verpachtung gewerblicher und land- und forstwirtschaftlicher Betriebe sei im Wesentlichen wirtschaftlich gleichgelagert und müsse, da ein innerer Grund für eine unterschiedliche Behandlung nicht ersichtlich sei, auch steuerlich gleichbehandelt werden. Die Vorentscheidungen, die von den früheren Rechtsgrundsätzen ausgingen, wurden aufgehoben und die Sache zurückverwiesen, um dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zu geben, sich darüber zu erklären, ob er mit der Verpachtung den landwirtschaftlichen Betrieb als aufgegeben behandelt wissen wolle mit der Folge, dass die gesamten im Betriebsvermögen (mit Ausnahme des Grund und Bodens, s.o. 2. b)) ruhenden stillen Rücklagen aufgedeckt würden und der Verpächter nicht mehr Einkünfte aus Landwirtschaft, sondern aus Vermietung und Verpachtung beziehe.

56

Auch nach dem BFH-Urteil vom 18.03.1964 führte die parzellenweise Verpachtung nicht dazu, dass der Betrieb "automatisch" aufgegeben gewesen wäre; die Betriebsaufgabe musste vielmehr ausdrücklich erklärt werden. Das ist hier nicht geschehen. In den Dauerunterlagen findet sich dazu nichts. Der Kläger schrieb

am 20.10.2019, es ermangele an einer Aufgabenerklärung. Auch die EW-Erklärung auf den 01.01.1964 enthält keine ausdrückliche Aufgabenerklärung, obwohl sie erst im Jahr 1968 abgegeben wurde, als das BFH-Urteil, das in Verpachtungsfällen erst die Möglichkeit eröffnete, den Betrieb durch Abgabe einer entsprechenden Erklärung überhaupt aufzugeben, bereits ergangen und im BStBl III 1964, 303 veröffentlicht war.

57

d) In der Erklärung zur Hauptfeststellung des Einheitswerts auf den 01.01.1964 kann eine Aufgabenerklärung auch nicht konkludent gesehen werden. Die Erklärung enthält keinerlei Zusatz, der auf einen Aufgabewillen hindeuten würde. Da mit der Betriebsaufgabe die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven (damals: Inventar und Gebäude) verbunden gewesen wäre, kann der Erklärung zur Hauptfeststellung ein solcher Gehalt nicht ohne jeden Anhaltspunkt beigemessen werden. Zudem kommt es für die einkommensteuerliche Behandlung von Grundstücken und Grundstücksteilen als Betriebsvermögen auf die Behandlung bei der Einheitsbewertung nicht an. Auch ein als "Grundvermögen" bewertetes landwirtschaftliches Grundstück bleibt einkommensteuerlich Betriebsvermögen. Der Eigentümer kann zu einer gewinnrealisierenden Entnahme nicht gezwungen werden, weil regelmäßig gewillkürtes Betriebsvermögen gegeben ist (Köhne/Wesche, Die Besteuerung der Landwirtschaft, Ulmer 1982, Seite 59).

58

Gegen einen Entnahmewillen des Vaters des Klägers spricht zudem, dass der Bescheid vom 16.02.1971, mit dem der Einheitswert auf den 01.01.1964 für 5,9070 ha landwirtschaftliche Gesamtfläche (Betrieb der Land- und Forstwirtschaft – Stückländerei) auf 10.500 DM festgestellt und der Betrieb dem Vater des Klägers zu 1/1 zugerechnet wurde, nicht angefochten wurde. – Das Wohngebäude war danach bewertungsrechtlich dem Grundvermögen und nicht der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. – Wäre der Vater des Klägers der Auffassung gewesen, den Betrieb bereits aufgegeben zu haben oder hätte er die Betriebsaufgabe erklären wollen, wäre die Anfechtung eines Bescheides, der die Grundstücke weiterhin einem Betriebsvermögen zuordnet, oder zumindest eine schriftliche Nachfrage oder eben eine Aufgabenerklärung zu erwarten gewesen. – Auch die später für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ergangenen Grundsteuermessbescheide vom 25.06.1975 und vom 27.07.1983 (Gesamtfläche nach Flurbereinigung 5,3393 ha) wurden nicht angegriffen. -

59

e) Auch nach dem Tod des Vaters wurde weder von der Erbengemeinschaft noch vom Kläger gegenüber dem Finanzamt die Betriebsaufgabe erklärt. Eine solche ist nach dem BFH-Urteil vom 15.10.1987 (Streitjahr 1978) IV R 66/86, BStBl II 1988, 260 in der Zuordnung der Pachteinahmen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht (zwingend) zu sehen, weil es sich dabei nicht um eine unmissverständliche Kundgabe eines Entnahmewillens, sondern ggf. um eine objektiv unrichtige Einkommensteuererklärung handelt (so auch BFH-Beschluss vom 07.07.2006 IV B 91/05, BFH/NV 2006, 2245 m.w.N.).

60

f) Schließlich führte auch die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft im Jahr 1993 nicht zur Betriebsaufgabe.

61

Im Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung befanden sich noch folgende Grundstücke im land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen (vgl. Erbauseinandersetzungsvertrag vom 09.07.1993):

[...]

62

g) Eine Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt. Diese Definition gilt nach § 14 Satz 2 EStG auch für die Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (BFH-Urteil vom 17.05. 2018 VI R 66/15, BFH/NV 2018, 1315 m.w.N.). Nach der Rechtsprechung des BFH wird ein landwirtschaftlicher Betrieb aufgegeben,

wenn die landwirtschaftlichen Flächen nach dem Tod des Betriebsinhabers auf die Erben aufgeteilt werden (BFH-Urteile vom 26.09.2013 IV R 16/10, BFH/NV 2014, 324, und vom 14.07.2016 IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702).

63

Im Streitfall wurden die Grundstücke bei Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft aber nicht auf die Erben aufgeteilt; der Kläger wurde Alleineigentümer sämtlicher Grundstücke. Der Betrieb wurde dadurch nicht zerschlagen.

64

(Auch bewertungsrechtlich ging das Finanzamt weiter von einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb aus. Mit Bescheid vom 28.10.1992 erfolgte für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft "Flur-Nr. XXXX u.a." eine Zurechnungsfortschreibung und eine Neuveranlagung für die Erbengemeinschaft und mit Bescheid vom 14.12.1993 eine Zurechnungsfortschreibung auf den 01.01.1994 (Eigentumsfläche zuletzt noch 5,0703 ha). Im letztgenannten Bescheid wurde der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft dem Kläger allein zugerechnet. Am selben Tag erging auch ein an den Kläger gerichteter Grundsteuermessbescheid, für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, als dessen Eigentümer nun der Kläger genannt wurde.)

65

4. Die Feststellungslast dafür, dass die streitgegenständlichen Grundstücke im Streitjahr 2018 nicht mehr land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen, sondern Privatvermögen des Klägers gewesen sind, trägt der Kläger.

66

Der BFH hatte sich schon wiederholt mit Fallgestaltungen zu beschäftigen, in denen zwischen den Beteiligten streitig war, ob ein landwirtschaftlicher Betrieb in weit zurückliegenden Zeiten aufgegeben wurde. Es entspricht gefestigter Rechtsprechung, dass der Steuerpflichtige die Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe trägt (z.B. BFH-Urteile vom 02.03.1995 IV R 52/94, BFH/NV 1996, 110; vom 07.02.2002 IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135, und vom 14.05.2009 IV R 44/06, BStBl II 2009, 811 mit umfangreichen Nachweisen). Dies gilt auch dann, wenn Finanzakten nicht mehr existieren (BFH-Beschluss vom 26.02.2010 IV B 25/09, BFH/NV 2010, 1116, m.w.N.; BFH-Urteil vom 17.05.2018 VI R 73/15, BFH/NV 2018, 1249).

67

5. Der Besteuerung des Bodengewinns steht im Streitfall nicht entgegen, dass für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren ein Gewinn weder durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG noch durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG oder nach Durchschnittssätzen nach § 13a EStG ermittelt wurde. Die Besteuerung des Bodengewinns im Rahmen der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft in dem Veranlagungszeitraum, in dem der steuerliche Tatbestand verwirklicht wurde, setzt nicht voraus, dass jemals zuvor land- und forstwirtschaftliche Gewinne erfasst und im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu Einkommensteuer geführt haben müssen (Finanzgericht Baden-Württemberg 8 K 139/03, Urteil vom 27.06.2007, EFG 2008, 27; Felsmann/Wiegand, ESt LuF, A 3c m.w.N.).

68

6. Die Höhe des Veräußerungsgewinns ist nicht streitig. Der Kläger hat zu möglichen Veräußerungs(neben)kosten nichts vorgetragen. Solche sind nach Aktenlage auch nicht ersichtlich.

69

7. Das Finanzamt war im Streitfall auch nicht nach dem im Steuerrecht ebenfalls geltenden zivilrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben, § 242 BGB, gehindert, den Veräußerungsgewinn zu besteuern.

70

Dem Einwand des Klägers, das Finanzamt setze sich zu seinem vorherigen Verhalten in Widerspruch, weil es die in früheren Jahren erzielten Erlöse aus der Veräußerung anderer Grundstücke aus der "landwirtschaftlichen Erbmasse" dem steuerlichen Privatvermögen zugeordnet habe, ist nicht zu folgen. Aus der Behandlung der Veräußerungen der anderen Grundstücke ergibt sich nicht, dass das Finanzamt beim streitgegenständlichen Grundstück in gleicher Weise handeln müsste. Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 25 Abs. 1 EStG) hat das Finanzamt in jedem Veranlagungszeitraum die

einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen. Dieser Grundsatz schließt daher die Bildung eines Vertrauenstatbestands aus, der über die im Steuerbescheid für ein Veranlagungsjahr zugrunde gelegte Entscheidung hinausgeht (BFH-Urteil vom 14.07.2016 IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702 m.w.N.).

71

8. Der Kläger erzielte auch aus der Verpachtung der streitgegenständlichen Grundstücke Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, nicht solche aus Vermietung und Verpachtung.

72

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind u.a. solche aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Allerdings sind Einkünfte der in § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bezeichneten Art Einkünften aus anderen Einkunftsarten – z.B. den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft – zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören, § 21 Abs. 3 EStG. Aus der Verpachtung von Grundstücken werden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt, wenn die verpachteten Wirtschaftsgüter einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzuordnen sind (vgl. Felsmann/Giere, ESt LuF, A 527).

73

Auch die verpachteten Flächen waren im Jahr 2018 landwirtschaftliches Betriebsvermögen des Klägers. Wegen der Einzelheiten kann auf die obigen Ausführungen zum verkauften Grundstück Bezug genommen werden.

74

Die Revision war nicht zuzulassen, da keine der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Zulassungsgründe vorliegt. Die Entscheidung folgt der gefertigten Rechtsprechung des BFH. Die Rechtssache hat auch keine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

75

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.