
Datum: 21.09.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 1927/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0921.4K1927.15.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VI R 53/16

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 12.12.2014 in Form der Einspruchsentscheidung vom 6.7.2015 werden dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Klägerin im Einkommensteuerbescheid 2008 um 533.459 € und im Einkommensteuerbescheid 2009 um 267.040 € reduziert werden.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Beurteilung einer hinzuerworbenen landwirtschaftlichen Fläche als Betriebsvermögen mit der Konsequenz der Besteuerung des Veräußerungsgewinns.

2

Die Kläger sind Ehegatten, die in den Streitjahren (2008 und 2009) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt worden sind. Der Kläger erzielte Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb in K, K-Straße ... und aus Vermietung und Verpachtung. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung. Zudem haben beide Ehegatten Einkünfte aus Kapitalvermögen. In den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheiden für die

3

Streitjahre vom 13.2.2012 berücksichtigte der Beklagte zunächst Einkünfte der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 2.305 € (2008) bzw. 1.545 € (2009).

Mit Vertrag vom 20.12.1995 übertrug der Vater der Klägerin seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf seine Tochter. Besitz, Nutzen und Lasten gingen laut Vertrag am 1.1.1996 auf die Klägerin über. Der Vater hatte den landwirtschaftlichen Betrieb bereits seit ca. 1985/1986 parzellenweise verpachtet. Zum Übertragungszeitpunkt handelte es sich bereits um einen ruhenden verpachteten landwirtschaftlichen Betrieb. Eine Betriebsaufgabe durch den Vater erfolgte nicht.

4

Die Klägerin verpachtete den landwirtschaftlichen Betrieb von Beginn an (1.1.1996) an bis zu sechs verschiedene Pächter. Die entsprechenden Pachteinahmen erklärte sie als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 13 Einkommensteuergesetz (EStG). Die Klägerin ermittelte die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in den Streitjahren durch Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr lief jeweils vom 1. Mai bis 30. April.

5

Einige Jahre vor der Übertragung des Betriebes, nämlich mit notariellem Vertrag vom 24.9.1985, schenken die Eltern der Klägerin die Parzellen Gemarkung K Flur aa Nr. 1 (2.992 qm) und Flur aa Nr. 2 (4.372 qm) an ihre Tochter. Bei beiden Flächen handelte es sich um Grünland. Hintergrund der Übertragung war die beabsichtigte Erweiterung des Gewerbebetriebs des Klägers auf diesen Grundstücken.

6

Da in den folgenden Monaten die Bebauung der genannten Parzellen für gewerbliche Zwecke des Klägers nicht möglich erschien, tauschte die Klägerin die Flächen mit Vertrag vom 30.1.1986, geschlossen mit Frau A und Frau B, gegen andere Flächen ein, und zwar gegen eine damals noch zu vermessende Teilfläche von 2.000 qm aus den Parzellen Flur aa Nr. 3 (3.894 qm) und Nr. 4 (1.647 qm). Zusätzlich zum Eintausch ihrer beiden Flächen Flur aa Nr. 1 und Nr. 2 zahlte die Klägerin zum Ausgleich für den erhaltenen Mehrwert einen Betrag von 38.996 DM. Im Vertrag wurde unter II. 9. ein Rückübertragungsrecht zugunsten der Klägerin für den Fall eingeräumt, dass der von der Klägerin eingetauschte Grundbesitz (Flur aa Nr. 1 und Nr. 2) „bis zum 31.12.1999 in einem rechtsbeständigen Bebauungsplan als Gewerbegebiet oder sonstiges Baugebiet ausgewiesen wird.“ Auf den im Wege des Tauschs erworbenen Flächen, die die Bezeichnung K, F-Straße ... haben, errichtete die Klägerin ein Betriebs- und Verwaltungsgebäude, das sie ab Fertigstellung im November 1986 an Kläger verpachtete, der seinen Betriebssitz dorthin verlagerte.

7

Kurz vor der Übernahme des Betriebes des Vaters, nämlich mit Vertrag vom 18.12.1995, erwarb die Klägerin die zwei Grundstücksparzellen Flur aa Nr. 1 (2.992 qm groß) und Flur aa Nr. 5 (3.882 qm groß) zum Kaufpreis von 30.933 DM von Frau H, geborene B, wieder zurück. Das zuletzt genannte Grundstück Flur aa Nr. 5 stammt ursprünglich aus der Parzelle Flur aa Nr. 2, die aufgeteilt und neu vermessen wurde in die beiden Flächen Flur aa Nr. 5 und Nr. 6. Als Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten wurde der Tag der vollständigen Kaufpreiszahlung vereinbart; der Kaufpreis wurde am 26.1.1996 gezahlt. Der Vertrag enthielt unter Abschnitt IV. Nr. 5 den Hinweis: „Es besteht ein Pachtverhältnis mit Herrn M. Die Veräußerin verpflichtet sich hiermit, dieses Pachtverhältnis dergestalt zu kündigen, dass die Grundstücke ab August 1996 pachtfrei sind. Die Erwerberin verpflichtet sich, Herrn M die pachtfreie Nutzung der Grundstücke bis zum Ablauf des Pachtverhältnisses zu gestatten.“ Der damalige Pächter Herr M hat die Fläche bereits im Mai 1996 freigegeben, weil er selbst zu dieser Zeit seine landwirtschaftliche Tätigkeit eingestellt hat. Damit stand die Fläche der Klägerin zur Nutzung zur Verfügung. Die fraglichen Flächen nutzte unter anderem der

8

Ehemann, um dort die von ihm vertriebenen und reparierten Gartengeräte auszuprobieren.

Der benachbarte Landwirt Herr R bekundete sein Interesse, die Fläche auch für sich zu nutzen. Da der Kläger mit dem Aufwuchs der Fläche nichts anfangen konnte, wurde die Fläche laut schriftlichem Vertrag ab Mai 1999 an Herrn R verpachtet. Der schriftliche, unbefristet abgeschlossene Pachtvertrag enthielt folgenden Passus: „Das Pachtverhältnis verlängert sich von Jahr zu Jahr, sofern keiner der Beteiligten vorher die Beendigung mitteilt.“ Dabei ist mit dem Pächter vereinbart worden, dass der Kläger die beiden Parzellen weiterhin für seinen Gewerbebetrieb nutzen darf.

Die jährlich per Scheck gezahlte Pacht in Höhe von 325 DM bzw. 155 € hat die Klägerin in den Wirtschaftsjahren 1999/2000 bis 2008/2009 in voller Höhe als Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft erklärt. Am 24.9.2008 kündigte die Klägerin das Pachtverhältnis zu Herrn R schriftlich zum 30.11.2008.

Nach mehrmaligen Neuvermessungen der Flächen ab 1998 wurden die Flurbezeichnungen wie folgt fortgeschrieben:

Fl. 3 Nr. 1 (2.992 qm)	?	Nr. 11				
Fl. 3 Nr. 2 (4.372 qm)	?	Nr. 6				
	?	Nr. 5 (3.882 qm)	?	Nr. 7 (1.279 qm)	?	Nr. 11
			?	Nr. 8 (1.564 qm)	?	Nr. 11
			?	Nr. 9 (2.832 qm)	?	Nr. 11
			?	Nr. 10 (271 qm)	?	Nr. 2466

Mit notariellem Vertrag vom 23.9.2008 verkaufte die Klägerin die Flächen Flur aa Nr. 1, Nr. 7, Nr. 8, Nr. 9 und Nr. 10 zu einem Kaufpreis von 850.000 €. Im gleichen Vertrag veräußerte die Klägerin weitere Grundstücke, bei denen es sich unstreitig um betriebliche Flächen handelte und deren Erlös sie im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung im Wirtschaftsjahr 2008/2009 erklärte.

Für die Einkommensteuer der Jahre 2007-2009 hat bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung K stattgefunden. Die Betriebsprüfung stellte in ihrem Bericht vom 28.8.2014 fest, dass die Klägerin Grundbesitz veräußert und diesen Vorgang dem Privatvermögen zugeordnet hat. Aus der Veräußerung der Grundstücke Flur aa Nr. 1, Nr. 7, Nr. 8, Nr. 9 und Nr. 10 sei ein der Höhe nach unstreitiger Gewinn i.H.v. 800.361 € erzielt worden. Die Einlage der betreffenden Grundstücke in das Betriebsvermögen im Mai 1999 sei zum Teilwert erfolgt, es sei von einem Wert von 4,50 DM je qm auszugehen. Dieser Wert entspreche dem Kaufpreis, deshalb erfolge die Einlage mit den ursprünglichen Anschaffungskosten. Das Betriebsprüfungsfinanzamt ordnete den Vorgang dem betrieblichen Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der Klägerin zu und erhöhte ihren Gewinn des Wirtschaftsjahres 2008/2009 von bisher 2.306 € um 800.361 € auf 802.667 €. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden im Veranlagungszeitraum 2008 von 2.305 € um 533.459 € auf 535.764 € und im Veranlagungszeitraum 2009 von 1.545 € um 267.040 € auf 268.585 €

erhöht. Der Veräußerungsgewinn berechne sich wie folgt:

Veräußerungspreis lt. Notarvertrag	850.000 €	
./. ursprünglicher Kaufpreis in 1996	15.816 €	(30.933 DM)
./. Anschaffungsnebenkosten	821 €	(1.605 DM)
./. Zuzahlung an die Stadt K in 1998 iRd. Tauschs	1.197 €	(2.340 DM)
./. Anschaffungsnebenkosten	126 €	(247 DM)
./. nachträgl. Anpassung der o.g. Ausgleichszahlung	584 €	(1.142 DM)
./. Verwaltungsgebühr f. städtebaul. Vertrag in 2004	750 €	
./. Veräußerungskosten (Maklerprovision)	30.345 €	
= steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	800.361 €	

15

Der Pächter, Herr R, habe im Rahmen einer persönlichen Befragung durch die Betriebsprüfung angegeben, dass die Flächen in der Pachtzeit von Mai 1999 bis zum 30.11.2008 regelmäßig durch ihn für seine Kühe genutzt worden seien. Dies sei der Klägerin auch bekannt gewesen. Die Parzellen seien für seinen landwirtschaftlichen Betrieb von großer Bedeutung gewesen. Eine Nutzungseinschränkung sei mit der Verpächterin nur dahingehend mündlich vereinbart worden, dass der Kläger seine Motorsägen etc. an den auf den Parzellen befindlichen Hecken testen durfte. Diese Nutzungseinschränkung sei nur geringfügig gewesen. Vor der Anpachtung durch ihn seien die Flächen durch Herrn M, ebenfalls Landwirt, bewirtschaftet worden. Erst als dieser seinen Betrieb aus Altersgründen eingestellt habe, seien die Flächen an ihn, Herrn R, verpachtet worden. Dazu habe die Klägerin angegeben, dass es zu einem nahtlosen Übergang der Verpachtung vom Pächter M auf den nachfolgenden Pächter R gekommen sei. Der Übergang der Nutzung sei offensichtlich unmittelbar zwischen den beiden Pächterparteien erfolgt. Sie selbst sei nicht eingebunden worden. Ihr Einverständnis als Grundstückseigentümerin sei anschließend durch den Abschluss des schriftlichen Pachtvertrages eines vorweg mündlich geschlossenen Vertrages erfolgt.

16

Unter dem 12.12.2014 erließ der Beklagte Änderungsbescheide zur Einkommensteuer 2008 und 2009 gemäß § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO), mit denen die Feststellungen der Betriebsprüfung umgesetzt und Einkünfte der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 535.764 € (2008) bzw. 268.585 € (2009) berücksichtigt worden sind. Der jeweilige Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

17

Dagegen wandten sich die Kläger mit fristgerecht erhobenem Einspruch, zu dessen Begründung sie vortrugen: Bei dem veräußerten Grundbesitz Flur aa Nr. 1 und Nr. 9, Nr. 7, Nr. 8 und Nr. 10 handele es sich nicht um Betriebsvermögen. Die Finanzverwaltung berufe sich auf das Urteil des BFH vom 19.7.2011 (IV R 10/09). Dieser Fall unterscheide sich allerdings vom vorliegenden Fall dadurch, dass der Betrieb im Urteilsfall geschlossen an einen einzigen Pächter verpachtet worden sei. Dies sei im vorliegenden Fall nicht gegeben,

18

weil schon der Vater der Klägerin den Betrieb an mehrere Landwirte parzelliert verpachtet habe.

Der BFH habe ausgeführt, dass beim Verpächter Wirtschaftsgüter, die er zu seinem verpachteten Betrieb neu anschaffe und dem Pächter des Betriebes im Rahmen des Pachtvertrages zur Nutzung überlasse, notwendiges Betriebsvermögen würden. Dies gelte aber nur dann, wenn die Fläche nach dem Erwerb in das bestehende Pachtverhältnis einbezogen werde. Sei die Fläche im Zeitpunkt des Erwerbs noch an einen anderen Landwirt verpachtet, so könne sie nur dann notwendiges Betriebsvermögen werden, wenn die hinzuerworbene verpachtete Fläche geeignet und endgültig dazu bestimmt sei, dem verpachteten Betrieb auf Dauer zu dienen. 19

Die Betriebsprüfung sei der Auffassung, dass für die Frage, ob eine hinzuerworbene Parzelle notwendiges Betriebsvermögen eines ruhenden landwirtschaftlichen Betriebes werde, zwischen parzellierter Verpachtung und geschlossener Verpachtung kein Unterschied bestehe. Diese Auffassung sei nicht zutreffend, weil es bei der parzellierten Verpachtung mehrere Pachtverhältnisse gebe. Gleichwohl könne diese Frage dahingestellt bleiben. Selbst wenn man der Auffassung sei, dass die parzellierte Verpachtung an mehrere Pächter auch hinsichtlich der Frage, ob hinzuerworbene Flächen notwendiges Betriebsvermögen werden, wie bei einer geschlossenen Verpachtung zu beurteilen sei, liege der vorliegende Sachverhalt doch anders. Das Urteil des BFH mache nämlich deutlich, dass es nicht ausreiche, dass die Fläche von irgendeinem Landwirt genutzt werde. Sie müsse vielmehr zeitnah von dem Landwirt genutzt werden, der auch schon vor dem Erwerb der Fläche der Pächter des landwirtschaftlichen Betriebes gewesen sei. Selbst wenn man also die parzellierte Verpachtung dem Fall gleichstelle, dass der ganze Betrieb an einen Pächter verpachtet sei, so wäre es nach dem BFH-Urteil jedenfalls nicht ausreichend, wenn die hinzuerworbene Fläche an einen weiteren Pächter verpachtet werde, der vorher nicht zum Kreis der Pächter gehört habe. Die Auffassung, dass es nicht darauf ankomme, wer die Fläche bewirtschafte, teile der BFH gerade nicht. Anderenfalls hätte der BFH sich zu der Frage, wann der Hinzuerwerb einer noch anderweitig verpachteten Fläche zum notwendigen Betriebsvermögen führe, seine Ausführungen sparen können. 20

Die Flächen seien auch kein gewillkürtes Betriebsvermögen. Aus dem BMF-Schreiben vom 17.11.2004 (BStBl I 2004, 1064) ergebe sich, unter welchen engen Voraussetzungen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen anerkannt werde. Verlangt werde eine unzweideutige Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen in unmissverständlicher Weise durch entsprechend zeitnah erstellte Aufzeichnungen. Ein sachverständiger Dritter müsse daher ohne nähere Erklärung des Steuerpflichtigen die Zugehörigkeit des erworbenen und eingelegten Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen erkennen können. Der Steuerpflichtige habe die Zuordnung sowie den Zeitpunkt der Zuordnung nachzuweisen. Hierfür habe er entsprechend Beweisvorsorge zu treffen. Eine rückwirkende Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen scheide aus. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sei die zeitnahe Aufnahme in ein laufend zu führendes Bestandsverzeichnis ausreichend. Ein solches Verzeichnis liege im vorliegenden Fall vor. Es handele sich dabei um das vom Steuerberater fortgeführte Betriebsvermögensverzeichnis Grund und Boden, welches schon der Steuerberater des Vaters der Klägerin angelegt habe. Hierzu sei auf das im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegte mit „Betriebsvermögensverzeichnis Grund und Boden, Bestand 1.7.1970, Name: Frau U“ überschriebene Verzeichnis, das den handschriftlichen Vermerk „lt. StB Stand 31.12.2008“ aufweist, zu verweisen (Betriebsprüfungshandakte Band II). Wenn die Absicht bestanden hätte, die fraglichen Flächen dem ruhenden landwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen, dann 21

hätten diese nach Ansicht der Klägerin 1996 in das Grund- und Bodenverzeichnis aufgenommen werden müssen. Das sei nachweisbar nicht geschehen. Deshalb fehlten sämtliche Voraussetzungen dafür, die fragliche Fläche als gewillkürtes Betriebsvermögen ansehen zu können.

Der Erlass vom 17.11.2004 führe zwar noch aus, dass der Behandlung von Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit dem Wirtschaftsgut als Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben Indizwirkung zukomme. Diese Aussage sei aber rechtlich zweifelhaft, weil auch in anderen Fällen die oftmals zufällige Zuordnung von Miet- oder Pachteinahmen nicht darüber entscheide, ob der Vermietungs- oder Verpachtungsgegenstand Betriebsvermögen oder Privatvermögen sei. So führe nach ständiger Rechtsprechung die langjährige Deklaration von Pachteinahmen eines nachweisbar nicht aus dem Betriebsvermögen entnommenen Gegenstandes zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht dazu, dass dieser Gegenstand irgendwann als entnommen angesehen werde. Umgekehrt könne nichts anderes gelten. 22

Die vom Beklagten angenommene Indizwirkung werde im vorliegenden Fall klar widerlegt. Die Tatsache, dass die Klägerin schon 1998 mit der Stadt K über die gewerbliche Nutzung dieser Fläche verhandelt habe und die Verhandlungen auch zum Erfolg geführt hätten, belege, dass eine Zuordnung zum landwirtschaftlichen Betrieb gerade nicht gewollt gewesen sei. Wer sich für eine außer-landwirtschaftliche Nutzung eines Grundstücks einsetze, handele jedenfalls erkennbar nicht in der Absicht, dieses Grundstück dauerhaft einer landwirtschaftlichen Nutzung zuzuführen. Weiterhin sei zu berücksichtigen, dass im Jahr 2008 nicht nur die streitgegenständlichen, sondern auch vier weitere Grundstücke veräußert worden seien. Die Erlöse seien in der Gewinnermittlung erfasst und in der Folge auch versteuert worden. Wenn die Deklaration der Nutzungsvergütung des Herrn R bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft so gedeutet werde, dass damit eine Zuordnung zum landwirtschaftlichen Betrieb gewollt sei, wäre es nur folgerichtig, den dann entstandenen Veräußerungsgewinn auch in der Einnahmen-Überschussrechnungen zu erfassen. Die Tatsache, dass dies nicht geschehen sei, verdeutliche, dass die Zuordnung der Nutzungsvergütung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ein Versehen gewesen sei, welches abgesehen davon, dass die Nutzungsvergütung einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sei, keine weitere Bedeutung habe. 23

Im Übrigen gehe der Bericht der Betriebsprüfung davon aus, dass die fragliche Fläche bereits mit dem Zeitpunkt ihres Erwerbs Betriebsvermögen des ruhenden landwirtschaftlichen Betriebes geworden sei. Da eine Behandlung als notwendiges Betriebsvermögen aus den vorgenannten Gründen auszuschließen sei, käme eine Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen, wenn sie unzulässigerweise auf die Deklaration der Einkünfte bei Land- und Forstwirtschaft gestützt würde, jedenfalls nicht zu dem Ergebnis, dass die fragliche Fläche von Anfang an Betriebsvermögen sei. 24

Der Beklagte wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 6.7.2015 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus: Zum Betriebsvermögen einer Land- und Forstwirtschaft gehöre insbesondere der vom Land- und Forstwirt bewirtschaftete Grund und Boden. Der Verpächter eines zunächst eigenbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes könne die Zusammensetzung seines fortgeführten Betriebes wie ein aktiv wirtschaftender Land- und Forstwirt ändern. Eine Veränderung des Betriebsvermögens könne durch die Ausweitung des Umfangs des betrieblichen Vermögens eintreten. Hierdurch werde regelmäßig keine Strukturveränderung herbeigeführt, die zu einer Betriebsaufgabe des verpachteten Betriebes zwingt. So könne das Betriebsvermögen insbesondere durch den 25

Hinzuerwerb von landwirtschaftlichen Nutzflächen erweitert werden.

Die Entscheidung, ob bezüglich eines hinzuerworbenen und verpachteten Grundstücks Privatvermögen oder Betriebsvermögen eines ruhenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vorliegt, habe unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH und insbesondere der im Urteil vom 19.7.2011 (BStBl II 2012, 93) aufgestellten Grundsätze zu erfolgen. Wirtschaftsgüter, die der Verpächter für seinen verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb neu anschaffe und dem Pächter zur Nutzung im Rahmen des Pachtverhältnisses überlässt, gehörten zum notwendigen Betriebsvermögen des verpachteten Betriebes (BFH, BFH/NV 1991, 671). Auch durch hinzukommende landwirtschaftliche Nutzflächen werde der Verpachtungsbetrieb unmittelbar erweitert und verstärkt. Eine vom Verpächter später, nach Beginn der Verpachtung, zugekaufte landwirtschaftliche Nutzfläche werde daher notwendiges Betriebsvermögen des verpachteten Betriebes, wenn sie nach dem Erwerb in das bestehende Pachtverhältnis einbezogen wird (BFH, BStBl II 1999, 55).

26

Die Annahme notwendigen Betriebsvermögens setze aber wie bei der Eigenbewirtschaftung voraus, dass das hinzuerworbene verpachtete Grundstück geeignet und endgültig dazu bestimmt ist, dem verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auf Dauer zu dienen. Eine Bewirtschaftung durch den Pächter des Betriebes müsse in einem überschaubaren Zeitraum möglich sein. Als überschaubaren Zeitraum, bis zu dem eine Bewirtschaftung durch den Pächter möglich sein muss, sehe der BFH einen Zeitraum von bis zu zwölf Monaten an.

27

Ist eine Nutzung des hinzuerworbenen Grundstücks in einem überschaubaren Zeitraum in den bestehenden Pachtbetrieb nicht möglich, könne es, soweit eine eindeutige Zuweisung zum Verpachtungsbetrieb vorliegt, als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. Die Zuordnung eines hinzuerworbenen Grundstücks zum notwendigen oder zum gewillkürten Betriebsvermögen eines aktiv bewirtschafteten oder eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes setze des Weiteren voraus, dass es in einer gewissen räumlichen Nähe zu dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb liegt. Dabei sei eine Gesamtwürdigung der betrieblichen Verhältnisse vorzunehmen.

28

Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen seien die mit Vertrag vom 18.12.1995 mit Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten zum 26.1.1996 zurück erworbenen und durch Vertrag vom 23.9.2008 wieder veräußerten Parzellen Gemarkung K, Flur aa Nr. 1, Nr. 7, Nr. 8, Nr. 9, Nr. 10 dem notwendigen Betriebsvermögen des verpachteten Betriebes der Klägerin zuzuordnen.

29

Die Parzellen lägen in unmittelbarer Nähe (ca. 5 km Entfernung) des der Klägerin zum 1.1.1996 vom Vater übertragenen ruhenden und an verschiedene Pächter verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Grundsätzlich könne der Verpächter eines verpachteten landwirtschaftlichen Betriebs wie ein aktiver Landwirt sein Betriebsvermögen erweitern. Der BFH führe dazu aus, dass auch durch den Erwerb landwirtschaftlicher Flächen bei einem Pachtbetrieb dieser Betrieb unmittelbar erweitert und gestärkt wird, denn nach Ablauf der Pachtzeit können die hinzuerworbenen sowie die alten landwirtschaftlichen Nutzflächen durch den Eigentümer oder seinen Rechtsnachfolger wieder selber bewirtschaftet werden. Die Flächen gehörten nach Auffassung des BFH auch dann zwingend zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn diese Flächen direkt an den Pächter-Landwirt verpachtet werden. Sie gehörten auch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn eine Bewirtschaftung durch den Pächter des landwirtschaftlichen Betriebes innerhalb eines zwölfmonatigen Zeitraums möglich wird.

30

Nicht entschieden worden sei bislang, ob auch hinzuerworbene Flächen zur Erweiterung eines parzellenweise verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen sind. Dies sei zu bejahen. Es könne keinen Unterschied machen, ob hinzuerworbene Flächen an bisherige Pächter oder an neue Pächter verpachtet werden, wenn der Betrieb nicht im Ganzen, sondern schon bisher parzellenweise verpachtet wurde. Deshalb könne es für die Frage, ob eine hinzuerworbene Parzelle notwendiges Betriebsvermögen eines ruhenden landwirtschaftlichen Betriebes ist, keinen Unterschied machen, ob eine parzellierte Verpachtung oder eine geschlossene Verpachtung vorliegt oder ob die hinzuerworbene Fläche einem der verschiedenen „Altpächter“ oder einem nun neu hinzukommenden Pächter pachtweise überlassen wird.

Auch durch den Hinzuerwerb von Parzellen und Verpachtung dieser hinzuerworbenen Flächen an einen neuen Pächter werde ein bisher bereits parzellenweise verpachteter Betrieb unmittelbar erweitert und gestärkt. Einem Landwirt, der parzellenweise verpachtet, stünde nämlich ansonsten lediglich die Möglichkeit zu, sein Betriebsvermögen im Wege der Willkürung zu erweitern, sofern er neu erworbene Flächen, aus welchen Gründen auch immer, nicht an die bisherigen Pächter verpachtet. Notwendiges Betriebsvermögen könne in diesem Fall nur dann angenommen werden, wenn er die Flächen an einen oder mehrere der bisherigen Pächter verpachten würde. Eine solche Auffassung ergebe sich aber gerade nicht aus dem Urteil des BFH vom 19.7.2011. Nach Auffassung des BFH seien Wirtschaftsgüter dann notwendiges Betriebsvermögen, wenn und soweit sie unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke genutzt werden. Sie müssten objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sein. Das Wirtschaftsgut müsse, wenn auch nicht unentbehrlich oder notwendig im Sinne von erforderlich, so doch in gewisser Weise auf den Betriebsablauf bezogen und ihm zu dienen bestimmt sein (BFH, 19.2.1987, BStBl II 1987, 430). Abzustellen sei daher auf die tatsächliche Zweckbestimmung, also die konkrete Funktion des Wirtschaftsguts im Betrieb (BFH, 22.1.1981, BStBl II 1981, 564). Die Bestimmung erfordere eine endgültige Funktionszuweisung, also wie das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird. An dieser Voraussetzung fehle es, wenn der Einsatz des Wirtschaftsguts im Betrieb erst als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist (vgl. BStBl II 1991, 829). Dies sei hier jedoch nicht der Fall. Die mit Wirkung vom 26.1.1996 (zurück-) erworbenen Flächen seien zum Zeitpunkt des Erwerbs verpachtet gewesen und seien durch die Klägerin unmittelbar nach Erwerb, somit von Anfang an, einem anderen Landwirt überlassen worden. Es sei in der Folgezeit auch ein nahtloser Übergang auf den späteren Pächter erfolgt; der offenbar zunächst mündlich abgeschlossene Pachtvertrag mit diesem Landwirt sei später (im Mai 1999) schriftlich fixiert worden, das unbefristete Pachtverhältnis in der Folgezeit jahrelang unverändert fortgeführt worden. Beide Pächter-Landwirte hätten die Parzellen im Rahmen ihrer jeweiligen landwirtschaftlichen Tätigkeit genutzt. Es sei demnach tatsächlich eine Funktionszuweisung zum landwirtschaftlichen Betrieb erfolgt, auch wenn hier erst einmal bei Erwerb, zumindest nach dem Vortrag der Klägerin, ein Einsatz im landwirtschaftlichen Betrieb nicht im Vordergrund gestanden haben sollte.

32

Zwar würden die Kläger vortragen, die (zurück-) erworbenen landwirtschaftlichen Nutzflächen seien mit der Absicht der gewerblichen Betriebserweiterung für den Gewerbebetrieb des Klägers erworben worden. Tatsächlich ständen die Grundstücke ab Erwerb bis zu ihrer Veräußerung aber ununterbrochen für eine Verwendung in dem verpachteten Betrieb der Klägerin zur Verfügung und seien während der gesamten Besitzzeit auch so genutzt worden. Dass der Pächter eine geringere als die ortsübliche Pacht zahlte, hänge vorrangig damit zusammen, dass die Flächen von Hecken und Sträuchern umgeben und dadurch nur eingeschränkt nutzbar waren. Auf den Pachtpreis hätte es nach Bekunden des Pächters jedoch keinen Einfluss, dass der Kläger dort gelegentlich seine Gerätschaften ausprobierte.

33

Diese Nutzung sei allenfalls sporadisch erfolgt, sei deshalb von nur untergeordneter Bedeutung gewesen und damit quasi zu vernachlässigen. Im Vordergrund stünde eindeutig die landwirtschaftliche Nutzung durch den Pächter.

Wenn der BFH in seinem Urteil vom 19.7.2011 weiterhin ausführe, dass es wesentlich für die Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen sei, dass nach Ablauf der Pachtzeit eine Eigenbewirtschaftung möglich sein müsse, dann gelte das im vorliegenden Fall auch. Die Flächen hätten, wegen des durch den Veräußerer bereits vorsorglich gekündigten Pachtverhältnisses, sogar unmittelbar nach dem Erwerb durch die Klägerin selbst bewirtschaftet werden können. Aufgrund der unternehmerischen Entscheidung der Klägerin seien die Flächen allerdings einem aktiv tätigen Landwirt weiterhin überlassen worden bzw. später durch schriftlichen Vertrag an diesen verpachtet worden. Die Verpächterin hätte also durch Abschluss des Pachtvertrages, der sich stillschweigend von Jahr zu Jahr verlängerte, Einfluss darauf gehabt, ob und wann das Pachtverhältnis wieder beendet wird. Auch wenn ursprünglich angedacht gewesen sei, das Grundstück für den gewerblichen Betrieb des Klägers nutzen zu wollen, sei im Zeitpunkt des Erwerbs und der Zuweisung nicht vorhersehbar gewesen, ob jemals eine Nutzung für diesen gewerblichen Zweck möglich werden würde; eine Nutzung zu landwirtschaftlichen Zwecken sei aber unmittelbar möglich gewesen und sei auch tatsächlich unmittelbar ab Erwerb durchgeführt worden. 34

In diesem Zusammenhang stelle sich allerdings die Frage, inwieweit tatsächlich bei Erwerb die von der Klägerin vorgetragene Erweiterung des Gewerbebetriebes des Klägers im Vordergrund gestanden habe. Denn den Klägern sei bereits seit Jahren bekannt gewesen, dass eine Ansiedlung des Gewerbebetriebes des Ehemannes auf den fraglichen Parzellen nicht ohne weiteres möglich gewesen sei. Schließlich sei Grund für den zunächst im Jahr 1986 erfolgten Verkauf dieser Grundstücke gewesen, dass das Gewerbe dort gerade nicht betrieben werden konnte. Dies sei den Klägern auch bewusst gewesen, als sie die Parzellen Anfang 1996 zurück erworben haben. Dass die Klägerin unmittelbar nach Rückerwerb die konsequente Änderung des Flächennutzungs- oder Bebauungsplans betrieben hätte, sei nicht zu erkennen. Jedenfalls sei nur objektivierbar, dass sie erst im Februar 2001 – und damit mehr als fünf Jahre nach dem Erwerb – bei der Stadt K einen schriftlichen Antrag auf Aufstellung bzw. Erweiterung des Bebauungsplans gestellt habe. Ob bereits zuvor, eventuell ab dem Jahr 1998, mit Vertretern der Stadtverwaltung verschiedentlich über die Möglichkeiten bzw. Voraussetzungen einer gewerblichen Nutzung gesprochen wurde, könne dahingestellt bleiben. Denn diese Aktivitäten hätten in diesem Fall auch erst drei Jahre nach Erwerb der Parzellen begonnen und seien jedenfalls nicht geeignet, das vorgebliche Ziel konsequent zu verfolgen. Aus der vorliegenden Korrespondenz, insbesondere dem Schreiben vom 12.2.2001 an die Stadt K, sei lediglich ersichtlich, dass sich die Klägerin in den zwei Jahren zuvor um den Ankauf eines (anderen) städtischen Grundstücks bemüht habe. Innere Verwendungsabsichten oder Motive – wie hier die laut Klägerin geplante Überlassung an den Ehemann für dessen gewerbliche Zwecke – dürften aber nicht stärker wiegen als faktisches Handeln in Form der tatsächlichen und über etliche Jahre praktizierten Verwendung im Rahmen der Verpachtung an andere Landwirte. Aus den vorgenannten Gründen sei notwendiges Betriebsvermögen spätestens ab dem Zeitpunkt Mai 1999 anzunehmen, als eine Verpachtung der Flächen durch schriftlichen Pachtvertrag erfolgte und damit ein objektiver wirtschaftlicher und örtlicher Zusammenhang mit dem verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bestünde (BFH, 6.3.1991, BStBl II 1991, 829). Denn Tatsache sei, dass die Flächen im landwirtschaftlichen Betrieb genutzt wurden und aufgrund der Grundstücksart, der Beschaffenheit und der Lage auch tatsächlich genutzt werden konnten. 35

Ungeachtet der Qualifikation als notwendiges Betriebsvermögen seien die fraglichen Parzellen zumindest dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen. Die Funktionszuweisung zum landwirtschaftlichen Betrieb ergebe sich aus der Tatsache, dass die Einnahmen aus diesen Parzellen unstreitig als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt wurden. Dem Einwand der Klägerin, dies sei irrtümlich erfolgt, könne nicht gefolgt werden. Die Einnahmen seien auf einem gemischten Konto eingegangen, auf dem sowohl private Einnahmen als auch Mieteinnahmen und Einnahmen aus der land- und forstwirtschaftlichen Verpachtung eingingen. Dies habe alljährlich eine genaue Überprüfung und Zuordnung der einzelnen Beträge zu den unterschiedlichen Einkunftsarten erfordert. Gleichwohl habe der fachkundige Steuerberater der Kläger die fraglichen Einnahmen während der gesamten Besitzzeit in jedem Jahr erneut den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugeordnet. Zwar komme der Erklärung der Einnahmen nur Indizwirkung zu, allerdings verstärke sich diese durch die tatsächliche Nutzung der Parzellen durch Verpachtungen an andere Landwirte.

Im Rahmen der Betriebsprüfung sei nur ein auf den Stichtag 31.12.2008 erstelltes Grundbesitzverzeichnis vorgelegt worden. Zu diesem Stichtag seien die Parzellen bereits veräußert worden, so dass sich aus dem vorgelegten Grundbesitzverzeichnis keine Aussage darüber treffen lasse, ob die Parzellen durch die Klägerin dem Betriebsvermögen zugeordnet waren oder nicht. Da kein Verzeichnis für frühere Zeitpunkte vorgelegt worden sei und das auf den 31.12.2008 erstellte erst im Einspruchsverfahren und nicht bereits im Rahmen der Betriebsprüfung beigebracht werden konnte, seien Zweifel an der sich möglicherweise hieraus ableitbaren Nicht-Zuordnung zum Betriebsvermögen angebracht. 37

Dagegen wenden sich die Kläger mit ihrer Klage vom 16.7.2015 mit der sie die Einwände aus dem Rechtsbehelfsverfahren wiederholen. Ergänzend tragen sie vor: Die Klägerin habe die beiden Parzellen erworben, weil sie die Absicht gehabt habe, diese für den Gewerbebetrieb des Klägers nutzbar zu machen. 38

Die schon mit Vertrag vom 18.12.1995, und damit vor der Übernahme des Betriebs des Vaters, erworbenen Flurstücke seien nicht Bestandteil des elterlichen Betriebes gewesen. Das von dem Beklagten angesprochene Urteil des BFH vom 19.7.2011, IV R 10/09, sei zu einem abweichenden Fall ergangen. Der BFH verlange insbesondere, dass die hinzuerworbene Fläche von dem Erwerber auch endgültig dazu bestimmt sein müsse, dem verpachteten Betrieb auf Dauer zu dienen. Eine solche Bestimmung habe die Klägerin nie getroffen. Es habe nicht die Absicht bestanden, das Grundstück an einen Landwirt zu verpachten. Fakt sei, dass die Klägerin die Fläche in der Absicht erworben habe, diese dem Gewerbebetrieb des Ehemannes nutzbar zu machen. Entgegen den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht habe die Klägerin nicht erst im Jahr 2001 darüber mit der Stadt K Kontakt aufgenommen. Vielmehr habe sie bereits seit 1998 mit der bei der Stadt K zuständigen Referentin Gespräche über die mögliche Nutzung der Fläche als Gewerbegebiet geführt. Hierzu legt die Klägerin eine ausgedruckte E-Mail der damaligen Sachbearbeiterin, Frau P, mit folgendem Wortlaut vor: „Gerne bestätige ich Ihnen auch schriftlich, dass wir im Zeitraum 1998-2001 eine Reihe von Gesprächen geführt haben. Hintergrund war, dass Sie seinerzeit eine gewerbliche Entwicklung Ihrer Grundstücke zu eigenen Zwecken in K, F-Straße beabsichtigten. Es handelte sich um die Grundstücke Gemarkung K, Flur aa, Flurstücke 1 und 2 (ursprünglich). Die Grundstücke wurden in den geltenden Bebauungsplan mit einbezogen und sind somit gewerblich nutzbar. Zu dieser Zeit war ich bei der Stadt K tätig und zwar als Referentin des damaligen Oberbürgermeisters für den Bereich Wirtschaftsförderung.“ Nach den Gesprächen mit der Stadt K habe die Klägerin am 12.2.2001 einen Antrag gestellt, für die beiden Parzellen einen Bebauungsplan aufzustellen, um die 39

Flächen für den Gewerbebetrieb des Klägers nutzbar zu machen. Die Stadt K habe signalisiert, dass nach einem etwaigen Bebauungsplan der konkrete Betrieb des Klägers voraussichtlich nicht genehmigungsfähig sei. Als der Klägerin endgültig klar geworden sei, dass sie die Fläche nicht für den Gewerbebetrieb des Ehemannes gebrauchen kann, habe sich entschieden, die Fläche zu veräußern. Die Klägerin habe anschließend ein weiteres Grundstück erworben, welches sich in der Nähe des bereits früher erworbenen und zugunsten des Ehemannes bebauten Grundstücks befinde.

Die Tatsache, dass die Klägerin die Fläche ab 1999 an den Landwirt R verpachtet hat, ändere nichts an dem eigentlichen Interesse, die Flächen für den Kläger nutzbar zu machen. Die Fläche habe nämlich zugleich auch noch dem Gewerbebetrieb des Ehemannes gedient. Dies bestätige der Betriebsprüfungsbericht indirekt dadurch, dass er die Einlassung von Herrn R wiedergibt, wonach dieser für die ihm eingeräumte Nutzungsmöglichkeit keine ortsübliche Pacht gezahlt habe, weil die Flächen zugleich auch für den Gewerbebetrieb des Ehemannes genutzt worden seien. Fest stehe damit, dass der Pächter R jedenfalls nicht alleiniger Nutzer der Fläche gewesen sei. Außerdem sei die Fläche nur von Jahr zu Jahr verpachtet worden, so dass die Klägerin sehr schnell habe reagieren können, wenn die Absicht, die Fläche für den Gewerbebetrieb des Ehemannes nutzbar zu machen, von Erfolg gekrönt gewesen wäre.

40

Die Fläche sei auch nicht gewillkürtes Betriebsvermögen geworden. Richtig sei zwar, dass die Nutzungsvergütung, die die Klägerin durch Herrn R erhalten hat, irrtümlich bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erklärt worden sei. Die Ursache dieses Versehens liege darin, dass die Nutzungsvergütung auf dem Konto gutgeschrieben worden sei, auf das die Pächter des ruhenden landwirtschaftlichen Betriebes ihre Pacht gezahlt haben. Deshalb sei die Pacht, die im Übrigen ja auch nur 325 DM bzw. 155 € jährlich betragen habe, fälschlicherweise in der Anlage L erfasst worden. Richtig wäre eine Erfassung in der Anlage V gewesen. Bei der Anfertigung der Steuererklärung sei dies für das Steuerbüro nicht erkennbar gewesen. Daraus könne aber nicht geschlossen werden, dass gewillkürtes Betriebsvermögen vorliegt. Insoweit sei zu berücksichtigen, dass das Konto, auf welchem die Nutzungsvergütungen und die Pachten der anderen landwirtschaftlichen Nutzflächen eingegangen sind, kein betriebliches Konto gewesen sei. Es habe sich vielmehr um ein privates Konto gehandelt, auf dem auch private Mieterträge eingegangen seien. Hätte der Steuerberater gewusst, dass die unter der Bezeichnung Pacht gutgeschriebenen Beträge des Herrn R dort eingegangen sind, so hätte er diese Beträge den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet.

41

Zudem seien die fraglichen Flächen auch nicht in ein Betriebsvermögensverzeichnis aufgenommen worden. Ein solches Verzeichnis würde vorliegen. Es handle sich dabei um das von Herrn Steuerberater E fortgeführte Betriebsvermögensverzeichnis Grund und Boden, welche schon der Steuerberater des Vaters der Klägerin angelegt habe. Darin seien zunächst alle die Flächen aufgeführt, die zum 1.1.1985 Eigentumsflächen des Vaters der Klägerin gewesen seien. Auf Seite 2 seien dann in den Zeilen fünf und sechs Parzellen ausgebucht worden, die im Jahr 1985 durch Schenkung an die Klägerin aus dem Betriebsvermögen des Vaters ausgeschieden seien. Dieses Verzeichnis sei dann von Herrn Steuerberater E dahingehend ergänzt worden, dass zum 1.12.2003 eine weitere Fläche des Hofraumes in einer Größe von 1.000 qm ausgebucht worden sei. Wenn die Absicht bestanden hätte, die fraglichen Flächen dem ruhenden landwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen, so hätten diese 1999 in das Grund- und Bodenverzeichnis aufgenommen werden müssen. Damit sei eine etwaige Indizwirkung, die von der Zuordnung der Pachteinahmen zu den Einkünften aus § 13 EStG ausgehen könnte, klar widerlegt. Auf den Inhalt des mit

42

„Betriebsvermögensverzeichnis Grund und Boden, Bestand am 1.7.1970, Name: Herr W“ überschriebenen Verzeichnisses sei zu verweisen.

Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass zu dem Zeitpunkt, als erstmals Pacht für die fragliche Fläche deklariert werden musste, nach allgemeiner Auffassung ein Steuerpflichtiger mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kein gewillkürtes Betriebsvermögen bilden konnte. Diese Möglichkeit habe der BFH erst mit Urteil vom 2.10.2003 (IV R 13/03) eröffnet. Bis dahin vertraten der BFH und die Finanzverwaltung die gegenteilige Auffassung. Die erste Pacht des Pächters R sei aber mit Einreichung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 am 26.6.2002 deklariert worden. Zu diesem Zeitpunkt habe noch niemand geahnt, dass der BFH seine Rechtsprechung zu der Möglichkeit von gewillkürtem Betriebsvermögen bei Einnahme-Überschuss-Rechnung ändern würde. Insofern könne weder die Klägerin noch ihr fachkundiger Steuerberater auf die Idee gekommen sein, mit irgendeiner Erklärung einen Gegenstand zum gewillkürten Betriebsvermögen machen zu können. Wie der Begriff „gewillkürtes Betriebsvermögen“ darlege, setze die Willkürung aber eine Absicht voraus. Eine solche Absicht habe nicht bestanden. Selbst wenn die Klägerin damals dem Beklagten schriftlich ausdrücklich erklärt hätte, dass sie diese Fläche als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt wissen möchte, hätte der Beklagte diesen Antrag ablehnen müssen, weil es diese Möglichkeit nach damals herrschender Auffassung gar nicht gegeben habe.

Nur hilfsweise sei erwähnt, dass der vom Beklagten errechnete Veräußerungsgewinn nicht folgerichtig sei. Wenn man nämlich unterstelle, dass mit der Verpachtung an den Landwirt R die Fläche Betriebsvermögen geworden sei, wären sie mit dem Teilwert eingelegt worden. Wegen der schon zum damaligen Zeitpunkt geführten Verhandlungen über die Zulässigkeit einer gewerblichen Bebauung wäre ein höherer Einlagewert und damit ein geringerer Gewinn entstanden.

Die Kläger beantragen,

die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 12.12.2014 in Form der Einspruchsentscheidung vom 6.7.2015 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Einkommensteuerbescheid 2008 um 533.459 € und im Einkommensteuerbescheid 2009 um 267.040 € reduziert werden,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen im außergerichtlichen Verfahren. Ergänzend trägt er vor: Die von den Feststellungen der Groß- und Konzernbetriebsprüfung K abweichende Sachverhaltsdarstellung der Kläger, wonach die streitgegenständlichen Flächen zunächst, nachdem der Altpächter seine landwirtschaftliche Tätigkeit eingestellt habe, vom Kläger für dessen Gewerbebetrieb genutzt worden und später an einen aktiv wirtschaftenden Land- und Forstwirtschaft verpachtet worden seien, führe nicht zu einer anderen ertragsteuerlichen Würdigung. Es könne dahingestellt bleiben, ob besagtes Grundstück in den Jahren 1996-1999 noch von dem Altpächter für Zwecke seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder aber vom Kläger für Zwecke seines Gewerbebetriebs genutzt worden sei, denn spätestens im Zeitpunkt der neuerlichen Verpachtung an einen

aktiv bewirtschaftenden Land- und Forstwirt sei das Grundstück dem Betriebsvermögen der Klägerin zuzuordnen.	
Wenn ein ehemals eigenbewirtschafteter land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Ganzen oder aber parzellenweise verpachtet wird, blieben all jene Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb gedient haben, aufgrund der Betriebsfortführungsfiktion im Sinne der ständigen Rechtsprechung bzw. ab dem 5.11.2011 im Sinne des § 16 Abs. 3b EStG weiterhin betriebsvermögensverhaftet.	52
Eine Veränderung der Zusammensetzung des Betriebsvermögens könne in diesem Zusammenhang sowohl durch die Veräußerung als auch durch den Hinzuerwerb betrieblichen Vermögens verursacht werden. Insbesondere der Hinzuerwerb von landwirtschaftlichen Nutzflächen bedinge regelmäßig die Erweiterung des Betriebes. Erwerbe beispielsweise ein verpachtender Landwirt landwirtschaftlich nutzbare Einzelflächen, so sei im weiteren Verlauf zu prüfen, ob die Flächen in das fortbestehende Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebes einzubeziehen sind. Entsprechendes gelte, wenn die erworbenen Flächen nicht dem eigentlichen Betriebspächter, sondern einem dritten Neupächter überlassen werden und es sich bei den hinzuerworbenen Flächen um solche handelt, die im Hinblick auf eine beabsichtigte Wiederaufnahme der Bewirtschaftung erworben wurden, um die Leistungsfähigkeit des dann bestehenden Betriebes zu steigern.	53
Das im vorliegenden Fall zum 1.1.1996 zurückerworbene Grünland sei sowohl zum Zeitpunkt des Erwerbes als auch zum Zeitpunkt der neuerlichen Verpachtung unzweifelhaft objektiv dazu geeignet gewesen, dem verpachteten Betrieb der Klägerin zu dienen und diesen zu fördern.	54
Überlegungen zum Teilwert des Grundstücks zu einem späteren Zeitpunkt erübrigten sich, da das Grundstück vom Zeitpunkt des Erwerbs an dem Betriebsvermögen zuzurechnen gewesen sei.	55
In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin Unterlagen zu den geltenden Bebauungsplänen und den Bodenrichtwerten im Bereich des streitgegenständlichen Grundstücks vorgelegt. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf diese Schriftstücke verwiesen.	56
Entscheidungsgründe	57
Die Klage hat Erfolg.	58
Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 Finanzgerichtsordnung – FGO). Der Beklagte hat die streitgegenständlichen Grundstücksflächen zu Unrecht als Betriebsvermögen behandelt und den aus der Veräußerung erzielten Gewinn den Einkünften der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) zugeordnet.	59
Ein Gewinn, der bei der Veräußerung von Grundstücken entsteht, unterliegt der Einkommensteuer nur dann, wenn das Grundstück entweder zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört oder, bei der Annahme von Privatvermögen, ein Fall des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG vorliegt. Unstreitig sind die Voraussetzungen der zuletzt genannten Vorschrift jedenfalls wegen Überschreitens der zehnjährigen Veräußerungsfrist nicht erfüllt, so dass eine ausnahmsweise Steuerbarkeit der Veräußerung von Privatvermögen ausscheidet. Die Flächen gehören darüber hinaus nicht zum Betriebsvermögen der Kläger, so dass der	60

Gewinn auch nicht nach den §§ 13 ff. EStG steuerbar ist.

Zum Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die aus betrieblicher Veranlassung angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver wirtschaftlicher und tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (Urteil des BFH vom 6.3.1991 X R 57/88, BFHE 164, 246, BStBl II 1991, 829). Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) können solche des notwendigen oder des gewillkürten Betriebsvermögens sein. 61

1. a) Wirtschaftsgüter sind notwendiges Betriebsvermögen, wenn und soweit sie unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke genutzt werden. Sie müssen objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sein. Das Wirtschaftsgut muss, wenn auch nicht unentbehrlich oder notwendig im Sinne von "erforderlich", so doch in gewisser Weise auf den Betriebsablauf bezogen und ihm zu dienen bestimmt sein (BFH-Urteile vom 19.2.1987 IV R 175/85, BFHE 149, 193, BStBl II 1987, 430, und in BFHE 164, 246, BStBl II 1991, 829, m.w.N.). Abzustellen ist auf die tatsächliche Zweckbestimmung, also die konkrete Funktion des Wirtschaftsguts im Betrieb (vgl. BFH-Urteil vom 22.1.1981 IV R 107/77, BFHE 133, 168, BStBl II 1981, 564). Die Bestimmung erfordert eine endgültige Funktionszuweisung; dies ist auch schon die abschließende Bestimmung, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird. An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn der Einsatz des Wirtschaftsguts im Betrieb erst als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist (BFH-Urteil in BFHE 164, 246, BStBl II 1991, 829). 62

aa) Zum Betriebsvermögen einer aktiv bewirtschafteten Land- und Forstwirtschaft gehört demnach der vom Land- und Forstwirt bewirtschaftete Grund und Boden; er stellt die wesentliche Betriebsgrundlage dar. Hinzuerworbene Wirtschaftsgüter sind notwendiges Betriebsvermögen, wenn und soweit sie unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke genutzt werden. Sie müssen objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sein. Das erfordert die abschließende Bestimmung, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird. Von einem aktiv tätigen Landwirt zur eigenen Bewirtschaftung erworbene landwirtschaftliche Nutzflächen sind daher notwendiges Betriebsvermögen. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn die hinzuerworbenen Grundstücke noch verpachtet sind. Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen setzt in diesem Fall aber voraus, dass der Landwirt seinen Willen zur beabsichtigten eigenbetrieblichen Nutzung der erworbenen Grundstücke eindeutig bekundet und sich dieser Bewirtschaftungswille in einem überschaubaren Zeitraum, z.B. durch Kündigung der Pachtverhältnisse, auch tatsächlich verwirklichen lässt (BFH-Urteile vom 12.9.1991 IV R 14/89, BFHE 165, 518, BStBl II 1992, 134; vom 17.6.1993 IV R 110/91, BFHE 171, 481, BStBl II 1993, 752, und vom 24.9.1998 IV R 1/98, BFHE 187, 42, BStBl II 1999, 55). Ist eine sofortige eigenbetriebliche Nutzung eines Grundstücks in einem überschaubaren Zeitraum nicht möglich, weil es z.B. noch langfristig an einen anderen Landwirt verpachtet ist, kommt eine Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen nicht in Betracht. Als überschaubaren Zeitraum, bis zu dem eine Eigenbewirtschaftung erfolgen muss, sieht der BFH einen Zeitraum von bis zu zwölf Monaten an (so bereits erwogen im Urteil in BFHE 165, 518, BStBl II 1992, 134). 63

Ist eine eigenbetriebliche Nutzung in einem überschaubaren Zeitraum nicht möglich, kann das verpachtete Grundstück jedoch, soweit eine eindeutige Zuweisung zum Betrieb vorliegt, als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. 64

bb) Auch der Verpächter eines zunächst eigenbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs kann die Zusammensetzung des Betriebsvermögens seines fortgeführten Betriebs – 65

wie ein aktiv wirtschaftender Land- und Forstwirt – ändern (BFH-Urteile vom 26.3.1991 VIII R 104/87, BFH/NV 1991, 671, unter 2.b, und vom 28.22.1991 IV R 58/91, BFHE 167, 19, BStBl II 1992, 521). Wirtschaftsgüter, die der Verpächter für seinen verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb neu anschafft und dem Pächter zur Nutzung im Rahmen des Pachtverhältnisses überlässt, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des verpachteten Betriebs (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1991, 671). Auch durch hinzukommende landwirtschaftliche Nutzflächen wird der Verpachtungsbetrieb unmittelbar erweitert und verstärkt. Nach Ablauf der Pachtzeit kann der Eigentümer bzw. sein Rechtsnachfolger den – vergrößerten – Betrieb wieder selbst bewirtschaften. Eine vom Verpächter später hinzugekaufte landwirtschaftliche Nutzfläche wird daher notwendiges Betriebsvermögen des verpachteten Betriebs, wenn sie nach dem Erwerb in das bestehende Pachtverhältnis einbezogen wird (BFH-Urteil in BFHE 187, 42, BStBl II 1999, 55). Ist sie im Zeitpunkt des Erwerbs noch an einen fremden Landwirt verpachtet, macht es keinen Unterschied, ob die Nutzflächen für die Verstärkung eines eigenbewirtschafteten oder eines verpachteten Betriebs erworben werden. Entsprechend wird auch ein landwirtschaftlicher Betrieb nicht zerschlagen, wenn die landwirtschaftlichen Nutzflächen bei Beendigung der Eigenbewirtschaftung parzellenweise an mehrere Landwirte verpachtet werden. Die Annahme notwendigen Betriebsvermögens setzt aber wie bei der Eigenbewirtschaftung voraus, dass das hinzuerworbene verpachtete Grundstück geeignet und endgültig dazu bestimmt ist, dem verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auf Dauer zu dienen (BFH-Urteil in BFHE 187, 42, BStBl II 1999, 55). Daneben muss eine Bewirtschaftung durch den Pächter des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in einem überschaubaren Zeitraum möglich sein. Als überschaubaren Zeitraum, bis zu dem eine Bewirtschaftung durch den Pächter möglich sein muss, sieht der BFH auch bei einem Verpachtungsbetrieb einen Zeitraum von bis zu zwölf Monaten an.

Ist eine Nutzung eines hinzuerworbenen Grundstücks in einem überschaubaren Zeitraum in dem bestehenden Pachtbetrieb nicht möglich, weil es z.B. noch langfristig an einen anderen Landwirt verpachtet ist, kann es, soweit eine eindeutige Zuweisung zum Verpachtungsbetrieb vorliegt, als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. 66

cc) Die Zuordnung eines hinzuerworbenen Grundstücks zum notwendigen oder zum gewillkürten Betriebsvermögen eines aktiv bewirtschafteten oder eines verpachteten Land- und Forstwirtschaftsbetriebs setzt des Weiteren voraus, dass es in einer gewissen räumlichen Nähe zu dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb liegt. 67

b) Nach diesen Grundsätzen, denen sich der erkennende Senat anschließt, kann notwendiges Betriebsvermögen im vorliegenden Fall nicht angenommen werden. Dabei kann die von den Beteiligten aufgeworfene Frage, ob die vom BFH in seinem Urteil vom 19.7.2011 (IV R 10/09, BFHE 234, 212, BStBl II 2012, 93) getroffene Entscheidung ohne weiteres auf einen Fall wie den vorliegenden, in dem die hinzuerworbenen Flächen nicht unmittelbar in bestehende Pachtverhältnisse eingebunden worden, sondern nach dem Erwerb an neu hinzutretende Pächter verpachtet worden sind, übertragen werden kann, unbeantwortet bleiben. Entscheidend ist im hier gegebenen Fall nämlich, dass bereits die grundlegende Bedingung der eindeutigen und endgültigen Bestimmung der Grundstücke für den Betrieb des Steuerpflichtigen nicht gegeben ist. Voraussetzung für die Annahme notwendigen Betriebsvermögens ist in jedem Fall, dass das hinzuerworbene Grundstück geeignet und endgültig dazu bestimmt ist, dem verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auf Dauer zu dienen. Dies gilt – auch dies wird in dem zitierten BFH-Urteil deutlich – sowohl für einen eigenbewirtschafteten Betrieb wie auch für einen verpachteten landwirtschaftlichen Betrieb. Abzustellen ist dabei auf die tatsächliche Zweckbestimmung (vgl. dazu oben Tz. 1. a) 68

Hinsichtlich hinzuerworbener Flächen bei einem selbst bewirtschaftenden Landwirt verlangt der BFH in diesem Zusammenhang ausdrücklich, dass der Landwirt seinen Willen zur beabsichtigten eigenbetrieblichen Nutzung eindeutig bekundet hat und sich dieser Bewirtschaftungswille in einem überschaubaren Zeitraum auch tatsächlich verwirklichen lässt. Auch bei einem verpachteten landwirtschaftlichen Betrieb, wie er im vorliegenden Fall gegeben ist, ist nach Ansicht des erkennenden Senats von Bedeutung, ob der Wille des Steuerpflichtigen überhaupt darauf gerichtet ist, die Flächen – und sei es auch nur zu einem späteren Zeitpunkt oder durch einen Rechtsnachfolger – der eigenbetrieblichen Nutzung zuzuführen und ob der Steuerpflichtige einen solchen Willen eindeutig bekundet hat. Denn der BFH rechtfertigt die Annahme notwendigen Betriebsvermögens hinzuerworbener Flächen in Fällen, in denen der Steuerpflichtige den Betrieb nicht selbst aktiv bewirtschaftet, sondern verpachtet, gerade damit, dass der Eigentümer bzw. sein Rechtsnachfolger den – dann vergrößerten – Betrieb nach Ablauf der Pachtzeit wieder selbst bewirtschaften kann. Dies muss bei einem verpachtenden Landwirt umso mehr von Bedeutung sein, als bei ihm die Notwendigkeit eines Wirtschaftsguts für den Betrieb – also seine steuerlich zwingende Zuordnung zum Betrieb aufgrund eines entsprechenden Veranlassungszusammenhanges – mangels aktiver landwirtschaftlicher Tätigkeit umso ferner liegt und die Annahme von nur vermieteten bzw. verpachteten Privatvermögen umso näher.

Die streitgegenständlichen Flächen mögen im vorliegenden Fall die Eignung aufweisen, dem landwirtschaftlichen Betrieb zu dienen. Dies liegt angesichts der landwirtschaftlichen Nutzung der Flächen durch den Pächter R nahe. Ein etwaiger Bewirtschaftungswille mag auch in überschaubarer Zeit zu verwirklichen gewesen sein. Immerhin war der von der Klägerin mit dem Landwirt R geschlossene Vertrag jährlich kündbar. Das Vorliegen dieser beiden benannten Bedingungen kann aber dahinstehen. Denn es fehlt jedenfalls an der eindeutigen und endgültigen Bestimmung der Grundstücke durch die Klägerin für ihren landwirtschaftlichen Betrieb. Ein Wille, mit den Flächen den eigenen Betrieb stärken und sie zu einem späteren Zeitpunkt einmal der eigenwirtschaftlichen Nutzung zuzuführen, und sei es auch nur durch einen Rechtsnachfolger, ist nicht erkennbar geworden. Vielmehr stellt sich die Verpachtung an den Landwirt R nur als eine zwischenzeitliche Lösung dar, um die Flächen irgendwie Ertrag bringend zu nutzen. Das alles dominierende Ziel der Klägerin war es, das hat sie ausreichend deutlich gemacht, die Flächen für den Gewerbebetrieb ihres Ehemannes nutzbar zu machen. Dies zeigt die von ihr dargelegte Entwicklung der Ereignisse: Die Klägerin hatte nach der Schenkung durch ihren Vater im Jahr 1985 zunächst keinerlei Interesse an den konkreten Grundstücksflächen. Belegt wird dies durch den schon im Jahr 1986 erfolgten Eintauch der streitgegenständlichen Grundstücke gegen andere Parzellen. Dass sie bereits zu diesem Zeitpunkt beabsichtigte, ihr gehörende Flächen für den Gewerbebetrieb ihres Ehemannes – und damit für Ziele, die in keinerlei Zusammenhang zu ihrem landwirtschaftlichen Betrieb stehen – zu verwenden, wird deutlich durch die anschließende Bebauung der im Rahmen des Tausches erlangten Flächen mit einem Betriebs- und Verwaltungsgebäude, welches letztlich als Betriebssitz des Klägers diente. Der einige Jahre später, konkret zum 18.12.1995, erfolgte Rückkauf der streitgegenständlichen Flächen unterbricht aus Sicht des Senats nicht das fortwährende Interesse der Klägerin, ihren Ehemann durch die Bereitstellung von Grundstücken zu unterstützen. Denn die von ihr vorgelegte Email-Korrespondenz mit der damals für Wirtschaftsförderung zuständigen Referentin der Stadt K bestätigt, dass sie sich jedenfalls ab 1998 um die bauplanungsrechtliche Entwicklung des Gebiets hin zu einem für ihren Ehemann nutzbaren Gewerbegebiet bemüht hat. Die Nachhaltigkeit dieser Bemühungen ist zudem durch ihren am 12.2.2001 an die Stadt K gerichteten Antrag, einen Bebauungsplan aufzustellen, belegt.

Entgegen dem Einwand des Beklagten, aus dem Schreiben ergebe sich nur ein Interesse, andere Grundstücke aufzukaufen, verweist die Klägerin in dem Schreiben ausdrücklich auf das bereits in der F-Straße errichtete und in seinen Kapazitäten erschöpfte Bauwerk für den Betrieb des Ehemannes sowie eine zusammen mit einem Architektenbüro erstellte weitere Entwicklung der F-Straße. Wie auch in der mündlichen Verhandlung noch einmal verdeutlicht wurde, mündeten die Bemühungen der Klägerin zwar in einen Bebauungsplan, der die streitgegenständlichen Parzellen umfasst. Der Gewerbebetrieb ihres Ehemannes war dennoch in der Folge nach den unbestrittenen Angaben der Klägerin wegen der konkreten gewerblichen Betätigung des Klägers nicht für diesen Bereich zugelassen. Damit erscheint der spätere Verkauf eben dieser Flächen nur konsequent und rechtfertigt umso mehr die Annahme, dass die Klägerin kein Interesse an einer eigenwirtschaftlichen Nutzung der Flächen – und sei es auch nur zu einem späteren Zeitpunkt – gehabt hat. Dass die Grundstücke für den Gewerbebetrieb des Klägers von Nutzen gewesen wären, ist nicht bestritten und zeigt sich im Übrigen auch daran, dass mit dem Pächter ein Vorbehalt zur teilweisen Eigennutzung durch den Ehemann vereinbart worden ist.

Folglich fehlt es nicht nur an einem eindeutigen Bekunden der Klägerin, die Flächen für ihren landwirtschaftlichen Betrieb nutzbar zu machen, sondern bereits an dem dafür nötigen grundlegenden Interesse einer solchen Nutzung, so dass eine endgültige Bestimmung der Grundstücke, dem landwirtschaftlichen Betrieb zu dienen, nicht gegeben ist. Scheidet schon aus diesen Gründen die Annahme notwendigen Betriebsvermögens aus, kann die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen hinzuerworbene Flächen, die an einen neuen Pächter überlassen werden, notwendiges Betriebsvermögen werden, hier unbeantwortet bleiben.

2. Auch gewillkürtes Betriebsvermögen liegt nicht vor. 72

a) Wirtschaftsgüter können dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden, wenn sie in einem gewissen objektiven Zusammenhang zu dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind. Des Weiteren muss der Unternehmer seinen Zuordnungswillen klar bekunden (BFH-Urteil vom 15.4.1981 IV R 129/78, BFHE 133, 282, BStBl II 1981, 618, m.w.N.). 73

Im vorliegenden Fall ist dabei zu beachten, dass die Klägerin ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Sowohl der BFH als auch die Finanzverwaltung haben Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens in der Vergangenheit stets versagt (vgl. nur BFH-Urteile in BFHE 79, 605, 611 f., BStBl III 1964, 455; in BFHE 118, 212, BStBl II 1976, 663, und vom 7. Oktober 1982 IV R 32/80, BFHE 137, 19, 22, BStBl II 1983, 101; R 13 (16) EStR 2003). Erst mit seinem Urteil vom 2.10.2003 (IV R 13/03, BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985) hat der BFH bzw. mit seinem Schreiben vom 17.11.2004 (IV B 2-S 2134-2/04, BStBl I 2004, 1064) das BMF die bis dahin vertretenen Rechtsauffassungen aufgegeben. 74

Die Entscheidung des Steuerpflichtigen, ein Wirtschaftsgut dem (gewillkürten) Betriebsvermögen zuzuordnen, setzt voraus, dass das betroffene Wirtschaftsgut seiner Art nach objektiv geeignet ist, dem Betrieb zu dienen und ihn zu fördern, und dass es subjektiv von seinem Eigentümer dazu bestimmt ist (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 7.11.1995 III B 66/93, BFH/NV 1996, 327, m.w.N.). Dabei kann der erforderliche objektive Förderungszusammenhang nicht allein aufgrund einer Willensentscheidung des Steuerpflichtigen – wie durch die Erfassung in der Gewinnermittlung einer freiberuflichen Praxis – angenommen werden (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817; BFH, Urteil vom 08. Februar 2011 VIII R 18/09, BFH/NV 2011, 1847). Vielmehr ist für die Bestimmung des Steuerpflichtigen, das 75

Wirtschaftsgut zur Erzielung betrieblicher Einkünfte zu verwenden, ein eindeutig nach außen verbindlich manifestierter, d.h. unmissverständlich, zeitnah und unumkehrbar dokumentierter, Widmungsakt erforderlich (vgl. BFH-Urteile vom 19.3.1981 IV R 39/78, BFHE 133, 513, BStBl II 1981, 731; vom 2.10.2003 IV R 13/03, BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985; vom 23.4.2009 IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650 zu Verlusten aus dem Handel mit DAX-Optionsscheinen und aus Devisentermingeschäften; BFH, Urteil vom 8.2.2011 VIII R 18/09, BFH/NV 2011, 1847). Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG hat die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung zum Betriebsvermögen besondere Bedeutung, weil für diese Gewinnermittlungsart keine allgemein umfassende Buchführungspflicht besteht (Blümich/Wied, EStG, 132. Aufl. 2016, § 4, Rn. 371). Für den Akt der (erstmaligen) Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum gewillkürten Betriebsvermögen verlangt die Rechtsprechung, dass dieser unmissverständlich in einer solchen Weise dokumentiert wird, dass ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erklärung des Steuerpflichtigen die Zugehörigkeit des erworbenen oder eingelegten Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen erkennen kann (vgl. BFH-Urteil vom 02.10.2003 IV R 13/03, BStBl II 2004, 985). Eine nur fehlerhafte Erklärung des Steuerpflichtigen genügt insoweit grundsätzlich nicht (FG Düsseldorf, Urteil vom 1.6.2006 15 K 2167/04 E, EFG 2006, 1499).

Darüber hinaus ist zu beachten, dass Land- und Forstwirte – ebenso wie Freiberufler – in der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens gegenüber Gewerbetreibenden stärker eingeschränkt sind (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Urteile vom 22.8.2002 IV R 57/00, BFHE 200, 236, BStBl II 2003, 16, unter 1.c der Gründe; vom 28.7.1994 IV R 80/92, BFH/NV 1995, 288, unter 2. der Gründe; vom 14.5.2009 IV R 44/06, BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811). Sie können nur solche Wirtschaftsgüter zu gewillkürtem Betriebsvermögen machen, deren Nutzung in der Land- und Forstwirtschaft möglich ist. Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft wesensfremd sind und denen eine eindeutige sachliche Beziehung zum Betrieb fehlt, kommen dafür nicht in Betracht (BFH-Urteile vom 24.1.2008 IV R 45/05, BFHE 220, 366, unter II.2.b der Gründe und vom 14.5.2009 IV R 44/06, BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811). Dementsprechend kann eine abschließende Entscheidung über die private Nutzung eines Grundstücks einer Einlage des Grund und Bodens in das gewillkürte Betriebsvermögen entgegenstehen (FG Düsseldorf, Urteil vom 1.6.2006 15 K 2167/04 E, EFG 2006, 1499). Ein hinzuerworbenes Grundstück kann nicht gewillkürtes Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sein, wenn es der Steuerpflichtige von Anfang an nicht für landwirtschaftliche Zwecke bestimmt hat, etwa bei Erwerb zwecks Errichtung eines gewerblich oder zu vermietenden Gebäudes; die Verwendung etwaiger Veräußerungserlöse oder Mieteinnahmen im land- und forstwirtschaftlichen Bereich genügt nicht (vgl. Kube in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 15. Aufl. 2016, § 13 EStG, Rn. 55 m.w.N.).

b) Die hier in Rede stehenden Grundstücksflächen sind danach nicht dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen. 77

Auch insoweit fehlt es an einem eindeutigen und endgültigen Widmungsakt der Klägerin, so dass zunächst auf die obigen Ausführungen verwiesen werden kann. Allein die Erklärung der Pachteinahmen als Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2002 genügt nicht. 78

Gerade in dem hier maßgeblichen Zeitraum, zu dem eine Einlage in Betracht kommt, nämlich bis spätestens zum Jahr 2002, als die Klägerin erstmals land- und forstwirtschaftliche Einkünfte aus der Verpachtung der Parzellen an den Landwirt R gegenüber dem Beklagten erklärte, war die Begründung gewillkürten Betriebsvermögens nach herrschender Meinung überhaupt nicht möglich. Denn wie die Klägerin zu Recht betont, erfolgte die Änderung der 79

bis dahin ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zum gewillkürten Betriebsvermögen bei Einnahmen-Überschussrechnern (§ 4 Abs. 3 EStG) erst Ende 2003, also wesentlich später als die Abgabe ihrer Steuererklärung. Zwar hat der BFH in Ausnahmefällen auch zuvor bei nicht buchführungspflichtigen Landwirten quasi-gewillkürtes Betriebsvermögen angenommen (vgl. BFH, Urteil vom 4.11.1982 IV R 159/79, BFHE 137, 294, BStBl II 1983, 448; kritisch dazu Söffing, FR 1983, 172). Dies betraf aber nur die Situation von zuvor notwendigem Betriebsvermögen, das durch eine Nutzungsänderung eben diese Eigenschaft verloren hat. Der BFH negierte in diesem Fall gleichsam nur eine Entnahme des Wirtschaftsguts. Die umgekehrte Situation der Begründung von gewillkürtem Betriebsvermögen bei Neuerwerb des Wirtschaftsguts betraf diese Rechtsprechung nicht. Die Begründung gewillkürten Betriebsvermögens im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG hatte der BFH in einem Urteil aus dem Jahr 2000 lediglich offen, nicht aber zugelassen (BFH, Urteil vom 24.2.2000 IV R 6/99, BFHE 191, 307, BStBl II 2000, 297). Rechtssicherheit vermittelte dies zugunsten einer möglichen Schaffung gewillkürten Betriebsvermögens jedenfalls nicht und führte im Übrigen nicht zu einer Änderung der Verwaltungsauffassung.

Vor diesem zeitlichen Hintergrund wird deutlich, dass die rechtliche Wirkung der Erklärung betrieblicher Einnahmen als Indiz und Ausdruck eines Widmungsaktes des Steuerpflichtigen, die Grundstücke dem Betriebsvermögen zuzuordnen, im vorliegenden Fall vollkommen fern liegt. Der Senat geht davon aus, dass die Erklärung der Verpachtungseinnahmen als solche aus Land- und Forstwirtschaft nicht mit dem Willen einer Zuordnungsentscheidung verbunden, sondern bloß eine fehlerhafte Erklärung war. Denn im Jahr 2002 war es gerade einem steuerfachlich beratenen Steuerpflichtigen, der, wie die Klägerin, seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte, vollkommen klar, dass sich auf diese Weise eine Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen nicht treffen lässt. Auch ein verständiger Dritter kann allein die Erklärung von landwirtschaftlichen Pachteinnahmen zum damaligen Zeitpunkt nicht als Widmungsakt zugunsten gewillkürten Betriebsvermögens verstanden haben. Hätte die Klägerin tatsächlich eine derartige Zuordnungsentscheidung treffen und kundtun wollen, wäre ihr bzw. ihrem steuerlichen Berater in Anbetracht der dargestellten Rechtsprechung klar gewesen, dass es dazu mehr bedurft hätte, als einer bloßen Erklärung betrieblicher Verpachtungseinnahmen, nämlich insbesondere einer eindeutigen Zuordnungserklärung gegenüber dem Finanzamt, was in der Folge auch eine inhaltlichen Auseinandersetzung mit der entgegenstehenden höchstrichterlichen Rechtsprechungs- und Verwaltungsauffassung verlangt hätte.

80

Darüber hinaus ist auch keinerlei Motiv erkennbar, das ein von der Steuererklärung ausgehendes Indiz untermauern könnte, um gewillkürtes Betriebsvermögen annehmen zu können. Im Zeitpunkt der Erklärung der Verpachtungseinnahmen, mit der eine etwaige Einlage einhergegangen sein könnte, muss für die Klägerin in Anbetracht der zwischenzeitlichen Bebauungsplanung schon absehbar gewesen sein, dass die Parzellen eine erhebliche Wertsteigerung eben durch die Aufnahme in ein Bebauungsplan-Gebiet erfahren werden. Dies gilt ebenso, wenn man mit dem Beklagten eine Einlage schon mit der verschriftlichten Verpachtung im Jahr 1999 annehmen wollte, als die Klägerin bereits in Gesprächen mit der Stadt bezüglich der Aufstellung eines Bebauungsplanes involviert war. In solch einer Situation macht es aus steuerlicher Sicht aber erkennbar keinen Sinn, ein solches, im Wert erheblich steigendes Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zuzuordnen anstatt es im Privatvermögen zu belassen. Dies gilt besonders dann, wenn es sich, wie im vorliegenden Fall, um unbebauten Grund und Boden handelt, von dem grundsätzlich keine Betriebsausgaben etwa in Form von Absetzungen für Abnutzung ausgehen. Insoweit verhält sich der vorliegende Fall grundlegend anders als der Regelfall gewillkürten

81

Betriebsvermögens im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG: In diesem geht es den Steuerpflichtigen oftmals darum, Betriebsausgaben, die im privaten Bereich steuerlich nicht zu beachten wären, in den steuerlich relevanten betrieblichen Bereich zu verlagern. Dies zeigt sich etwa bei Kfz-Kosten oder Verlusten aus Wertpapiergeschäften. Bei Wirtschaftsgütern wie den hier streitgegenständlichen Grundstücken sind hingegen regelmäßig keine Betriebsausgaben zu erwarten, die steuerliche Berücksichtigung finden sollten. Vielmehr sind bei Grundstücken zumeist, und besonders in den hier betroffenen Jahren, Wertsteigerungen zu erwarten, die, in den steuerlich relevanten Bereich verlagert, zu einer für den Steuerpflichtigen nicht günstigen Besteuerung der so entstehenden stillen Reserven führen würden.

Im Hinblick auf diese Motivlage, die im Regelfall auf die steuersenkende Wirkung gewillkürten Betriebsvermögens gerichtet sein wird, sowie die dargestellte Rechtsprechungsänderung, die vor dem Hintergrund fehlender Aufzeichnungspflichten Rechtsklarheit verlangt, sind die Grundsätze des BFH zur Begründung gewillkürten Betriebsvermögens im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eng auszulegen. Dementsprechend verlangt auch die Finanzverwaltung eine in unmissverständlicher Weise und zeitnah getroffene Zuordnungsentscheidung des Steuerpflichtigen, belegt durch die Aufnahme des jeweiligen Wirtschaftsguts in ein Bestandsverzeichnis (vgl. Bundesministerium der Finanzen, 17.11.2004, IV B 2-S 2134-2/04, BStBl I 2004, 1064). Der Beklagte hingegen wendet die dargestellten Voraussetzungen in einem weiten Verständnis an und lässt bereits die von ihm angenommene Indizwirkung betrieblich erklärter Pachteinahmen ausreichen, ohne zu begründen, warum im vorliegenden Fall der Besteuerung gewillkürten Betriebsvermögens etwas anderes gelten sollte, als im Regelfall der steuermindernden Berücksichtigung gewillkürten Betriebsvermögens. Ob mit der Finanzverwaltung die Aufnahme in ein Bestandsverzeichnis zu fordern ist (vgl. für Zeiträume erst ab 2006 § 4 Abs. 3 S. 5 EStG), kann dahinstehen, da ein solches Verzeichnis, aus dem sich zweifelsfrei ergibt, dass die Parzellen zum Betriebsvermögen der Klägerin zählen, nicht vorhanden ist. Der Beklagte hat auch nicht etwa vergleichbare Nachweise z.B. in Form von seine Position stützenden Erklärungen der Klägerin für die Bewertung des Grundvermögens, beigebracht. Auch auf die fehlende Zeitnähe zwischen dem Erwerb des Grundstücks und der vom Beklagten angenommen Einlagehandlung kommt es nicht an. Entscheidend ist vorliegend nur, dass die Erklärung der Pachteinahmen als Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft als das einzige dargelegte Indiz für einen Widmungsakt der Klägerin, die Grundstücke dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen, in Anbetracht der dargestellten besonderen Umstände des Einzelfalls nicht ausreichen kann.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Zulassung der Revision auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 83

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 84