
Datum: 13.06.2014
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 4560/11 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2014:0613.4K4560.11F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand: 1

Streitig ist, ob ein im Jahr 2010 veräußertes Grundstück zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörte. 2

Die Klägerin war Eigentümerin des in H , Flur 1, Flurstück ..., belegenen Grundstücks (Größe: 3.720 qm). Das Grundstück gehörte zu einem zunächst von Herrn X C geführten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Die im Eigentum von Herrn C stehenden, landwirtschaftlich genutzten Flächen betragen ursprünglich (Einheitswertfeststellung 01.01.1934) einschließlich der Haus- und Hofstelle ca. 1,6 ha. 3

Nach dem Tod von Herrn X C im Jahr 1970 erbte dessen Neffe, Herr B C , der verstorbene Ehemann der Klägerin, den Betrieb. Aufgrund zwischenzeitlich erfolgter Veräußerungen betrug die Eigentumsfläche nur noch gut 8.000 qm. Gemeinsam mit der Klägerin führte Herr B C, der im Übrigen nichtselbständig tätig war, den landwirtschaftlichen Betrieb des Onkels fort. Neben den Eigentumsflächen wurden noch 4 ha zugepachtete Flächen bewirtschaftet. In seiner Erklärung über die Tierhaltung für die Wirtschaftsjahre 1975 und 1976 führte Herr C an, er hielte 3-4 Kühe sowie 5 Legehennen; Schweinehaltung erfolge nicht. 4

Im Juli 1987 forderte das Finanzamt Y Herrn C auf, sich zum Umfang der Tierhaltung für die Wirtschaftsjahre 1982/1983, 1983/1984 sowie 1984/1985 zu erklären. Darauf erschien Herr C ausweislich eines Vermerks in der Einheitswertakte im September 1987 in der 5

Bewertungsstelle des Finanzamts Y und gab folgende Erklärung zu Protokoll:

Ich habe im Jahr 1982 meine beiden letzten Rinder verkauft bzw. selbst geschlachtet. Seitdem habe ich nur für mich selbst eine Färse, die ich mit eigenerzeugtem Futter großziehe. Ich beabsichtige nicht mehr, in Zukunft noch Vieh über den eigenen Bedarf hinaus zu halten. 6

Der Sachbearbeiter verfügte in der Akte, dass auf den 01.01.1984 keine Wertfortschreibung vorzunehmen sei. Die Grundstücke blieben weiterhin als land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertet. Ob Herr C seinerzeit zudem eine (ausdrückliche) Betriebsaufgabeerklärung gegenüber dem Veranlagungsbezirk des Finanzamts Y abgab, ist im Hinblick darauf, dass die entsprechenden Verwaltungsakten bereits vernichtet sind, nicht erkennbar. 7

Im Jahr 1991 verkaufte Herr C die Haus- und Hofstelle an die Erbengemeinschaft W zum Kaufpreis von DM 306.000. Ertragsteuerlich veranlasste das Finanzamt Y insoweit nichts. Bewertungsrechtlich wurde das Grundstück nach dem Verkauf als land- und forstwirtschaftliches Vermögen (Stüchländerei) bewertet. Die Klägerin und ihr Ehemann verzogen in den ...Weg in H . Die neue Wohnung lag in unmittelbarer Nähe zu dem noch im Eigentum des Herrn C befindlichen (Wiesen)Grundstück. 8

Im Juni 2009 verstarb Herr C Rechtsnachfolgerin wurde die Klägerin. 9

Die Klägerin veräußerte am 30.07.2010 das o.g. - restlich verbliebene - Grundstück zum Kaufpreis von EUR 196.000 an die B W GmbH & Co. KG, die es zur Expansion ihres Gewerbebetriebs benötigte. 10

Auf entsprechende Nachfrage des nunmehr zuständig gewordenen Finanzamts H (Beklagter) teilte die Klägerin mit, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb im Zeitraum 1981/1982 aufgegeben worden sei. Sie selbst habe im Jahr 1981 einen Arbeitsunfall auf dem Hof erlitten und sei deshalb nicht mehr in der Lage gewesen, in der Landwirtschaft zu arbeiten. Ihr Ehemann sei aufgrund mehrerer Herzinfarkte seinerzeit bereits Frührentner gewesen. Im Jahr 1982 sei der Tierbestand komplett abgeschafft worden. Ab diesem Zeitpunkt sei ertragsteuerlich „klar gewesen“, dass es sich nicht mehr um einen ruhenden Betrieb gehandelt habe, da die Wiederaufnahme der Land- und Forstwirtschaft aufgrund des Gesundheitszustands der Klägerin und des Ehemanns nicht infrage gekommen sei und zudem keine Angehörigen für eine Betriebsfortführung in Betracht gekommen wären. Das im Jahr 2010 veräußerte Wiesengrundstück habe brach gelegen. Es hätten sich dort vier Apfelbäume und ein verfallenes Bienenhaus befunden. Eine Verpachtung sei nicht erfolgt. Die Wiese habe privaten Erholungszwecken gedient. 11

Der Beklagte ging dennoch von land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen aus. Er erließ am 21.01.2011 einen „voraussichtlichen“ Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2010 und stellte hierin einen Veräußerungsgewinn i.S. von § 14 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von EUR 190.000 fest. Zu Begründung führte der Beklagte an, dass der Betrieb bis einschließlich des Jahres 1982 aktiv bewirtschaftet worden und bislang keine Betriebsaufgabe erklärt worden sei. Den Betriebsaufgabegewinn ermittelte der Beklagte wie folgt: 12

Veräußerungspreis: EUR 196.000,00 13

./. Buchwert (1.041 EMZ x 8 / 1,95583) EUR 4.258,04 14

	EUR 191.741,96	15
abgerundet	EUR 190.000,00	16
Die Klägerin legte am 18.02.2011 gegen den „voraussichtlichen“ Gewinnfeststellungsbescheid Einspruch ein. Am 23.12.2011 erhob sie - nachdem der Beklagte noch nicht über den Einspruch entschieden hatte - Untätigkeitsklage. Zur Begründung führt sie an:		17
Zum Zeitpunkt der Veräußerung sei das Grundstück Privatvermögen gewesen. Es sei bereits zweifelhaft und vom Beklagten auch nicht dargelegt, ob das veräußerte Grundstück jemals land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen gewesen sei. In jedem Fall sei das Grundstück aber durch die Aufgabe des Betriebs im Jahr 1981/1982 ins Privatvermögen überführt worden. Nach dem Arbeitsunfall der Klägerin und dem Herzinfarkt von Herrn C sei eine Weiterführung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nicht mehr möglich gewesen. Nachkommen seien nicht vorhanden gewesen. Das Vieh sei abgeschafft, Gerätschaften verkauft worden. Die bisher gepachteten Flächen seien zurückgegeben worden. Die vorhandene eigene Restfläche in Größe von 3.720 qm sei für sich allein gestellt nie ausreichende Grundlage für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gewesen. Dieser hätte nur aufgrund der gepachteten Flächen existieren können. Zudem sei das veräußerte Grundstück nicht mehr bewirtschaftet gewesen. Herr C habe seit dem Jahr 1982 keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mehr erklärt. Durch dieses schlüssige Verhalten sei bewiesen, dass auch er davon ausgegangen sei, die Betriebsaufgabe erklärt zu haben. Zudem seidavon auszugehen, dass Herr C dem Veranlagungsbezirk des Finanzamts gegenüber die Betriebsaufgabe erklärt habe. Dass der Beklagte hierüber heute keine Aktenvermerke mehr vorweisen könne, geht zu seinen Lasten. Insofern müsse zudem berücksichtigt werden, dass der Beklagte aus der Veräußerung der Haus- und Hofstelle im Jahr 1991 keine ertragsteuerlichen Konsequenzen gezogen habe. Dies rechtfertige die Annahme, dass auch der Beklagte nicht immer davon ausgegangen sei, dass die Flächen Bestandteil eines land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gewesen seien. Unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsaufgabe sei das veräußerte Grundstück zumindest zum Zeitpunkt der Veräußerung der Haus- und Hofstelle (konkludent) ins Privatvermögen überführt worden. Das Grundstück sei nur noch für Erholungszwecke und damit für private Zwecke genutzt worden.		18
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klagebegründungsschriftsätze vom 20.12.2011, 03.04.2012, 17.07.2012 und 21.09.2012 Bezug genommen.		19
Nachdem der Beklagte während des Klageverfahrens mit Bescheid vom 05.03.2012 den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen und den Gewinnfeststellungsbescheid als „endgültig“ erklärt hat, beantragt die Klägerin,		20
den Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2010 vom 05.03.2012 sowie die Einspruchsentscheidung vom 05.03.2012 aufzuheben.		21
Der Beklagte beantragt,		22
die Klage abzuweisen.		23
Der Beklagte verweist auf seine Einspruchsentscheidung, in der er anführt: Das veräußerte Grundstück habe sich ursprünglich im Betriebsvermögen befunden. Dort sei es auch bis zum Zeitpunkt der Veräußerung verblieben. Entgegen der Auffassung der Klägerin sei die		24

Betriebsaufgabe weder durch eine ausdrückliche und unmissverständliche Erklärung noch zwangsweise aufgrund des Gesundheitszustandes der Klägerin und ihres Ehemanns erfolgt. Es habe sich um einen Eigentumsbetrieb gehandelt. Wesentliche Betriebsgrundlage eines solchen Betriebes sei der eigene Grund und Boden. Es sei weder eine Hofstelle, noch eine Mindestgröße oder ein voller Besatz an Betriebsmitteln erforderlich, um ertragsteuerlich land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen inne zu haben. Bei Eigentumsbetrieben führe die Verkleinerung der Flächen selbst dann nicht zu einer Betriebsaufgabe, wenn die verbleibenden, landwirtschaftlich genutzten Flächen eine ertragreiche Bewirtschaftung nicht mehr ermöglichen. Solange die wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden seien, sei grundsätzlich keine Betriebsaufgabe anzunehmen. Im Streitfall sei das im Jahr 2010 veräußerte Grundstück geduldetes Betriebsvermögen geblieben.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird Bezug genommen auf die den Streitfall betreffenden Verwaltungsvorgänge. 25

Der Berichterstatter hat mit den Beteiligten und ihren Vertretern am 23.05.2014 den Sach- und Streitstand erörtert. Der Senat hat in dieser Sache am 13.06.2014 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsprotokolle jeweils vom selben Tag wird Bezug genommen. 26

Entscheidungsgründe: 27

Die Klage hat keinen Erfolg. 28

1. Die Klage ist zulässig, insbesondere - nach Erlass der Einspruchsentscheidung am 05.03.2012 - ist sie als Anfechtungsklage i.S. von § 40 Abs. 1 Alt. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) statthaft. 29

Bei dem Gewinnfeststellungsbescheid vom 21.01.2011, der vom Beklagten als ein „voraussichtlicher“ bezeichnet wurde, handelt es sich um einen belastenden Verwaltungsakt, der durch die Klägerin wirksam im Wege der (Untätigkeits-)Anfechtungsklage angefochten werden konnte und eben nicht um die bloße Ankündigung eines Verwaltungsaktes. Verwaltungsakte sind nach Maßgabe des Empfängerhorizonts der Auslegung zugänglich. Der Beklagte wollte sich - aus Sicht der Klägerin - im Streitfall nicht darauf beschränken, der Klägerin mit dem Bescheid vom 21.01.2011 informatorisch die voraussichtlichen Besteuerungsgrundlagen mitzuteilen. Vielmehr wollte er verbindlich über die Steuerbarkeit der Betriebsveräußerung dem Grunde nach entscheiden. Im Hinblick darauf, dass die Klägerin für das Jahr 2010 keine Gewinnfeststellungserklärung beim Beklagten einreichte, war die Bezeichnung „voraussichtlich“ als Hinweis auf die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zu verstehen. 30

2. Die Klage ist allerdings unbegründet. Der Beklagte hat das im Jahr 2010 veräußerte Grundstück zu Recht dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zugeordnet und mit der Veräußerung jenes Grundstücks ebenfalls zu Recht eine nach § 14 Satz 1 EStG steuerbare Veräußerung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes angenommen. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2010 vom 21.01.2011 i.d.F. des Änderungsbescheides vom 05.03.2012 sowie die Einspruchsentscheidung vom selben Tag sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 31

a. Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch Gewinne, die bei der Veräußerung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs erzielt werden (§ 14 Satz 1 EStG). 32

Die Klägerin hat durch den Verkauf des Grundstücks am 30.07.2010 den letzten Bestandteil des von ihr geerbten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs veräußert und somit den Tatbestand einer Betriebsveräußerung i.S. von § 14 Satz 1 EStG erfüllt.	33
aa. Das veräußerte Grundstück gehörte ursprünglich zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen der Rechtsvorgänger der Klägerin.	34
Dem Einwand der Klägerin, das Grundstück habe - womöglich - zu keiner Zeit zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, folgt der Senat mangels hinreichender Substantiierung nicht. Fest steht, dass die Rechtsvorgänger der Klägerin bis Anfang der 1980er Jahre einen aktiven landwirtschaftlichen Betrieb in H führten. Anhaltspunkte dafür, dass die im Jahr 2010 veräußerten Flächen trotz landwirtschaftlicher Nutzung ertragsteuerlich nicht zum Betriebsvermögen gehört haben sollen, sind nicht ersichtlich. Bewertungsrechtlich gehörte das Grundstück bereits zur damaligen Zeit zur wirtschaftlichen Einheit des landwirtschaftlichen Betriebs, was sich insbesondere daraus ergibt, dass nach der Veräußerung der Haus- und Hofstelle im Jahr 1991 die verbliebene - sodann im Jahr 2010 veräußerte - Fläche als Stückländerei der Land- und Forstwirtschaft bewertet wurde. Katasterrechtlich wurde das veräußerte Grundstück als Ackerland eingeordnet. All dies indiziert - ebenso wie die seinerzeitige Bebauung des Grundstücks mit einem Bienenhaus sowie die u.a. gärtnerische Nutzung (Obstbäume) - die Zugehörigkeit zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen der Rechtsvorgänger der Klägerin. Zudem ist zu berücksichtigen, dass der verstorbene Ehemann der Klägerin keine Einwendungen gegen den Einheitswertbescheid vom 03.03.1992 auf den 01.01.1992, mit dem das veräußerte Grundstück als Stückländerei der Land- und Forstwirtschaft bewertet wurde, erhob. Wäre das Grundstück nicht bzw. nie zu landwirtschaftlichen Zwecken genutzt worden, hätte Anlass bestanden, eine Bewertung als Grundvermögen i.S. von §§ 68, 69 des Bewertungsgesetzes (BewG) durchzuführen.	35
bb. Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb wurde auch nicht durch die Rechtsvorgänger der Klägerin aufgegeben.	36
(1.) Herr X C übertrug seinem Neffen, dem verstorbenen Ehemann der Klägerin, einen aktiven landwirtschaftlichen Betrieb. Eine Betriebsaufgabe durch Herrn C sen. lag somit - unstreitig - nicht vor.	37
(2.) Herr B C führte den Betrieb - unter Mitarbeit der Klägerin - zunächst aktiv fort.	38
(a.) Seine persönliche Erklärung vor der Bewertungsstelle des Finanzamts Y im September 1987, er habe im Jahr 1982 seine beiden letzten Rinder verkauft bzw. selbst geschlachtet und beabsichtige nicht mehr, in Zukunft noch Vieh über den eigenen Bedarf hinaus zu halten, rechtfertigt nicht die Annahme einer Betriebsaufgabeerklärung i.S. von § 16 Abs. 3 i.V.m. § 14 Satz 1 EStG. Erforderlich ist insoweit eine ausdrückliche, unmissverständliche Erklärung, der zweifelsfrei zu entnehmen ist, dass der betriebliche Organismus erlöschen und die zuvor im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter nunmehr - unter Aufdeckung der stillen Reserven - dem Privatvermögen zuzuordnen sein sollen (vgl. in diesem Sinne BFH-Beschlüsse vom 05.07.2006 IV B 91/05, BFH/NV 2006, 2245; vom 04.06.2007 IV B 88/06, BFH/NV 2007, 2088; Stephany in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, III. Teil Kap. 50 Rdnr. 32).	39
An einer ausdrücklichen und unmissverständlichen Betriebsaufgabeerklärung fehlt es im Streitfall. Anlass für die vom Sachbearbeiter der Bewertungsstelle protokollierten Aussage des Ehemanns im September 1987 war die zuvor ergangene Aufforderung des Finanzamts	40

Y, sich zum Umfang der Tierhaltung für die Wirtschaftsjahre 1982/1983, 1983/1984 sowie 1984/1985 zu erklären. Vor diesem Hintergrund hatte die Erklärung - aus Sicht des Empfängerhorizonts - ausschließlich Relevanz für die Bestimmung des Wirtschaftswerts, der Bestandteil des Einheitswerts des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist (vgl. hierzu §§ 34 Abs. 1 und 2, 36, 37, 38, 40, 41, 46, 48, 51 BewG). Vor diesem Hintergrund erklärt sich auch die in der Einheitswertakte vermerkte Schlussfolgerung des Sachbearbeiters, dass eine Wertfortschreibung auf den 01.01.1984 ausscheide, da die Vieheinheiten für den verbliebenen Tierbestand (Färse; 0,70 Vieheinheiten) vom seinerzeit gegendüblichen Bestand von 0,56 Vieheinheiten nur geringfügig abwich.

Ein steuerlich weitergehender Erklärungstatbestand kann der Aussage des Ehemanns, so wie sie protokolliert wurde, nicht entnommen werden. Insbesondere fehlt es an einer ausdrücklichen Erklärung, den Betrieb in Gänze unter Aufdeckung der stillen Reserven aufgeben zu wollen. Zwar ergibt sich aus der Erklärung, dass der verstorbene Ehemann der Klägerin keine aktive - auf einen Leistungsaustausch gerichtete - Landwirtschaft mehr betreiben, sondern sich auf eine Eigenbewirtschaftung beschränken wollte. Hiermit geht allerdings nicht zwangsläufig einher, dass auch die wesentlichen Grundlagen des landwirtschaftlichen Betriebs, nämlich die Flächen, durch die Gestaltungserklärung einer Betriebsaufgabe dem Privatvermögen zugeordnet werden sollten. 41

(b.) Die Richtigkeit der Behauptung der Klägerin, ihr Ehemann habe bereits im Jahr 1982 ausdrücklich gegenüber dem Veranlagungsbezirk des Finanzamts Y die Betriebsaufgabe erklärt, steht zur Überzeugung des Senats nicht fest. 42

Im Hinblick darauf, dass es sich bei der Betriebsaufgabe um eine ausdrückliche und unmissverständliche Gestaltungserklärung gegenüber der Finanzbehörde handelt, kann die Tatsache des Vorliegens einer solchen Erklärung - sofern streitig - nur durch eine Urkunde nachgewiesen werden. Die Nachweis- bzw. Feststellungslast trägt grundsätzlich der Steuerpflichtige, da er sich darauf beruft, dass eine Betriebsaufgabe in der Vergangenheit abgegeben wurde und somit einen steuerentpflichtenden Vorgang vorträgt (vgl. BFH-Beschluss vom 26.02.2010 IV B 25/09, BFH/NV 2010, 1116; Stephany in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, III. Teil Kap. 50 Rdnr. 33). Dies gilt selbst dann, wenn für die Erklärung im Hinblick auf den weit zurückliegenden Zeitpunkt der behaupteten Betriebsaufgabe infolge Vernichtung nicht mehr auf die entsprechenden Finanzamtsakten zurückgegriffen werden kann, es sei denn, der Behörde wäre insoweit eine schuldhafte Beweisvereitelung vorzuwerfen (BFH-Beschluss vom 26.02.2010 IV B 25/09, BFH/NV 2010, 1116 m.w.N.). Allerdings muss insofern auch berücksichtigt werden, dass es dem Steuerpflichtigen insoweit objektiv unmöglich gemacht wird, eine Tatsache, für die er die Feststellungslast trägt und die faktisch ausschließlich durch einen Urkundsbeweis nachgewiesen werden kann, zu beweisen und letztlich die Beweisnot darauf zurückzuführen ist, dass die Behörde - aus organisatorisch legitimen und nachvollziehbaren Erwägungen - das (einzige) Beweismittel vernichtet hat. Denn insbesondere in Fällen eines Streits um eine zeitlich weit zurückliegende Betriebsaufgabe wird dem Steuerpflichtigen nicht vorgehalten werden können, dass es sein(e) Rechtsvorgänger unterlassen haben/hätten, Beweisvorsorge für den späteren Nachweis einer Betriebsaufgabeerklärung zu treffen. Vor diesem Hintergrund hält es der Senat in den vorgenannten Fällen für angezeigt, dass jedenfalls dann, wenn nachvollziehbare und in sich schlüssige Anhaltspunkte für eine Betriebsaufgabeerklärung vorliegen und sich die sonstige Aktenlage hierzu widerspruchlos verhält, das Beweismaß für die seinerzeitige Betriebsaufgabeerklärung auf Wahrscheinlichkeitserwägungen zu reduzieren. Insoweit handelt es sich um einen sachgerechten Ausgleich dafür, dass der Steuerpflichtigeregelmäßig in ihm nicht 43

zurechenbarer Weise in Beweisnot geraten ist.

Im vorliegenden Streitfall liegen allerdings keine nachvollziehbaren und in sich schlüssigen Anhaltspunkte für eine Betriebsaufgabeerklärung im Jahre 1982 vor, so dass die Klägerin beweismäßig nicht zu begünstigen ist. Denn hätte Herr C - wie behauptet - bereits im Jahr 1982 tatsächlich beim Veranlagungsbezirk des Finanzamts Y die Betriebsaufgabe erklärt, wäre die zu Protokoll gegebene Erklärung vor der Bewertungsstelle im September 1987 in sich nicht mehr verständlich. Denn nichts hätte näher gelegen, als in der Protokollerklärung aus dem Jahr 1987 Bezug zu nehmen auf die (vermeintliche) Betriebsaufgabeerklärung aus dem Jahr 1982. Ebenso hätte aus verständiger Sicht des Sachbearbeiters der Bewertungsstelle nichts näher gelegen, als den Einheitswert für die wirtschaftliche Einheit „land- und forstwirtschaftlicher Betrieb“ - ggf. nach Rücksprache mit dem Veranlagungsbezirk - aufzuheben. All dies ist nicht geschehen; vielmehr wurde der Grundbesitz des verstorbenen Ehemanns der Klägerin bewertungsrechtlich weiterhin als land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertet. 44

Der Umstand, dass der verstorbene Ehemann - wie von der Klägerin angeführt - seit dem Jahr 1982 in den gemeinsamen Einkommensteuererklärungen keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mehr erklärte und der Beklagte eine solche Erklärung auch nicht mehr anforderte, führt insoweit zu keinem anderen Ergebnis. Denn im Hinblick auf die seinerzeitige Größe des (aktiven) landwirtschaftlichen Betriebs sowie die Höhe des zur damaligen Zeit geltenden Freibetrags für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte in Höhe von DM 4.000 bei zusammenveranlagten Eheleuten (§ 13 Abs. 3 EStG a.F.) hält es der Senat zumindest für nicht ausgeschlossen, dass der verstorbene Ehemann der Klägerin selbst vor dem Zeitpunkt der behaupteten Betriebsaufgabe keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärte (erklären musste). Vor diesem Hintergrund kann die von der Klägerin angeführte fehlende Aufforderung zur Abgabe einer Anlage L zur Einkommensteuererklärung eine Betriebsaufgabeerklärung nicht indizieren. 45

Gleiches gilt für den Umstand, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks im Jahr 1991 vom Beklagten für ertragsteuerliche Zwecke nicht erfasst wurde. Ebenso ist es denkbar, dass hierfür seinerzeit bestehende Vollzugsmängel bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft verantwortlich waren. Alternativ hält es der Senat - ohne dies abschließend überprüfen zu können - für nicht unwahrscheinlich, dass der verstorbene Ehemann der Klägerin die Haus- und Hofstelle, die er im Jahr 1991 veräußerte, bereits vorher ganz oder zumindest teilweise steuerfrei entnommen hatte (vgl. § 52 Abs. 15 EStG a.F.), so dass der Wertzuwachs nicht der Ertragsbesteuerung unterlegen hätte. 46

(c.) Die Einstellung der aktiven,werbenden landwirtschaftlichen Tätigkeit sowie die Veräußerung und Verwertung der eigenen Viehbestände im Jahr 1982 begründete keine Betriebszerschlagung, die auch ohne entsprechende Erklärung zu einer Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 i.V.m. § 14 EStG geführt hätte. 47

Stellt ein Steuerpflichtiger seine bisherige werbende Tätigkeit ein, kann dies einkommensteuerrechtlich entweder der Beginn einer Betriebsaufgabe, der Beginn einer allmählichen Betriebsabwicklung oder aber nur eine - steuerlich grundsätzlich unbeachtliche - Betriebsunterbrechung sein. Ein ruhender Betrieb (Betriebsunterbrechung) und damit keine Betriebsaufgabe ist anzunehmen, wenn es nach den äußerlich erkennbaren Umständen - z.B. weil die zurückbehaltenen, nicht grundlegend umgestalteten und weiterhin gebrauchstauglichen Wirtschaftsgüter jederzeit die Wiederaufnahme des Betriebes gestatten - wahrscheinlich ist, dass die werbende Tätigkeit innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufgenommen wird, so dass der stillgelegte und 48

der wiederaufzunehmende Betrieb wirtschaftlich identisch sind (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 34. Aufl., § 16 Rdnr. 181 zu gewerblichen Betriebsunterbrechungen). Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist insofern entscheidend darauf abzustellen, ob deren wesentliche Betriebsgrundlagen, nämlich die zuvor bewirtschafteten Flächen, dem Steuerpflichtigen für eine weitere Nutzung zur Verfügung stehen. Insbesondere dann, wenn die Flächen durch den Inhaber weiterhin - z.B. für Eigenbedarfszwecke - landwirtschaftlich genutzt werden oder gar brach liegen, bleiben sie bis zu einer eindeutigen Betriebsaufgabe- oder Entnahmeerklärung (geduldetes) Betriebsvermögen (vgl. BFH-Urteile vom 04.11.1982 IV R 159/79, BStBl II 1983, 448; vom 30.01.1986 IV R 270,84 BStBl II 1986, 516; vom 26.11.1987 IV R 139/85, BFH/NV 1989, 225; vom 05.05.2011 IV R 48/08, BStBl II 2011, 792; Stephany in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, III. Teil Kap. 50 Rdnr. 31, 32 m.w.N.). Gleiches gilt bei einem Strukturwandel von einem landwirtschaftlichen Erwerbsbetrieb zu einem Liebhabereibetrieb (vgl. BFH-Urteil vom 29.10.1981 IV R 38/78, BStBl II 1982, 381). Der Grund hierfür ist darin zu sehen, dass eine spätere Betriebsfortführung oder eine Verpachtung des Betriebs bzw. der Flächen auch nach der Einstellung der werbenden Tätigkeit ohne weiteres objektiv möglich ist.

Diese Grundsätze sind auf den Streitfall anwendbar. Die Klägerin und ihr verstorbener Ehemann bewirtschafteten die zunächst erwerbswirtschaftlich genutzten Flächen auch über das Jahr 1982 hinaus fort, wenn auch - wie sich aus der Erklärung aus dem Jahr 1987 ergibt - für den Eigenbedarf. Dass eine eigene erwerbswirtschaftliche Betriebsfortführung in Person des Ehemanns der Klägerin bzw. der Klägerin selbst in Anbetracht deren Alters und Gesundheitszustands nicht wahrscheinlich erschien, ist nicht erheblich. Eine Fortführungsmöglichkeit durch einen Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger genügt insoweit (vgl. hierzu jüngst BFH-Urteil vom 03.04.2014 X R 16/10, juris, zur Fortführungsmöglichkeit bei einer gewerblichen Betriebsverpachtung im Ganzen).

49

(d.) Auch die Veräußerung der Haus- und Hofstelle im Jahr 1991 führte nicht dazu, dass der (ruhende) landwirtschaftliche Betrieb des verstorbenen Ehemanns der Klägerin nunmehr zwangsweise aufgegeben wurde. Zwar verkleinerte sich hierdurch der Betrieb auf letztlich nur noch eine Größe von 3.720 qm, so dass der Einwand der Klägerin, hierauf eine rentable Landwirtschaft zu betreiben, zwar agrarwirtschaftlich zutreffend sein dürfte, aber nicht die Annahme einer zwangsweisen steuerlichen Betriebsaufgabe rechtfertigt. Denn die (stetige) Verkleinerung der Betriebsflächen und die hiermit einhergehende fehlende Möglichkeit einer ertragreichen Bewirtschaftung lässt die Betriebsvermögenseigenschaft grundsätzlich unberührt (vgl. BFH-Urteile vom 27.10.1983 IV R 217/81, BStBl II 1984, 364; vom 12.11.1992 IV R 41/91, BStBl II 1993, 430; vom 24.11.1994 IV R 53/94, BFH/NV 1995, 592). Dies wird damit begründet, dass ein landwirtschaftlicher Betrieb weder eine Mindestgröße noch einen vollen landwirtschaftlichen Besatz an Betriebsgebäuden und Inventar voraussetzt, so dass selbst die Bewirtschaftung von Stückländereien grundsätzlich zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führt (vgl. BFH-Urteil vom 12.11.1992 IV R 41/91, BStBl II 1993, 430). Der erkennende Senat folgt diesen Grundsätzen insoweit, als bei einer Verkleinerung des Betriebs die typisierend für die Begründung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erforderliche Mindestbewirtschaftungsfläche von 3.000 qm (vgl. hierzu u.a. BFH-Urteil vom 05.05.2011 IV R 48/08, BStBl II 2011, 792 m.w.N.) nicht unterschritten wird. So verhält es sich im Streitfall, da Herr B C und später der Klägerin als dessen Rechtsnachfolgerin nach der Veräußerung der Haus- und Hofstelle im Jahr 1991 eine Fläche, für die eine Bewirtschaftungsmöglichkeit objektiv gegeben wäre, von 3.720 qm verblieb.

50

(e.) Schließlich ließ auch die Eigennutzung des im Jahr 2010 veräußerten Grundstücks als Obstplantage die betriebliche Verhaftung ebenfalls nicht entfallen. Trotz privater Verwertung

51

der Erzeugnisse verblieb es bei einer landwirtschaftlichen Nutzung. Die von der Klägerin angeführte Nutzung des Grundstücks (auch) zu privaten Erholungszwecken genügt nicht, um eine Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG annehmen zu können. Für den Senat ist mangels insoweit substantiierten Sachvortrags der Klägerin der private Nutzungsumfang nicht erkennbar. Nach Lage der Akten ist davon auszugehen, dass das veräußerte (Wiesen-)Grundstück neben dem Obstanbau und der Imkerei im Wesentlichen brach lag. Eine ausdrückliche und unmissverständliche Entnahmeerklärung ist ebenfalls nicht erkennbar.

b. Einwendungen gegen die Höhe des Veräußerungsgewinns i.S. von § 14 EStG erhob die Klägerin nicht. Der Gewinn war nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG in vollem Umfang dem Jahr 2010 zuzuordnen. 52

3. Die Kostenfolge ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. 53

4. Revisionszulassungsgründe i.S. von § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Der Senat folgt mit seiner Entscheidung höchstrichterlichen Rechtsprechungsgrundsätzen, die er auf den vorliegenden Einzelfall anwendet. 54