

---

**Datum:** 26.04.2018  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 6. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 6 K 4135/14 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2018:0426.6K4135.14F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

Tatbestand 1

Streitig ist, ob die Klägerin im Jahre 2012 aus der Veräußerung verschiedener Grundstücke Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt hat. 2

Die Klägerin lebt in O und veräußerte mit notariellem Vertrag vom 20.09.2012 die im Grundbuch von E Blatt 0001 beim Amtsgericht L verzeichneten Grundstücke Flur 01, Flurstücke 02, 03 und 04 sowie Flur 02 Flurstücke 05, 06 und 07 mit einer Gesamtfläche von 74.001 qm an die Stadt E zu einem Kaufpreis i.H.v. X €. 3

Diese Grundstücke hatte die Klägerin im Jahr 2009 von ihrem Ehemann, A2 (A2), geerbt, der bis zum Jahr 2005 als Rechtsanwalt tätig war. Zuvor standen die Grundstücke im Eigentum des Vaters des Ehemannes, Herrn A3 (A3). 4

Nach den Feststellungen des Beklagten hatte A3 einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb geführt. Laut Einheitswertfeststellung auf den 01.01.1964 umfasste der land- und forstwirtschaftliche Betrieb 77.476 qm landwirtschaftlich genutzte Flächen einschließlich Hof- und Gebäudeflächen sowie 13.000 qm forstwirtschaftlich genutzte Flächen. Diese Flächen waren zunächst im Grundbuch von T Band 01 Blatt 0002 verzeichnet. Unter dem 13.05.1970 erfolgte eine Umschreibung des Eigentums in das beim Amtsgericht L geführte Grundbuch 5

von E Blatt 0003.

Erben des am 00.00.1981 verstorbenen A3 waren aufgrund eines privatschriftlichen Testaments A2 (als Sohn des A3) sowie die Enkel des A3 (die Kinder der Klägerin und des A2), A4, A5 und A6. Die aus diesen Personen bestehende Erbengemeinschaft setzte sich mit notariellem Vertrag vom 09.11.1984 des Notars W, F (UR Nr. 001/1984) auseinander. Der Vertrag weist unter „II. Bestand des Nachlasses“ folgende Gegenstände aus: 6

„Der Nachlass besteht aus 7

a) dem in F, A-Straße 1, F 1, gelegenen, 8

im Grundbuch von F Band 002 Blatt 0004 eingetragenen Grund- 9

besitz, das mit einem Verkehrswert von X DM 10

angegeben wird, 11

b) den Erbbaugrundstücken, eingetragenen im Grundbuch von T 12

Blatt 0005, Flur 03, Flurstücke 08, 09, 10, 11, 12, 13, 13

14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 14

25 und 26, die mit einem Verkehrswert von X DM 15

(Jährlicher Erbbauzins X DM x 18) 16

angegeben werden, 17

den im Grundbuch von T Blatt 0005 eingetragenen 18

landwirtschaftlich genutzten Grundstücken mit auf- 19

stehenden Gebäuden Flur 01 Flurstücke 27 und 02, sowie 20

Flur 02 Flurstücke 05, 28 und 06 die bisher aufgrund einer 21

noch nicht endgültig abgeschlossenen Flurbereinigung E II 22

zugewiesen worden sind 23

c) die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke mit 24

aufstehenden Wirtschaftsgebäuden, eingetragen im Grundbuch von 25

T Band 01 Blatt 0002, mit einem Verkehrswert von X DM 26

d) der dem Erblasser zustehende ½ Anteil an 27

Bargeld, Sparbücher und Wertpapiere ca. X DM 28

In dem Vertrag vereinbarten die Mitglieder der Erbengemeinschaft unter III. folgende Zuteilung: 29

30

„1. Der Erschiene zu 2) bis 4) [die Enkel des A3] erhalten den in Ziffer II unter a) und b) genannten Grundbesitz mit aufstehenden Gebäuden allein und stellen den Miterben von sämtlichen Verpflichtungen, gleich welcher Art frei.

2. Der Erschienenene zu 1) [A2] erhält den in Ziffer II c) genannten land- 31  
und forstwirtschaftlichen Grundbesitz mit aufstehenden Wirtschafts- 32  
gebäuden zu Alleineigentum. Er stellt seine Miterben von sämtlichen Ver- 33  
pflichtungen, gleich welcher Art, frei 34  
....“ 35

Bzgl. der unter IV. geregelten Übertragung enthält der Vertrag die Regelung, dass „sich die Erben darüber einig sind, da der Grundbesitz F Band 213 Blatt 0004 [A-Straße] und T Blatt 0005 auf A4, A5 und A6 zu je 1/3 Miteigentumsanteil und der Grundbesitz T Band 01 Blatt 0002 auf A2 als Alleineigentümer übergeht“. Weiter ist der Hinweis aufgenommen, dass die Grundbuchinhalte vom Notar nicht festgestellt wurden. 36

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Erbauseinandersetzungsvertrag vom 09.11.1984 verwiesen. 37

Ausweislich des Bestandsverzeichnisses des beim Amtsgericht L geführten Grundbuchs von E Blatt 0003 sind die vormals im Grundbuch von T Band 01 Blatt 0002 geführten Grundstücke dort ab dem 13.05.1970 als laufende Nummer 1 bis 7 erfasst worden. Im Einzelnen handelte es sich um folgende Grundstücke: 38

Lfd. Nr.	Gemarkung	Flur	Flurstück	Lage	Größe
1	E	03		Grünland, B-Straße	14.579 qm
2	E	04		Holz, C-Straße	11.237 qm
3	E	04		Grünland, C-Straße	8.598 qm
4	T	01		Acker, D-Straße	11.825 qm
5	T	01		Grünland, D-Straße	4.200 qm
6	T	01		Acker, D-Straße	13.704 qm
7	T	01		Grünland, Beb. Hofraum, F-Straße	26.368 qm
				<b>Gesamtgröße</b>	<b>90.511 qm</b>

 39

Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass sämtliche unter den Nummer 1 bis 7 aufgeführten Flächen bei Umschreibung des Grundbuchs im Jahre 1970 Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs des A3 waren. 40

Die landwirtschaftlichen Flächen (nicht jedoch die forstwirtschaftlichen Flächen) verpachtete A3 zur landwirtschaftlichen Nutzung an verschiedene Landwirte. Ausweislich des vorliegenden Pachtvertrages mit dem Landwirt N vom 10.08.1970 (Bl. 58 der Gerichtsakte) sowie den diesbezüglichen Angaben der Klägerin im Schriftsatz vom 05.04.2015 betrug der jährliche Pachtzins für eine verpachtete Fläche von 42.635 qm (Flur 01, Flurstücke 02, 04 und Flur 02 Flurstück 05) jährlich X DM.

Das unter der laufenden Nr. 1 des vorgenannten Bestandsverzeichnisses verzeichnete Grundstück Flur 13, Flurstück 2 wurde ab 1970 bauplanungsrechtlich zu einem großen Teil als Bauland und zu einem Teil als Fläche für Erschließungsanlagen (Straßen) ausgewiesen. Das entsprechende Planungsverfahren begann nach den Unterlagen des Bauamtes der Stadt E im Jahr 1967. Der Bebauungsplan wurde am 15.12.1970 rechtskräftig. 42

In diesem Zusammenhang gingen ab 1970 aus dem Grundstück Flur 13, Flurstück 2 mit einer Fläche von 14.579 qm ab 1970 durch Parzellierung die unter den nachfolgenden laufenden Nummern 8 bis 49 erfassten Flurstücke hervor, an denen A3 in einem Zeitraum von Mai 1970 bis Januar 1974 zu einem Großteil Erbbaurechte (an 26 Flurstücken unter der Bezeichnung „E-Straße“ ) bestellte. Die weiteren neu parzellierten Flurstücke veräußerte A3 als Baugrundstücke an Dritte bzw. als für die Erschließung des Baugebiets vorgesehene Flächen an die Stadt E. 43

Im Einzelnen entwickelten sich die aus dem Grundstück E Flur 13 Flurstück 2 parzellierten Flächen wie folgt: 44

lfd. Nr.	Flurstück	Veränderungen		Größe (qm)	Erbbaurecht bestellt		Verkauft	
		Bemerkung	FIST. neu / (alt)		Datum	Berechtigter	Datum	Erwerber
8	16	fortgeschrieben in lfd. Nr. 36, 37	29, 30					
9	36	lfd. Nr. 9, 10 und 31 vereinigt und fortgeschrieben in lfd. Nr. 38 - 42	08, 20, 18, 31, 32					
10	37	lfd. Nr. 9, 10 und 31 vereinigt und fortgeschrieben in lfd. Nr. 38 - 42	08, 20, 18, 31, 32					
11	1293			2363			09.12.1970	Stadt E
12	11			805	09.12.1970	G		
13	1295			69			09.12.1970	Stadt E

14	12			27	09.12.1970	G		
15	21			603	15.10.1971	M		
01	22			60	15.10.1971	M		
02	39	fortgeschrieben in lfd. Nr. 46, 47	33, 34					
18	1300			65	15.01.1973	Y	10.08.1976	Eheleute B
19	40	fortgeschrieben in 48, 49	0102, 24		04.10.1973	R.		
20	23			67	04.10.1973	R.		
21	1303			675			22.01.1974	Stadt E
22	1304			142			22.01.1974	Stadt E
23	25			871	09.12.1970	Z		
24	26			94	09.12.1970	Z		
25	1307			762			25.02.1971	
26	1308			101			25.02.1971	
27	1309			650			09.12.1970	Ehel. J
05	1310			92			09.12.1970	Ehel. J
29	14			765	11.07.1972	H		
30	15			111	11.07.1972	H		
31	38	lfd. Nr. 9, 10 und 31 vereinigt und fortgeschrieben in lfd. Nr. 38 - 42	08, 20, 18, 31, 32					
32	1314	fortgeschrieben in lfd. Nr. 34, 35	29, 19					
33	10			724	04.05.1972	I		

34	29	aus lfd. Nr. 32	(29)	701	09.12.1970	D		
35	19	aus lfd. Nr. 32	(19)	13	09.12.1970	D		
36	1339	aus lfd. Nr. 8	(16)	858	13.05.1971	K		
37	30	aus lfd. Nr. 8	(16)	64	13.05.1971	K	22.01.1974	Stadt E
38	08	aus lfd. Nr. 9, 10, 31	(36, 37, 38)	706	15.01.1973	C		
39	20	aus lfd. Nr. 9, 10, 31	(36, 37, 38)	806	30.08.1972	P		
40	18	aus lfd. Nr. 9, 10, 31	(36, 37, 38)	791	19.10.1972	Q		
41	31	aus lfd. Nr. 9, 10, 31	(36, 37, 38)	58	13.05.1971	K		
42	32	aus lfd. Nr. 9, 10, 31	(36, 37, 38)	69			22.01.1974	Stadt E
43	13	Zukauf: 15.5.1972 f. 1.000 DM v. Lünstroth		53	09.12.1970	G		
44	09	Zukauf: 15.5.1972 f. 780 DM von		1	15.01.1973	C		
45	17	BlomenF-Straße		29	13.05.1971	K		
46	33	aus lfd. Nr. 02	(39)	578	15.01.1973	Y	10.08.1976	Eheleute B
47	34	aus lfd. Nr. 02	(39)	9	15.10.1971	M		
48	0102	aus lfd. Nr. 19	(40)	739	04.10.1973	R.		
49	24	aus lfd. Nr. 19	(40)	13	04.10.1973	R.	02.06.1977	Eheleute B

<b>Summe Gesamtfläche</b>	<b>14.662</b>				
<b>Flächen, an denen Erbbaurechte bestellt wurden:</b>	<b>9.739</b>				

Die Gesamtfläche von 14.662 qm ergibt sich aus dem ehemaligen Flurstück 2 mit einer Gesamtfläche von 14.579 qm und den Zukäufen der unter den laufenden Nummern 43 bis 45 erfassten Flurstücken mit insgesamt 83 qm. Die an 26 Flurstücken bestellten Erbbaurechte weisen eine Gesamtfläche i. H. v. 9.739 qm aus. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Bestandsverzeichnis des beim Amtsgericht L geführten Grundbuchs von E, Blatt 0003 nebst entsprechenden Hinweisen auf die unter Abteilung II aufgeführten Erbbaugrundbücher von E Bezug genommen.

46

Die an die Enkel des A3 im Rahmen der Erbaueinandersetzung übertragenen Erbbaugrundstücke (lfd. Nr. 12, 14 - 01, 20, 23, 24, 29, 30, 33 - 36, 38 - 41, 43 - 45, 47 und 48 des Grundbuchblatts 0003) wiesen zum Übertragungszeitpunkt ausweislich des Inhalts des Grundbuchs von E, Blatt 0003 noch eine Fläche von 9.019 qm aus, wobei am 19.07.2001 im Grundbuch der Flächeninhalt der laufenden Nr. 01 von 60 qm auf 67 qm und der Flächeninhalt der laufenden Nr. 20 von 67 qm auf 79 qm berichtigt wurde.

47

Ausweislich des Erbaueinandersetzungsvertrages vom 09.11.1984 betrug der jährliche Erbbauzins für die an die Enkel übertragenen mit Erbbaugrundstücke insgesamt X DM. Aus einer in der Einheitswertakte befindlichen Veräußerungsanzeige geht hervor, dass A3 in einem notariellen Erbbaurechtsvertrag vom 03.09.1970 (Notar U, L UR.Nr. 002/70) einen jährlichen Erbbauzins von X DM/qm vereinbart hat.

48

Aufgrund des Erbaueinandersetzungsvertrages wurden die laufenden Nummern 2 bis 7 des Bestandsverzeichnisses des beim Amtsgericht L geführten Grundbuchs von E Blatt 0003 auf A2 umgeschrieben und am 13.12.1985 in das beim Amtsgericht L geführte Grundbuch von E, Blatt 0001 übertragen. Darin enthalten (laufende Nummern 2 bis 5) sind die Flächen, die im Erbaueinandersetzungsvertrag vom 09.11.1984 unter b.) [2. Teil] als im Grundbuch von T Blatt 0005 eingetragene, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke mit aufstehenden Gebäuden Flur 01 Flurstücke 35 und 02, sowie Flur 02 Flurstücke 05, 33 und 06, die bisher aufgrund einer noch nicht endgültig abgeschlossenen Flurbereinigung „E II“ zugeteilt worden sind, bezeichnet worden. Während des laufenden Flurbereinigungsverfahrens „E II“ ist A2 in die Stellung des A3 eingetreten. Nach Abschluss des Flurbereinigungsverfahrens im Jahre 1993 wurden die vorgenannten Grundstücke (Gemarkung E, Flur 14, Flurstücke 36 und 77 und Gemarkung T Flur 01 Flurstücke 50 und 02 durch die Grundstücke Gemarkung E, Flur 02 Flurstücke 05, 33 und 06 (wie im Erbaueinandersetzungsvertrag benannt) ersetzt. Die Grundstücke Gemarkung T Flur 01 Flurstücke 02 und 67 verblieben ohne Veränderung durch das Flurbereinigungsverfahren im Eigentum des A2. Nach dem Abschluss des Flurbereinigungsverfahrens sowie der Teilung einzelner Flurstücke wurde das aufgrund der Erbaueinandersetzung nach A3 auf A2 übergegangene Eigentum im Grundbuch von E Blatt 0001 wie folgt erfasst.

49

<b>Lfd. Nr.</b>	<b>Gemarkung</b>	<b>Flur</b>	<b>Flurstück</b>	<b>Lage</b>	<b>Größe</b>
5	T	01	02	Acker, Grünland D-Straße	13.704 qm

50

7	E	02	05	Ackerland, Grünland C-Straße	7.882 qm
9	E	02	06	Mischwald, C-Straße	11.774 qm
10	E	02	07	Ackerland, C-Straße	14.273 qm
11	E	02	105	Ackerland, C-Straße	2.511 qm
12	E	01	03	Gebäude- und Freifläche, G-Straße	5.319 qm
13	E	01	04	Verkehrsfläche F-Straße	21.049 qm
				<b>Gesamtgröße</b>	<b>76.512 qm</b>

Das Grundstück mit der laufenden Nr. 11 (Ackerland, C-Straße, 2.511 qm) hatte A2 bereits im Jahr 1994 veräußert. Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge der Klägerin nach ihrem verstorbenen Ehemann A2 erfolgte im Grundbuch unter dem 09.03.2011 die Eigentumsumschreibung der übrigen vorgenannten Flächen im Umfang von 74.001 qm auf die Klägerin.

51

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das beim Amtsgericht L geführte Grundbuch von E, Blatt 0001 Bezug genommen. Die vorgenannten, im Grundbuch von E, Blatt 0001 verzeichneten Flurstücke wurden dem A2 durch einen Einheitswertbescheid vom 30.04.2009 bewertungsrechtlich im Rahmen einer Wertfortschreibung auf den 01.01.2004 als Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (land- und forstwirtschaftliche Flächen einschließlich Hof- und Gebäudeflächen) zugerechnet. Gemäß Bescheid vom 29.04.2010 wurde dieser Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Rahmen einer Zurechnungsfortschreibung der Klägerin zugerechnet.

52

Der Beklagte erließ am 29.08.2013 einen Bescheid für 2012 über die gesonderte Feststellung eines Veräußerungsgewinns aus Land- und Forstwirtschaft i. H. v. X €. Er ist der Auffassung, dass es sich bei den von der Klägerin von A2 geerbten und veräußerten Grundstücken um land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen gehandelt habe, und führte dazu verschiedene Indizien aus der Einheitswertakte auf. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einheitswertakte des landwirtschaftlichen Betriebs E G-Straße (Steuernummer) verwiesen. Danach habe A3 unzweifelhaft einen landwirtschaftlichen Betrieb geführt. Eine eindeutige und unmissverständliche Aufgabenerklärung liege dem Beklagten nicht vor. Daher seien die Gewinne aus der Veräußerung der Grundstücke als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Klägerin zu erfassen. Den Gewinn ermittelte der Beklagte durch den Abzug der gemäß § 55 des Einkommensteuergesetzes (EStG) berechneten Buchwerte vom Veräußerungspreis. Die Höhe des vom Beklagten ermittelten Veräußerungsgewinns ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.

53

Der am 04.09.2013 gegen den vorgenannten Bescheid erhobene Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 18.11.2014 als unbegründet zurück gewiesen. Zu den

54

Einzelheiten wird auf die Einspruchs begründung und die Einspruchsentscheidung verwiesen.

Mit der am 22.12.2014 erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, dass sie zu keinem Zeitpunkt eine landwirtschaftliche Tätigkeit auf den veräußerten Flächen ausgeübt habe. Sie habe das Eigentum an den Grundstücken im Wege der Gesamtrechtsnachfolge von ihrem verstorbenen Ehemann A2 erworben, der ebenfalls keiner landwirtschaftlichen Tätigkeit nachgegangen sei, sondern zunächst als Finanzanwärter und später als Rechtsanwalt tätig gewesen sei. Auch der Rechtsvorgänger ihres verstorbenen Ehemannes (A3) habe seine bis zum ersten Weltkrieg im Jahre 1918 ausgeübte landwirtschaftliche Tätigkeit endgültig eingestellt, da er den Beruf des Landwirtes nach einer Kriegsverletzung nicht mehr habe ausüben können. Dieser sei zuletzt als Geschäftsführer bei der landwirtschaftlichen Buchstelle in F tätig gewesen. Infolge der Berufsunfähigkeit habe er seit 1936 seinen gesamten landwirtschaftlichen Betrieb einschließlich der dazugehörigen Flächen verpachtet. Mit Schreiben vom 09.12.1936 an das Finanzamt F habe dieser dem Finanzamt mitgeteilt, dass sämtliche Aktiva und Passiva seines Betriebes verpachtet seien. Bei einer Verpachtung eines Betriebes vor dem 21.06.1948 im Ganzen könne nach einem Arbeitspapier der Finanzverwaltung davon ausgegangen werden, dass der Betrieb bei Pachtbeginn bereits aufgegeben worden sei, wenn die Betriebseinnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt worden seien. A3 sei insoweit ein grundsätzlich rechtskonformes Verhalten und eine ordnungsgemäße Versteuerung der Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung zu unterstellen. Da insoweit dem Finanzamt auch im Jahr 1978 mitgeteilt worden sei, dass der Betrieb im Ganzen verpachtet sei, müsse auf Grundlage der damals geltenden Rechtslage seitens der Finanzverwaltung bereits von einer Aufgabe ausgegangen werden.

Soweit der Beklagte anführe, dass die Klägerin für eine ausdrücklich formulierte Aufgabenerklärung beweislasterpflichtig sei, müsse man diesen Grundsatz für den (hier vorliegenden) Fall der Nichtausübung eines vormals land- und forstwirtschaftlichen Betriebs seit annähernd 100 Jahren, einschränken. Darüber hinaus müsse das Beweismaß für den unverschuldet in Beweisnot (fehlende Beweisvorsorge des Rechtsvorgängers, Aktenvernichtung des Finanzamtes) geratenen Steuerpflichtigen bezüglich der Abgabe einer Aufgabenerklärung auf Wahrscheinlichkeitserwägungen reduziert werden, sofern nachvollziehbare und in sich schlüssige Anhaltspunkte für die vorgetragene Betriebsaufgabenerklärung bestünden. Diese lägen im zu entscheidenden Fall vor.

Ferner sei zu berücksichtigen, dass weder die Klägerin noch ihr verstorbener Ehemann seitens des Beklagten aufgefordert worden seien, eine Feststellungserklärung abzugeben. Auch die einheitswertrechtliche Bewertung der Flächen sei für die ertragsteuerliche Beurteilung des Vorliegens eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ohne Bedeutung.

Spätestens mit Abschluss des Pachtvertrages vom 10.08.1970 sowie der anschließenden Verpachtung der restlichen landwirtschaftlichen Flächen durch A2 an mehrere Pächter sei der Betrieb unter Berufung auf den koordinierten Ländererlass des Finanzministeriums Niedersachsen vom 02.12.1965 aufgegeben worden. Eine Betriebsfortführungserklärung hätten weder A3 noch A2 abgegeben.

Darüber hinaus habe die Klägerin aufgrund der parzellenweise Verpachtung unter Anwendung eines Schreibens der Oberfinanzdirektion (OFD) vom 07.01.1991 Anspruch auf Erlass der Steuer im Billigkeitswege nach § 163 der Abgabenordnung (AO).

Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass durch die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft nach A3 im Jahre 1984 der land- und forstwirtschaftliche Betrieb

zerschlagen worden sei, da auch die von den Enkeln geerbten Erbbaugrundstücke Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gewesen seien. Eine Entnahme dieser Grundstücke durch A3 zu seinen Lebzeiten sei nicht erfolgt. Allein die Bestellung von Erbbaurechten an den Grundstücken zum Zweck der Bebauung zu Wohnzwecken durch Dritte reiche nicht aus, eine Entnahmehandlung des A3 im Jahr 1970 bei den Erbbaurechtsbestellungen anzunehmen. So habe das Finanzamt F das durch die Enkel erworbene Grundstück E-Straße 5 (Grundbuch E, Blatt 0003, Flur 13, Flurstücke 08 und 09) konsequent als landwirtschaftliche Fläche bei der Veräußerung behandelt.

Ferner sei bzgl. der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft der tatsächliche Vollzug maßgeblich. 61

Hilfswise werde vorgetragen, dass durch die von den Enkeln erworbenen Miteigentumsanteile an den mit den Erbbaurechten belasteten Grundstücken allein von der Größe her nicht auf die Eröffnung von landwirtschaftlichen Betrieben durch die Enkel geschlossen werden könne, da diese lediglich gemeinsam 8.851 qm Grundstücksflächen zu Teileigentum und somit jeder Enkel für sich Flächen von weniger als 3.000 qm erhalten hätte. 62

Die Klägerin beantragt, 63

den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für das Jahr 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.11.2014 aufzuheben 64

und hilfsweise für den Fall des Unterliegens, 65

die Revision zuzulassen. 66

Der Beklagte beantragt, 67

die Klage abzuweisen. 68

Er ist der Auffassung, dass die Einstellung der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit durch A3 nach der Kriegsverletzung nicht als Betriebsaufgabe, sondern lediglich als eine Betriebsunterbrechung anzusehen sei. Die von der Klägerin veräußerten Grundstücke hätten ihre Betriebsvermögenseigenschaft weder durch eine Aufgabeeerklärung bezüglich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs noch durch eine andere (Entnahme-)Handlung verloren, sondern seien weiterhin „geduldetes Betriebsvermögen“ gewesen. Bezüglich der Anwendung einer so genannten Billigkeitsregelung sei zu berücksichtigen, dass die der Klägerin verbliebene Waldfläche keinen forstwirtschaftlichen Teilbetrieb darstelle und insoweit eine mögliche Anwendung ausscheide. 69

Darüber hinaus vertritt der Beklagte die Auffassung, dass durch Parzellierung und die Bestellung von Erbbaurechten durch A3 in den Jahren 1970 bis 1973 diese Grundstücke aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen worden seien, da es sich insoweit nicht um geringfügige Flächen im Vergleich zur Gesamtfläche des Betriebes gehandelt habe. Insoweit scheide eine Betriebsaufgabe durch Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft nach A3 im Jahre 1984 aus. 70

In der Sache hat am 01.12.2017 ein Erörterungstermin mit der Berichterstatterin stattgefunden. Über die Klage wurde in der Sitzung des Senates vom 26.04.2018 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschriften wird Bezug genommen. 71

Entscheidungsgründe 72

Die zulässige Klage ist nicht begründet.	73
I. Der angefochtene Verwaltungsakt in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.11.2014 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten i. S. d. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).	74
Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei den von der Klägerin mit notariellem Vertrag vom 20.09.2012 verkauften Grundstücken um landwirtschaftliches Betriebsvermögen gehandelt hat. Die von der Klägerin veräußerten Grundstücke waren Gegenstand eines ursprünglich von den Rechtsvorgängern der Klägerin unterhaltenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (dazu unter 1.). Diese Grundstücke wurden weder aus dem Betriebsvermögen entnommen (dazu unter 2.), noch haben sie aufgrund der Erbauseinandersetzung nach A3 aufgrund einer Zwangsbetriebsaufgabe ihre Betriebsvermögenseigenschaft verloren (dazu unter 3.). Darüber hinaus hat die parzellenweise Verpachtung der zum landwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Flächen nicht zu einer Betriebsaufgabe geführt (dazu unter 4.). Der Beklagte hat dementsprechend zu Recht mit Bescheid vom 29.08.2013 den der Höhe nach zutreffend ermittelten Veräußerungsgewinn i. S. des § 14 EStG festgestellt.	75
1. Zwar können Feststellungen zu der Frage, ob ein landwirtschaftlicher Betrieb – ggf. vor Generationen – vorhanden war, in Grenzfällen schwierig zu treffen sein. Anhaltspunkte hierfür können sich jedoch aus der Größe und der Art der Bewirtschaftung der Grundstücke, aus der Einheitsbewertung und aus der Zugehörigkeit zur landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft oder zu anderen landwirtschaftlichen Berufsorganisationen ergeben.	76
a. Auch wenn ein landwirtschaftlicher Betrieb keine Mindestgröße erfordert, können die Größe und die Art der Bewirtschaftung Anhaltspunkte dafür bieten, ob der Rahmen einer privaten Gartenbewirtschaftung für Eigenbedarfszwecke überschritten wurde. Die Finanzverwaltung nimmt aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung an, dass einkommensteuerrechtlich kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, wenn die bewirtschafteten Grundstücksflächen insgesamt nicht größer als 3.000 m <sup>2</sup> sind, sofern es sich nicht um Intensivnutzungen für Sonderkulturen handelt, z.B. für Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenanbau, Baumschulen oder Weinbau (Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Anl. 15 b). Die Rechtsprechung hat darin eine Faustregel gesehen, an der sie sich im Einzelfall orientiert hat (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 09.12.1986 VIII R 26/80, BFHE 148, 524, BStBl II 1987, 342; vom 01.02.1990 IV R 8/89, BFHE 159, 471, BStBl II 1990, 428 und vom 12.11.1992 IV R 41/91, BFHE 170, 311, BStBl II 1993, 430).	77
b. Ein objektives Beweisanzeichen dafür, dass (auch) einkommensteuerrechtlich ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft besteht, ist die Bewertung einzelner Grundstücksflächen als Stückländereien und damit als Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gemäß § 34 Abs. 7 des Bewertungsgesetzes ? BewG ? (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.2001 IV R 86/99, BFHE 197, 468, BStBl II 2002, 80). Dieses Beweisanzeichen verstärkt sich, wenn auch die Wirtschaftsgebäude oder die Betriebsmittel oder beide Arten von Wirtschaftsgütern dem Eigentümer des Grund und Bodens gehören, so dass es sich bei dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht (nur) um Stückländereien handelt (vgl. § 34 Abs. 7 Satz 2 BewG). Allerdings ist das Beweisanzeichen erschüttert, wenn es sich um einen Verpachtungsbetrieb handelt, der bei dem Eigentümer zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt.	78
c. Entsprechendes gilt für die bei Überschreitung einer Mindestgrenze an die Einheitsbewertung anknüpfende Entrichtung von Beiträgen an die Landwirtschaftskammer.	79

- d. Auch die Mitgliedschaft in der landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft (Unfallversicherung) ist ein objektives Beweisanzeichen für das Bestehen eines selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs. Denn sie knüpft an das Vorhandensein eines landwirtschaftlichen Unternehmens an, wobei Haus-, Zier- und andere Kleingärten, die weder regelmäßig noch in erheblichem Umfang mit besonderen Arbeitskräften bewirtschaftet werden und deren Erzeugnisse hauptsächlich dem eigenen Haushalt dienen, ausgenommen sind (vgl. bis zum 31.12.1996: § 776 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 778 der Reichsversicherungsordnung – RVO –; seither: § 123 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 des Siebten Buchs Sozialgesetzbuch – SGB VII –). Beitragspflichtig ist der Unternehmer des (aktiven) landwirtschaftlichen Unternehmens als Mitglied der landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft (bis zum 31.12.1996: §§ 792, 658, 802, 723 Abs. 1 Satz 1 RVO; jetzt: §§ 130, 150 Abs. 1 SGB VII; zu der insoweit maßgeblichen Mindestgröße siehe Urteil des Bundessozialgerichts vom 11.11.2003 B 2 U 51/02 R, juris). 80
- e. Nach diesen Grundsätzen, denen sich der Senat anschließt, ist aufgrund der objektiven Beweisanzeichen davon auszugehen, dass die Rechtsvorgänger der Klägerin einen landwirtschaftlichen Betrieb auch im einkommensteuerlichen Sinne unterhalten haben. 81
- aa. Die Größe der zunächst noch von A3 bewirtschafteten Grundstücksflächen (ca. 9 ha) überstieg die für die Abgrenzung von einer privaten Gartenbewirtschaftung zu Eigenbedarfszwecken entwickelte Grenze bei weitem. Nach der Einheitswertfeststellung auf den 01.01.1935 handelte es sich damals um einen landwirtschaftlichen Betrieb, der Wohnteil und Wirtschaftsteil umfasste. An dieser Beurteilung hat sich in folgenden Feststellungen nichts geändert. Diese Beweisanzeichen sprechen dafür, dass auch einkommensteuerrechtlich ein landwirtschaftlicher Betrieb unterhalten wurde. 82
- bb. Auch aus einem Schreiben des A3 vom 09.12.1936 an das Finanzamt F ergibt sich nichts Gegenteiliges. A3 beantragte in dem vorgenannten Schriftsatz aufgrund vorangegangener Grundstücksverkäufe die Neufeststellung des Einheitswertes für seinen „Bauernhof“. Zwar teilte A3 mit, dass die ganze Besetzung verpachtet sei. Dies stellt jedoch keine eindeutige und endgültige Aufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes dar, sondern ist vielmehr ein Indiz für die andauernde (zulässige) Betriebsunterbrechung. 83
- cc. Darüber hinaus ergibt sich aus den Einheitswertakten des Beklagten, dass bereits seit 1952 eine Umlage der Landwirtschaftskammer von A3 entrichtet worden ist. Diese Umlage ist auch gegenüber allen anderen (zwischenzeitlichen) Eigentümern bis hin zur Klägerin selbst im Jahre 2012 geleistet worden. Sowohl für A2 wie auch A3 sind im Rahmen der Einheitswertfeststellungen jeweils Feststellungen für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erlassen worden. Diese Bescheide wurden nach Aktenlage durch keinen Eigentümer angefochten. Auch die Klägerin hat die Zurechnungsfortschreibung zum 01.01.2010 vom 29.04.2010 betreffend den „Betrieb der Land- und Forstwirtschaft“ nicht angefochten. 84
- dd. Ferner bedurfte der Kaufvertrag vom 20.09.2012 zur Rechtswirksamkeit der Genehmigung der Landwirtschaftskammer. 85
- ee. Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei dem von den Rechtsvorgängern der Klägerin unterhaltenen landwirtschaftlichen Betrieb vom Beginn seiner Bewirtschaftung an lediglich um einen Liebhabereibetrieb gehandelt haben könnte, liegen nicht vor. Aufgrund der vorgenannten Umstände ist vielmehr davon auszugehen, dass der Betrieb zumindest in früheren Zeiten von den Rechtsvorgängern der Klägerin mit Gewinnerzielungsabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bewirtschaftet wurde (vgl. dazu 86

etwa Urteil des FG Baden-Württemberg vom 27.06.2007 8 K 139/03, EFG 2008, 27). Dies gilt umso mehr, als ein Eigentumsbetrieb, dessen Grundlage der eigene Grund und Boden ist (vgl. BFH-Urteil vom 18.03.1999 IV R 65/98, BFHE 188, 310, BStBl II 1999, 398), weder eine Mindestgröße noch eine Hofstelle oder einen vollen Besatz an Betriebsmitteln erfordert, denn Landwirtschaft kann auch auf Stückländereien betrieben werden (BFH-Urteil vom 30.08.2007 IV R 5/06, BFHE 218, 569, BStBl II 2008, 113).

2. Die Grundstücke sind vor dem Verkauf am 20.09.2012 weder von A3 noch von A2 aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen worden. 87

a. Früher landwirtschaftlich genutzte Grundstücke bleiben ohne ausdrückliche Entnahmehandlung landwirtschaftliches Betriebsvermögen, sofern sie nicht infolge einer Nutzungsänderung zu notwendigem Privatvermögen werden (BFH-Beschluss vom 05.07.2006 IV B 91/05, BFH/NV 2006, 2245). Eine Entnahme kann nur bei einer unmissverständlichen, von einem entsprechenden Entnahmewillen getragenen Entnahmehandlung angenommen werden. Der Steuerpflichtige muss ggf. die Folgerungen aus der Entnahme ziehen und einen Entnahmegewinn erklären. Es genügt etwa nicht, dass er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt (u.a. BFH-Urteil vom 07.02.2002 IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135). Unzureichend für eine Entnahme ist es erst recht, wenn der Steuerpflichtige überhaupt keine Einkünfte erklärt. 88

b. Die Klägerin hat keine Anhaltspunkte dafür vorgetragen, dass die im Jahr 2012 veräußerten Grundstücke von ihr oder ihren Rechtsvorgängern aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen worden sind; Umstände, die darauf hindeuten, lassen sich auch nicht den vorliegenden Akten entnehmen. 89

3. Die Grundstücke haben aufgrund der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft nach A3 mit Vertrag vom 09.11.1984 nicht ihre Betriebsvermögenseigenschaft verloren. Die Erbauseinandersetzung hat nicht zu einer Zwangsbetriebsaufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs geführt. 90

a. Nach der Rechtsprechung des BFH wird ein landwirtschaftlicher Betrieb aufgegeben, wenn die landwirtschaftlichen Flächen nach dem Tod des Betriebsinhabers auf die Erben aufgeteilt werden (vgl. BFH-Urteile vom 01.12.2009 IV R 7/07, BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431, vom 26.09.2013 IV R 16/10, BFH/NV 2014 324 und vom 14.07.2016 IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702). 91

b. Vorliegend sind jedoch sämtliche Flächen als Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes des A3 im Rahmen der Erbauseinandersetzung in einer Hand an A2 übergegangen. Eine Aufteilung von land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen unter mehreren Miterben hat nicht stattgefunden. 92

aa. Die Regelungen des Erbauseinandersetzungsvertrages vom 09.11.1984 sind hinsichtlich ihres Regelungsgehaltes auslegungsbedürftig, da die insoweit als Bestand des Nachlasses erwähnten Flächen teilweise sowohl den Enkeln des A3 als auch dem A2 in den verschiedenen Absätzen zugeordnet worden sind. Hintergrund ist, dass aufgrund der mangelnden Feststellungen zum Grundbuchinhalt durch den Notar Grundstücksbezeichnungen verwendet worden sind, die zum Zeitpunkt des Abschluss des Vertrages bereits seit über 13 Jahren nicht mehr zutreffend waren. 93

bb. Maßgeblich ist die in dem tatsächlichen Vollzug des Erbauseinandersetzungsvertrages zum Ausdruck kommende übereinstimmende Auslegung der Vertragsparteien (der Erben). 94

Die Auslegung des Erbauseinandersetzungsvertrages vom 09.11.1984 durch das Grundbuchamt und der tatsächliche Vollzug der Eintragungen entsprechen – so hat es die Klägerin explizit vorgetragen – dem Willen der an dem Vertrag beteiligten Personen. Der Senat sieht keine Veranlassung, von dieser Auslegung der Erben und der tatsächlichen Umsetzung der Erbauseinandersetzung durch das Grundbuchamt abzuweichen.

cc. Danach wurde A2 in Folge der Erbauseinandersetzung Alleineigentümer der zunächst im Grundbuch von E Blatt 0003 unter den laufenden Nummern 2 bis 7 erfassten Flurstücke, die als laufende Nummern 1 bis 6 am 13.12.1985 ins Grundbuch von E Blatt 0001 übertragen und dort teilweise nach Abschluss des Flurbereinigungsverfahrens sowie nach einzelnen Teilungen und Abgängen fortgeschrieben wurden. 95

Diese ursprünglich als laufende Nummern 2 bis 7 im Grundbuch von E Blatt 0003 erfassten Grundstücke waren land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen (vgl. oben 1.). Soweit die Grundstücke durch die Flurbereinigung ausgetauscht wurden, hat sich die Zugehörigkeit zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen aufgrund des Surrogationsprinzips an den Austauschgrundstücken fortgesetzt (vgl. BFH-Urteile vom 29.03.1995 X R 3/92, BFHE 177, 418, HFR 1995 581 und vom 01.07.2010 IV R 7/08, BFH/NV 2010, 2250). 96

Nach dem Austausch einzelner Parzellen aufgrund des Flurbereinigungsverfahrens sowie nach der Teilung einzelner Flurstücke befanden sich nach dem Tod des A2 aus der Rechtsnachfolge nach dessen Vater A3 schließlich folgende Grundstücke als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen im Nachlass des A2: Grundbuch von E, Amtsgericht L Blatt 0001, Flur 01 Flurstücke 02, 03 und 04 sowie Flur 02 Flurstücke 05, 06 und 07. 97

Nach dem Tod ihres Ehemannes A2 wurde die Klägerin Alleineigentümerin dieser Grundstücke, die sie schließlich mit notariellem Vertrag vom 20.09.2012 an die Stadt E verkauft hat. 98

dd. Die Enkel des A3 wurden infolge der Erbauseinandersetzung jeweils zu 1/3 Eigentümer der zum Nachlass des A3 gehörenden Erbbaugrundstücke, die seit 1970 aus der laufenden Nr. 1 des Grundbuchs Blatt 0003 in die laufenden Nummern 8 bis 49 fortentwickelt worden sind. Diese Erbbaugrundstücke waren zum Zeitpunkt des Erbfalls bzw. der Erbauseinandersetzung allerdings keine Wirtschaftsgüter des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens des A3 mehr, da sie bereits in den Jahren 1970 bis 1974 durch eine zwangsweise Entnahme aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind. 99

(1) Bei Umschreibung auf das Grundbuchblatt 0003 des Grundbuchs von E beim Amtsgericht L sind zum 13.05.1970 als Eigentum des A3 insgesamt 90.511 qm land- und forstwirtschaftliches Vermögen unter den laufenden Nummer 1 bis 7 aus dem Grundbuch von T Band 01 Blatt 0002 erfasst worden. Durch die Parzellierung des Grundstücks mit der laufenden Nummer 1 des Blatt 0003 (Gemarkung E, Flur 13, Flurstück 2, Grünland, insgesamt 14.579 qm) und der Fortschreibung unter den laufenden Nummern 8 bis 49 sowie der darauf folgenden Bestellung von 26 Erbbaurechten (mit einer Gesamtfläche von 9.739 qm) und der Veräußerung einzelner Flurstücke als Bauplätze sowie als Flächen für Erschließungsanlagen mit einer Gesamtfläche von 4.918 qm hat A3 diese Grundstücke bereits in den Jahren 1970 bis 1974 aus dem Betriebsvermögen entnommen bzw. durch Veräußerung verwertet. 100

(2) Zwar entspricht es der höchstrichterlichen Rechtsprechung des BFH, dass allein die Belastung eines Betriebsgrundstücks mit einem Erbbaurecht selbst dann keine Entnahme 101

des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen zur Folge hat, wenn das Erbbaurecht von dem Betriebsinhaber zugunsten eines Dritten bestellt wird und dieser aufgrund seines Erbbaurechts auf dem belasteten Grundstück für eigene Wohnzwecke ein Einfamilienhaus errichtet (vgl. BFH-Urteile vom 26.02.1970 I R 42/68, BFHE 98, 486, BStBI II 1970, 419; vom 26.11.1987 IV R 171/85, BFHE 152, 95, BStBI II 1988, 490, und vom 10.04.1990 VIII R 133/86, BFHE 161, 438, BStBI II 1990, 961). Der BFH hat dies selbst für die Bestellung einer Vielzahl von Erbbaurechten vertreten (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.1992 IV R 115/91, BFHE 170, 141, BStBI II 1993, 342).

(3) Allerdings hat der BFH diese Annahme dahingehend eingeschränkt, dass gewillkürtes Betriebsvermögen nur in einem Umfang zulässig sein kann, der den Charakter des landwirtschaftlichen Betriebs nicht derart beeinträchtigt, dass die Vermögensverwaltung die landwirtschaftliche Betätigung verdrängt (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.1992 IV R 115/91, a.a.O.). Entsprechende Zweifel hat der BFH in dem Urteil vom 06.02.1986 IV R 133/85 (BFHE 146, 244, BStBI II 1986, 666) anklingen, eine Entscheidung aber dahinstehen lassen, weil es in jenem Fall nicht zur Bestellung eines Erbbaurechts für ein mehrere Hektar großes Areal und der Weitergabe erschlossener Parzellen gekommen war. Eine Begrenzung des Umfangs gewillkürten Betriebsvermögens ist auch nach Auffassung des BFH geboten, wenn die Grundstücke infolge der Nutzungsänderung in einer Weise umgestaltet werden, dass eine land- und forstwirtschaftliche Nutzung künftig ausgeschlossen ist. 102

Der BFH hat in mehreren Entscheidungen als maßgebliches Kriterium einer umgestaltenden Nutzungsänderung eine Geringfügigkeitsgrenze von 10 % angenommen (z.B. BFH-Urteile vom 05.03.1985 IV R 88/81, BFHE 143, 559, BStBI II 1985, 508, und vom 03.12.1987 IV R 4/87, BFHE 152, 113, BStBI II 1988, 269 m.w.N.). Bei einem Umfang von über 10 % der erbaurechtsbelasteten Fläche im Verhältnis zur Gesamtfläche des Betriebes ist weiter nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu überprüfen, ob die Bestellung der Erbbaurechte zu einer zwingenden Entnahme dieser Flächen aus dem Betriebsvermögen geführt hat (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.1992 IV R 115/91, a.a.O.). 103

(4) Ausgehend von den vorgenannten Grundsätzen, denen sich der Senat anschließt, sind die unter II. b.) im Erbaueinsetzungsvertrag vom 09.11.1994 genannten Grundstücke des ehemaligen Flurstücks 2 aufgrund einer wesentlichen Änderung bereits in den 1970er Jahren aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden. 104

(a) Ausweislich des Grundbuchs hat A3 in den Jahren 1970 bis 1974 Erbbaurechte im Umfang von 9.739 qm mithin von 10,76 % zur Gesamtfläche seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (90.511 qm) bestellt. Aufgrund des Überschreitens der 10%-Grenze ist bzgl. der Beurteilung einer endgültigen Nutzungsänderung durch die Bestellung der Erbbaurechte eine sich an dem Gesamtbild der Verhältnisse orientierende Überprüfung vorzunehmen. 105

(b) Dabei ist nach Auffassung des Senats im Streitfall neben der Bestellung der 26 Erbbaurechte an einer Gesamtfläche von 9.739 qm ebenfalls maßgeblich, dass die übrigen aus dem Flurstück 2 mit einer Fläche von 14.579 qm entstandenen Parzellen (4.918 qm), an denen keine Erbbaurechte bestellt worden sind, bis Januar 1974 an Dritte (größtenteils an die Stadt E) veräußert worden sind. Die komplette Fläche des Flurstücks 2 als landwirtschaftliches Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebes ist daraufhin in den Jahren 1970 bis 1974 mit mehreren Einfamilienhäuser sowie Erschließungsanlagen bebaut worden und nunmehr als ein geschlossenes Wohngebiet anzusehen. Eine landwirtschaftliche Nutzung war aufgrund des im Jahre 1967 eingeleiteten Planungsverfahrens und des am 15.12.1970 rechtskräftig gewordenen Bebauungsplanes sowie der anschließenden 106

Erschließung und Bebauung nicht mehr möglich. Weiter ist zu berücksichtigen, dass A3 kleine Eckgrundstücke (Ifd. Nr. 43 bis 45, insgesamt 83 qm) zur Abrundung der Verkehrsflächen bzw. Ergänzung der Erbbaugrundstücke erworben hat. Eine landwirtschaftliche Nutzung dieser kleinen Eckgrundstücke war ausgeschlossen. Insgesamt hat A3 durch die Veräußerung von Flächen zur Erschließung des Wohngebiets sowie durch die Veräußerung einzelner Bauplätze und die Bestellung von insgesamt 26 Erbbaurechten zur anschließenden Bebauung durch die Erbbauberechtigten eine Gesamtverwertung des Flurstücks 2 vorgenommen, welche zur Überzeugung des Senats zu einer endgültigen Nutzungsänderung dieser ursprünglich landwirtschaftlich genutzten Fläche geführt hat.

(c) Die endgültige Nutzungsänderung lässt sich darüber hinaus auch aus einem Vergleich zwischen den Erträgen aus den 26 bestellten Erbbaurechten auf der einen Seite und den Pachtzinsen für die übrigen verpachteten Flächen auf der anderen Seite ableiten. So steht zur Überzeugung des Senats fest, dass die aufgrund der Bestellung der 26 Erbbaurechte durch A3 erzielten Erbbauzinsen die Pachtzinsen aus der Verpachtung der übrigen landwirtschaftlichen Flächen deutlich übertroffen haben. Denn ausweislich des Erbaueinsetzungsvertrages vom 09.11.1984 wurde für die Bemessung des Verkehrswertes der an die Enkel übertragenen erbbaurechtsbelasteten Grundstücke ein jährlicher Erbbauzins i. H. v. X DM angegeben. Diese Angabe steht im Einklang mit der sich aus der Veräußerungsanzeige vom 09.09.1970 bezüglich des Erbbaurechtsvertrages vom 03.09.1970 ergebenden Angabe eines Erbbauzinses von X DM/qm. Demgegenüber betrug der jährlich Pachtzins für eine landwirtschaftliche Fläche von rund 42.600 qm ausweislich des Pachtvertrages des A3 mit dem Landwirt N vom 10.08.1970 und der Angaben der Klägerin X DM. Vor dem Hintergrund, dass noch weitere landwirtschaftliche Flächen von rund 22.000 qm zur Verpachtung zur Verfügung gestanden haben (die forstwirtschaftlichen Flächen wurden nicht verpachtet) und A3 diese Flächen auch tatsächlich verpachtet hat, ist es (auch wenn zur Höhe dieser Pachteinahmen keine konkreten Feststellungen getroffen werden konnten) zur Überzeugung des Senats ausgeschlossen, dass die Summe aus den hierfür erzielten Pachteinahmen und der vorgenannten Jahrespacht von X DM die Summe der erzielten jährlichen Erbbauzinsen auch nur annähernd erreicht haben.

(d) Damit hat die Nutzungsänderung des betroffenen Grundstücks (ehemals: Flur 13 Flurstück 2) einen Umfang angenommen, durch den sowohl der ursprüngliche Charakter dieser vormals landwirtschaftlich genutzten Fläche als auch der Charakter des landwirtschaftlichen Betriebes derart verändert wurde, dass in Bezug auf die Erbbaugrundstücke und die daraus erzielten Erbbauzinsen eine Vermögensverwaltung vorliegt und insofern nicht mehr von einer landwirtschaftlichen Betätigung und somit auch nicht mehr von gewillkürtem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen ausgegangen werden kann.

(e) Da es dementsprechend bereits zu Lebzeiten des A3 zu einer Zwangsentnahme der Erbbaugrundstücke aus dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gekommen ist, konnte der Vollzug der Erbaueinsetzungen nach A2, entgegen der Auffassung der Klägerin, nicht zu einer Zerschlagung bzw. Zwangsaufgabe des Land- und Forstwirtschaftlichen Betriebes führen. Denn das land- und forstwirtschaftliche Betriebsvermögen ist ausschließlich auf A2 übergegangen. Auf die Enkel des A3 ist lediglich Privatvermögen übertragen worden.

4. Die Verpachtung der zum landwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Flächen durch die Rechtsvorgänger der Klägerin hat nicht zur Aufgabe des Betriebes geführt, denn es fehlt an der für die Annahme einer Betriebsaufgabe zusätzlich erforderlichen Aufgabenerklärung.

a. Die Verpachtung eines Betriebs kann bedeuten, dass die betriebliche Tätigkeit auf die Dauer eingestellt werden soll, so dass der Betrieb damit im Sinne von § 16 Abs.3 EStG aufgegeben ist. Sie kann aber auch nur eine vorübergehende Unterbrechung der betrieblichen Tätigkeit zum Inhalt haben, sofern der Betriebsinhaber die Absicht hat, den Betrieb selbst wieder aufzunehmen oder die Wiederaufnahme einem Gesamtrechtsnachfolger oder einem Einzelrechtsnachfolger im Sinne von § 7 Abs.1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) zu überlassen (vgl. BFH-Urteil vom 27.02.1985 I R 235/80, BFHE 143, 436, BStBl II 1985, 456). Aus Beweisgründen wird im Falle der Betriebsverpachtung die Absicht dauernder Betriebseinstellung grundsätzlich nur bei einer entsprechenden Erklärung des Verpächters angenommen, die bei Beginn der Verpachtung oder während der Pachtzeit abgegeben werden kann (BFH Großer Senat, Beschluss vom 13.11.1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124).

Wie der BFH wiederholt entschieden hat, muss diese Erklärung wegen der mit ihr verbundenen Rechtsfolgen, insbesondere der Verwirklichung eines Aufgabegewinns, eindeutig und klar gegenüber dem Finanzamt abgegeben werden (BFH-Urteile vom 12.03.1964 IV 107/63 U, BFHE 79, 476, BStBl III 1964, 406 und vom 15.10.1987 IV R 91/85, BFHE 151, 392, BStBl II 1988, 257). Hierzu genügt nicht, dass Pachteinnahmen in einer Steuererklärung unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärt werden. Hierin liegt die Mitteilung des Steuerpflichtigen über tatsächliche Geschehnisse und eine rechtliche Beurteilung, nicht aber ohne weiteres eine steuerrechtliche Gestaltungserklärung. Die Einordnung der Einnahmen kann auch die Folge einer fehlerhaften steuerrechtlichen Beurteilung sein. Sie hätte als Gestaltungserklärung auch nur zur Folge, dass der Betrieb erst mit dem Zugang der Steuererklärung beim Finanzamt aufgegeben wäre (vgl. BFH-Urteil vom 27.02.1985 I R 235/80, a.a.O.), die Einnahmen für den zurückliegenden Steuerklärungszeitraum also noch gar nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt werden könnten. Aus diesem Grunde ist zu verlangen, dass neben der Erklärung einer bestimmten Einkunftsart noch weitere Umstände hinzutreten, die auf einen Aufgabewillen schließen lassen (BFH-Urteil vom 18.12.1985 I R 169/82, BFH/NV 1986, 726).

112

Für das Vorliegen einer eindeutigen Aufgabeklarung gegenüber dem Finanzamt trägt der Kläger die Feststellungslast, weil er 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).

113

b. Die Abgabe einer den vorgenannten Kriterien entsprechenden Aufgabeklarung ist weder aktenkundig noch nach dem Vortrag der Klägerin im Verfahren aus den übrigen Umständen zu entnehmen.

114

aa. Insbesondere kann in dem Schreiben des A3 vom 09.12.1936, aus dem hervor geht, dass die ganze Besitzung verpachtet sei und das Betriebskapital dem Pächter gehöre, keine entsprechende Aufgabeklarung gesehen werden. Vielmehr beantragte A3 in diesem Schreiben die Neufeststellung des Einheitswertes seines „Bauernhofs“. Ein dahingehender Erklärungswert, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb aufgegeben und die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden sollten, ergibt sich daraus gerade nicht.

115

bb. Auch die am 14.12.1978 abgegebene Erklärung zur Tierhaltung enthält keinen einer unmissverständlichen Aufgabeklarung entsprechenden Erklärungswert. Die Aussage des A3, dass er keine landwirtschaftlichen Flächen bewirtschaftete und deshalb auch keine Tierhaltung habe, schließt die Annahme einer Betriebsverpachtung bzw. Betriebsunterbrechung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nicht aus. Darüber hinaus ergibt sich insbesondere aus der Beantwortung des standardmäßigen Vordrucks „Erklärung

116

über die Tierhaltung“ nicht, dass A3 dies als Gelegenheit zur Erklärung und Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven nutzen wollte. Jedenfalls sind entsprechende Rückschlüsse auch seitens des damals zuständigen Finanzamtes nicht gezogen worden.

cc. Eine von der Klägerin geforderte Reduzierung des Beweismaßes bzgl. des Nachweises der Abgabe einer Betriebsaufgabeerklärung setzt aus Sicht des Senates voraus, dass zunächst der Anschein für die Abgabe einer entsprechenden Erklärung gesetzt wurde. Entsprechende Anhaltspunkte sind für den Senat jedoch nicht ersichtlich. 117

dd. Allein aus der Tatsache, dass weder die Klägerin noch zuvor ihr Ehemann A2 seitens des Beklagten zur Abgabe einer Feststellungserklärung für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte aufgefordert worden sind, kann nicht auf das Vorliegen einer Aufgabeerklärung geschlossen werden. 118

c. Auch das Berufen darauf, dass der landwirtschaftliche Betrieb aufgrund der parzellenweisen Verpachtung der Grundstücke nach damaliger Verwaltungsauffassung als aufgegeben galt, verhilft der Klage nicht zum Erfolg. 119

aa. Denn zum einen ist zu beachten, dass es sich bei der vorgenannten Billigkeitsmaßnahme um ein gesondertes Verfahren handelt, welches nach Maßgabe der §§ 163, 227 AO beim Finanzamt zu führen ist. Im Rahmen der Überprüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Feststellungsbescheides kann eine Berücksichtigung der insoweit vorgetragenen Argumente nicht erfolgen. 120

bb. Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei den angesprochenen Erlassen (koordinierte Erlasse der Finanzminister der Länder vom 05.12.1964, BStBl II 1975, 5) und den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 02.12.1964 (BStBl II 1966, 29, 34) um eine Verwaltungsauffassung handelt, der keine Bindungswirkung für die Rechtsprechung zukommt. Darüber hinaus hat der BFH mit zwei Urteilen vom 15.10.1987 (IV R 66/86, BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260 und IV R 91/85, a.a.O.) klargestellt, dass diese Erlasse nicht mit der Gesetzeslage im Einklang stehen. Diese Auffassung wird seitens des BFH nach wie vor vertreten (vgl. BFH-Urteil vom 08.03.2007 IV R 57/04, a.a.O.) 121

5. Auch die vom Beklagten ermittelte Höhe des Veräußerungsgewinns begegnet keinen rechtlichen Bedenken und ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig. 122

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 123

III. Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen. 124