

Urteil vom 30. October 2014, IV R 61/11

Wegfall der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei einem Land- und Forstwirt auch ohne Mitteilung gemäß § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG - Kein Wegfall einer gesetzlichen Steuererklärungspflicht wegen fehlender Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung

BFH IV. Senat

AO § 170 Abs 2 Nr 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 3 S 1 Nr 2, AO § 181 Abs 1 S 2, AO § 181 Abs 2 S 1, AO § 181 Abs 2 S 2 Nr 1, EStG § 13a Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 13a Abs 1 S 2, EStG § 25 Abs 3, EStDV § 56 S 1 Nr 1 Buchst a, GG Art 3 Abs 1, EStG § 13a Abs 1 S 2, LwBestG Art 1 Nr 3, AO § 149 Abs 1

vorgehend FG München, 28. November 2011, Az: 2 K 845/11

Leitsätze

Mit dem Wegfall der Voraussetzung des § 13a Abs. 1 EStG ist der Gewinn für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auch ohne Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG nicht mehr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn der Steuerpflichtige für das Jahr, in dem die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen letztmalig vorgelegen haben, keine Steuererklärung eingereicht hat, obwohl er dazu verpflichtet gewesen ist .

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Landwirtsehegatten, die in Gütergemeinschaft leben und in den Streitjahren (1999 bis 2001) gemeinsam einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhalten haben.
- 2 In der gemeinsamen Einkommensteuererklärung für das Jahr 1981 gaben die Kläger Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft an, die sie nach § 13a des Einkommensteuergesetzes (EStG) a.F. für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr (1. Juli bis 30. Juni gemäß § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) ermittelten. Auf Grund der in der Einkommensteuererklärung enthaltenen Angaben teilte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Klägern mit, dass sie für den Veranlagungszeitraum 1981 nicht zu veranlagten seien. In den Folgejahren bis einschließlich 1990 erteilte das FA den Klägern Bescheinigungen über die Nichtveranlagung. Steuererklärungen reichten die Kläger ab 1982 nicht mehr ein.
- 3 Mit Schreiben vom 15. Oktober 2002 forderte das FA die Kläger unter Hinweis auf § 149 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für 2001 auf. In der daraufhin beim FA eingereichten Einkommensteuererklärung 2001 gaben die Kläger an, dass sie landwirtschaftliche Flächen von insgesamt 36,92 ha bewirtschaftet haben. In den Steuererklärungen für die weiteren Streitjahre 1999 und 2000, die die Kläger auf weitere Aufforderung des FA nachreichten, gaben sie an, dass sie in den dort maßgeblichen Wirtschaftsjahren landwirtschaftliche Flächen von insgesamt 37,71 ha bewirtschaftet haben. Die Gewinne des landwirtschaftlichen Betriebs ermittelten die Kläger für alle Streitjahre nach Maßgabe des § 13a EStG in der jeweils geltenden Fassung jeweils für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr.
- 4 Demgegenüber ging das FA davon aus, dass die Ermittlung des Gewinns gemäß § 13a EStG a.F. letztmals für das Wirtschaftsjahr 1998/99 möglich sei. Ab dem Wirtschaftsjahr 1999/2000 sei, so das FA, die Ermittlung des Gewinns nach § 13a EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) --EStG n.F.-- nicht mehr möglich, da mehr als 20 ha landwirtschaftliche Fläche selbst bewirtschaftet worden seien (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG n.F.).
- 5 Da die Kläger trotz entsprechender Aufforderung keine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG oder § 4 Abs. 1 EStG vorlegten, ermittelte das FA den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft für die Wirtschaftsjahre 1999/2000 bis

2001/02 durch Richtsatzschätzung und erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 1999 bis 2001.

- 6 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren unter dem Aktenzeichen 2 K 4141/06 erhobene Klage, mit der die Kläger geltend machten, dass der Gewinn auch für die Wirtschaftsjahre 1999/2000, 2000/01 und 2001/02 gemäß § 13a EStG zu ermitteln sei, da das FA nicht rechtzeitig vor Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres eine Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG erlassen habe, hat das Finanzgericht (FG) als unbegründet abgewiesen.
- 7 Der erkennende Senat hat mit Beschluss vom 22. September 2010 IV B 120/09 (BFH/NV 2011, 257) das Urteil des FG aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen. Sowohl das FA als auch das FG hätten übersehen, dass die Kläger den landwirtschaftlichen Betrieb im Rahmen einer Mitunternehmerschaft betrieben hätten und deshalb die Einkünfte gesondert und einheitlich festzustellen seien, weshalb das Verfahren betreffend die Einkommensteuerbescheide bis zum Erlass entsprechender Feststellungsbescheide hätte zwingend ausgesetzt werden müssen.
- 8 In den sodann eingereichten Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nahmen die Kläger Bezug auf die Gewinnermittlungen gemäß § 13a EStG, die den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre beigelegt waren.
- 9 Das FA hielt an seiner Rechtsauffassung fest und erließ unter dem 2. März 2011 Bescheide für die Streitjahre über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, in denen es die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entsprechend den bisher den Einkommensteuerveranlagungen zu Grunde liegenden Richtsatzschätzungen feststellte.
- 10 Die dagegen mit Zustimmung des FA erhobene Sprungklage wies das FG als unbegründet ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass es einer Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG im Streitfall nicht bedürft habe, da die Kläger, ungeachtet ihrer Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen (§ 56 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV--) bereits in den Vorjahren, seit dem Veranlagungsjahr 1982, keine Steuererklärungen eingereicht hätten, auf Grund derer das FA den Wegfall der Voraussetzungen einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen habe erkennen und eine Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG habe erlassen können. Der Sachverhalt sei insoweit vergleichbar mit der Neugründung eines Betriebs. Für diesen Fall habe der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass es einer Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG über den Wegfall der Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht bedürft habe (BFH-Beschluss vom 1. Juli 1997 IV B 35/96, BFH/NV 1997, 856). Im Übrigen werde auch der der Regelung des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG zu Grunde liegende Schutzgedanke (siehe dazu BFH-Urteil vom 29. November 2001 IV R 13/00, BFHE 197, 223, BStBl II 2002, 147) nicht berührt, da im Streitfall nicht eine zu Unrecht vorgenommene Durchschnittssatzgewinnermittlung mit Wirkung für die Vergangenheit aufgehoben werde.
- 11 Dagegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der sie die Verletzung des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG rügen. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt sei nicht mit dem von der Rechtsprechung entschiedenen Fall der Neugründung eines Betriebs zu vergleichen. Auch der in dem Urteil des BFH in BFHE 197, 223, BStBl II 2002, 147 enthaltene Rechtssatz, dass es einer Mitteilung über den Wegfall der Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG nicht bedürfe, wenn die Voraussetzungen der Durchschnittssatzgewinnermittlung nur auf Grund wissentlich falscher Steuererklärungen des Landwirts bejaht worden seien, sei nicht auf den Streitfall übertragbar, da hier ebenfalls ein anderer Sachverhalt zu beurteilen sei. Sei der Landwirt, wie hier die Kläger, nicht gemäß § 56 EStDV verpflichtet gewesen, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, komme rückwirkend eine andere Gewinnermittlung nicht in Betracht, denn die Nichtabgabe der Steuererklärung und damit die fehlende Offenbarung der tatsächlichen Bewirtschaftung könne die Schutzwirkung des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG nicht aushebeln.
- 12 Aber selbst die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung gemäß § 56 EStDV unterstellt, könnten sie, die Kläger, sich auf die Schutzwirkung des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG berufen, weil das FA trotz Kenntnis der Betriebsgröße über Jahre und Jahrzehnte die Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung geduldet und sie, die steuerlich nicht beraten gewesen seien, in der Rechtmäßigkeit ihres Verhalten bestätigt habe. Da sie schon vor der Änderung des § 13a EStG ab dem Streitjahr 1999 Flächen von über 20 ha selbst bewirtschaftet hätten, was dem FA ausweislich der ihm vorliegenden Akten für "nicht veranlagte" Steuerpflichtige bekannt gewesen sei, dürfe sich das FA auch unter Heranziehung des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht zu seinem früheren Verhalten in Widerspruch setzen. Das FA habe nämlich auch ohne die Abgabe einer Steuererklärung durch die Kläger ermitteln können, dass die Flächengrenze gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG n.F. überschritten gewesen sei.

- 13** Auch wenn die Kläger auf Grund der Mieteinnahmen aus dem Mobilfunkstandort ab dem Wirtschaftsjahr 1997/98 zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet gewesen wären, wäre die Steuererklärung erst in 1999 beim FA eingereicht worden, weshalb die Mitteilung gemäß § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG frühestens 1999 oder 2000 hätte erlassen werden können. Die Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft hätten daher frühestens ab dem Wirtschaftsjahr 2000/01 nicht mehr nach § 13a EStG ermittelt werden dürfen.
- 14** Die Kläger beantragen (sinngemäß), die Vorentscheidung aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999, 2000 und 2001 dahin abzuändern, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in der Höhe festgestellt werden, die sich ergibt, wenn der Gewinn für alle den Streitjahren zu Grunde liegenden Wirtschaftsjahre nach Durchschnittssätzen ermittelt wird.
- 15** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16** Das FG habe zu Recht ausgeführt, dass es einer Mitteilung gemäß § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG im Streitfall nicht bedurft habe. Die Kläger seien schon auf Grund der Höhe der erzielten Einkünfte in den Wirtschaftsjahren 1996/97 bis 1998/99 ungeachtet der für diese Wirtschaftsjahre noch bestehenden Möglichkeit der Gewinnermittlung nach § 13a EStG zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtet gewesen. Wären sie ihrer Erklärungspflicht nachgekommen, hätte das FA Kenntnis von der Überschreitung der mit der Neufassung des § 13a EStG zum 1. Januar 1999 eingeführten Grenzen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG n.F. erhalten und eine entsprechende Mitteilung i.S. des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG für die Wirtschaftsjahre ab 1999/2000 erlassen.
- 17** Eine Aufforderung seitens des FA zur Abgabe der Steuererklärung sei nicht erforderlich gewesen. Der Umstand, dass die Kläger seit 1981 nicht veranlagt worden seien, habe keinen Vertrauensschutz dergestalt begründet, dass sie ihrer gesetzlichen Erklärungspflicht dauerhaft nicht mehr hätten nachkommen müssen. Seinerzeit sei es auf die Flächenverhältnisse nicht angekommen. Jedenfalls in den Jahren ab 1997, ab dem Zeitpunkt, in dem die Kläger Mieterträge durch die Vermietung der Flächen für den Mobilfunk erzielt hätten, hätten sie das Bestehen einer gesetzlichen Steuererklärungspflicht prüfen müssen.
- 18** Das Verhalten der Kläger sei daher nicht anders zu werten, als wenn sie wissentlich falsche Steuererklärungen abgegeben hätten.
Die Beteiligten haben einvernehmlich auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision ist unbegründet.
- 20** Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Kläger ab dem Wirtschaftsjahr 1999/2000 die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG ermitteln konnten und das FA auch berechtigt war, den Gewinn der Kläger aus der von ihnen betriebenen Landwirtschaft für die hier maßgeblichen Wirtschaftsjahre 1999/2000 bis 2001/02 nach Richtsätzen zu schätzen (§ 162 AO).
- 21** 1. Gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG n.F. ist der Gewinn für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13a Abs. 3 bis Abs. 6 EStG) zu ermitteln, wenn --neben anderen Voraussetzungen-- die selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a des Bewertungsgesetzes --BewG--) ohne Sonderkulturen (§ 52 BewG) 20 ha nicht überschreitet. Gemäß § 52 Abs. 31 EStG n.F. ist die Neuregelung erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 30. Dezember 1999 endet.
- 22** Zwischen den Beteiligten besteht zu Recht kein Streit, dass die Kläger den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft bis einschließlich des Wirtschaftsjahres 1998/99 gemäß § 13a EStG a.F. nach Durchschnittssätzen zu ermitteln hatten und ab dem Wirtschaftsjahr 1999/2000 die (geänderten) Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG n.F. nicht mehr vorlagen, da die von den Klägern selbst bewirtschaftete Fläche 20 ha überschritten hatte.
- 23** 2. Haben die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG zunächst vorgelegen und sind sie sodann in einem späteren Wirtschaftsjahr weggefallen, führt der Wegfall der Voraussetzungen allein grundsätzlich noch nicht dazu, dass die Gewinnermittlung nicht mehr nach Durchschnittssätzen vorzunehmen ist. Vielmehr bedarf es gemäß § 13a

Abs. 1 Satz 2 EStG zusätzlich einer Mitteilung, mit der der Steuerpflichtige auf den Wegfall der Voraussetzungen hingewiesen wird. Erst die Mitteilung gemäß § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG, die der Mitteilung gemäß § 141 Abs. 2 AO nachgebildet ist (vgl. BTDrucks 8/3673, S. 16), schließt als rechtsgestaltender Verwaltungsakt konstitutiv die Möglichkeit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für die der Bekanntgabe der Mitteilung nachfolgenden Wirtschaftsjahre aus (BFH-Urteil vom 29. März 2007 IV R 14/05, BFHE 217, 525, BStBl II 2007, 816).

- 24** a) § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG in der im Streitfall anzuwendenden Fassung ist auf Vorschlag des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages in das Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft vom 25. Juni 1980 --LwBestG-- (BGBl I 1980, 732, BStBl I 1980, 400) aufgenommen worden (BTDrucks 8/3673, S. 6). Ziel war, den genannten Umstellungszeitpunkt der Gewinnermittlung klarzustellen (BTDrucks 8/3673, S. 15). In der Einzelbegründung heißt es: "Mit der Vorschrift soll sichergestellt werden, daß der Steuerpflichtige - wie in § 141 Abs. 2 AO auf den Beginn der Buchführungspflicht - auf die letztmalige Anwendung des § 13a EStG durch eine besondere Mitteilung der Finanzbehörde hingewiesen wird. Die Vorschrift dient der Rechtssicherheit" (BTDrucks 8/3673, S. 16). Die Vorschrift entspringt daher bereits dem aus Treu und Glauben folgenden Fürsorgegedanken (BFH-Urteil in BFHE 217, 525, BStBl II 2007, 816).
- 25** b) Ausgehend von diesem der Norm zu Grunde liegenden Schutzgedanken und unter Heranziehung des Wortlauts des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG hat der BFH eine Mitteilung in den Fällen nicht für erforderlich erachtet, in denen der Steuerpflichtige einen Betrieb neu eröffnet (BFH-Urteil vom 26. Juni 1986 IV R 151/84, BFHE 147, 152, BStBl II 1986, 741), oder --damit vergleichbar-- in denen er einen Betrieb gemäß § 24 des Umwandlungssteuergesetzes in eine Personengesellschaft eingebracht hat (BFH-Urteil vom 26. Mai 1994 IV R 34/92, BFHE 175, 105, BStBl II 1994, 891). Daneben hat der BFH das Erfordernis einer Mitteilung auch in den Fällen negiert, in denen das FA die Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nur auf Grund wissentlich falscher Angaben des Steuerpflichtigen bejaht hat (BFH-Urteil in BFHE 197, 223, BStBl II 2002, 147).
- 26** 3. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass das FA die Kläger nicht nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG auf den Wegfall der Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG n.F., hier die Überschreitung der selbst bewirtschafteten Flächen von 20 ha, hätte hinweisen müssen und die Kläger damit ab dem Wirtschaftsjahr 1999/2000 den Gewinn nicht mehr nach Durchschnittssätzen ermitteln konnten.
- 27** § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG findet neben den bereits unter II.2.b genannten Fallgruppen auch dann keine Anwendung, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 13a EStG weggefallen sind und der Steuerpflichtige für das Vorjahr bzw. für die Vorjahre, in denen die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen letztmalig vorgelegen haben, trotz bestehender Verpflichtung keine Steuererklärung eingereicht hat.
- 28** Dies folgt sowohl aus dem Wortlaut als auch der Entstehungsgeschichte und der Zielsetzung dieser Norm.
- 29** a) Nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG ist der Gewinn "letztmalig für das Wirtschaftsjahr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, das nach Bekanntgabe der Mitteilung endet, durch die die Finanzbehörde" u.a. "auf ... den Wegfall einer ... Voraussetzung des Satzes 1 hingewiesen hat". Gibt ein Steuerpflichtiger keine Steuererklärung nebst Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ab, kann er schon nach dem Wortlaut der Vorschrift seinen Gewinn nach Durchschnittssätzen nicht mehr "letztmalig" ermitteln. Denn eine "letztmalige" Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen setzt denotwendig voraus, dass eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen vormalig durchgeführt worden ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige wissentlich oder unwissentlich seiner Steuerklärungspflicht nicht nachgekommen ist. Ausschlaggebend ist allein, dass eine Gewinnermittlung nicht bei dem FA eingereicht worden ist und deshalb die der Mitteilung zukommende Schutzfunktion nicht eingreifen kann. Denn ein Steuerpflichtiger, der seiner Steuerklärungspflicht nicht nachkommt und eine Gewinnermittlung für seinen Betrieb aus Land- und Forstwirtschaft nicht durchführt, kann sich weder darauf berufen, dass er einer nach Treu und Glauben gebotenen besonderen Fürsorge bedürfe, noch darauf, dass der Hinweis auf den Wegfall der Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG seiner Rechtssicherheit im Hinblick auf die Art der durchzuführenden Gewinnermittlung diene.
- 30** b) Für diese Auslegung sprechen auch die Motive, welche den Gesetzgeber zur Neuregelung des § 13a EStG a.F. veranlasst haben. Hauptziel des LwBestG war es nämlich, innerhalb der Landwirtschaft für größere Steuergerechtigkeit zu sorgen, weil bisher die tatsächlichen Gewinne --vor allem durch den früheren § 13a EStG a.F.-- nur sehr unzureichend erfasst waren (BTDrucks 8/3673, S. 13; vgl. dazu auch BFH-Urteile in BFHE 197, 223, BStBl II 2002, 147, und in BFHE 217, 525, BStBl II 2007, 816). Diese am Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) orientierte Zielsetzung des Gesetzgebers gebietet es, die beabsichtigte Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 13a EStG konsequent und frühestmöglich umzusetzen. Mit dem gesetzgeberischen Ziel

wäre es nicht zu vereinbaren, wenn die unter Beachtung des Gleichheitssatzes gebotene Ermittlung des tatsächlichen Gewinns durch eine dem Sinn und Zweck widersprechende Auslegung des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG weiter hinausgezögert würde.

- 31** c) Die Kläger waren bereits ungeachtet der Höhe der von ihnen erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zur Abgabe einer Steuererklärung auch für die Kalenderjahre verpflichtet, die vor dem Kalenderjahr lagen, in dem erstmals die Voraussetzungen des § 13a EStG nicht mehr vorlagen.
- 32** Der erkennende Senat hat mit Beschluss in BFH/NV 2011, 257 ausgeführt, dass die Kläger wegen der Vereinbarung des Güterstands der Gütergemeinschaft auch ohne ausdrücklich geschlossenen Gesellschaftsvertrag den landwirtschaftlichen Betrieb in der Form einer Mitunternehmerschaft gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG betrieben haben. Daraus folgt zugleich, dass die Gewinne der Kläger aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen waren. Da im Streitfall kein Fall von geringer Bedeutung vorlag, war das Feststellungsverfahren auch nicht gemäß § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO entbehrlich.
- 33** Gemäß § 181 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 Nr. 1 AO waren die Kläger deshalb verpflichtet, eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung abzugeben, die gemäß § 181 Abs. 1 Satz 2 AO Steuererklärung i.S. des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO ist. Daneben waren die Kläger, wovon auch das FG zutreffend ausgegangen ist, auf Grund der Höhe der erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zumindest ab dem Kalenderjahr 1996 gemäß § 25 Abs. 3 EStG i.V.m. § 56 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStDV zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen verpflichtet.
- 34** d) Die Kläger können sich auch nicht unter Heranziehung des Grundsatzes von Treu und Glauben mit Aussicht auf Erfolg darauf berufen, dass es einer Mitteilung gemäß § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG deshalb bedurft habe, weil das FA die Nichtabgabe der Steuererklärungen sowohl in den Streitjahren als auch in den Jahren davor zunächst immer geduldet habe. Für den Steuerpflichtigen ergeben sich aus der Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben nur dann Rechtsfolgen, wenn die Finanzbehörde ihm gegenüber einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat, sei es durch eine Zusage oder durch nachhaltiges Verhalten. Dieser Vertrauenstatbestand muss zudem ursächlich für Maßnahmen, Handlungen oder Dispositionen des Steuerpflichtigen gewesen sein (BFH-Urteil in BFHE 147, 152, BStBl II 1986, 741). Das FA hat die Kläger nicht von der Abgabe der Steuererklärungen befreit. Allein das Untätigbleiben des FA ist nicht geeignet, einen Vertrauenstatbestand der Kläger zu begründen (vgl. insoweit auch zur Verwirkung eines Steueranspruchs: BFH-Urteil vom 26. Juni 2014 IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716). Insbesondere lässt die fehlende Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung die gesetzliche Pflicht der Kläger zur Abgabe der Steuererklärungen nicht entfallen.
- 35** 4. Das FA war berechtigt, den Gewinn der Kläger aus der von ihnen betriebenen Landwirtschaft für die hier maßgeblichen Wirtschaftsjahre 1999/2000 bis 2001/02 nach Richtsätzen zu schätzen (§ 162 AO).
- 36** Liegen die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht vor und ist der Steuerpflichtige vom FA darauf hingewiesen worden oder ist ein solcher Hinweis, wie im Streitfall, nicht erforderlich, so hat der Steuerpflichtige seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG oder durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG aufgrund freiwilliger Buchführung zu ermitteln. Ein Zwang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich besteht allerdings nur, wenn der Land- und Forstwirt buchführungspflichtig und auf den Beginn dieser Buchführungspflicht hingewiesen worden ist (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO). Kommt danach eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht mehr in Betracht, führt der Steuerpflichtige aber weder die für eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erforderlichen Aufzeichnungen noch --freiwillig oder dazu verpflichtet-- Bücher, so ist die Finanzbehörde gemäß § 162 AO zur Schätzung befugt (BFH-Urteile in BFHE 147, 152, BStBl II 1986, 741, und in BFHE 197, 223, BStBl II 2002, 147).
- 37** Das FA hat den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 162 AO nach amtlichen Richtsätzen geschätzt. Das FG hat die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch das FA in Ausübung seiner eigenen Schätzungsbefugnis gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bestätigt. Weder gegen die Anwendung dieser Schätzungsmethode noch gegen die Höhe des geschätzten Gewinns haben sich die Kläger im Klageverfahren gewandt; im vorliegenden Revisionsverfahren haben sie diesbezüglich auch keine zulässigen und begründeten Rügen erhoben.