
Datum: 14.09.2004
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 16. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 16 K 4939/02 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2004:0914.16K4939.02E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Die Kläger sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Der Kläger betrieb 2
von der Mitte der siebziger Jahre an bis einschließlich 1998 einen gewerblichen "A-
Gemüsehandel" und ist nunmehr Rentner. Die Eltern des Klägers unterhielten bis zum Jahr
1964 aktiv einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. Dieser Betrieb umfasste eine
Gesamtfläche von 131.300 qm. Ab dem 1. Mai 1965 verpachteten die Eltern des Klägers die
landwirtschaftlichen Flächen an verschiedene Pächter. Mit notariellem Vertrag vom 10.
Dezember 1982 übertrug der Vater des Klägers den gesamten Grundbesitz im Wege der
vorweggenommenen Erbfolge auf den Kläger. Die vorgefundenen Pachtverhältnisse führte
der Kläger bis zum November 1984 fort. Seit dem 11. November 1984 verpachtete der Kläger
alle landwirtschaftlichen Flächen und Wege ausschließlich an einen Pächter.

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1983 und 1984 ordnete der 3
Kläger die aus der Verpachtung erzielten Einkünfte den Einkünften aus Vermietung und
Verpachtung (§ 21 des Einkommensteuergesetzes -EStG--) zu. Der Beklagte (das Finanzamt
-FA--) richtete daraufhin mit Schreiben vom 21. November 1986 eine Anfrage an den
seinerzeit für den Kläger tätigen Steuerberater "L", in der es (auszugsweise) heißt: "...in den

o.g. Steuererklärungen werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Diese Einkünfte resultieren aus der Übernahme des Grundbesitzes des "X. T.". Bei dem übernommenen Grundbesitz handelt es sich um das Anlagevermögen eines verpachteten landwirtschaftlichen Betriebes. *Eine Betriebsaufgabe durch den Rechtsvorgänger erfolgte nicht.* (...) Da Ihre Mandanten die Einkünfte aus der Verpachtung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt haben, ist zu prüfen, ob hiermit die Betriebsaufgabe dokumentiert werden sollte. Sollte dies der Fall sein, wäre die Versteuerung der Betriebsaufgabe noch zu erfassen. Zu dieser Frage bitte ich um eine eindeutige und ausführliche Stellungnahme".

Der Steuerberater antwortete darauf mit Schreiben vom 8. April 1987 wie folgt: "...in der Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 1983 wurden die Einkünfte des landwirtschaftlichen Betriebes in der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erfasst. Der Rechtsvorgänger hat jedoch, entgegen seiner Aussage, den *landwirtschaftlichen Betrieb nicht aufgegeben*. Mein Mandant (...) will den landwirtschaftlichen Betrieb ebenfalls nicht aufgeben. Ich bitte hier insoweit um Berichtigung der Einkunftsart".

4

Ungeachtet dessen erklärte der Kläger im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1985 die Pachteinkünfte erneut bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die das FA sodann in solche aus Land- und Forstwirtschaft umqualifizierte. Das FA führte erläuternd aus, dass eine Betriebsaufgabe durch den Rechtsvorgänger nicht erfolgt sei. Nach § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) seien daher die Buchwerte fortzuführen. Die Wirtschaftsgüter seien weiterhin dem Betriebsvermögen zuzuordnen, mit der Folge, dass der Kläger Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) erziele. Dagegen legte der nunmehr mit dem Fall betraute Steuerberater "B" mit Schreiben vom 18. August 1988 zunächst Einspruch ein, den er aber nach dem Hinweis des FA auf den Schriftwechsel mit dem vormaligen Steuerberater "L" nicht weiter verfolgte.

5

Ab Dezember 1988 führte das FA für Betriebsprüfung der Land- und Forstwirtschaft "E-Stadt" bei dem Kläger für die Jahre 1984 bis 1986 eine Betriebsprüfung durch. Der Betriebsprüfer vermerkte in seinem Betriebsprüfungsbericht vom 8. Januar 1990 zu den betrieblichen Verhältnissen: "Der Steuerpflichtige ist Eigentümer eines landwirtschaftlichen Betriebes, der ihm im Dezember 1982 von seinen Eltern übertragen wurde. Die zum Betriebsvermögen gehörenden Ländereien sind verpachtet, das Wohnhaus wird selbstgenutzt, die übrigen Gebäude liegen leer bzw. werden in geringem Umfang zu Lagerzwecken für den Gewerbebetrieb genutzt. Eine Scheune wird seit Anfang 1989 als Unterstellplatz für einige Boote verpachtet. Die Betriebsaufgabe wurde bisher nicht erklärt und ist auch derzeit nicht beabsichtigt". Der Prüfer qualifizierte die bis dato als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelten Pachteinkünfte in solche aus Land- und Forstwirtschaft um. Der Kläger erkannte die Prüfungsfeststellungen an.

6

Eine weitere Betriebsprüfung, diesmal für den Prüfungszeitraum 1991 bis 1993, fand im Jahr 1995 statt. Im Betriebsprüfungsbericht vom 27. Dezember 1995 traf der Prüfer folgende Feststellung: "Der Steuerpflichtige ist Eigentümer eines landwirtschaftlichen Betriebes, der im Ganzen verpachtet ist. Scheune und ehemalige Stallungen wurden im Prüfungszeitraum teilweise an gewerbliche Nutzer vermietet". Der Betriebsprüfer ordnete daraufhin die Pachteinkünfte, die der Kläger in den Prüfungsjahren im Rahmen seiner gewerblichen Einkünfte aus der "A-Gemüsezücht" erfasst hatte, dem landwirtschaftlichen Betrieb zu. Auch im Rahmen dieser Prüfung wurde Einvernehmen erzielt.

7

Mit notariellem Vertrag vom 9. August 1995 veräußerte der Kläger das Grundstück Flur "1", Flurstück "2", Gemarkung "O" mit einer Größe von 18.290 qm für insgesamt 165.000 DM

8

(umgerechnet 9,02 DM/qm). Auf die schriftliche Anfrage des FA vom 25. September 1995, ob es sich bei dem veräußerten Grundstück um Anlagevermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes handle, erklärte der mit dem Mandat betraute Steuerberater "U" mit Schreiben vom 18. Oktober 1995, dass das Grundvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zum 31. Dezember 1994 in das Privatvermögen überführt worden sei. Mit Schreiben vom 30. Oktober 1995 teilte der Steuerberater "U" dem FA des Weiteren mit, dass "die Betriebsaufgabe für den landwirtschaftlichen Bereich auf den 31. Juli 1995 erklärt wird". Da der Kläger keine Aufgabebilanz erstellt hatte, ermittelte das FA den Aufgabegewinn von Amts wegen durch Gegenüberstellung der - zum Teil geschätzten - Verkehrswerte und der - ebenfalls geschätzten - Buchwerte wie folgt:

Bezeichnung	Größe	Preis	Summe
EW-Nr. "7"			
Weg	719 qm	2,50 DM/qm	1.797 DM
Ackerland	23.886 qm	8,00 DM/qm	191.088 DM
EW-Nr. "3"			
Verkauf Stadt "Y-Stadt"	18.290 qm		165.000 DM
Verbleibene Fläche	73.361 qm	8,00 DM/qm	586.888 DM
EW-Nr. "9"			
Bauplatz	1360 qm	350,00 DM/qm	476.000 DM
EW-Nr. "4"			
Hofstelle	3015 qm	30,00 DM/qm	90.450 DM
Vermietete Halle/Wirtschaftsgebäude			150.000 DM
Summe			1.661.223 DM

9

Als Summe der Buchwerte ging das FA von einem Betrag in Höhe von 351.270 DM aus. Danach ergab sich ein Aufgabegewinn von (gerundet) 1.310.000 DM. Mit Bescheid vom 23. Februar 1996 setzte das FA nachträgliche Vorauszahlungen fest. In die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ging auch der Aufgabegewinn ein, der allerdings nach dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 EStG besteuert wurde.

10

Gegen den Ansatz des Aufgabegewinns legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein. Der angefochtene Vorauszahlungsbescheid wurde im Verlaufe des Einspruchsverfahrens durch den Einkommensteuerbescheid 1995 vom 18. August 1998 ersetzt. Der Kläger trug zur Begründung seines Einspruchs vor, dass es sich bei dem im Jahr 1982 auf ihn übertragenem Vermögen bereits um Privatvermögen gehandelt habe, so dass eine Versteuerung eines Aufgabegewinns nicht in Betracht komme. Zum einen habe der land- und forstwirtschaftliche Grundbesitz bei Beginn der Verpachtung im Jahr 1965 gemäß § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG alter Fassung nicht zum Betriebsvermögen gehört. Dies habe sich erst durch das 2. Steueränderungsgesetz vom 10. August 1971 geändert. Da der land- und forstwirtschaftliche Grundbesitz seit 1965 bis heute ununterbrochen verpachtet sei, handle es sich vor diesem Hintergrund um land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz im Privatvermögen.

11

Darüber hinaus sei nach der bis zum Jahr 1987 geltenden Rechtsprechung die

12

13

parzellenweise Verpachtung an mehrere Pächter bei einem landwirtschaftlichen Betrieb in der Regel als Betriebsaufgabe zu behandeln gewesen. Aus Billigkeitsgründen sei darauf jedoch unter der Voraussetzung verzichtet worden, dass der Verpächter die Absicht hatte, den Betrieb später wieder aufzunehmen, und diese Möglichkeit der Fortführung nach Ablauf der Pachtzeit hinreichend sicher erschien. Das Indiz der objektiven Fortführungsmöglichkeit sei im Streitfall jedoch spätestens dadurch entfallen, dass ein ehemaliges Wirtschaftsgebäude, die Scheune nebst Rübenkeller, in den Jahren 1965 bis 1982 an die Firma "S- GmbH" vermietet worden sei. Diese habe das Gebäude als Lager für gewerbliche Zwecke genutzt. Zu diesem Zweck habe die Mieterin Zwischenwände herausgenommen und Holzdecken eingezogen. Der Mietvertrag könne allerdings nicht vorgelegt werden, da er nicht mehr vorhanden sei. Die Vermietung könne jedoch durch den ehemaligen Prokuristen bezeugt werden. In den Jahren 1994 bis 1995 sei das Wirtschaftsgebäude erneut vermietet worden, und zwar als "V-lager" an die "V-großhandlung" "H" in "N-Stadt". In den übrigen Wirtschaftsgebäuden seien später die Futtertröge, Anbindungen, Mistgänge, Jaucherinnen etc. durch die jeweiligen gewerblichen Mieter entfernt worden. Angesichts der im Zuge der Vermietung an den Wirtschaftsgebäuden vorgenommenen Veränderungen habe daher schon damals kein Wahlrecht zur Fortführung des Betriebes bestanden. Vielmehr sei es spätestens gegen Ende der 70er Jahre zu einer zwangsweisen Betriebsaufgabe gekommen. Die vom Vorberater erklärte Betriebsaufgabe zum 31. Juli 1995 sei vor diesem Hintergrund ohne steuerliche Bedeutung und zudem ohne sein Wissen und Wollen abgegeben worden.

Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 7. August 2002 als unbegründet zurück. Zugleich wurde der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben. Die bis dato bestehende Verpachtung habe mit der Erklärung der Betriebsaufgabe zum 31. Juli 1995 geendet. Zu diesem Zeitpunkt sei das Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt worden, mit der Folge, dass die stillen Reserven aufgedeckt und gemäß § 14 EStG i.V.m. § 16 Abs. 3 EStG der Besteuerung unterworfen worden seien. Der Einwand des Klägers, ihm sei von seinen Eltern bereits Privatvermögen übertragen worden, gehe fehl. Die vom Kläger vorgetragene Umgestaltung und Vermietung der Wirtschaftsgebäude habe schon deshalb nicht zu einer Zwangsbetriebsaufgabe geführt, da diese nicht als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen seien. Selbst wenn es sich aber um wesentliche Betriebsgrundlagen gehandelt hätte, sei nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 1. Dezember 2000 IV A 6 - S 2242 - 16/00 (Bundessteuerblatt --BStBl-- I 2000, 1556) keine Zwangsbetriebsaufgabe anzunehmen. Dieser Erlass finde in allen noch offenen Fällen Anwendung.

14

Maßgebend sei im übrigen die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), nach der es auf eine Betriebsaufgabeerklärung ankomme. Eine solche sei von den Eltern nicht erklärt worden. Der Kläger und seine Eltern seien vielmehr übereinstimmend davon ausgegangen, dass land- und forstwirtschaftliches Vermögen übertragen worden sei. Mit Schreiben vom 8. April 1987 habe schließlich auch der Kläger selbst ausdrücklich erklärt, dass er den Betrieb nicht aufgeben wolle. Eine wirksame Erklärung der Betriebsaufgabe sei erst zum 31. Juli 1995 erfolgt. Insoweit könne sich der Kläger auch nicht darauf berufen, dass diese vom Steuerberater ohne sein Wissen und Wollen abgegeben worden sei. Handlungen und Versäumnisse seines Steuerberaters müsse der Kläger sich zurechnen lassen. Selbst wenn man aber -wie der Kläger - die frühere Rechtsprechung des BFH zur Betriebsverpachtung zugrunde lege, ergäbe sich keine rechtlich abweichende Beurteilung. Danach sei es auf den zum Ausdruck gebrachten Fortführungswillen und die objektive Eignung der verpachteten Wirtschaftsgüter, den Betrieb zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufnehmen zu können, angekommen. Seinen Fortführungswillen habe der Kläger mit Schreiben vom 8. April 1987 zum Ausdruck gebracht. An dem Fortführungswillen der Eltern

15

bestünde schon deshalb kein Zweifel, da diese sich nicht anderweitig geäußert hätten.

Hiergegen richtet sich die fristgerecht erhobene Klage. Die Kläger halten an ihrer im Einspruchsverfahren dargelegten Rechtsauffassung fest und tragen ergänzend vor, dass die Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen durch die Eltern des Klägers ausschließlich deshalb erfolgt sei, weil bereits im Jahr 1962 festgestanden habe, dass der Kläger aus gesundheitlichen Gründen den Hof nicht würde fortführen können. Dieser habe sich, wie aus dem überreichten Attest vom 5. Mai 2003 ersichtlich sei, mit 19 Jahren eine Niere entfernen lassen müssen. Die daraus resultierenden gesundheitlichen Einschränkungen hätten die Übernahme und Fortführung des landwirtschaftlichen Betriebes ausgeschlossen. Zum Zeitpunkt des Übergangs auf den Kläger habe es sich daher nicht um einen ruhenden, sondern um einen im Jahr 1965 aufgegebenen Betrieb gehandelt.

Für die rechtliche Beurteilung sei im Übrigen die Rechtslage zu Beginn der 60er Jahre maßgeblich. Ein Verpächterwahlrecht habe seinerzeit nur in den Fällen bestanden, in denen die wesentlichen Grundlagen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes als einheitliches Ganzes verpachtet wurden. Daran habe es im Streitfall gefehlt, so dass den Eltern 1965 mit Beginn der Verpachtung kein Wahlrecht zugestanden habe. Infolgedessen sei es zu einer Zwangsbetriebsaufgabe gekommen. Dass die steuerliche Erfassung aufgrund mangelhafter Sachverhaltsaufklärung nicht erfolgt sei, sei ohne Bedeutung.

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid 1995 vom 18. August 1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. August 2002 in der Weise abzuändern, dass der Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.310.000 DM nicht berücksichtigt wird, sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Die zulässige Klage ist unbegründet.

Das FA ist zu Recht davon ausgegangen, dass (erst) im Jahr 1995 eine Betriebsaufgabe des vom Kläger fortgeführten landwirtschaftlichen Betriebs erfolgt ist.

I. Nach der Rechtsprechung des BFH kann ein Land- und Forstwirt, der seinen bisher selbstbewirtschafteten Betrieb verpachtet, wählen, ob er die Betriebsverpachtung als Betriebsaufgabe im Sinne des § 14 EStG behandeln und damit die Wirtschaftsgüter seines Betriebes unter Auflösung der stillen Reserven in sein Privatvermögen überführen will, oder ob er sein Betriebsvermögen während der Zeit der Verpachtung als sog. ruhenden Betrieb fortführen möchte (ständige Rechtsprechung seit dem BFH-Urteil vom 18. März 1964 IV 114/61 S, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 79, 195, BStBl III 1964, 303). Dieses Wahlrecht ist dadurch gerechtfertigt, dass die Einstellung der eigenen betrieblichen Tätigkeit im Falle der Verpachtung nicht endgültig sein muss, solange die Möglichkeit der Wiederaufnahme durch die Beendigung des Pachtverhältnisses besteht. Gibt der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit der Verpachtung seines Betriebs keine Aufgabeerklärung ab, so führt er den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, wenn auch in anderer Form, fort. Das Wahlrecht zur Betriebsfortführung besteht auch dann, wenn nicht der

gesamte Betrieb, sondern nur dessen wesentliche Betriebsgrundlagen verpachtet werden; dies gilt selbst dann, wenn die Hofstelle nicht mitverpachtet wird (vgl. BFH-Urteil vom 18. März 1999 IV R 65/98, BStBl II 1999, 398).

26 Geht der verpachtete Betrieb - wie hier - im Wege der Erbfolge über, treten die Erben in die Rechtsstellung des Verpächters ein. Auch der Rechtsnachfolger kann wählen, ob er das erworbene Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen will. Die entsprechende Betriebsaufgabeerklärung ist jederzeit während der Dauer der Verpachtung möglich (vgl. etwa BFH-Urteil vom 28. November 1991 IV R 58/91, BFHE 167, 19, BStBl II 1992, 521 m.w.N.).

27 Letztlich kommt es auf die subjektiven Absichten des Steuerpflichtigen an, ob er den Betrieb endgültig einstellen will. Der Steuerpflichtige muss seine Wahl jedoch eindeutig und klar zum Ausdruck bringen. Erscheint nach den gegebenen Verhältnissen die Wiederaufnahme der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit möglich, kann eine Betriebsaufgabe daher nur bei einer unmissverständlichen Erklärung des Verpächters gegenüber dem FA angenommen werden. Hierzu genügt es nicht, dass die Pachteinnahmen in einer Steuererklärung unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärt werden (vgl. BFH-Urteil vom 23. Februar 1989 IV R 63/87, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH -- BFH/NV-- 1990, 219). Der bisherige Betriebsinhaber muss die unterbrochene land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit im Übrigen nicht selbst wiederaufnehmen; es genügt, dass diese Absicht von einem Rechtsnachfolger verwirklicht werden soll (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 1987 IV R 66/86, BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260).

28 II. Demnach sind vorliegend die Rechtsfolgen der Betriebsaufgabe mit Zugang des vom Steuerberater "U" abgefassten Schreibens vom 30. Oktober 1995 beim FA eingetreten. Damit hat der Kläger - wie von der Rechtsprechung gefordert - klar und ausdrücklich zum Ausdruck gebracht, dass er den ruhenden Betrieb nunmehr nicht mehr fortführen, sondern die verpachteten Grundstücke in sein Privatvermögen überführen will. Die Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe gemäß § 14 Satz 2 EStG i.V.m. § 16 Abs. 3 EStG liegen damit vor. Die in den Vorjahren zum Teil erfolgte Erklärung der Pachteinnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist unmaßgeblich.

29 Ebenso unmaßgeblich ist der Umstand, dass die Aufgabeerklärung nicht vom Steuerpflichtigen persönlich, sondern von seinem Steuerberater abgegeben wurde. Am Besteuerungsverfahren Beteiligte können sich gemäß § 80 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) durch Bevollmächtigte vertreten lassen. Die Erklärungen des Bevollmächtigten wirken unmittelbar für und gegen den Vertretenen. Die durch den Steuerberater "U" erklärte Betriebsaufgabe ist demnach dem Kläger zuzurechnen. Dieser war Bevollmächtigter, sei es durch ausdrücklich oder formlos erteilte Vollmacht, sei es im Wege der Duldungsvollmacht. Der Einwand des Klägers, die Aufgabeerklärung sei ohne sein Wissen und ohne seine Zustimmung ergangen, geht fehl. Gemäß § 80 Abs. 1 Satz 2 AO ermächtigt die steuerliche Vollmacht zur Vornahme aller das Verwaltungsverfahren betreffenden Verfahrenshandlungen, soweit keine ausdrücklichen Einschränkungen vorgenommen werden. Eine dahingehende Einschränkung, dass der Steuerberater "U" nicht zur Erklärung der Betriebsaufgabe befugt war, ist vorliegend nicht ersichtlich. Ob dieser damit seine im Innenverhältnis bestehenden Befugnisse überschritten hat, ist für die Wirksamkeit der Aufgabeerklärung unbeachtlich, zumal keine Anhaltspunkte für einen Missbrauch der Vertretungsmacht bestehen.

30 III. Entgegen der Auffassung der Kläger sind die Grundstücke zum Aufgabezeitpunkt auch nicht bereits dem Privatvermögen zuzurechnen gewesen, so dass auch aus diesem Grund

eine Betriebsaufgabe nicht ausscheidet. Die von den Eltern des Klägers vorgenommene parzellenweise Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen hat nicht zu einer zwangsweisen Betriebsaufgabe im Jahr 1965 geführt.

1. Der BFH hat in seinem Urteil vom 15. Oktober 1987 IV R 91/85 (BFHE 151, 392, BStBl II 1988, 257, seitdem ständige Rechtsprechung) klargestellt, dass auch eine parzellenweise Verpachtung der bisher vom Landwirt selbst bewirtschafteten Ländereien der Annahme einer Betriebsfortführung durch Betriebsverpachtung nicht entgegensteht. Der BFH ist mit dieser Entscheidung der seinerzeit von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsansicht, wonach die parzellenweise Verpachtung regelmäßig als Betriebsaufgabe anzusehen ist (vgl. den koordinierten Erlass der Finanzminister der Länder vom 28. Dezember 1964, BStBl II 1965, 5; gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 17. Dezember 1965, BStBl II 1966, 29, 34), ausdrücklich entgegengetreten. Diese Rechtsansicht stand mit der Gesetzeslage nicht im Einklang. Auch im Fall einer parzellenweisen Verpachtung muss der Steuerpflichtige daher eindeutig und klar zum Ausdruck bringen, ob er seinen Betrieb anlässlich der Verpachtung aufgeben und damit die Gegenstände seines Betriebes in sein Privatvermögen überführen oder ob er das Betriebsvermögen während der Dauer der Verpachtung fortführen will. Voraussetzung für die Betriebsfortführung durch Betriebsverpachtung ist jedoch auch bei der parzellenweisen Verpachtung, dass der Verpächter die Absicht hat, den Betrieb später selbst oder durch seine Erben wieder aufzunehmen und dies nach den gegebenen Verhältnissen als möglich erscheint. Das Wahlrecht entfällt also dann, wenn anlässlich der Verpachtung die wesentlichen Betriebsgrundlagen so umgestaltet werden, dass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können. 31

2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze führte auch die parzellenweise Verpachtung der Grundstücke durch die Eltern des Klägers nicht zu einer Betriebsaufgabe. Dass die Eltern des Klägers die vom BFH geforderte eindeutige Aufgabeerklärung abgegeben hätten, ist weder vorgetragen noch ersichtlich. Die insoweit beweisbelasteten Kläger (vgl. etwa BFH-Urteil vom 2. März 1995 IV R 52/94, BFH/NV 1996, 110; BFH-Beschluss vom 7. Mai 1998 IV B 31/97, BFH/NV 1998, 1345) gehen selbst lediglich von einer zwangsweisen Betriebsaufgabe nach Maßgabe der damaligen Verwaltungsauffassung aus, nach der gerade keine Betriebsaufgabeerklärung erforderlich war. Aus den Steuerakten ist sogar im Gegenteil ersichtlich, dass das FA und die Eltern des Klägers wohl von einer Fortführung des Betriebs ausgegangen sein dürften. Diese Feststellung lässt sich zumindest mittelbar dem Schriftwechsel des FA mit dem damalige Steuerberater des Klägers "L" (Schriftsätze vom 21. November 1986 bzw. vom 8. April 1987) entnehmen, wonach beide Seiten ihre Übereinstimmung darüber zum Ausdruck bringen, dass eine Betriebsaufgabe durch den "Rechtsvorgänger", also den Vater des Klägers, nicht erfolgt ist. Ursache für diesen Schriftwechsel war der Umstand, dass der Kläger die Pachtzahlungen in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1983 und 1984 - also unmittelbar nach Übergang der Grundstücke im Wege der vorweggenommenen Erbfolge - bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfasst hatte. Diese Reaktion des FA legt nahe, dass die Eltern des Klägers insoweit noch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt hatten, denn andernfalls hätte kein Grund für eine Aufgreifen des Falles bestanden. 32

3. Das Wahlrecht zur Betriebsfortführung ist auch nicht infolge einer grundlegenden Umgestaltung der wesentlichen Betriebsgrundlagen entfallen. Vielmehr sind die wesentlichen Grundlagen des bis 1965 durch die Eltern des Klägers selbst bewirtschafteten Betriebes in ihrer alten Funktion im Wesentlichen erhalten geblieben. Die Wiederaufnahme des ursprünglichen Betriebes war daher jederzeit möglich. 33

- a) Die maßgeblichen Grundlagen des Betriebs in Gestalt des Grund und Bodens wurden zum größten Teil verpachtet. Die verpachteten Teilflächen waren objektiv geeignet, den Betrieb nach Beendigung der Verpachtung fortzuführen. 34
- b) Die Zurückbehaltung der Wohn- und Wirtschaftsgebäude spricht nicht gegen die Annahme einer beabsichtigten Betriebsfortführung (vgl. etwa BFH-Urteil vom 2. März 1995 IV R 52/94, BFH/NV 1996, 110). Gleiches gilt in bezug auf die Vermietung der nicht mehr benötigten Wirtschaftsgebäude als Unterstellplatz für Boote oder als Teppichlager. Denn darin liegt keine völlige Umgestaltung des landwirtschaftlichen Betriebs, die dessen Fortführung zu einem späteren Zeitpunkt ausgeschlossen hätte (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260). 35
- c) Die Argumentation der Kläger, zumindest die Vermietung der wesentlichen Wirtschaftsgebäude an die Firma "S-GmbH" habe dazu geführt, dass keine Nutzung in der bisherigen Form mehr möglich gewesen sei, geht fehl. Der Senat brauchte insoweit keinen Beweis über die Frage zu erheben, ob dieses, von den Klägern bislang lediglich behauptete Pachtverhältnis tatsächlich bestanden hat, sondern konnte den Vortrag der Kläger insoweit als wahr unterstellen. 36
- Zunächst erscheint schon zweifelhaft, ob es sich bei den Wirtschaftsgebäuden überhaupt um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt. Für einen landwirtschaftlichen Betrieb sind zwar im Regelfall die Nutzflächen, die Hofstelle sowie das lebende und tote Inventar als wesentliche Grundlagen anzusehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260). Im Einzelfall ist aber weder eine Hofstelle noch ein voller Besatz an landwirtschaftlichen Betriebsgebäuden und Betriebsmitteln zwingend erforderlich (vgl. BFH-Urteil vom 18. März 1999 IV R 65/98, BFHE 188, 310, BStBl II 1999, 398). Denn bei der Frage der Wesentlichkeit ist auch der Wandel der Bewirtschaftungsformen zu berücksichtigen. Speziell Wirtschaftsgebäude haben jedoch nach der zutreffenden Ansicht des BFH ihre frühere Bedeutung eingebüßt. Dieser Auffassung hat sich inzwischen auch die Finanzverwaltung angeschlossen (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2000, 1556). Danach ist das Schicksal der Wirtschaftsgebäude für die Annahme einer Zwangsbetriebsaufgabe ohne jede Bedeutung. 37
- Die Frage, ob die Wirtschaftsgebäude im Streitfall als wesentliche Betriebsgebäude anzusehen sind, konnte jedoch letztlich dahingestellt bleiben. Denn selbst wenn diese Voraussetzung erfüllt wäre, hätte deren Umgestaltung und Vermietung - wie im Streitfall erfolgt - nicht zu einer Zwangsbetriebsaufgabe geführt. Denn auch für den dann vorliegenden Fall einer reinen Flächenpacht, also einer Verpachtung, bei der wesentliche Betriebsgrundlagen nicht mitverpachtet werden, ist die Möglichkeit der Betriebsfortführung anerkannt, wenn der Verpächter die Zweckbestimmung der Baulichkeiten aufrecht erhält und diese nach Ablauf der Pachtzeit wieder einer land- und forstwirtschaftlichen Nutzung zugeführt werden können. Eine vorübergehende Vermietung für gewerbliche Zwecke ist insoweit unschädlich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 188, 310, BStBl II 1999, 398; Jachmann in Kirchhof, Kompaktcommentar zum EStG, 3. Aufl. § 13 Rn. 34; Felsmann, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1985, 371, 375; Seeger in Schmidt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 23. Aufl., § 13 Rn. 33). 38
- Die Wirtschaftsgebäude wurden hier nach der Überzeugung des Senats nicht so grundlegend umgestaltet, dass die Wiederaufnahme des Betriebs nicht oder nur sehr schwer möglich war. Der Kläger hat vorgetragen, die "S-GmbH" habe die ehemalige Scheune für ihre eigenen Zwecke hergerichtet, indem sie die Zwischendecke herausgenommen und Holzdecken eingezogen habe. In den übrigen Wirtschaftsgebäuden seien die Futtertröge, Anbindungen, Mistgänge und Jaucherinnen durch die jeweiligen gewerblichen Mieter entfernt worden. Nach 39

der Auffassung des Senats handelt es sich dabei um Baumaßnahmen, die jederzeit und ohne großen Aufwand wieder rückgängig gemacht werden können. Auch die im Bereich der Stallungen entfernten Betriebsvorrichtungen lassen sich einfach ersetzen. Die Tatsache, dass die Wiederaufnahme des früheren Betriebs Kosten verursacht, schließt die Annahme eines ruhenden landwirtschaftlichen Betriebes nicht aus (vgl. Urteil des Finanzgerichts --FG-- München vom 10. Oktober 1996 15 K 2752/91, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1997, 737).

d) Die Wiederaufnahme des Betriebes scheidet schließlich nach der Überzeugung des Senats auch nicht deshalb aus, weil in der Person des Klägers gesundheitliche Hindernisse bestanden. Diese sind nach der Überzeugung des Gerichts nicht als so gravierend anzusehen, dass eine Betriebsfortführung durch ihn unter allen Umständen ausgeschlossen war. Dies folgt nach Auffassung des Gerichts schon aus der Tatsache, dass der Kläger über einen Zeitraum von mehr als 20 Jahren einen "A-Gemüsegroßhandel" mit erheblichen Umsätzen aufgebaut und dieses Gewerbe über Jahre hinweg ausgeübt hat. Soweit sich der Kläger darauf beruft, dass er die dabei angefallenen körperlichen Arbeiten von Mitarbeitern habe erledigen lassen, trifft dieses Argument in gleicher Weise auch auf die mit der Hofübernahme angefallenen Arbeiten zu.

40

4. Ein Ausschluss der Betriebsaufgabe im Jahr 1995 lässt sich schließlich auch nicht unter Hinweis auf die alte Verwaltungsauffassung zur zwangsweisen Betriebsaufgabe bei parzellenweiser Verpachtung (vgl. die erwähnten Erlasse in BStBl II 1965, 5 sowie BStBl II 1966, 29, 34) und die insoweit von der Finanzverwaltung getroffenen Billigkeits- und Übergangsregelungen ableiten. Dies trifft insbesondere auch auf das - im Anschluss an den Erlass des Finanzministeriums NRW vom 1. Januar 1988 ergangene - BMF-Schreiben vom 8. Dezember 1989 IV B 4- S 2230 - 42/89 (Einkommensteuerverfahren NRW zu §§ 14, 14a, Nr. 3) zu. Dieses erging als Reaktion der Finanzverwaltung auf das BFH-Urteil in BFHE 151, 392, BStBl II 1988, 257, mit dem dieser der bis dahin von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung, die parzellenweise Verpachtung stelle regelmäßig eine Betriebsaufgabe dar, es sei denn, der Steuerpflichtige habe eine ausdrückliche Fortführungserklärung abgegeben, eine Absage erteilt hatte. Aus Gründen des Vertrauensschutzes will die Finanzverwaltung danach bei einer parzellenweisen Betriebsverpachtung, die vor dem Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 15. Oktober 1987 im BStBl, nämlich dem 15. April 1988, begann und bei der keine Fortführungserklärung abgegeben wurde, weiterhin prinzipiell eine Betriebsaufgabe annehmen.

41

Ob die Voraussetzungen dieses BMF-Schreibens im Streitfall einschlägig sind, war nicht zu prüfen, da in dem Verfahren über die Steuerfestsetzung nicht geklärt werden kann, ob das FA die Kläger aus Billigkeitsgründen so stellen muss, als ob die Eltern des Klägers bereits mit Beginn der parzellenweisen Verpachtung ihren Betrieb aufgegeben hätten. Soweit die Finanzverwaltung aus Gründen des Vertrauensschutzes eine Regelung trifft, die die Anpassung der Verwaltungspraxis an eine verschärfende (rückwirkende) Rechtsprechung oder an eine geänderte Rechtsauffassung erleichtern soll, handelt es sich um eine Billigkeitsmaßnahme, über die in einem gesonderten Verfahren zu entscheiden ist. Die Prüfung bleibt daher einem ggf. noch zu führenden Billigkeitsverfahren nach Maßgabe der §§ 163, 227 der Abgabenordnung vorbehalten.

42

Gleiches gilt auch im Hinblick auf das im Zusammenhang mit der Einführung der Bodengewinnbesteuerung durch das Zweite Steueränderungsgesetz vom 10. August 1971 ergangene Schreiben des Bundesministers für Wirtschaft und Finanzen vom 29. Februar 1972 IV B 2 - S 2000 - 5/72 (BStBl I 1972, 102). Auch insoweit handelt es sich um eine

43

Billigkeitsregelung (vgl. dazu BFH-Beschluss in BFH/NV 1998, 1345).

IV. In Bezug auf die Höhe des Veräußerungsgewinns haben die Kläger - entgegen ihrer ursprünglichen Ankündigung - keine Einwendungen geltend gemacht. Auch aus Sicht des entscheidenden Senats bestehen keine Bedenken gegen die jeweiligen Wertansätze. 44

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 45

VI. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Der Senat lässt sich dabei maßgebend von der Überlegung leiten, dass das FG Münster mit Urteil vom 16.8.2002 4 K 1249/00 F (EFG 2002, 1593) in einem in Bezug auf die "Erlasslage" vergleichbaren Fall die Revision zugelassen hat (Az. des BFH: IV R 52/02). 46