
Datum: 17.02.2016
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 2471/13 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2016:0217.7K2471.13E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob aufgrund einer Grundstücksveräußerung land- und forstwirtschaftliche Einkünfte zu versteuern sind. 2

Die Klägerin ist die Ehefrau und der Kläger ist der Sohn und Gesamtrechtsnachfolger des am 13.05.2011 verstorbenen Herrn V. A.. Die Klägerin wurde in den Streitjahren 2007 und 2008 zusammen mit ihrem verstorbenen Ehemann zur Einkommensteuer veranlagt. 3

Der Vater des Herrn V. A., Herr O. A., war Ende der 1930er Jahre bis Anfang der 1940er Jahre Landwirt und Ziegeleibesitzer. Die Landwirtschaft betrieb er von der Hofstelle B-Straße 1 in C-Stadt aus, die Ziegelei befand sich an der D- Straße 2 und 3 in C-Stadt. Nachdem Herr O. A. am xx.xx.1964 für tot erklärt worden war, da er im Krieg verschollen geblieben war, gingen die landwirtschaftlichen Flächen zunächst auf dessen Ehefrau, G. A., über. Die Ziegelei wurde bis zur Aufgabe am 01.09.1965 von Herrn V. A. betrieben. 4

In einem an den Beklagten gerichteten Schreiben vom 29.12.1965 erklärte Herr V. A., dass das Ziegeleigelände und die Gebäude seit Aufgabe des Ziegeleibetriebes am 01.09.1965 für landwirtschaftliche Zwecke genutzt würden. 5

Nachdem Frau G. A. am xx.xx.1969 verstorben war, ging das Eigentum an den landwirtschaftlichen Flächen (inklusive des ehemaligen Ziegeleigeländes) auf Herrn V .A., den verstorbenen Ehemann der Klägerin und Vater des Klägers, über.

Laut Einheitswertbescheid für den Stichtag 01.01.1968 betrug die landwirtschaftlich genutzte Fläche 8,72 ha (Einheitswertakte „Landwirtschaftlicher Betrieb Stückländerei“, S.102). Ein Teil der ehemaligen Tongrube wurde bis Ende der 1960er Jahre als Müllkippe genutzt. Anschließend wurden die Müllkippe und die übrige Fläche der Tongrube bis Ende der 1970er Jahre verfüllt und rekultiviert. 7

Im Jahr 1972 wurden die sich im hinteren Teil des Grundstücks B-Straße 1 befindenden landwirtschaftlichen Gebäude abgerissen. An dieser Stelle wurde unter der Adresse D-Straße 4 im Jahre 1973 ein Wohn- und Geschäftshaus errichtet, in das die Familie einzog. Das bis zu diesem Zeitpunkt von der Familie bewohnte Wohnhaus B-Straße 1 wurde bis zum Verkauf des Hauses im Jahr 1984 fremdvermietet. 8

Ausweislich der am 09.02.1979 beim Beklagten eingereichten Erklärung über die Tierhaltung für das Wirtschaftsjahr 1977/78 betrogen die im Eigentum des Herrn V .A. stehenden regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen 4,5ha. 4ha davon waren an P. verpachtet und 0,5ha wurden selbst bewirtschaftet. An Tieren war ein Pferd vorhanden (Einheitswertakte „Landwirtschaftlicher Betrieb Stückländerei“, S.102). Auf die Anfrage des Beklagten vom 03.12.1980 erklärte Herr V .A. am 21.12.1980, dass 2,5ha der landwirtschaftlichen Flächen (Ackerland) seit 1965 an P. und 1,5ha (Weide) seit 1979 an P1 verpachtet seien. 0,5 ha würden selbst bewirtschaftet (Einkommensteuer-Akte, S. 217). Laut der am 11.08.1982 beim Finanzamt eingereichten Erklärung über die Tierhaltung für das Wirtschaftsjahr 1981/82 betrogen die im Eigentum des Herrn V .A. stehenden regelmäßig genutzten landwirtschaftlichen Flächen 7,91ha (4ha verpachtet, 1ha Unland, 0,4ha Hofraum und Wege, 1,28ha Erbbau und 1,23 ha selbst bewirtschaftet). Der Tierbestand umfasste ein Pferd, zwei Rinder und insgesamt sieben Schafe (Einheitswertakte „Landwirtschaftlicher Betrieb Stückländerei“, S.102). 9

Mit notariellem Vertrag vom 08.05.1996 übertrug Herr V .A. das Grundstück C-Stadt Flur 1 Flurstück xxx mit einer Größe von 17.444qm unentgeltlich auf seine Ehefrau, die Klägerin. 10

Mit notariellem Kaufvertrag vom 29.02.2008 verkaufte die Klägerin das Grundstück Gemarkung C-Stadt Flur 1, Flurstück yyy (Größe 890qm) zu einem Preis von 100.000 € (ursprünglich vereinbarter Kaufpreis 130.000 € ./.. Kaufpreisrückzahlung 30.000 €). 11

Der Beklagte behandelte den Verkauf in den Einkommensteuerbescheiden 2007 und 2008 als steuerpflichtige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Dabei ermittelte er den Gewinn wie folgt: 12

| | | |
|--------------------------|-----------|----|
| Kaufpreis | 130.000 € | 13 |
| ./.. Rückzahlung | 30.000 € | |
| ./.. Buchwert für Unland | 89 € | |
| Gewinn | 99.911 € | |

| | |
|---------------------------------------|--------------------|
| Hälftiger Gewinn 2007 und 2008 | 49.955,50 € |
|---------------------------------------|--------------------|

Hiergegen legten die Kläger form- und fristgerecht Einspruch ein. Sie trugen vor, dass das veräußerte Grundstück nicht zum Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen Betriebes gehört habe. Das veräußerte Grundstück habe auf dem ehemaligen Ziegeleigelände – und zwar mit ca. 790qm im Bereich der Hof- und Gebäudefläche und mit ca. 100qm im Grubenbereich – gelegen. Die bewertungsrechtliche Zuordnung zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bedeute nicht, dass der Grundbesitz auch tatsächlich land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen im Sinne des Ertragsteuerrechts darstelle. Vielmehr sei für das Entstehen von notwendigem Betriebsvermögen die Eigenbewirtschaftung erforderlich gewesen, die allerdings dauerhaft unterblieben sei. Die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen sei rechtlich nicht möglich gewesen. Hilfsweise beantragten sie die Berücksichtigung von Erschließungskosten sowie die Bildung einer Rücklage nach §§ 6b, 6c EStG. Zudem liege eine parzellenweise Verpachtung im Sinne des sog. Verpachtungserlasses vom 17.12.1965 vor.

14

Mit der Einspruchsentscheidung vom 10.07.2013 änderte der Beklagte die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 dahingehend ab, dass er bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns Buchwertabgänge und Erschließungskosten sowie eine Rücklage nach §§ 6b, 6c EStG berücksichtigte. Er ermittelte einen Gesamtgewinn in Höhe von 38.514,40 €, den er jeweils zur Hälfte im Jahr 2007 und 2008 (jeweils 19.257,20 €) der Besteuerung zugrunde legte. Dabei ermittelte er den Gewinn im Einzelnen wie folgt:

15

| | |
|---|--------------------|
| Kaufpreis | 130.000 € |
| ./. Rückzahlung | 30.000 € |
| Verbleibender Kaufpreis | 100.000 € |
| ./. Buchwertabgänge/Erschließungskosten | 21.485,60 € |
| ./. Rücklage §§ 6b,6c EStG | 40.000,00 € |
| Gewinn | 38.514,40 € |
| Hälftiger Gewinn 2007 und 2008 | 19.257,20 € |

16

Im Übrigen wies er die Einsprüche als unbegründet zurück. Die Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebes sei zu keinem Zeitpunkt erklärt worden. Der verstorbene Vater des Klägers und Ehemann der Klägerin habe den Betrieb vielmehr bis Anfang der 1980er Jahre selbst bewirtschaftet. Die bloße Angabe von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führe weder zu einer Entnahme noch zu einer konkludenten Betriebsaufgabeerklärung. Auch liege keine parzellenweise Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen vor, so dass die Billigkeitsregelungen der Finanzverwaltung keine Anwendung fänden. Die bereits seit dem Jahr 1965 verpachteten Flächen im Außenbereich von C-Stadt (Flur 2 Flurstück yx und Flur 3, Flurstück z) stellten keine wesentlichen Betriebsgrundlagen dar, weil diese bereits viele Jahre vor Einstellung der Eigenbewirtschaftung nicht mehr für eigenbetriebliche Zwecke genutzt worden seien.

17

| | |
|--|----|
| Mit der form- und fristgerecht erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Sie tragen ergänzend vor, dass die im Jahr 2008 übertragene Fläche landwirtschaftlich nicht nutzbar gewesen sei, weil die ehemalige Mülldeponie als Unland eingestuft worden sei. | 18 |
| Hilfsweise tragen sie vor, dass der Vater des Klägers mit Vertrag vom 08.05.1996 eine Fläche mit einer Größe von 17.444qm auf die Klägerin übertragen habe. Dieser Vorgang sei als Entnahme anzusehen. Da die Klägerin die Fläche weder selbst bewirtschaftet noch in einen landwirtschaftlichen Betrieb eingelegt habe, habe sie mit Vertrag vom 29.02.2008 Privatvermögen veräußert. Hilfsweise beantragen die Kläger eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen unter Bezugnahme auf den sog. Verpachtungserlass vom 17.12.1965 und die Verfügung der OFD Münster vom 07.01.1991, da eine parzellenweise Verpachtung des Betriebes, die mangels Fortführungserklärung zur (Zwangs-)Betriebsaufgabe geführt habe, anzunehmen sei. | 19 |
| Die Kläger beantragen, | 20 |
| die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.07.2013 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft jeweils um 19.257 € niedriger festgesetzt werden; | 21 |
| hilfsweise, den Beklagten zu verpflichten, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in den Streitjahren 2007 und 2008 aus Billigkeitsgründen jeweils um 19.257 € niedriger festzusetzen; | 22 |
| hilfsweise, für den Fall des Unterliegens oder Teilunterliegens die Revision zuzulassen. | 23 |
| Der Beklagte beantragt, | 24 |
| die Klage abzuweisen; | 25 |
| hilfsweise, für den Fall des Unterliegens oder Teilunterliegens die Revision zuzulassen. | 26 |
| Der Beklagte verweist zur Begründung auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. | 27 |
| Der Senat hat in öffentlicher Sitzung am 17.02.2016 mündlich verhandelt, auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. | 28 |
| E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e | 29 |
| Die Klage hat insgesamt keinen Erfolg. | 30 |
| I. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 und die Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Beklagte hat die Veräußerung des Grundstücks Gemarkung C-Stadt Flur 1 Flurstück yyy zu Recht im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft besteuert. | 31 |
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 EStG resultieren u.a. aus dem Betrieb von Landwirtschaft (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Variante 1 EStG) sowie aus sonstiger landwirtschaftlicher Nutzung (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Dies erfasst auch die entgeltliche Nutzungsüberlassung landwirtschaftlicher Flächen an Dritte sowie die Veräußerung landwirtschaftlichen Betriebsvermögens. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im | 32 |

Sinne des § 21 EStG sind diesbezüglich subsidiär, § 21 Abs. 3 EStG.

Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb verpachtet, so kann der Verpächter wählen, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe im Sinne des § 14 Abs. 1 EStG behandeln will und damit die Gegenstände seines Betriebes in sein Privatvermögen überführt oder ob er das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen will (BFH, Urt. vom 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl II 1988, 260 m.w.N.). Das Wahlrecht entfällt aber, wenn anlässlich der Verpachtung die wesentlichen Betriebsgrundlagen so umgestaltet werden, dass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können. In diesem Fall stellt der Verpächter die unternehmerische Tätigkeit endgültig ein (BFH, Urt. vom 19.01.1983 – I R 84/79, BStBl II 1983, 412 und vom 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl II 1988, 260). Eine parzellenweise Verpachtung der bisher vom Landwirt selbst bewirtschafteten Ländereien steht einer Betriebsverpachtung nicht entgegen, wenn der Verpächter die Absicht hat, den Betrieb selbst oder durch seine Erben wiederaufzunehmen und dies nach den gegebenen Verhältnissen als möglich erscheint (BFH, Urt. vom 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl II 1988, 260 und Urt. vom 28.11.1991 – IV R 58/91, BStBl II 1992, 521). Die Absicht der dauernden Betriebseinstellung kann indes nur bei einer entsprechenden unmissverständlichen Erklärung des Verpächters gegenüber dem Finanzamt angenommen werden (BFH, Urt. vom 28.11.1991 – IV R 58/91, BStBl II 1992, 521 und vom 05.05.2011 – IV R 48/08, BStBl II 2011, 792).

Die Verkleinerung eines Eigenbetriebes führt nicht zu einer Betriebsaufgabe. Das gilt auch dann, wenn die verbleibenden landwirtschaftlich genutzten Flächen eine ertragreiche Bewirtschaftung nicht mehr ermöglichen (BFH, Urt. vom 30.08.2007 – IV R 5/06, BStBl II 2008, 113 m.w.N.).

Nach der Rechtsprechung wird auch keine bestimmte Mindestgröße für die Existenz eines landwirtschaftlichen Betriebes vorausgesetzt (BFH, Urt. vom 05.05.2011 – IV R 48/08, BStBl II 2011, 792). Sie hat sich jedoch im Einzelfall an der von der Finanzverwaltung aufgestellten Regel, dass im Allgemeinen einkommensteuerlich kein landwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, wenn die zu bewirtschaftenden Flächen nicht größer als 3.000 qm sind, orientiert (BFH, Urt. vom 05.05.2011 – IV R 48/08, BStBl II 2011, 792 m.w.N.).

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 m.w.N.). 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 nicht, dass er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt (BFH, Urt. vom 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl II 1988, 260).

Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei dem veräußerten Grundstück Gemarkung C-Stadt Flur 1, Flurstück yyy nach wie vor um landwirtschaftliches Betriebsvermögen.

1. Der verstorbene Vater des Klägers und Ehemann der Klägerin, Herr V .A., hat den landwirtschaftlichen Betrieb zunächst noch selbst bewirtschaftet. Dies folgt insbesondere aus der Einspruchsbegründung zur Einheitsbewertung vom 05.10.1984, in der er ausführt, dass er regelmäßig im Frühjahr Jungbullen gekauft und im Spätherbst verkauft habe (GruBo Akte, Seite 14). Ferner wird dies durch die Angaben des Herrn V .A. in den Erklärungen über die Tierhaltung für die Wirtschaftsjahre 1977/78 und 1981/82 untermauert. Diese Angaben zur Tierhaltung stehen auch nicht in Widerspruch zu den Angaben des Herrn T. und der

Eheleute P., die im Jahr 2009 bestätigt haben, dass auf dem Gelände der aufgefüllten Tongrube bzw. Müllkippe ausschließlich ihre Schafe, Lämmer bzw. Rinder gegrast hätten (GruBo Akte S. 20, 21). Dies schließt aber keineswegs aus, dass Herr V .A. eigene Tiere gezüchtet hat. In der Anlage L zur Einkommensteuererklärung 1982 hat Herr V .A. überdies erklärt, dass er aufgrund einer anderen Berufstätigkeit nur zu 20% als Landwirt auf einer Fläche von 1,23ha tätig gewesen ist (Einkommensteuerakte, S. 152 ff.). Des Weiteren hat der Beklagte bei einer Ortsbesichtigung des Grundstücks B-Straße 1 am 11.05.1984 festgestellt, dass Herr V .A. – neben seiner Hauptbeschäftigung bei der Firma Z. – bis zum Herbst 1983 nebenberuflich noch eine Landwirtschaft betrieben habe (Einheitswertakte zum Objekt B-Straße 1, S. 5).

2. Herr V .A. hat auch nach Einstellung seiner Tätigkeit als Landwirt keine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben. In der bloßen Erklärung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung liegt nach der dargestellten Rechtsprechung keine Aufgabe- oder Entnahmehandlung. 39

3. Das veräußerte Grundstück Gemarkung C-Stadt Flur 1, Flurstück yyy war auch Bestandteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens. Das Grundstück stammt aus dem Grundstück Flur 1 Flurstück yy (15.821qm), welches wiederum aus dem Grundstück Flur 1 Flurstück xxx mit einer Größe von 18.198qm stammt (vgl. Fortführungsmitteilungen des Katasteramtes S.13, 21, 29 der Einheitswertakte des Grundstücks Flur 1 Nr. y). 40

Das Grundstück liegt nach dem Vortrag der Kläger im Bereich des ehemaligen Ziegeleigeländes und überwiegend außerhalb des Unlandes (ehemalige Mülldeponie). Das ehemalige Ziegeleigelände wurde nach den Angaben des Herrn V .A. im an den Beklagten gerichteten Schreiben vom 29.12.1965 nach der Aufgabe des Ziegeleibetriebes für landwirtschaftliche Zwecke genutzt, so dass die Grundstücke des Ziegeleigeländes von gewerblichem zu land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen geworden sind. Herr V .A. hat auch nicht einzelne Grundstücke/Teilflächen entnommen und einen entsprechenden Entnahmegewinn erklärt. 41

4. Durch die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks C-Stadt Flur 1 Flurstück xxx, aus dem das streitgegenständliche, im Jahr 2008 veräußerte Flurstück yyy stammt, auf die Klägerin ist das Grundstück auch nicht aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen worden. Es fehlt insofern an der nach der Rechtsprechung erforderlichen unmissverständlichen, von einem entsprechenden Entnahmewillen getragenen Entnahmehandlung sowie an der Erklärung eines entsprechenden Entnahmegewinns. Vielmehr ist das Grundstück, das deutlich über 3.000qm groß war, gem. § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten in das land- und forstwirtschaftliche Betriebsvermögen der Klägerin übertragen worden (vgl. FG Münster Urt. vom 24.04.2015 14 K 4172/12 E, EFG 2015, 1256). 42

II. Auch die Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme und die insoweit ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Kläger haben weder einen Anspruch auf eine abweichende Festsetzung der Einkommensteuer 2007 und 2008 aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO entsprechend den abgegebenen Steuererklärungen noch auf Erlass der entsprechend höher festgesetzten Einkommensteuer 2007 und 2008 nach § 227 AO. 43

Nach § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach der Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. § 227 1. Hs. AO sieht vor, dass die Finanzbehörden Ansprüche aus dem 44

Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen können, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig ist.

Die Entscheidung über eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO ist eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung (§ 5 AO), die von den Gerichten nur in den von § 102 FGO gezogenen Grenzen überprüft werden kann (Beschluss des gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19.10.1971, GmS-OGB 3/70, BStBl. II 1972, 603). Nach dieser Vorschrift ist die gerichtliche Prüfung darauf beschränkt, ob die Behörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem ihr eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Nur ausnahmsweise kann das Gericht eine Verpflichtung zum Erlass aussprechen (§ 101 Satz 1 i.V.m. § 121 FGO), wenn der Ermessensspielraum derart eingeschränkt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (Ermessensreduzierung auf Null; ständige Rechtsprechung, BFH, Urt. vom 14.07.2010 – X R 34/08, BStBl II 2010, 916 m.w.N.). Gleiches gilt für die Entscheidung über den Erlass aus Billigkeitsgründen nach § 227 AO. 45

Unterschieden wird zwischen sachlichen und persönlichen Billigkeitsgründen. Im Streitfall kommt allein ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen in Betracht. Sachliche Billigkeitsgründe sind gegeben, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – hätte er sie geregelt – im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte oder wenn angenommen werden kann, dass die Entscheidung den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft (Fritsch, in: Koenig, AO, § 227 Rdn. 13 m.w.N.). 46

Eine sachliche Unbilligkeit kann sich insbesondere daraus ergeben, dass ein Steuerpflichtiger im Vertrauen auf die Weitergeltung von Gesetzen, von Verwaltungsanweisungen oder einer bestimmten ständigen Rechtsprechung Dispositionen getroffen hat, die er nicht mehr rückgängig machen kann (Fritsch, in: Koenig, AO, § 227 Rdn. 22). 47

Im Streitfall haben die Kläger keinen Anspruch auf Vornahme einer abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen bzw. eines Billigkeitserlasses aufgrund des sog. Verpachtungserlasses vom 17.12.1965 bzw. der Verfügung der OFD Münster vom 07.01.1991 (S 2239-70-St 12-21). 48

1. Nach dem Verpachtungserlass vom 17.12.1965 kann der Verpächter die Fortführung des Betriebs nur dann wählen, wenn und solange eine Verpachtung des Betriebs im Ganzen vorliegt, d.h. solange die wesentlichen Grundlagen des Betriebs als einheitliches Ganzes verpachtet sind. Entfällt diese Voraussetzung, so muss eine Aufgabe des Betriebs angenommen werden mit der Folge, dass die vorhandenen stillen Reserven zu versteuern sind (BStBl II 1966, S. 34 unter 1. und BStBl II 1965, S.2 unter II.1.). 49

Die Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in der Weise, dass die einzelnen Grundstücksflächen an mehrere Pächter verpachtet sind, das lebende und tote Inventar veräußert und die Hofstelle mit den Gebäuden beim Verpächter bleibt, kommt danach in der Regel einer Betriebsaufgabe gleich (BStBl II 1966, S. 34 unter 1.). 50

Nach Überzeugung des Senates fehlt es im Streitfall bereits an einer solchen zur Betriebsaufgabe führenden parzellenweisen Verpachtung. Die Kläger, die für die behauptete parzellenweise Verpachtung die Feststellungslast tragen, haben eine solche nach Auffassung des Senates nicht nachgewiesen. 51

| | |
|---|----|
| Laut Einheitswertbescheid für den 01.01.1968 betrug die gesamte landwirtschaftliche Fläche einschließlich des ehemaligen Ziegeleigeländes 8,72ha. Nach einigen Verkäufen in der 1970er Jahren betrug die im Eigentum des Herrn V .A. stehenden landwirtschaftlichen Flächen laut Erklärung über die Tierhaltung für das Wirtschaftsjahr 1981/1982 noch 7,91ha. 4ha dieser Gesamtfläche wurden ab dem Jahr 1965 an den Landwirt P. verpachtet. Ab dem Jahr 1979 verpachtete Herr V .A. nur noch 2,5ha an den Landwirt P. und die übrigen 1,5ha an den Landwirt P1. Auf den nicht verpachteten Flächen – soweit an diesen keine Erbbaurechte bestellt worden waren und soweit es sich nicht um Unland handelte – betrieb Herr V .A. noch weiter selbst (nebenberuflich) Landwirtschaft. In Anbetracht dieses Umstands geht der Senat nicht davon aus, dass es sich bei den verpachteten Grundstücken um wesentliche Betriebsgrundlagen gehandelt hat. Soweit Herr A. einen Teil der Flächen später zeitweilig unentgeltlich an Herrn T. als Weidefläche für dessen Schafe und Lämmer überlassen hat, stand dies einer Wiederaufnahme des landwirtschaftlichen Betriebes nicht entgegen. | 52 |
| 2. Der Senat weist ergänzend darauf hin, dass eine Billigkeitsmaßnahme aufgrund des Verpachtungserlasses vom 17.12.1965 auch deshalb ausscheidet, weil die Kläger bzw. ihre Rechtsvorgänger keine Vermögensdispositionen im Vertrauen auf den Erlass vorgenommen haben. | 53 |
| Es kann im Streitfall dahinstehen, ob der Verpachtungserlass vom 17.12.1965 ein im Billigkeitsverfahren zu berücksichtigender Verwaltungserlass ist (so FG Niedersachsen, Urt. vom 28.02.2007 – 2 K 710/04) oder lediglich eine norminterpretierende Richtlinie darstellt (FG Hamburg, Urt. vom 27.01.2012 – 2 K 4/12; zu einer norminterpretierenden Richtlinie tendierend nunmehr auch FG Niedersachsen, Urt. vom 03.09.2012 – 2 K 13088/11). | 54 |
| Denn jedenfalls ist Voraussetzung für den Vertrauensschutz, dass Vermögensdispositionen im Vertrauen auf den Erlass vorgenommen werden (FG Hamburg, Urt. vom 27.01.2012 – 2 K 4/12; FG Niedersachsen, Urt. vom 03.09.2012 – 2 K 13088/11). | 55 |
| Im Streitfall ist jedoch nicht ersichtlich, dass Herr V .A. im Vertrauen auf den Verpachtungserlass von der Abgabe einer Betriebsaufgabeerklärung abgesehen hat. Vielmehr hat er auch nach der Verpachtung noch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt, insbesondere hat er noch im Jahr 1982 die Veräußerung eines Betriebsgrundstücks auf der Anlage L erklärt (Einkommensteuerakte, S. 153). | 56 |
| Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. | 57 |
| Die Revision wird wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache und zur Fortbildung des Rechts gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO zugelassen, insbesondere auch wegen des beim BFH unter dem Aktenzeichen IV R 27/15 bereits anhängigen Revisionsverfahrens (Vorinstanz FG Münster 14 K 4172/12 E). | 58 |