
Datum: 09.05.2006
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 4629/05 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2006:0509.9K4629.05F.00

Tenor:

Der Bescheid für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 28. April 2005 wird insoweit aufgehoben, als darin Einkünfte gem. § 23 EStG enthalten sind.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Streitig ist, ob ein 2003 erzielter privater Veräußerungsgewinn gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2
1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerlich zu erfassen ist.

Die Klägerin ist eine am 20. Mai 2003 mit Veräußerung des Einzigen fremdvermieteten 3
Grundstücks aufgelöste Grundstücksgemeinschaft in der Rechtsform einer Gesellschaft
bürgerlichen Rechts (GbR). Dieses Grundstück war am 31. Dezember 1998 dem
gewerblichen Betriebsvermögen der GbR als ehemaliger Besitzgesellschaft einer
Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter Aufdeckung der stillen Reserven entnommen
und in das Privatvermögen der seitdem Vermietungseinkünfte erzielenden GbR überführt
worden. Mit Notarvertrag vom 20. Mai 2003 wurde das Grundstück verkauft, wobei ein
Veräußerungsgewinn erzielt wurde. Nachdem der Beklagte hiervon Kenntnis erlangt hatte,
änderte er den Feststellungsbescheid für 2003 und rechnete den Veräußerungsgewinn den
Gesellschaftern der GbR anteilig zu (Änderungsbescheid vom 28. April 2005). Den Einspruch
der GbR wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 7. Oktober 2005 als
unbegründet zurück.

Mit der Klage tragen die Kläger vor:	4
Der Veräußerungsvorgang sei nicht im Sinne des § 23 EStG steuerbar. Die Entnahme als Anschaffungsfiktion nach § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG gelte nach § 52 EStG nicht für Entnahmevorgänge vor dem 1. Januar 1999. Die Kläger berufen sich auf das Senatsurteil vom 19. Dezember 2001 (9 K 7760/00 E, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2002, 464) i. V. m. dem Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13. Mai 2004 (IX R 8/02, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH/NV - 2004, 1290).	5
Die Kläger beantragen,	6
den Bescheid für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 28. April 2005 insoweit aufzuheben, als darin Einkünfte gemäß § 23 EStG enthalten sind.	7
Der Beklagte beantragt,	8
die Klage abzuweisen.	9
Er verweist auf die Einspruchsentscheidung, der einer Weisung des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen zu Grunde läge.	10
Wegen der Einzelheiten des Beteiligtenvorbringens wird auf die wechselseitigen Schriftsätze Bezug genommen.	11
E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :	12
Die Klage ist begründet. Der geänderte Feststellungsbescheid vom 28. April 2005 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -); er war daher wie erkannt aufzuheben.	13
Die Kläger haben aus der Veräußerung des Grundstücks keinen Gewinn aus privatem Veräußerungsgeschäft gemäß § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt. Unter die Vorschrift des § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG (in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 - StEntlG) fallen u. a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Gemäß § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG (StEntlG) gilt als Anschaffung auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe. Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit nichts anderes bestimmt ist, erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 1999 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 S. 1 EStG).	14
Bei § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG handelt es sich um einen so genannten gestreckten Steuertatbestand, dessen Verwirklichung mit der Anschaffung des Wirtschaftsguts beginnt und mit dessen Veräußerung endet (BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2003 IX R 46/02, Bundesteuerblatt - BStBl - II 2004, 284). Die Anschaffung stellt den Beginn der Tatbestandsverwirklichung des § 23 EStG dar. Fehlt es an einer Anschaffung oder Anschaffungsfiktion, so wird eine Veräußerung nicht von § 23 Abs. 1 S. 1 EStG erfasst (BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2003, a.a.O.).	15
Im Streitfall ist die Entnahme unstreitig zum 31. Dezember 1998 erfolgt. In der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung des Gesetzes galt die Entnahme eines Wirtschaftsguts aus	16

dem Betriebsvermögen nicht als Anschaffungsvorgang (BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2003, a.a.O.). Die Neuregelung des § 23 Abs. 1 S. 2 EStG in der Fassung des StEntlG ist auf den Streitfall nicht anzuwenden.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes findet die Anschaffungsfiktion nicht auf Entnahmen vor dem 1. Januar 1999 Anwendung. Dies ergibt sich aus § 52 Abs. 1 S. 1 EStG. § 52 Abs. 39 EStG, der die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist von zwei Jahren auf zehn Jahre regelt, gilt insoweit nicht, denn er enthält keine spezielle Anwendungsregel für § 23 Abs. 1 S. 2 EStG. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 52 Abs. 39 S. 1 EStG, wonach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden ist, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31. Dezember 1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag beruht. Der Besteuerungstatbestand besteht nicht nur aus der Veräußerung des Grundstücks, sondern setzt als weiteres Tatbestandsmerkmal auch die Anschaffung des Wirtschaftsguts voraus. Die Entnahme stellt jedoch vor der gesetzlichen Neuregelung keine Anschaffung dar.

17

Für diese Auslegung spricht auch die Anwendungsregel des § 52 Abs. 39 S. 3 EStG, die der Gesetzgeber durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 (StBereinG) eingeführt hat. Danach ist die Anwendung der Veräußerungsfiktion im Falle der Einlage gemäß § 23 Abs. 1 S. 5 EStG ausdrücklich auf Einlagen nach der Gesetzesänderung beschränkt.

18

Einer anderen Auslegung des Gesetzes würden auch verfassungsrechtliche Bedenken entgegenstehen. Der Steuerpflichtige konnte vor Inkrafttreten des StEntlG darauf vertrauen, dass die Entnahme des Grundstücks nicht als Anschaffung im Sinne des § 23 EStG gewertet werden würde und dementsprechend das Grundstück nicht steuerbar veräußert werden konnte. Das Vertrauen der Kläger war besonders schutzwürdig. Sie mussten mit dem Zugriff des Gesetzgebers nicht rechnen und konnten dies bei ihren Entscheidungen nicht berücksichtigen. Im Vertrauen auf die Rechtslage haben es die Kläger unterlassen, das Grundstück bereits zu einem früheren Zeitpunkt zu veräußern. Im Übrigen nimmt der Senat wegen der verfassungsrechtlichen Rückwirkung Bezug auf das Senatsurteil vom 19. Dezember 2001 (a.a.O.) und dessen Begründung.

19

Der Senat sieht sich an seiner Entscheidung nicht durch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 9. Oktober 2000 gehindert (IV C 3 - S 2256 - 263/00, BStBl I 2000, 1383). Zum einen wird im BMF-Schreiben nicht zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit oder Unzulässigkeit einer Rückwirkung der Gesetzesänderung auf Entnahmevorgänge vor dem 1. Januar 1999 Stellung genommen, zum anderen ist das BMF-Schreiben seiner Rechtsnatur nach als Verwaltungsvorschrift keine für das Gericht verbindliche Rechtsnorm (vgl. Krömker in Lippross (Hrsg.), Basiskommentar Steuerrecht, § 4 AO Rz.4 m.w.N.).

20

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

21

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Gegen die erstinstanzliche gleich lautende Entscheidung des Finanzgerichts München (Urteil vom 6. Dezember 2005 2 K 3452/05, EFG 2006, 671; vgl. auch Urteil des Finanzgerichts Köln vom 30. März 2006 10 K 4387/05) ist das Revisionsverfahren IX R 5/06 beim BFH anhängig. Der vom Senat vorgeschlagenen Regelung, aus prozessökonomischen Gründen eine streitige Verfahrensentscheidung und ein weiteres Revisionsverfahren durch Vorläufigkeitserklärung des angefochtenen Feststellungsbescheids gemäß § 165 Abs. 1 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) zu vermeiden, hat sich der Beklagte nicht angeschlossen.

22

