
Datum: 12.12.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 4904/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1212.14K4904.01.00

Tenor:

Unter Änderung des Bescheids über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1999 vom 11.04.2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.07.2001 wird die Feststellung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften aufgehoben.

Die Revision wird zugelassen.

Die Verfahrenskosten trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand

1

Strittig ist, ob der Beklagte zu Recht einen privaten Veräußerungsgewinn nach § 23 Abs.1 Nr.1 EStG 1999 angesetzt hat.

2

Die Kläger sind die ehemaligen Gesellschafter der E GbR -, die mit Gesellschaftsvertrag vom 18.12.1998 errichtet wurde. Gegenstand der Gesellschaft war der Erwerb von Grundstücken in den neuen Bundesländern, vornehmlich in Sachsen, die Renovierung und die Vermietung des erworbenen Grundbesitzes. Das Gesellschaftskapital von 500.000 DM war nach Beschluß der Gesellschafterversammlung zur Einzahlung fällig. Der Gesellschafter Q war mit

3

75 %, der Gesellschafter L und die E GmbH -im folgenden GmbH - jeweils mit 12,5 % beteiligt. Mit Schreiben vom 28.5.2001 teilte der Kläger Q mit, der Anteil der GmbH an der E - GbR sei mit Wirkung vom 31.12.2000 an die B GmbH veräußert worden. In diesem Zusammenhang sei die B GbR neu firmiert worden. Die E-GbR sei damit zum 31.12.2000 beendet. Eine Liquidation finde nicht statt und sei auch nicht erforderlich.

Die Kläger Q und L waren zuvor an der A GbR in A beteiligt, die drei Grundstücke in A besaß u.a. die C-Str. Für das Grundstück C-Str. hatte die GbR A mit notariellem Vertrag vom 24.6.1991 die Anwartschaft für die Übertragung des Eigentums erworben. Die Veräußererin hatte das Eigentum an dem Grundstück zugunsten staatlicher Einrichtungen der DDR verloren und nach Maßgabe des Vermögensgesetzes die Rückgabe geltend gemacht. Am 17.8.1994 wurden die Gesellschafter der GbR A in GbR im Grundbuch als Eigentümer eingetragen. Offenbar wegen des Ausscheidens des Gesellschafters W und Meinungsverschiedenheiten wegen der Verwendung des Grundstücks kam es zu einer Teilungsversteigerung, in der die E-GbR das Meistgebot abgab und am 18.2.1999 mit 230.000 DM den Zuschlag für das Grundstück C-Str. erhielt. Auch die anderen beiden Grundstücke der GbR A wurden in der Teilungsversteigerung vom 18.12.1998 durch die E-GbR erworben.

Die E-GbR veräußerte das Grundstück C-Str. mit notariellem Vertrag vom 16.3.1999 zu einem Kaufpreis i.H. von 296.500 DM an die F GmbH weiter.

In ihrer Ergebnisermittlung ging die E-GbR von einem steuerneutralen Erwerb des Grundstücks C-Str durch Teilungsversteigerung wegen Gesellschafteridentität aus und setzte als Anschaffungskosten den Buchwert per 18.2.1998 von 115.670 DM an.

In der Feststellungserklärung für 1999 erklärte die E-GbR u.a. aus der Veräußerung des Objekts C-Str. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 137.294 DM, die auf die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligung verteilt wurden. Im Feststellungsbescheid für 1999 vom 11.4.2001 folgte der Beklagte der Erklärung.

Gegen den Bescheid legten die Kläger Einspruch ein und machten geltend, die Neufassung des § 23 EStG durch das Gesetz vom 24.3.1999 verstoße gegen die Verfassung, weil sie im Streitfall eine echte Rückwirkung beinhalte. Der Beklagte wies den Einspruch mit Entscheidung vom 26.7.2001 als unbegründet zurück. Er ging davon aus, daß die Gesellschafter der E-GbR das Grundstück C-Str. vor einem Ablauf von weniger als 10 Jahren nach der Anschaffung veräußert hätten. Das Vertrauen der Gesellschafter in die Weitergeltung der bisherigen 2-jährigen Spekulationsfrist sei nicht geschützt, weil bereits am 19.11.1998 ein Gesetzesentwurf der SPD und des Bündnis 90 / Die Grünen vorgelegen habe.

Gegen die Einspruchsentscheidung haben die Kläger am 17.8.2001 Klage erhoben. Sie machen geltend, die Neufassung des § 23 EStG beruhe auf einem formell verfassungswidrigem Gesetz. Das Gesetzgebungsverfahren sei unter einem enormen Zeitdruck durchgeführt worden und verstoße deshalb gegen das Demokratieprinzip. Wegen des Umfangs des Entwurfs und zahlreicher Änderungen noch kurz vor der Beschlußfassung hätten nicht alle Mitglieder des Finanzausschusses die Gelegenheit gehabt, von dem Inhalt des Gesetzes Kenntnis zu nehmen. Dies sei mit den Grundsätzen parlamentarischer Entscheidungsfindung unvereinbar.

Des weiteren werde wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot die materielle Verfassungswidrigkeit des § 23 EStG n.F. geltend gemacht.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Vortrags der Kläger wird auf den Schriftsatz vom 3.12.2003 verwiesen.	11
Die Kläger beantragen,	12
1. den Bescheid vom 11.4.2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.7.2001 zu ändern und die einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte aus privatem Veräußerungsgeschäft aufzuheben,	13
2. hilfsweise das Verfahren nach Artikel 100 Absatz 1 GG auszusetzen und dem BVerfG zur Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit des § 23 Abs.1 Nr.1 i.V. mit § 52 Abs.39 Satz 1 EStG vorzulegen,	14 15
3. im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	16
Der Beklagte beantragt	17
Klageabweisung,	18
im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.	19
Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung.	20
	21
a. Entscheidungsgründe	22
Die Klage ist bereits deshalb begründet, weil der Beklagte den privaten Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des Grundstücks C-Str. zu Unrecht im Feststellungsverfahren der E GbR festgestellt hat.	23
I. Gemäß § 179 Abs.1 AO 1977 werden Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, wenn dies in der AO selbst oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist. Die Frage, durch welche Art von Steuerverwaltungsakt ein Einzelfall zu regeln ist, steht nicht im Ermessen der Finanzbehörde. Nach § 180 Abs.1 Nr. 2 Buchst. a AO 1977 sind einkommensteuerpflichtige Einkünfte gesondert und einheitlich festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen zuzurechnen sind. Dies ist bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und ebenfalls bei Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 2 Abs.1 Satz 1 Nr.7 und Abs.2, § 22 Nr.2 und § 23 EStG der Fall, wenn mehrere Personen gemeinschaftlich den streitigen Besteuerungstatbestand verwirklichen (BFH- Urteil vom 13.10.1993 X R 49/92, BStBl II 1994, 86; Urteil vom 23.6.1992 IX R 182/87, BStBl II 1992, 972 und Urteil vom 9.5.2000 VIII R 41/99, BStBl II 2000, 686).	24
1. Im Streitfall ist der Besteuerungstatbestand der §§ 22 Nr.2 und § 23 Abs.1 Nr.1 EStG 1999 nicht von den Gesellschaftern der E GbR gemeinschaftlich und auch nicht von mehreren Gesellschaftern dieser GbR gemeinschaftlich verwirklicht worden.	25
Ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs.1 Nr.1 EStG setzt voraus, daß ein Grundstück angeschafft und in einem Zeitraum von weniger als zehn Jahren wieder veräußert wird. Unter Anschaffung i.S. des § 23 EStG ist der entgeltliche Erwerb eines Wirtschaftsguts von einem Dritten zu verstehen (z.B. Schmidt, EStG, 23.Aufl., § 23 Rdnr.30). Bei den Gesellschaftern Q und L stellt der Erwerb in der Teilungsversteigerung keinen	26

Anschaffungsvorgang in diesem Sinne dar.

Zwar ist grundsätzlich der originäre Erwerb in einer Teilungsversteigerung (d.h. von einem Dritten) wie ein freihändiger Verkauf und damit als Anschaffung zu behandeln (BFH-Urteil vom 26.4.1977 VIII R 196/74, BStBl II 1977, 714 und Urteil vom 29.4.1992 XI R 3/85, BStBl II 1992, 727). Bei einem Erwerb durch eine Person, die bereits vor dem Erwerbsvorgang Miteigentümer des Grundstücks war, fehlt es aber an einem Anschaffungsvorgang, soweit sie in der Teilungsversteigerung nur den ihr bereits vorher zuzurechnenden Anteil an dem Grundstück erwirbt (BFH a.a.O., BStBl II 1977, 714/715). Des weiteren ist der Erwerb aus der Teilungsversteigerung bei den Gesellschaftern Q und L nicht entgeltlich. Der Erlös aus der Teilungsversteigerung wird Surrogat des versteigerten Wirtschaftsguts und war auf die Gesellschafter der GbR A zu verteilen (BFH, a.a.O., BStBl II 1992, 727), so daß bei den Gesellschaftern Q und L keine wirtschaftliche Belastung eintritt.

27

Danach haben die Gesellschafter der E GbR eine Anschaffung i.S. des § 23 Abs.1 Nr.1 EStG nicht gemeinschaftlich verwirklicht.

28

Ein originärer Erwerb aus der Teilungsversteigerung kann nur bei der E GmbH festgestellt werden, die an der GbR A nicht beteiligt war. Besondere Besteuerungsmerkmale, die nur bei einem Mitglied vorliegen, haben jedoch keine Auswirkung auf die Qualifikation der Einkünfte der Gesellschaft (BFH- Beschluß vom 25.6.1984 GrS 4/82, BStBl II 1984, 751/764).

29

2. Nach § 23 Abs.1 Satz 3 EStG 1999 stellt zwar ab dem Streitjahr auch der unentgeltliche Erwerb einen Anschaffungsvorgang dar mit der Folge, daß dem Rechtsnachfolger die Anschaffung des Wirtschaftsguts durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen ist. Auch der unentgeltliche Erwerb setzt jedoch einen Erwerb von einem Dritten voraus d.h. einen Wechsel des Steuersubjekts. Hieran fehlt es bei einer Betrachtung auf der Ebene der Gesellschafter, die Miteigentümer des Grundstücks vor der Teilungsversteigerung waren und weiterhin bleiben.

30

3. Die Gesellschafter der E GbR haben zwar in GbR das Meistgebot in der Teilungsversteigerung abgegeben und das Grundstück C-Str. durch Zuschlag erworben, das damit Gesamthandsvermögen geworden ist. Auch die Veräußerung an einen Dritten ist durch die E GbR erfolgt. Diese in der Einheit der Gesellschaft verwirklichten Aktivitäten erfüllen allein - wie dargelegt - den Tatbestand des § 23 Abs.1 EStG jedoch nicht. Dies wird auch deutlich, wenn man den Sinn und Zweck der Regelung des § 23 EStG in die Betrachtung einbezieht, wonach realisierte Werterhöhungen , d.h. eine Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im privaten Bereich der Besteuerung unterworfen werden soll (BFH-Urteil vom 29.3.1989 X R 4/84, BStBl II 1989, 652 m.w.N.). Der Erwerb eines Grundstücks zur gesamten Hand, das zivilrechtlich bereits im Miteigentum des Gesamthänders stand, führt nicht zu einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, weil Erlös und Zahlung gleich hoch sind. Der volle Besteuerungstatbestand des § 23 Abs.1 Nr.1 EStG wird im Streitfall von der Mehrheit der Gesellschafter durch Anschaffung des Grundstücks C-Str. von einem Dritten durch die GbR A und durch Veräußerung des Grundstücks an einen Dritten durch die E GbR verwirklicht. Dieser Sachverhalt, der durch die Tätigkeiten zweier verschiedener GbR verwirklicht wird, kann jedoch nicht im Feststellungsverfahren der E GbR erfaßt werden, sondern allenfalls auf der Ebene des Gesellschafters in dessen Einkommensteuer- verfahren. Es entspricht h. M., daß Besteuerungsgrundlagen einer steuerbegründenden Norm, die teilweise auf der Ebene der vermögensverwaltenden Gesellschaft und teilweise auf der Ebene des Gesellschafters oder einer weiteren vermögensverwaltenden Gesellschaft verwirklicht werden, in einer Gesamtwürdigung bei der Besteuerung des Gesellschafters im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung

31

zusammengefaßt werden und dessen Steuerpflicht begründen können (vgl. BFH-Beschluß vom 3.6.1995 GrS 1/93, BStBl II 1995, 617/620 zum gewerblichen Grundstückshandel). Der " Durchgriff " auf einzelne in der Einheit der Gesellschaft verwirklichte Sachverhaltsmerkmale ist stets notwendig, wenn nur so eine sachlich richtige Besteuerung des Beteiligten einer Personengesellschaft oder gleichgestellten Rechtsgemeinschaft sichergestellt werden kann (BFH, a.a.O., BStBl II 1995, 622). Eine Betrachtung allein auf der Ebene der Gesellschaft und damit eine Erfassung des privaten Veräußerungs- bzw. Spekulationsgewinns im Feststellungsverfahren dieser Gesellschaft hält der Senat dann für zutreffend, wenn diese Gesellschaft das Wirtschaftsgut von einem Dritten erworben hat und innerhalb der Spekulationsfrist wieder entgeltlich veräußert. Dann wird der Tatbestand des § 23 Abs.1 EStG ausschließlich von der Gesamthand verwirklicht.

II. Eine andere Betrachtung wäre allerdings geboten, wenn die E GbR im Rahmen des § 23 EStG als Steuersubjekt angesehen werden könnte , die Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes nur auf der Ebene der Gesellschaft zu prüfen und ein Rückgriff auf die Verhältnisse der Gesellschafter auf der Grundlage der Vorschrift des § 39 Abs.2 Nr. 2 AO 1977 weder erforderlich noch zulässig wäre. Diese Feststellungen können jedoch nicht getroffen werden. 32

1. In der Rechtsprechung des BFH ist zwar der Personengesellschaft in ertragsteuerlicher Sicht in zunehmenden Maße für die Erzielung von Gewinn- und Überschusseinkünften eine begrenzte Rechtsfähigkeit zuerkannt worden, soweit die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit den Tatbestand der jeweiligen Einkunftsart erfüllen (BFH-Urteil vom 13.7.1999 VIII R 72 /98, BStBl II 1999, 820 m.w.N.). In diesem Rahmen bedarf es grundsätzlich keiner getrennten Zurechnung der einzelnen Geschäftsvorfälle oder Wirtschaftsgüter bei der Bestimmung der Einkunftsart. Dieser Grundsatz erfährt aber immer dann eine Ausnahme, wenn die getrennte Zurechnung der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft für eine sachlich zutreffende Besteuerung erforderlich ist (BFH-Urteil vom 9.5. 2000 VIII R 41/99, BStBl II 2000, 686 mit Beispielen und weiteren Nachweisen). Diesen letztlich auf § 39 Abs.2 Nr.2 AO gründenden allgemeinen Rechtsgedanken hat die Rechtsprechung auch dann angewandt, wenn im konkreten Fall die Anwendung des § 39 Abs.2 Nr.2 AO durch vorgehende Spezialvorschriften eigentlich ausgeschlossen war (Vgl. BFH a.a.O., BStBl II 1995, 617, wo trotz der vorgehenden Spezialvorschriften der §§ 4,5, und 15 Abs.1 Nr.2 EStG der Rechtsgedanke des § 39 Abs.2 Nr.2 AO auch bei der gewerblich tätigen GbR angewendet wird). Bei der im Streitfall gegebenen vermögensverwaltenden GbR bestehen solche vorgehenden Spezialvorschriften jedoch für die Veräußerung von Gesamthandsvermögen nicht, so daß § 39 Abs.2 Nr.2 AO unmittelbar anzuwenden ist. 33

2. Nach § 39 Abs.2 Nr.2 AO 1977 sind Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zuzurechnen, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Die Anwendung des § 39 Abs.2 Nr.2 AO bedeutet nicht nur, daß die Veräußerung von zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern den Beteiligten hinsichtlich des Anteils am Veräußerungsgewinn und hinsichtlich der den Veräußerungsgewinn bestimmenden Umstände (Veräußerungspreis, Anschaffungs- und Veräußerungskosten) so zuzurechnen sind, als ob sie an den Wirtschaftsgütern zu Bruchteilen berechtigt wären (BFH-Urteil vom 9.5.2000 VIII R 41/99, BStBl II 2000, 686 m.w.N.), sondern auch daß die entgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern durch die Gesamthandsgemeinschaft ertragsteuerlich als anteilige Veräußerung des Grundstücks durch die Gesellschafter zu werten ist (BFH-Urteil vom 13.7.1999 VIII R 72/98, BStBl II 1999, 820). 34

Die Aufspaltung der Gesamthand in eine für steuerliche Zwecke fingierte Bruchteilsgemeinschaft greift, wenn dies für die Besteuerung erforderlich ist, weil die Besteuerung nach dem Inhalt der einzelnen Steuergesetze nicht die Gesamthand, sondern die Gesamthänder erfaßt. Soweit die Besteuerung die Gesamthand erfaßt, diese also Steuersubjekt ist, besteht kein Anlaß von der Regelzurechnung abzuweichen. Die Anwendung des § 39 Abs.2 Nr.2 AO 1977 ist aber erforderlich, wenn die Besteuerung die Gesamthänder erfaßt, weil diese nach dem einzelnen Steuergesetz steuerrechtsfähig sind. Das EStG erfaßt grundsätzlich die Gesamthänder, diese (nicht die Gesellschaft) sind Schuldner der Einkommensteuer.

Bis zur Entscheidung des BFH im Urteil vom 4.10.1990 (X R 148/88, BStBl II 1992, 211) 36 entsprach es demgemäß der Auffassung der Finanzverwaltung, daß auch im Rahmen des § 23 EStG Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft den Gesamthändern gemäß § 39 Abs.2 Nr.2 AO nach Bruchteilen zuzurechnen waren (vgl. Stephan, Der Betrieb 1994, 1588; BMF-Schreiben vom 27.2.1992 IV B 3 -S 2256 - 3/92, BStBl I 1992, 125), so daß eine anteilige Zurechnung von Wirtschaftsgütern zur gesamten Hand erfolgte und der Spekulationsgewinn auf der Ebene des Gesellschafters nach den für seinen fiktiven Bruchteil aufgewendeten Anschaffungskosten, der für den Bruchteil verwirklichten Spekulationsfrist und des anteilig erzielten Veräußerungspreis ermittelt wurde. Der VIII. Senat des BFH (a.a.O. BStBl II 1999,820 und BStBl II 2000, 686) hat die Anwendung des § 39 Abs.2 Nr.2 AO auf die Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens, nämlich eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft i. S. des § 17 EStG, für zutreffend gehalten, weil nur die Bruchteilsbetrachtung zu einer sachgerechten Anwendung des § 17 EStG führe. Nach Auffassung des Senats ist eine Bruchteilsbetrachtung auch im Rahmen des § 23 EStG für eine sachgerechte Besteuerung erforderlich, wenn ein Grundstück des Gesamthandsvermögens unter den Bedingungen des Streitfalls erworben und veräußert wird.

Wie bereits dargelegt, ist es Sinn und Zweck des § 23 EStG die durch den Umschlag von u.a. 37 Grundstücken innerhalb der Spekulationsfrist erzielte Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Besteuerung zu unterwerfen. Eine Steigerung der Leistungsfähigkeit fehlt aber, wenn die Gesellschaft zwar formal einen Betrag zur Anschaffung aufwendet, dieser Betrag aber an den Gesellschafter zurückfließt. Erst die Bruchteilsbetrachtung führt zu dem sachgerechten Ergebnis, daß weder eine Veräußerung (durch die GbR A) noch im Rahmen der Teilungs- versteigerung durch die E GbR ein Anschaffungsvorgang i.S. des § 23 Abs.1 Nr.1 EStG verwirklicht wird, wenn der bisherige Miteigentümer des Grundstücks nur seinen Anteil erwirbt.

Des weiteren wäre es nicht sachgerecht, hinsichtlich der Spekulationsfrist nur den von der E 38 GbR erreichten Zeitraum zugrunde zu legen, der nur wenige Wochen betragen hat. Dies wird besonders deutlich, wenn man unterstellt, der Zeitraum zwischen Abschluß des Grundstückskaufvertrags durch die GbR A und der Teilungsversteigerung hätte mehr als 10 Jahre betragen. Ein Vorgang, der nicht zu einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führt, würde auf der Ebene der E GbR zur Besteuerung nach § 23 Abs.1 Nr.1 EStG führen, obwohl der nämliche Miteigentumsanteil länger als zehn Jahre im Eigentum des Gesellschafters gewesen wäre. Sachgerecht ist auch hier nur eine Bruchteilsbetrachtung (ebenso Hess.FG, EFG 1993, 787).

3. Soweit in der Literatur (Stephan, a.a.O.; Kirchhof/Crezelius, EStG, § 23 Rdnr 76 ff; Peter, 39 DStR 1999, 1337; Tipke/Kruse, AO, § 39 Rdnr. 94) aus dem Urteil des BFH vom 4.10.1991 und aus der aufgrund dieses Urteils eingefügten, ab 1994 geltenden Regelung des § 23

Abs.1 Satz 4 EStG geschlossen wird, im Rahmen des § 23 EStG gelte die Vorschrift des § 39 Abs.2 Nr.2 AO generell nicht, vermag sich der Senat dieser Auffassung in dieser Allgemeinheit nicht anzuschließen. Das vorgenannte Urteil betraf den Erwerb und die Veräußerung einer Unterbeteiligung an einer Immobilienfond KG durch eine Person. Der BFH führte aus, maßgeblich für die Beurteilung im Rahmen des § 23 EStG sei die zivilrechtliche Betrachtungsweise, durch diese werde der Gegenstand eines Veräußerungsvorganges bestimmt. Gegenstand der zivilrechtlichen Verträge sei die gesamthänderische Beteiligung. Diese sei kein grundstücksgleiches Recht i.S. des § 873 BGB, auch dann nicht, wenn die Gesellschaft nur ein Grundstück besitze. Ein Durchgriff durch die zivilrechtliche Berechtigung, (die kein materielles Wirtschaftsgut darstellt, sondern eine Berechtigung an einer Sachgesamtheit) auf die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens sei nicht möglich. § 39 Abs.2 Nr. 2 AO 1977 könne die Verwirklichung des Tatbestandes des § 23 EStG nicht ersetzen. Die Anwendung der Vorschrift sei auch nicht erforderlich, weil der Veräußerungsvorgang nur von einer Person verwirklicht worden sei, so daß in dem vom BFH entschiedenen Fall auch der Tatbestand des § 39 Abs.2 Nr.2 AO 1977 nicht erfüllt war, weil die Unterbeteiligung nicht mehreren Personen zur gesamten Hand zustand.

Diese Begründung des BFH schließt die Anwendung des § 39 Abs.2 Nr.2 AO im Streitfall nicht aus. Gegenstand der zivilrechtlichen Verträge war im Streitfall ein Grundstück des Gesamthandsvermögens. Dabei handelt es sich zweifelsfrei um ein Wirtschaftsgut, dessen Erwerb oder Veräußerung den Tatbestand des § 23 Abs.1 Nr.1 EStG erfüllt. Das Grundstück stand auch mehreren Personen zur gesamten Hand zu, so daß auch der Tatbestand des § 39 Abs.2 Nr. 2 AO erfüllt ist. Demgemäß ist unter Abschn. 2 b der Entscheidungsgründe des Urteils vom 4.10.1991 dargelegt: " Im Rahmen des § 23 Abs.1 Nr.1 Buchstabe a EStG wird eine anteilige Zurechnung i.S. des § 39 Abs.2 Nr.2 AO nur erforderlich, wenn die Gesamthand selbst, die nicht Schuldnerin der Einkommensteuer ist, den Besteuerungstatbestand erfüllt". Auch der BFH hielt also eine Bruchteilsbetrachtung für zulässig und notwendig, wenn Gegenstand der zivilrechtlichen Verträge ein "spekulationsfähiges" Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens ist. Die Ausführungen können nicht dahingehend gewürdigt werden, daß sich nur die Verteilung des Ergebnisses nach § 39 Abs.2 Nr.2 AO richten soll. Denn für die Verteilung von Überschüssen bzw. Verlusten, also von Einkünften, gilt diese Bestimmung gerade nicht. Die Ergebnisverteilung kann vielmehr von der Bruchteilsberechtigung abweichen, soweit § 12 EStG oder § 42 AO keine Rolle spielen(Schmidt, EStG 22.Aufl., § 15 Rdnr. 443 m.w.N.; Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 21 Rdnr. 22 m.w.N.; Klein /Brockmeyer, AO, 8.Auflage Rdnr.43 zu § 39 AO m.w.N.).

40

4. Auf den Meinungsstreit zur Bedeutung des § 23 Abs.1 Satz 4 EStG braucht der Senat nicht einzugehen, da im Streitfall kein Anteil am Gesamthandsvermögen Gegenstand des Erwerbs -oder Veräußerungsgeschäfts war. Die Regelung des § 23 Abs.1 Satz 4 EStG spricht jedenfalls nicht gegen die Anwendung des § 39 Abs.2 Nr.2 AO im Streitfall. Nach der Entstehungsgeschichte ist vielmehr davon auszugehen, daß diese Bestimmung die Anwendung des § 39 Abs.2 Nr.2 AO bzw. seines Rechtsgedankens auch in Fällen der Veräußerung bzw. des Erwerbs einer mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ermöglichen sollte (Begründung in BT-Drucksache 612/93 S.1). Ob dies im Wortlaut der Regelung ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, braucht hier nicht entschieden zu werden.

41

III. Da der Klage bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen stattzugeben war, scheidet eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht wegen der von den Klägern geltend gemachten verfassungsrechtlichen Bedenken aus. Diese kommt nur in Betracht, wenn die Entscheidung

42

des Gerichts von der Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 23 EStG 1999 abhängt.

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs.1 Finanzgerichtsordnung (FGO). 43

V. Die Revision war zuzulassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs.2 Nr.1 FGO). Das Zusammenwirken der §§ 179 ff AO 1977, des § 23 EStG und des § 39 Abs.2 Nr. 2 AO 1977 sowie des § 23 Abs.1 Satz 4 EStG erscheint noch nicht hinreichend geklärt und kann für eine Vielzahl von Fällen Auswirkung haben. 44