
Datum: 14.04.2021
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 1253/17
ECLI: ECLI:DE:FGK:2021:0414.3K1253.17.00

Rechtskraft: nicht rechtskräftig

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 30.09.2015 wird unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 31.03.2021 dahingehend geändert, dass keine Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften anzusetzen sind und das zu versteuernde Einkommen mithin um einen Betrag in Höhe von € herabzusetzen ist.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des aufgrund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 110 % des jeweils vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

2

Die Klägerin klagt aus eigenem Recht sowie als alleinige Gesamtrechtsnachfolgerin nach ihrem verstorbenen Ehemann, Herrn Q.

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Ehemann der Klägerin im Streitjahr 2009 ein privates Veräußerungsgeschäft getätigt und hieraus einen steuerpflichtigen Gewinn erzielt hat.

Die Klägerin und ihr Ehemann wurden im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Ehemann der Klägerin erzielte u.a. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit als ... und aus Vermietung und Verpachtung. Die Klägerin erzielte u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie ebenfalls aus Vermietung und Verpachtung.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen eines steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgeschäfts sieht der Beklagte in dem nachfolgenden Sachverhalt, der in seinen wesentlichen Grundzügen zwischen den Beteiligten unstrittig ist.

Aufgrund notarieller Teilungserklärung vom1996 wurde an dem Objekt A?Straße ... in B Wohnungseigentum begründet. Dabei wurden dem Ehemann der Klägerin von den insgesamt 11 Wohnungseigentumseinheiten die WE Nr. 2 - 7 zur alleinigen Nutzung als Sondereigentum zugewiesen.

In derselben Urkunde wurden der Grundstücksgemeinschaft C/D, einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestehend aus Herrn C und Frau D, die übrigen Wohnungseigentumseinheiten, also die WE Nr. 1, 8 - 11 zur alleinigen Nutzung als Sondereigentum zugewiesen.

Die Wohnungseigentumsanteile der Grundstücksgemeinschaft C/D setzten sich wie folgt zusammen:

WE 1:	
WE 8:	
WE 9:	(= % der WE Anteile der GbR von)
WE 10:	
WE 11:	
Summe:	

An der Grundstücksgemeinschaft C/D waren Herr C mit % und Frau D mit % beteiligt.

Herr C und Frau D verstarben 1997.

Mit notariellem Vertrag vom1998 (UR Nr. 1) erwarb die Klägerin von der Erbengemeinschaft nach Herrn C dessen gesamte Gesellschaftsanteile an der Grundstücksgemeinschaft C/D.

Ebenfalls mit notariellem Vertrag vom1998 (UR Nr. 2) erwarb die Klägerin von der Erbengemeinschaft nach Frau D einen Anteil von % an der Grundstücksgemeinschaft C/D. Die restlichen Anteile von % behielt die Erbengemeinschaft nach Frau D.

Aufgrund dieser Erwerbsvorgänge waren nunmehr die Klägerin und die Erbengemeinschaft nach Frau D Gesellschafter einer Grundstücksgemeinschaft in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, in deren Eigentum die Wohnungseigentumseinheiten Nr. 1, 8 - 11 mit Wohnungseigentumsanteilen von standen, wobei 13,859% auf die Wohnungseigentumseinheit Nr. 9 entfielen. 14

Im Vertrag über den Erwerb eines Teils – % – der Gesellschaftsanteile der Erbengemeinschaft (UR-Nr. 2) befinden sich u.a. folgende Regelungen: 15

„Die Beteiligten sind sich einig, dass, wenn die BGB-Gesellschaft aufgelöst wird, eine Realteilung des gesamten Grundbesitzes erfolgt, wonach der Erbengemeinschaft D die vorgenannte Einheit Nr. 9 zugewiesen wird und die Resteinheiten Frau Q1. 16

Für die BGB Gesellschaft gilt folgende Vereinbarung: 17

Die Nutzen und Lasten werden wie folgt verteilt: 18

Die der Einheit Nr. 9 betreffen die Erbengemeinschaft D, die restlichen Einheiten betreffen Frau Q1. Das gleiche gilt beim Verkaufserlös im Falle des Verkaufs und bezüglich der Verwaltung der Einheiten. 19

... 20

Besondere Auszahlungsbeträge werden im Falle der Realteilung nicht geleistet.“ 21

Eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Vermietungseinkünften der Grundstücksgemeinschaft zwischen der Klägerin und der Erbengemeinschaft erfolgte in der Folgezeit – soweit ersichtlich – nicht. 22

In ihren Einkommensteuererklärungen der Jahre 1998 ff. erklärte die Klägerin – soweit ersichtlich – nur die Erlöse aus der Vermietung der WE 1, 8, 10 und 11. 23

Mit notariellem Vertrag vom2004 (UR-Nr. 3) erwarb der Ehemann der Klägerin von der Erbengemeinschaft nach Frau D deren Gesellschaftsanteil an der Grundstücksgemeinschaft mit der Klägerin und die sich in der WE Nr. 9 befindlichen Möbel zu einem Kaufpreis i.H.v. von insgesamt €, wobei von diesem Kaufpreis ein Anteil i.H.v. € auf die Möbel entfiel. 24

Die Klägerin wird in dieser Vertragsurkunde als „Mitwirkende“ aufgeführt. 25

Mit notariellem Vertrag vom2009 (UR-Nr. 4) veräußerten die Klägerin und ihr Ehemann die möblierten Wohnungseigentumseinheiten Nr. 8 und Nr. 10 zu Verkaufspreisen i.H.v. (WE Nr. 8) bzw. € (WE Nr. 10). 26

Aufgrund Prüfungsanordnung vom 05.05.2014 führte der Beklagte im Jahre 2014 beim Kläger eine Betriebsprüfung für den Prüfungszeitraum 2009-2011 betreffend u.a. die Einkommensteuer durch. 27

Ausweislich Tz. 2.4 des Berichts über diese Außenprüfung vom 28.10.2014 gelangte die Betriebsprüfung zu der Auffassung, dass der Ehemann der Klägerin die verbliebenen 28

Gesellschaftsanteile von der Erbengemeinschaft an den Wohnungseigentumseinheiten Nr. 1, 8 - 11 im Umfange von % mit Vertrag vom2004 erworben habe.	
Mit Vertrag vom2009 hätten die Klägerin und ihr Ehemann als Gesellschaft bürgerlichen Rechts die möblierten Wohnungseigentumseinheiten Nr. 8 und 10 veräußert. Soweit die Anteile an den Einheiten Nr. 8 und 10 dem Ehemann der Klägerin zuzurechnen seien, also in Höhe von %, betrage der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als zehn Jahre, sodass der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt sei. Mithin handele es sich um ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft im Sinne von § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG.	29
Gemäß Anlagen 1 und 2 zum Betriebsprüfungsbericht seien die Anschaffungskosten und der Veräußerungsgewinn entsprechend aufzuteilen und ergebe die Berechnung, dass für die Veräußerung der WE Nr. 8 ein Gewinn i.H.v. € und für die WE Nr. 10 ein solcher i.H.v. € beim Ehemann der Klägerin anzusetzen sei.	30
Die Berechnung des Veräußerungsgewinns ist der Höhe nach für den Senat nachvollziehbar und zwischen den Beteiligten unstrittig.	31
Auf der Grundlage dieser Rechtsauffassung der Betriebsprüfung änderte der Beklagte den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid für 2009 am 07.07.2015 gemäß § 164 Abs. 2 AO dahingehend, dass nunmehr Einkünfte des Ehemanns der Klägerin aus privaten Veräußerungsgeschäften i.H.v. insgesamt € angesetzt wurden.	32
Hiergegen legten die Klägerin und ihr Ehemann am 17.07.2015 fristgerecht Einspruch ein und machten geltend, der Ehemann sei zu keiner Zeit wirtschaftlicher Eigentümer der am2009 veräußerten Wohnungseigentumseinheiten Nr. 8 und Nr. 10 gewesen.	33
Nach der ursprünglichen Teilungserklärung vom1996 seien die Wohnungseigentumseinheiten Nr. 1, 8 - 11 der Grundstücksgemeinschaft C/D zur Nutzung als Sondereigentum zugewiesen worden. An dieser Grundstücksgemeinschaft seien Herr C mit % und Frau D mit % beteiligt gewesen. Mit Verträgen vom1998 habe die Klägerin dann den gesamten Gesellschaftsanteil in Höhe von % von den Rechtsnachfolgern nach Herrn C erworben und einen Anteil von % des Gesellschaftsanteils der Rechtsnachfolger nach Frau D. In letzterem Vertrag sei der Erbengemeinschaft nach Frau D, der ein Gesellschaftsanteil in Höhe von % verblieben sei, die Wohnungseinheit Nr. 9 zugewiesen worden und der Klägerin die übrigen Einheiten Nr. 1, 8, 10 und 11.	34
Damit seien die Eigentums-, Nutzungs- und Verfügungsrechte unter Ausschluss der übrigen Mitglieder der Wohnungseigentumsgemeinschaft festgeschrieben worden. Entsprechend dieser Eigentumsverhältnisse habe das Finanzamt die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte für die Gesellschaft ab 1999 abgelehnt.	35
Ab diesem Zeitraum habe zwischen der Klägerin und der Erbengemeinschaft eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestanden. In dieser sei der Klägerin das wirtschaftliche Eigentum mit Ausnahme der Wohnungseigentumseinheit Nr. 9, die der Erbengemeinschaft zuzurechnen gewesen sei, zugewiesen gewesen. Das alleinige wirtschaftliche Eigentum an den im Jahre 2009 veräußerten Wohnungseigentumseinheiten Nr. 8 und 10 habe daher der Klägerin zugestanden.	36
Mit Vertrag vom2004 habe der Ehemann der Klägerin den noch bei der Erbengemeinschaft verbliebenen Gesellschaftsanteil von % und damit die dieser zur	37

Nutzung zugewiesene Wohnungseigentumseinheit Nr. 9 erworben. Damit sei der Ehemann der Klägerin in die bisherige Rechtsposition der Erbengemeinschaft eingetreten und wirtschaftlicher Eigentümer der Wohnung Nr. 9 geworden, während die Klägerin wirtschaftliche Eigentümerin der Einheiten Nr. 1, 8, 10 und 11 geblieben sei.

Insbesondere sei der Ehemann der Klägerin in die zwischen der Klägerin und der Erbengemeinschaft im Vertrag vom1998 (UR-Nr. 2) getroffene Regelung eingetreten, wonach Nutzen und Lasten sowie ein eventueller Verkaufserlös an der Wohnung Nr. 9 der Erbengemeinschaft zustehen sollten und die restlichen Einheiten der Klägerin zugewiesen worden seien. 38

Durch diese Vereinbarung sei wirtschaftliches Eigentum im Sinne von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO entstanden. Die Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts hätten sich auch entsprechend dieser Vereinbarung verhalten, indem jeder seine Einheiten eigenständig bewirtschaftet habe. Dies habe seinen Ausdruck z.B. darin gefunden, dass die Mietverträge von dem jeweils wirtschaftlich Berechtigten abgeschlossen und die Kosten der Wohnungseigentumsgemeinschaft entsprechend auf die wirtschaftlich Berechtigten verteilt worden seien. 39

Letztlich beachte der Beklagte auch nicht die vertragliche Vereinbarung vom1998, wonach allein der Klägerin ein Verkaufserlös aus der Veräußerung der Wohnungen Nr. 8 und 10 zustehen sollte. Beim Ehemann der Klägerin sei hingegen keine Leistungsfähigkeitssteigerung eingetreten, die eine ertragsteuerliche Belastung rechtfertigen könnte. 40

Am 30.09.2015 änderte der Beklagte den angefochtenen Einkommensteuerbescheid gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aus für das vorliegende Verfahren nicht bedeutsamen Gründen. Der geänderte Bescheid wurde gemäß § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens. 41

Mit Einspruchsentscheidung vom 13.04.2017, die sich allerdings noch auf den Einkommensteuerbescheid vom 07.07.2015 bezieht, wurde der Einspruch der Klägerin und ihres Ehemanns als unbegründet zurückgewiesen. 42

Dabei stellte der Beklagte im Wesentlichen darauf ab, dass unstreitig durch die Verträge vom1998 eine Grundstücksgemeinschaft bestehend aus der Klägerin und der Erbengemeinschaft entstanden sei. 43

Diese Gesellschaft bürgerlichen Rechts sei zivilrechtlicher Eigentümer der Wohnungen Nr. 1, 8 - 11 geworden. Der verbliebene Gesellschaftsanteil der Erbengemeinschaft an dieser Gesellschaft bürgerlichen Rechts in Höhe von % habe in tatsächlicher Hinsicht der Höhe nach dem Miteigentumsanteil an der Wohnung Nr. 9 entsprochen. 44

Nach der Vereinbarung über die Nutzungen und die Lastentragung aus dem Objekt habe die Erbengemeinschaft die Einkünfte aus der Wohnung Nr. 9 zu versteuern gehabt. Ob dies auch erfolgt sei, sei dem Beklagten nicht bekannt. Es sei lediglich ersichtlich, dass die Klägerin in den Jahren bis 2004 Mieteinnahmen aus dieser Wohnung nicht erklärt habe. 45

Grundsätzlich hätten nach Ansicht des Finanzamts die Einkünfte aus der Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestehend aus der Klägerin und der Erbengemeinschaft gesondert und einheitlich festgestellt werden müssen. Die abweichende Verteilung der Nutzen und Lasten aus der Wohnung Nr. 9 sei Bestandteil der Gewinnverteilung gewesen, es sei denn, die 46

Gesellschafter hätten tatsächlich gesonderte Mietverträge entsprechend der Verteilung der Nutzen und Lasten hinsichtlich der Wohnungen abgeschlossen.

Soweit die Klägerin vortrage, das Finanzamt habe die Durchführung einer einheitlichen gesonderten Feststellung abgelehnt, so sei dem Beklagten hierüber nichts bekannt. 47

Gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO liege wirtschaftliches Eigentum nur dann vor, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübe, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen könne. Bei Eigentum an Sachen sei das grundsätzlich der Fall, wenn der Herausgabeanspruch des Eigentümers wirtschaftlich wertlos sei oder nicht mehr bestehe. Nicht ausreichend sei in der Regel die Begründung von schuldrechtlichen und dinglichen Nutzungsrechten. Die interne Zuordnung einzelner Wohnungen innerhalb einer Grundstücksgemeinschaft führe ebenfalls nicht zum Übergang von wirtschaftlichem Eigentum. 48

In Bezug auf die Wohnung Nr. 9 habe die Erbengemeinschaft diese in Höhe ihres zivilrechtlichen Miteigentumsanteils genutzt. Zwar habe ihr der Erlös aus der Verwertung dieser Wohnung laut Vertrag vom1998 zugestanden. Jedoch habe die Erbengemeinschaft von diesem Recht keinen Gebrauch gemacht. Insbesondere habe sie kein Sondereigentum an der Wohnung Nr. 9 ins Grundbuch eintragen lassen. 49

Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf die Erbengemeinschaft sei vielmehr an die aufschiebende Bedingung der Realteilung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts gebunden gewesen. Denn die im Vertrag enthaltene Regelung sage lediglich aus, dass im Falle der Auflösung der Gesellschaft eine Realteilung erfolgen solle. Erst dann sollte der Erbengemeinschaft auch die Substanz an der Wohnung Nr. 9 zugerechnet werden. Solange die Gesellschaft bürgerlichen Rechts aber noch bestand, habe die Erbengemeinschaft noch nicht das wirtschaftliche Eigentum an der Wohnung Nr. 9 erlangt. 50

Dies zeige sich auch daran, dass die Erbengemeinschaft mit Vertrag vom2004 nicht die Wohnung Nr. 9 an den Ehemann der Klägerin veräußert hätte, sondern lediglich den Gesellschaftsanteil an der Grundstücksgemeinschaft bestehend aus der Klägerin und der Erbengemeinschaft. Bis zu diesem Zeitpunkt sei das wirtschaftliche Eigentum an der Wohnung Nr. 9 noch nicht auf die Erbengemeinschaft übergegangen und habe demnach auch nicht auf den Ehemann der Klägerin übertragen werden können. 51

Denn die Realteilung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht vollzogen gewesen, die Gesellschaft habe weiterhin bestanden. Der Veräußerungserlös aus dem Wohnung Nr. 9 habe der Erbengemeinschaft demnach nur rein hypothetisch zugestanden. Tatsächlich habe die Erbengemeinschaft den Veräußerungserlös damit nicht für die Wohnung Nr. 9, sondern für ihren Miteigentumsanteil – Gesellschaftsanteil – an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts erhalten. 52

Auch sei in dem Vertrag nicht geregelt gewesen, dass die Erbengemeinschaft jederzeit während des Bestehens der Gesellschaft über die Substanz der Wohnung Nr. 9 hätte verfügen können. Während des Bestehens der Gesellschaft habe die Erbengemeinschaft vielmehr Mitwirkung und Zustimmung der zivilrechtlichen Miteigentümerin – also der Klägerin – für eine Veräußerung der Wohnung Nr. 9 benötigt. Die Erbengemeinschaft sei damit insbesondere nicht in der Lage gewesen, die zivilrechtliche Miteigentümerin für die Dauer der gewöhnlichen Nutzung der Wohnungen von der wirtschaftlichen Einwirkung auf diese auszuschließen. 53

Wenn die Klägerin und ihr Ehemann tatsächlich gewollt hätten, dass die Wohnung Nr. 9 eindeutig dem Ehemann zugewiesen werde und umgekehrt die Wohnungen Nr. 1, 8, 10 und 11 der Klägerin, so hätten sie eine entsprechende Realteilung vornehmen müssen und für eine entsprechende grundbuchmäßige Eintragung des zivilrechtlichen Eigentums bzw. des wohnungseigentumsrechtlichen Sondereigentums an diesen Wohnungen sorgen müssen. 54

Im Rahmen ihrer hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, dass es natürlich zutreffend sei, dass kein alleiniges Sondereigentum an der Wohnung Nr. 9 eingetragen worden sei, da die Gesellschaft tatsächlich nicht aufgelöst worden sei. Soweit der Beklagte daraus jedoch schließe, dass kein wirtschaftliches Eigentum übergegangen sei, übersehe er dabei aber, dass durch die weiteren Regelungen im Vertrag vom1998 sichergestellt gewesen sei, dass die übrigen Gesellschafter weder über die Art der Nutzung bestimmen noch über die sich aus der Nutzung ergebenden Erträge verfügen konnten. Es sei auch geregelt worden, dass der Verkaufserlös bei Verkauf der Wohnung Nr. 9 alleine der Erbengemeinschaft zustehen solle. So sei es auch geschehen. Insoweit sei es unverständlich, dass der Beklagte vortrage, die Erbengemeinschaft habe von dem Recht, den Erlös aus der Verwertung des Objekts zu beanspruchen, keinen Gebrauch gemacht. Schließlich habe die Erbengemeinschaft den vereinbarten Kaufpreis erhalten. Die Erbengemeinschaft hätte auch die Auflösung der Gesellschaft verlangen können, in diesem Zuge das alleinige Eigentum an der Wohnung Nr. 9 erhalten und anschließend die Wohnung Nr. 9 an den Ehemann der Klägerin veräußern können. Dies wäre der Weg gewesen, den sich der Beklagte vorstelle. Allerdings wären bei diesem Weg unnötige Notar- und Gerichtskosten zusätzlich angefallen. 55

Damit werde deutlich, dass die Erbengemeinschaft zu jeder Zeit das Volleigentum hätte an sich ziehen können. Insoweit sei nur der einfachere Weg gewählt worden, um das Ziel zu erreichen. 56

Es sei deshalb nicht erkennbar, warum die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO – also das wirtschaftliche Eigentum an der Wohnung Nr. 9 beim Ehemann der Klägerin – im Streitfall nicht vorliegen solle. 57

Der Beklagte hat am 31.03.2021 die Einspruchsentscheidung vom 13.04.2017 aufgehoben und am gleichen Tage eine neue Einspruchsentscheidung erlassen, die nunmehr ausdrücklich den geänderten Einkommensteuerbescheid vom 30.09.2015 zum Gegenstand hat. 58

Die Klägerin beantragt, 59

den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 30.09.2015 unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 31.03.2021 dahingehend zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen um einen Betrag in Höhe von € herabgesetzt wird, 60

sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 61

Der Beklagte beantragt, 62

die Klage abzuweisen 63

Er nimmt im Wesentlichen Bezug auf seine Darlegungen in der Einspruchsentscheidung. 64

65

Nach seiner Ansicht habe die Klägerin nicht überzeugend dargelegt, durch welche Regelung in welchem Notarvertrag sie als zivilrechtliche Eigentümerin von der Einwirkung auf die Wohnung Nr. 9 und umgekehrt ihr Ehemann als zivilrechtlicher Eigentümer der Wohnungen Nr. 1, 8, 10 und 11 von der Einwirkung auf diese Wohnungseinheiten ausgeschlossen gewesen seien. Für den Beklagten sei daher nicht nachvollziehbar, inwieweit die Erbengemeinschaft und im Anschluss daran der Ehemann der Klägerin eine gesicherte Rechtsposition im Hinblick auf die alleinige Nutzung der Wohnung Nr. 9 abweichend von den zivilrechtlichen Regelungen innegehabt hätte.

Eine eindeutige Rechtsposition hinsichtlich der Nutzung einer Wohnung abweichend von den Miteigentumsverhältnissen werde insbesondere durch eine dinglich wirksame, nicht aufhebbar Vereinbarung erwirkt. Eine solche Vereinbarung könne der Beklagte in den vorliegenden Verträgen nicht erkennen. Denn die Verträge beinhalteten insbesondere keine so weitreichenden Einschränkungen, dass dadurch die zivilrechtlichen Miteigentümer für die Dauer der Nutzung der Wohnungen von der Einwirkung auf diese ausgeschlossen gewesen seien und der vermeintliche wirtschaftliche Eigentümer eine gesicherte Rechtsposition inne gehabt hätte. 66

Soweit die Klägerin geltend mache, aus dem Vertrag vom1998 gehe hervor, dass der Verkaufserlös aus der Wohnung Nr. 9 der Erbengemeinschaft zustehen solle, stehe dem entgegen, dass das Wohnungseigentum durch das Ausscheiden der Erbengemeinschaft aus der Gesellschaft bürgerlichen Rechts nicht veräußert worden sei. Die Erbengemeinschaft habe ausdrücklich ihren Gesellschaftsanteil an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts veräußert und nicht die Wohnung Nr. 9. Der Kaufpreis, den die Erben erhalten hätten, sei gerade nicht für die Wohnung Nr. 9 bestimmt gewesen, denn diese habe die Erbengemeinschaft auch nicht veräußert. 67

Soweit die Klägerin vortrage, die Erbengemeinschaft habe die Realteilung und die anschließende Veräußerung an den Kläger aus Kostengründen nicht durchgeführt, sondern einfach den Miteigentumsanteil – Gesellschaftsanteil – übertragen, so müsse sie im Ergebnis gegen sich gelten lassen, dass dadurch eine andere Rechtsfolge eingetreten sei, als die von den Klägerin gewünschte. 68

Es sei vor diesem Hintergrund zumindest bemerkenswert, dass der Ehemann der Klägerin nach Erwerb des Gesellschaftsanteils von der Erbengemeinschaft und damit aus seiner Sicht des Erwerbs der Wohnung Nr. 9 im Jahre 2005 seinen Miteigentumsanteil an den Wohnungen Nr. 1, 8 - 11 klarstellend im Grundbuch habe eintragen lassen. Bei dieser Gelegenheit hätte er auch das alleinige Sondereigentum an der Wohnung Nr. 9 begründen und eintragen lassen können, wenn dies tatsächlich so gewollt gewesen wäre. Dies sei jedoch bis heute nicht geschehen. 69

Die Tatsache, dass die Klägerin und die Erbengemeinschaft sowie später ihr Ehemann die Einkünfte jeweils getrennt nach den Wohnungseinheiten versteuert hätten, könne zwar ebenfalls als Indiz für das Vorliegen abweichenden wirtschaftlichen Eigentums gedeutet werden. Die bloße Überlassung eines Wirtschaftsguts durch den Eigentümer an einen Dritten, damit dieser es zur Einkunftserzielung nutzt, könne jedoch kein wirtschaftliches Eigentum begründen. 70

Entscheidungsgründe 71

Die Klage ist begründet. 72

73

Zu Unrecht ist der Beklagte davon ausgegangen, dass der Ehemann der Klägerin im Streitjahr aufgrund eines privaten Veräußerungsgeschäftes Einkünfte erzielt hat.

Der angegriffene Einkommensteuerbescheid ist daher rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten i.S.v. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 74

I. Der Senat kann im Streitfall in der Sache entscheiden und muss sich nicht auf die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung beschränken. 75

Zwar hat sich die erstmalige Einspruchsentscheidung vom 13.04.2017 noch ausschließlich mit dem Einkommensteuerbescheid 2009 vom 07.07.2015 befasst und nicht berücksichtigt, dass dieser aufgrund des danach ergangenen Änderungsbescheids vom 30.09.2015, der gemäß § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden ist, nicht mehr existent gewesen ist, sodass diese Einspruchsentscheidung praktisch ins „Leere“ gegangen ist (vgl. zu dieser Rechtsfolge BFH-Urteil vom 26.06.2002 IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112). Dies hätte zur Rechtsfolge gehabt, dass diese mit dem Rechtsschein ihrer Wirksamkeit ausgestattete Einspruchsentscheidung aufgrund ihrer Unwirksamkeit isoliert aufzuheben gewesen wäre, während hingegen das Einspruchsverfahren mangels einer wirksamen Einspruchsentscheidung noch nicht beendet wäre und insoweit die Voraussetzung für ein Sachurteil des Gerichts – ein abgeschlossenes Vorverfahren gemäß § 44 Abs. 1 FGO – noch gefehlt hätte. 76

Da der Beklagte jedoch am 31.03.2021 und damit im laufenden Klageverfahren die erstmalige Einspruchsentscheidung aufgehoben und zugleich eine neue Einspruchsentscheidung erlassen hat, deren Gegenstand ausschließlich der aktuelle Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 30.09.2015 bildet, liegt nunmehr ein ordnungsgemäß abgeschlossenes Vorverfahren als notwendige Sachurteilsvoraussetzung vor (zur verfahrensrechtlichen Zulässigkeit der Ersetzung einer unwirksamen durch eine wirksame Einspruchsentscheidung im laufenden Klageverfahren vgl. Gräber/Teller, FGO, 9. Auflage 2019, § 44 Rn. 33 m.w.N. zur Rspr. des BFH), sodass im Streitfall eine Entscheidung in der Sache ergehen kann. 77

II. In der Sache ist zunächst einmal festzustellen, dass der Ehemann der Klägerin durch den Erwerb des Gesellschaftsanteils der Erbengemeinschaft nach Frau D an der zwischen dieser und der Klägerin bestehenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Jahre 2004 und durch die Veräußerung von zwei zum Vermögen dieser Gesellschaft gehörenden Eigentumswohnungen durch diese im Jahre 2009 grundsätzlich die Tatbestandsvoraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäftes i.S.v. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt hat. 78

1. Nach § 22 Nr. 2 EStG gehören zu den sonstigen Einkünften i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG auch solche aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.v. § 23 EStG. Diese umfassen gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, soweit der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Diese Regelung gilt gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG u.a. auch für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume. 79

Die in § 23 EStG verwendeten Begriffe der „Anschaffung“ und „Veräußerung“ erschließen sich aus den Bestimmungen des § 6 EStG und des § 255 Abs. 1 HGB sowie der §§ 135, 136 BGB. Unter Anschaffung bzw. Veräußerung im Sinne des § 23 EStG ist danach der entgeltliche Erwerb bzw. die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine andere Person zu verstehen. 80

- Nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des § 23 EStG sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Wertänderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen werden, soweit sie auf der entgeltlichen Anschaffung und der entgeltlichen Veräußerung des nämlichen Wirtschaftsguts innerhalb der maßgeblichen Haltefrist beruhen (vgl. BFH-Urteile vom 08.11.2017 IX R 25/15, BStBl. II 2018, 518 sowie vom 23.07.2019 IX R 28/18, BStBl. II 2019, 701). 81
- Bei dem Tatbestand des privaten Veräußerungsgeschäftes handelt sich um einen sogenannten gestreckten Steuertatbestand, dessen Verwirklichung mit der Anschaffung des Wirtschaftsguts beginnt und mit dessen Veräußerung endet. Als Anschaffung und Veräußerung werden im Regelfall der entgeltliche Erwerb und die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine andere Person aufgefasst. Darüber hinaus können aber auch andere marktoffene Vorgänge als Veräußerung i.S.v. § 23 Abs. 1 EStG zu beurteilen sein (vgl. BFH-Urteile vom 06.09.2016 IX R 44/14, BStBl. II 2018, 323; IX R 45/14, BStBl. II 2018, 329; IX R 27/15, BStBl. II 2018, 335). 82
- Nach § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG gelten auch die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter. Die auf der Grundlage des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG für den Fall des Ein- oder Austritts aus einer Personengesellschaft geltende Bruchteilsbetrachtung betrifft die Frage, ob der Gesellschafter mit seinem Ein- oder Austritt aus der Gesellschaft innerhalb der Fristen des § 23 Abs. 1 EStG den Einkünftebestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwirklicht. Danach verwirklicht den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäftes auch, wer sich innerhalb der Haltefrist an einer Grundstücke besitzenden Personengesellschaft beteiligt und seine Beteiligung veräußert. 83
- Dabei entsteht im Falle des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG ein Veräußerungsgewinn oder -verlust allein auf der Ebene des Gesellschafters. Im Hinblick auf das Ziel des § 23 EStG, den individuellen Vermögenszuwachs oder -verlust des Gesellschafters und damit dessen steuerliche Leistungsfähigkeit zu erfassen, sind im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG deshalb für jeden einzelnen Beteiligten seine individuellen aufgewandten Anschaffungskosten und sein konkret erzielter, individueller Veräußerungserlös für die in der Beteiligung enthaltenen Immobilien zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 21.01.2014 IX R 9/13, BStBl. II 2015, 515 sowie BFH-Urteile vom 06.09.2016 IX R 44/14, BStBl. II 2018, 323; IX R 45/14, BStBl. II 2018, 329; IX R 27/15, BStBl. II 2018, 335). 84
- Nach § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG können die Teilakte eines privaten Veräußerungsgeschäftes („Anschaffung“ und „Veräußerung“) in materiell-rechtlicher Hinsicht auch durch den Erwerb eines Gesellschaftersanteils verwirklicht werden. Denn nach der genannten Regelung gilt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter. Darüber hinaus kann eine – von einer Personengesellschaft vorgenommene – entgeltliche Übertragung einer Immobilie aus dem Gesamthandsvermögen auf einen Dritten dem Gesellschafter nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig als Veräußerungsgeschäft i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen sein (vgl. BFH-Urteil vom 21.01.2014 IX R 9/13, BStBl. II 2015, 515 sowie vom 19.11.2019 IX R 24/18, BStBl. II 2020, 225). 85
2. Im Streitfall hat der Ehemann der Klägerin durch den Erwerb des Gesellschaftersanteils der Erbengemeinschaft nach Frau D zugleich in einem diesem Gesellschaftersanteil entsprechenden Umfang von % jeweils Anteile an den im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts befindlichen Wohnungseigentumseinheiten Nr. 1, 8 – 11 86

erworben. Dies bedeutet, dass der Ehemann der Klägerin aufgrund dieses Erwerbsvorgangs mit einem prozentualen Anteil von % an jeder einzelnen der sich im Gesellschaftsvermögen befindlichen Wohnungseigentumseinheiten Nr. 1, 8 – 11 beteiligt gewesen ist.

Mit der Veräußerung der Wohnungen Nr. 8 und 10 im Jahre 2009 durch die aus der Klägerin und ihrem Ehemann bestehenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist es auf der Ebene ihres Ehemanns innerhalb der Haltefrist von zehn Jahren zu einem Veräußerungstatbestand hinsichtlich dieser beiden Objekte gekommen, da ihm im Umfang seiner prozentualen Beteiligung von % am Gesellschaftsvermögen und damit auch an jeder einzelnen Wohnungseigentumseinheit die Veräußerung der beiden Eigentumswohnungen Nr. 8 und 10 durch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig als Veräußerungsgeschäft i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen ist. 87

Damit sind die Tatbestandsvoraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 4 EStG auf der Ebene des Ehemannes der Klägerin im Hinblick auf die im Jahre 2004 anteilig – im Rahmen des übernommenen Gesellschaftsanteils – erworbenen und im Jahre 2009 durch den unmittelbaren Verkauf anteilig veräußerten Eigentumswohnungen Nr. 8 und 10 innerhalb der Haltefrist erfüllt, ohne dass damit allerdings bereits über die Frage entschieden worden wäre, ob und in welcher Höhe dem Ehemann der Klägerin aus diesen Vorgängen ein anteiliger Veräußerungsgewinn zugerechnet werden kann. 88

3. Die Feststellung des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäftes nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 4 EStG kann allerdings nicht – wie die Klägerin meint – mit der Annahme in Frage gestellt werden, die Klägerin wäre alleinige wirtschaftliche Eigentümerin der Eigentumswohnungen Nr. 8 und 10 gewesen und ihr Ehemann an deren Veräußerung nicht beteiligt gewesen. Denn der von der Klägerin vertretenen Annahme, aufgrund der bereits im Jahre 1998 innerhalb der Gesellschaft bürgerlichen Rechts getroffenen Regelungen, wonach die Nutzen und Lasten sowie der Veräußerungserlös betreffend die Wohnungen Nr. 1, 8, 10 und 11 der Klägerin, die der Wohnung Nr. 9 der Erbengemeinschaft nach Frau D – bzw. ab 2004 ihrem Ehemann – zustünden, bei einer Auflösung der Gesellschaft eine Realteilung dahingehend zu erfolgen habe, dass die Wohnungen Nr. 1, 8, 10 und 11 der Klägerin, die Wohnung Nr. 9 der Erbengemeinschaft nach Frau D – bzw. ab 2004 ihrem Ehemann – zugewiesen werden, habe das wirtschaftliche Eigentum an den Wohnungen Nr. 1, 8, 10 und 11 ihr, dasjenige an der Wohnung Nr. 9 ihrem Ehemann zugestanden, sodass bei diesem im Jahre 2009 kein Veräußerungstatbestand vorgelegen haben könne, kann sich der Senat nicht anschließen. 89

a) Wirtschaftliches Eigentum i.S.v. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ist gegeben, wenn die Rechtsposition des zivilrechtlichen Eigentümers aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen so ausgehöhlt ist, dass sie für diesen wirtschaftlich nahezu wertlos ist. Das ist der Fall, wenn die mit dem Vollrecht verbundenen rechtlichen Befugnisse, soweit sie wirtschaftlich wertvoll sind, dauerhaft einem anderen zustehen oder tatsächlich von einem anderen wahrgenommen werden können. Dieser Erkenntnis folgt § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO und rechnet das Wirtschaftsgut abweichend von der Regelzuordnung des Privatrechts steuerlich demjenigen zu, der den wirtschaftlichen Wert des Wirtschaftsguts uneingeschränkt für sich gebrauchen kann. Die steuerrechtliche Zurechnung beruht auf wirtschaftlichen Maßstäben, ohne die Eigentumsverhältnisse zu beeinflussen. 90

Welche mit dem Vollrecht verbundenen Befugnisse wirtschaftlich wertvoll sind, hängt vom jeweiligen Wirtschaftsgut und den tatsächlichen Umständen ab. Beim Eigentum an Sachen erschöpft sich der wirtschaftliche Wert in der Regel in der grundsätzlich unbeschränkten 91

Verfüngsmacht über Substanz und Ertrag. Der dem Eigentümer verbleibende Herausgabeanspruch und die Befugnis zur Übertragung des Eigentums können dagegen praktisch wertlos sein, wenn etwa ein anderer dauerhaft, insbesondere bis zu deren Verbrauch, den Besitz und die Nutzung der Sache für sich beanspruchen kann.

Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO knüpft an die tatsächliche Sachherrschaft über ein Wirtschaftsgut an. Diese muss so ausgeprägt sein, dass der andere den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Insoweit kommt es darauf an, wem die Nutzungen zustehen und wer die Gefahren und Lasten zu tragen hat. Erforderlich ist eine in der Regel auch rechtlich abgesicherte Position, die es dem Inhaber ermöglicht, sich den wirtschaftlichen Wert des Wirtschaftsguts uneingeschränkt anzueignen, z.B. indem er darüber wie über eigenes Vermögen verfügt. Kraft der tatsächlichen Herrschaft des anderen muss der Berechtigte von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausgeschlossen sein. Beim Eigentum an Sachen ist das grundsätzlich der Fall, wenn der Herausgabeanspruch des Eigentümers wirtschaftlich wertlos ist oder nicht mehr besteht (vgl. Klein/Ratschow, AO, 15. Auflage, 2020, § 39 Rn. 15 ff. sowie Koenig/Koenig, AO, 4. Auflage 2021, § 39 Rn. 13 ff., beide mit umfangreichen Nachweisen zur Rspr. des BFH). 92

b) Im Streitfall haben weder die Klägerin für die Wohnungen Nr. 1, 8, 10 und 11 noch ihr Ehemann hinsichtlich der Wohnung Nr. 9 wirtschaftliches Eigentum begründet. 93

Vielmehr waren die Klägerin und ihr Ehemann in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit als Gesellschafter der Grundstücksgemeinschaft in zivilrechtlicher Hinsicht Miteigentümer aller fünf Eigentumswohnungen, wenn auch in einem unterschiedlichen Beteiligungsumfang. 94

Mangels einer abweichenden gesellschaftsvertraglichen Regelung galt insoweit gemäß § 709 Abs. 1 BGB das für Gesellschaften bürgerlichen Rechts gesetzlich vorgesehene Einstimmigkeitsprinzip, sodass Verfügungen über die betreffenden Wohnungen nur von den Gesellschaftern gemeinsam ausgeübt werden konnten und folglich der jeweilige Gesellschafter den anderen nicht von Einwirkungen auf die einzelnen Wohnungen ausschließen konnte. Entsprechend dieser zivilrechtlichen Rechtspositionen hat die Klägerin auch an der Veräußerung des Gesellschaftsanteils der Erbengemeinschaft nach Frau D an ihren Ehemann im Jahre 2004 „mitgewirkt“, wie dieser auch an der Veräußerung der Wohnungen Nr. 8 und 10 im Jahre 2009 als Verkäufer beteiligt gewesen ist. 95

Die im Jahre 1998 getroffene Vereinbarung über die schuldrechtliche Zuweisung von Nutzen und Lasten sowie den Erlös aus einer Veräußerung der Wohnungen bzw. die Übernahme der Wohnungen im Rahmen einer Realteilung stellt insofern nur die anteilige Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter zu den unterschiedlichen Gesellschaftsanteilen dar, mit der eine Kongruenz der jeweiligen Wohnungsgrößen mit den betreffenden Gesellschaftsanteilen bewirkt werden sollte und bewirkt worden ist. Damit konnte erreicht werden, dass der laufende Ertrag für die Klägerin entsprechend dem Umfang ihres Gesellschaftsanteils mit den Wohnungen Nr. 1, 8, 10 und 11 und für ihren Ehemann mit der Wohnung Nr. 9 verknüpft wurde. 96

Neben dieser Zielsetzung und dem Umstand, dass es sich bei allen Wohnungen um gemeinschaftliches, gesamthänderisch gebundenes Eigentum handelt, ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass es sich um gesellschaftsvertragliche Regelungen handelt, die nicht kündigungsfest sind, vielmehr einer Änderung zugänglich sind. Im Falle einer diesbezüglich nicht zustande kommenden Einigung wäre auch eine Auflösung der Gesellschaft insgesamt denkbar gewesen, die statt zu einer Realteilung auch zu einer anderweitigen 97

Auseinandersetzung hätte führen können.

Insbesondere vor dem Hintergrund dieser Überlegungen kann der Senat nicht feststellen, dass die jeweiligen Rechtspositionen der Klägerin und ihres Ehemanns hinsichtlich der jeweils dem Anderen zugeordneten Wohnungen bereits derart ausgehöhlt bzw. umgekehrt derart gesichert gewesen wären, dass die Klägerin ungeachtet der zivilrechtlichen Miteigentumsposition ihres Ehemanns an den Wohnungen Nr. 8 und 10 an diesen bereits wirtschaftliches Eigentum besessen hätte. 98

III. Die festgestellte Verwirklichung des Tatbestands eines privaten Veräußerungsgeschäfts nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 4 EStG auf der Ebene des Ehemannes der Klägerin wird im Streitfall jedoch durch die Zuordnung von Nutzen und Lasten sowie des Veräußerungserlöses u.a. der Wohnungen Nr. 8 und 10 zur Einkunftssphäre der Klägerin überlagert. Bei dieser Zuordnung handelt es sich um eine ertragsteuerlich zu beachtende Gewinn- bzw. Überschussverteilungsabsprache, die sowohl die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dieser Wohnungen als auch die Erlöse aus deren Verkauf alleine der Klägerin wirksam zuweist. 99

1. Grundsätzlich sind gemäß § 2 Abs. 1 EStG Einkünfte demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung (Erfolgstatbestand) selbst verwirklicht hat. Der Tatbestand der Einkünfteerzielung wird dadurch verwirklicht, dass eine „Leistung“ bewirkt wird, die den Tatbestand einer der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 i.V.m. §§ 13-24 EStG erfüllt. Eine solche Leistung „bewirkt“, wer die Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung hat. 100

a) Das Einkommensteuergesetz knüpft die Besteuerung an die durch die Leistung des Steuerpflichtigen eingetretene Erhöhung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip). Leistung ist insoweit der Oberbegriff und damit das gemeinsame und kennzeichnende Kriterium der Tatbestände aller sieben Einkunftsarten. Dabei lassen sich zwei Grundformen unterscheiden, nämlich die Erwerbstätigkeiten und die erwerbsmäßige Nutzung von Vermögen. Die Tatbestände der sieben Einkunftsarten werden zwar durch das Bewirken bestimmter Leistungen verwirklicht. Entscheidend für die subjektive Zurechnung von Einkünften ist jedoch die Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung. Einkünfte sind mithin nicht schon demjenigen zuzurechnen, der die Leistungsbewirkung als „Realakt“ vollzieht, sondern demjenigen, der auf diese Leistungsbewirkung entscheidenden Einfluss nehmen kann. Demjenigen, dem die – zivilrechtlich wie auch immer zu qualifizierende – Dispositionsbefugnis zusteht, Leistungen oder Wirtschaftsgüter am Markt für eigene Rechnung zu verwerten, sind die dabei erzielten Erträge zuzurechnen. Bei Fehlen einer solchen Dispositionsbefugnis kann allerdings auch eine tatsächlich bestehende Dispositionsmöglichkeit ausreichen, wenn auf dieser Grundlage entsprechende Erträge erwirtschaftet werden. Entscheidend ist somit, wer die Einkünfte durch eigenes Tätigwerden selbst „erwirtschaftet“ hat (vgl. Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Januar 2019, § 2 Rn. 125 ff.; Kirchhof in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, 1. Auflage 2020, § 2 Rn. 160 ff.; Blümich/Ratschow, EStG, Stand November 2019, § 2 Rn. 90-92, 105). 101

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage kommt es z.B. für die Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG nicht entscheidend darauf an, ob der Steuerpflichtige rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Mietobjektes ist. Entscheidend ist vielmehr, wer die maßgebliche wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über das Mietobjekt hat und damit die Vermietertätigkeit wirtschaftlich ausübt, sodass auch ein ohne Einverständnis des Eigentümers handelnder Nichtberechtigter – etwa im Rahmen eines nicht gestatteten Untermietverhältnisses – Vermietungseinkünfte erzielen kann. Die Frage des 102

rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums ist hingegen für die Zurechnung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie von Absetzungen für Abnutzung und sonstiger Werbungskosten von Bedeutung (vgl. Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Oktober 2018, § 21 Rn. 20 ff.; Spilker in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, 1. Auflage 2020, § 21 Rn. 322 ff.; Blümich/Schallmoser, EStG, Stand November 2019, § 21 Rn. 42; Schmidt/Kulosa, EStG, 40. Auflage 2021, § 21 Rn. 61).

b) Bei gemeinschaftlicher Einkünfteerzielung zielt die Frage nach der persönlichen Zurechnung darauf ab, festzustellen und abzugrenzen, in welchem Umfang die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte auf die einzelnen Beteiligten entfallen, das heißt welcher Anteil an den Einkünften durch den einzelnen Steuerpflichtigen erzielt wurde. Es handelt sich dabei nicht um eine Frage der Einkünfteermittlung i.S.v. § 2 Abs. 2 EStG, sondern um die Frage, welcher der mehreren gemeinschaftlich tätigen Steuerpflichtigen in welchem Umfang Einkünfte i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG „erzielt“ hat. 103

Bei Personengesellschaften ist für die anteilige Gewinnzurechnung nicht das Verhältnis der Kapitalanteile, sondern der frei vereinbarte und durchgeführte Gewinnverteilungsschlüssel maßgebend (vgl. Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Januar 2019, § 2 Rn. 165 ff.) 104

Erfüllen somit mehrere Steuerpflichtige den Handlungstatbestand einer Einkunftsart in gemeinschaftlicher Zweckverbundenheit, sind ihnen die Einkünfte anteilig zuzurechnen, und zwar grundsätzlich nach dem Umfang ihres jeweiligen Erfolgsbeitrags. Maßgeblich ist bei Personengesellschaften der vertragliche oder – soweit es einen solchen nicht gibt – der gesetzliche Gewinnverteilungsschlüssel. 105

Der handelsrechtliche Gewinnverteilungsschlüssel bestimmt sich üblicherweise nach dem Gesellschaftsvertrag, gegebenenfalls nach einem Beschluss der Gesellschafter. Diese Gewinnverteilungsabsprachen bedürfen keiner besonderen Form und können auch mündlich abgeschlossen werden (vgl. BFH-Urteil vom 24.06.2009 IV R 55/06, BStBl. II 2009, 950). Die Gesellschafter einer Personengesellschaft können danach die Gewinnverteilung so regeln, wie es ihren Vorstellungen entspricht. 106

Fehlt eine solche gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsregelung, ist auf den gesetzlichen Gewinnverteilungsschlüssel abzustellen, der sich nach der jeweiligen Rechtsform bestimmt. Für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist dies die Regelung des § 722 Abs. 1 BGB, wonach der Gewinn unabhängig von der Höhe der Einlage und des geleisteten Beitrags nach Köpfen verteilt wird. 107

Der handelsrechtliche Gewinnverteilungsschlüssel steht allerdings unter dem Vorbehalt besonderer einkommensteuerrechtlicher Bestimmungen. Insoweit sind in der Rechtsprechung des BFH bestimmte Fallgruppen anerkannt, die steuerlich zu Abweichungen von dem vereinbarten Gewinn- und Verteilungsschlüssel führen. 108

Dies betrifft zum einen unzulässige rückbezogene Gewinnverteilungsabreden, die also erst nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres getroffen oder geändert werden, zum anderen Abreden, mit denen private Zwecke und Ziele verfolgt werden und die deshalb unter dem Gesichtspunkt des § 12 Nr. 2 EStG nicht anerkannt werden können, Abreden, die Ausdruck einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung i.S.v. § 42 AO sind oder ansonsten zu unangemessenen Ergebnissen führen, was insbesondere im Rahmen von Familienpersonengesellschaften der Fall sein kann (vgl. Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand August 2017, § 15 Rn. 485; Schenke in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, 1. 109

Auflage 2020, § 15 Rn. 1611 ff.; Blümich/Ratschow, EStG, Stand November 2019, § 2 Rn. 106; Blümich/Bode, EStG, Stand Dezember 2018, § 15 Rn. 543).

Auch wenn die Bezugnahme auf den handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel als Maßstab der Einkünftezurechnung bei Personenmehrheiten den Eindruck erweckt, die vorgenannten Rechtsgrundsätze würden im Wesentlichen nur für die Gewinneinkunftsarten Geltung beanspruchen, so ist kein sachlicher Grund erkennbar, warum diese nicht auch im Rahmen der Überschusseinkunftsarten angewandt werden sollten. 110

Dementsprechend wird z.B. im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung davon ausgegangen, dass die von einer Gemeinschaft – also Personengesellschaft oder Bruchteilsgemeinschaft – erzielten Vermietungseinkünfte zunächst auf der Ebene der Gemeinschaft zu ermitteln und sodann auf die beteiligten Steuerpflichtigen zu verteilen sind, was sich primär nach den hierfür getroffenen Vereinbarungen richtet, soweit diese ihren Grund im Gemeinschaftsverhältnis haben und sich nicht als Einkommensverwendung – z.B. i.S.v. § 12 Nr. 2 EStG – darstellen. Fehlt eine solche Vereinbarung oder kann diese steuerrechtlich nicht anerkannt werden, folgt die steuerrechtliche Zurechnung den Vorgaben des § 722 BGB bzw. der §§ 743, 748 BGB, für die wiederum der Anteil am gemeinschaftliche Eigentum maßgebend ist (vgl. Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Oktober 2018, § 21 Rn. 22; Spilker in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, 1. Auflage 2020, § 21 Rn. 345/6, 361/2; Blümich/Schallmoser, EStG, Stand November 2019, § 21 Rn. 66). 111

Für den Senat ergibt sich aus diesen Rechtsgrundsätzen, dass sowohl im Bereich der Gewinn- als auch bei den Überschusseinkunftsarten für die Zurechnung und Verteilung von gemeinschaftlich erzielten Einkünften auf die von den Beteiligten kraft ihrer Privatautonomie getroffenen dispositiven Vereinbarungen bezüglich der Zuordnung der Gewinn- oder Überschussanteile abzustellen ist. Der Umfang der Beteiligung bzw. die Höhe des Anteils an der betreffenden Personenmehrheit – Gesellschaft oder Gemeinschaft – hat insoweit keine ausschlaggebende Bedeutung für die Verteilung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte. Innerhalb der Grenzen einer rechtsmissbräuchlichen oder unangemessenen Gestaltung bzw. einem privat veranlassten Gewinnverteilungsschlüssel können die Beteiligten mithin festlegen, in welchem Umfang die einzelnen Mitglieder der Personenmehrheit an den erwirtschafteten Ergebnissen teilhaben. 112

Dem Senat ist insoweit nicht einsichtig, dass diese Rechtsgrundsätze, die auch für die Überschusseinkunftsarten gelten, nicht auch im Bereich der Einkunftsart der privaten Veräußerungsgeschäfte zur Geltung kommen sollen. 113

Vereinbaren die Beteiligten einer Personengesellschaft oder einer Bruchteilsgemeinschaft, deren Gesellschafts- oder Gemeinschaftsvermögen z.B. aus mehreren Vermietungsobjekten besteht, dass nicht nur die Vermietungseinkünfte aus den einzelnen Objekten jeweils den Beteiligten einzeln und getrennt zugewiesen werden, sondern dass dies auch für etwaige Erlöse gelten soll, die sich aus der Veräußerung eines dem einzelnen Beteiligten zugewiesenen Objekts ergeben, so bestehen aus Sicht des Senats gegen eine solche Regelung keine Bedenken, soweit diese sich noch innerhalb der genannten Grenzen ertragsteuerlicher Wirksamkeit hält. 114

2. Im Streitfall sind dem Ehemann der Klägerin trotz der tatbestandsmäßigen Verwirklichung eines privaten Veräußerungsgeschäftes i.S.v. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 4 EStG keine diesbezüglichen Einkünfte zuzurechnen, da dieser aufgrund der gesellschaftsinternen Überschussverteilungsabrede, gegen die keine durchgreifenden ertragsteuerlichen Bedenken bestehen, weder an den Vermietungseinkünften noch an einem 115

Veräußerungserlös hinsichtlich der Wohnungseinheiten Nr. 8 und 10 beteiligt gewesen ist.

a) Zunächst einmal hat der Senat keine Bedenken, dass der Kläger in die im Jahre 1998 zwischen der Klägerin und der Erbengemeinschaft getroffene Verteilungsabrede hinsichtlich der Zuweisung der Vermietungseinkünfte sowie der Veräußerungserlöse an den einzelnen Wohnungen im Jahre 2004 bei der Übernahme des Gesellschaftsanteils der Erbengemeinschaft eingetreten ist. Die betreffende Vereinbarung aus dem Jahre 1998 wird in der notariellen Vereinbarung aus dem Jahre 2004 zwar nicht ausdrücklich erwähnt. Jedoch ist der Ehemann der Klägerin durch den Erwerb des Gesellschaftsanteils in die zwischen der Klägerin und der Erbengemeinschaft bestehende Gesellschaft bürgerlichen Rechts eingetreten, ohne dass dieser Gesellschafterwechsel zu einer Änderung des bestehenden Gesellschaftsvertrages und seiner Regelungen als solchen geführt hat. Von daher sind keine Gesichtspunkte dafür ersichtlich, dass die streitbefangene Regelung ab dem Jahre 2004 nicht mehr gegolten haben soll. 116

Im Gegenteil ist jedenfalls aus den Steuerakten ersichtlich, dass die Klägerin im Streitjahr 2009 Mieterträge aus den Wohnungen 1, 8, 10 und 11 erklärt hat, ihr Ehemann hingegen solche aus den Einheiten 2-7 sowie 9. Dies zeigt ebenfalls, dass die betreffende Verteilungsregelung bis in das Streitjahr hinein praktiziert wurde und ihre Fortgeltung auch über das Jahr 2004 hinaus und nach dem Gesellschafterwechsel zwischen den nunmehrigen Gesellschaftern, der Klägerin und ihrem Ehemann, nicht in Frage stand. 117

b) Die streitbefangene Verteilungsregelung stammt aus dem Jahre 1998 und ist zwischen der Klägerin und der Erbengemeinschaft nach Frau D vereinbart worden. Es handelt sich also um eine Regelung, die zwischen fremden Dritten vereinbart wurde. Auch nach dem Eintritt ihres Ehemannes in die Gesellschaft, 6 Jahre nach der Vereinbarung dieser Regelung, ist die betreffende Regelung nicht geändert worden. 118

Vor dem Hintergrund dieser Geschehensabläufe sieht der Senat keine Anhaltspunkte dafür, dass diese Regelung auf privater Veranlassung i.S.v. § 12 Nr. 2 EStG beruht. 119

c) Ebenso wenig vermag der Senat in der Zuordnung der Mieterträge und Veräußerungserlöse hinsichtlich bestimmter, einzelner Wohnungen zu den einzelnen Gesellschaftern eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung i.S.v. § 42 AO zu sehen. Abgesehen davon, dass die vom Beklagten beanstandete Verteilungsabsprache bereits mehr als 10 Jahre vor demjenigen Ereignis getroffen worden ist, um dessen steuerliche Auswirkungen es vorliegend geht, und es daher als ausgeschlossen erscheint, dass die Regelung allein zu Zwecken der Vermeidung eines bestimmten Besteuerungssachverhalts getroffen worden ist, sprechen für die Regelung auch durchaus nachvollziehbare und anzuerkennende außersteuerliche Gründe. Denn die Zuordnung von Nutzen und Lasten sowie der Veräußerungserlöse einzelner Objekte aus dem Immobilienbestand einer Gesellschaft zu einzelnen Gesellschaftern sowie die Zuweisung dieser Objekte für den Fall einer Realteilung verschafft den Gesellschaftern eine gewisse Eigenständigkeit hinsichtlich der Verwaltung der ihnen zugewiesenen Objekte, erleichtert die Überschussverteilung und sorgt bereits vorab für eine klare Zuordnung der im Gesellschaftsvermögen befindlichen Objekte für den Fall einer Auflösung der Gesellschaft. Dass damit zugleich die Vermeidung von Besteuerungstatbeständen in Gestalt steuerpflichtiger privater Veräußerungsgeschäfte angestrebt wird, ist für den Senat nicht erkennbar. 120

d) Angesichts des Umstands, dass den Gesellschaftern, also der Klägerin und ihrem Ehemann, die Objekte in einer Größenordnung zugewiesen wurden, die ihrem Verhältnis am Gesellschaftsvermögen insgesamt entsprach, bestehen auch keine Bedenken bezüglich der 121

Angemessenheit dieser Absprache. Denn insoweit erscheint es nachvollziehbar, dass dem Ehemann der Klägerin die Erträge aus einer Wohnung mit einem prozentualen Flächenanteil an der Gesamtfläche aller Immobilien der Gesellschaft zugewiesen wurden, die seinem Anteil an der Gesellschaft entsprach, während die Klägerin hingegen entsprechend ihrem wesentlich größeren Gesellschaftsanteil die Erträge aus den weiteren Wohnungen, die flächenmäßig prozentual ebenfalls ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen entsprachen, beanspruchen konnte.

Zwar wird durch eine solche objektbezogene Überschussverteilung den Gesellschaftern das Risiko aufgebürdet, einen Leerstand, einen Mietausfall sowie eine geringe Miete hinsichtlich der ihnen zugewiesenen Einheiten allein zu tragen, während bei einer Zusammenrechnung der Mieterträge aller Objekte im Gesamthandsvermögen und anschließender Verteilung entsprechend der Beteiligung an der Gesellschaft dieses Risiko von allen Beteiligten zu tragen wäre. Da sich dieses Risiko aber bei jedem einzelnen Gesellschafter verwirklichen kann und sich die Gesellschafter im Rahmen ihrer Privatautonomie – innerhalb bestimmter Grenzen, deren Überschreitung vorliegend noch nicht einmal ansatzweise in Betracht kommt – auch auf risikobehaftete Absprachen einlassen können, wird hierdurch die generelle Angemessenheit der Regelung nicht berührt. 122

e) Die streitbefangene Verteilungsregelung stellt auch keine ertragsteuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar. Denn die Erträge aus der Vermietung und der Veräußerung der Wohnungen werden entsprechend ihren Gesellschaftsanteilen den Beteiligten zugewiesen und damit an einem sachlichen Maßstab orientiert, der zwar nicht dem gesetzlichen Leitbild der Personengesellschaft nach § 722 Abs. 1 BGB entspricht – dort erfolgt die Verteilung nach Kopfteilen (vgl. nur Jauernig/Stürner, BGB, 18. Auflage 2021, § 722 Rn. 1 ff.) –, jedoch den gesetzlichen Regelungen für die Bruchteilsgemeinschaft nach den §§ 743, 748 BGB; dort werden die Nutzen und Lasten entsprechend der Anteile der Gemeinschaftler verteilt (vgl. nur Jauernig/Stürner, BGB, 18. Auflage 2021, §§ 743–748 Rn. 2 ff.). Orientiert sich aber die betreffende Verteilungsregelung zumindest an einem auch ertragsteuerlich anzuerkennenden gesetzlichen Leitbild für eine Personenmehrheit – hier der Bruchteilsgemeinschaft – und sind auch keine unterhaltstechnischen oder sonstigen versorgungsbezogenen Gründe ersichtlich, warum die Erträge bestimmter Objekte aus einem Immobilienbestand der Gesellschaft einzelnen Gesellschaftern zugewiesen werden, so kann der Vorwurf einer ertragsteuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung nicht durchgreifen. 123

f) Auch der Einwand des Beklagten, die Zuweisung des Veräußerungserlöses für den Verkauf einer Wohnung an nur einen der Gesellschafter habe nur für den Fall der Realteilung der Gesellschaft gegolten, ist nicht zutreffend. Die Regelung betreffend der Behandlung des Verkaufserlöses steht vielmehr selbständig neben der Regelung, wie mit den Objekten im Falle einer Auflösung der Gesellschaft verfahren werden sollte. In diesem Fall sollten nämlich von der Klägerin die Wohnungen Nr. 1, 8, 10 und 11, die Wohnung Nr. 9 hingegen von der Erbengemeinschaft bzw. vom Ehemann der Klägerin übernommen werden. Unabhängig hiervon sollten die Erlöse aus dem Verkauf einzelner Wohnungen während des Fortbestehens der Gesellschaft entsprechend der Verteilung der Vermietungseinkünfte vorgenommen werden, also hinsichtlich der Wohnungen Nr. 1, 8, 10 und 11 der Klägerin und hinsichtlich der Wohnung Nr. 9 der Erbengemeinschaft bzw. dem Kläger zustehen. 124

g) Aus dem Umstand, dass die Klägerin und ihr Ehemann gemeinsam die Veräußerung der Wohnungen Nr. 8 und 10 vorgenommen haben, folgt entgegen der Auffassung des Beklagten ebenfalls nicht die Notwendigkeit, den dabei erzielten Erlös ihnen auch entsprechend ihren 125

Gesellschaftsanteilen gemeinsam, anteilig zuzurechnen.

Denn die gemeinschaftliche zivilrechtliche Eigentümerstellung der Klägerin und ihres Ehemannes hinsichtlich aller fünf im Gesellschaftsvermögen gehaltenen Objekte verlangte die Mitwirkung beider Gesellschafter bei deren Veräußerung. Diese gemeinsame dingliche Rechtsposition und die sich daraus ergebende Notwendigkeit der Mitwirkung aller Gesellschafter an dem betreffenden Veräußerungsgeschäft schließt es jedoch nicht aus, dass aufgrund interner – schuldrechtlicher – Absprachen der Erlös aus der Veräußerung eines einzelnen dieser Objekte auch nur einem einzelnen der Gesellschafter zugewiesen wird. Insoweit verhält es sich nicht anders als bei der Zuweisung von Mieterträgen aus einzelnen Objekten an einzelne Gesellschafter, auch wenn Vermieter die Personengesellschaft oder Bruchteilsgemeinschaft als solche ist. Auch hiergegen bestünden keine Bedenken. 126

Auch der Umstand, dass die Klägerin und ihr Ehemann die Objekte Nr. 1, 8, 10 und 11 einerseits sowie die Wohnung Nr. 9 andererseits – soweit ersichtlich – jeweils alleine vermietet haben und nicht als Gesellschaft bürgerlichen Rechts, spricht nicht dafür, den Fall der notwendigerweise gemeinsam – als Gesellschaft bürgerlichen Rechts – erfolgten Veräußerung abweichend zu behandeln. Denn allein aus der Notwendigkeit, aufgrund der gemeinsamen dinglichen Rechtsposition eine Veräußerung gemeinsam vornehmen zu müssen, ergibt sich kein sachlicher Grund, deshalb den dabei erzielten Erlös anteilig auf die Gesellschafter zu verteilen und anders als die aus dieser Wohnung erzielten Mieterträge nicht mehr einem Gesellschafter alleine zuzuweisen. 127

h) Letztlich weist die Klägerin auch zu Recht darauf hin, dass es mit dem ertragsteuerlichen Grundprinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit (vgl. dazu nur Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, § 3.40 ff.) nicht zu vereinbaren wäre, wenn dem Ehemann der Klägerin Einkünfte zugerechnet würden, über die er nach der auch steuerlich zu beachtenden wirksamen zivilrechtlichen Verteilungsabsprache überhaupt nicht verfügen konnte, da diese allein der Klägerin und ihrer Einkommenssphäre zugewiesen worden sind. Der Ehemann der Klägerin hätte ansonsten eine vermeintliche Leistungsfähigkeitssteigerung der Besteuerung zu unterwerfen, die bei ihm persönlich tatsächlich gar nicht eingetreten ist. Eine solche Rechtsfolge würde nicht nur Störgefühle auslösen, sondern wäre auch mit den Fundamentalprinzipien der Einkommensteuer, dem Subjektsteuerprinzip sowie der Individualbesteuerung (vgl. dazu nur Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 40. Auflage 2021, § 2 Rn. 9 und 19) schlicht unvereinbar. 128

IV. Der angegriffene Einkommensteuerbescheid für 2009 ist daher dahingehend zu ändern, dass keine Einkünfte des verstorbenen Ehemanns der Klägerin aus privaten Veräußerungsgeschäften anzusetzen sind und der Gesamtbetrag der Einkünfte dementsprechend um € herabzusetzen ist. 129

Der Beklagte hat gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO die Steuer auf der Grundlage dieser Änderung neu zu berechnen, den Beteiligten das Ergebnis der Neuberechnung formlos mitzuteilen und nach Rechtskraft der vorliegenden Entscheidung den Einkommensteuerbescheid für 2009 mit dem geänderten Inhalt neu bekanntzugeben. 130

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO 131

VI. Die Entscheidung über die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. 132

VII. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 Satz 1 und 2, 709 Satz 2 ZPO).

VIII. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

134