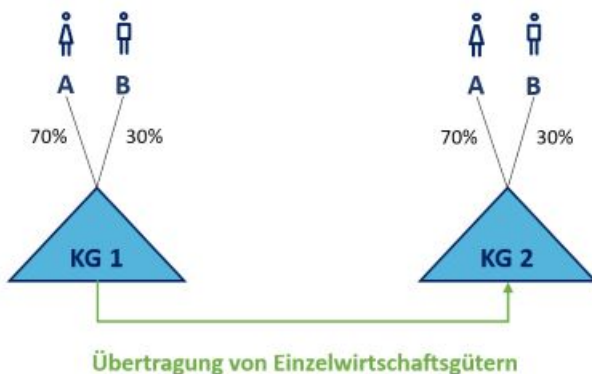


BVerfG: Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften

Das Bundesverfassungsgericht hat § 6 Abs. 5 S. 3 EStG für verfassungswidrig erklärt, soweit danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert ausgeschlossen ist. Der Gesetzgeber wird verpflichtet, rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine Neuregelung zu treffen. Bis zu deren Inkrafttreten bleibt § 6 Abs. 5 S. 3 EStG mit der Maßgabe anwendbar, dass die Vorschrift auch für Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nach dem 31.12.2000 gilt.

Sachverhalt



Verstößt § 6 Abs. 5 S. 3 EStG insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, als danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist?

Eine gewerblich tätige GmbH & Co. KG (KG 1) veräußerte im Jahr 2001 zwei bebaute Grundstücke aus ihrem Gesamthandsvermögen an eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft (KG 2) zu einem Kaufpreis in Höhe der Summe der bilanziellen Buchwerte.

Die Übertragungsvorgänge der Grundstücke behandelte die KG 1 steuerlich erfolgsneutral. Das Finanzamt war dagegen der Auffassung, dass die Übertragung zur vollständigen Aufdeckung der in den übertragenden Grundstücken enthaltenen stillen Reserven führt. Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Der BFH hat dem BVerfG daraufhin die Frage vorgelegt, ob die Regelung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

Hintergrund: Unterschiedliche Auffassungen des I. und IV. Senats des BFH

I. Senat: BFH-Urteil vom 25.11.2009 (I R 72/08)

Der I. Senat vertritt in seinem Urteil vom 25.11.2009 (I R 72/08) die Auffassung, dass die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft in das Betriebsvermögen einer beteiligungsidentischen anderen Personengesellschaft zur Aufdeckung der in dem Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven führe, da diese Regelung im detaillierten Katalog des § 6 Abs. 5 EStG nicht erfasst sei.

Diese fehlende gesetzliche Möglichkeit einer Buchwertfortführung bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften sieht der I. Senat jedoch als einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

IV. Senat: BFH-Schluss vom 15.04.2010 (IV B 105/09)

Mit Adv-Beschluss vom 15.04.2010 entschied der IV. Senat des BFH, dass es zwar zutrefte, dass § 6 Abs. 5 S. 3 EStG die Übertragung zwischen den Gesamthandsvermögen von

Schwesterpersonengesellschaften nicht regelt. Gleichwohl sah sich der IV. Senat bei summarischer Prüfung abweichend von der Auffassung des I. Senats des BFH nicht daran gehindert, die zwingende Buchwertverknüpfung des § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG auf Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zu erstrecken.

I. Senat: BFH-Beschluss vom 10.04.2013 (I R 80/12)

Aufgrund der divergierenden Auffassungen beim I. und IV. Senat des BFH hat der I. Senat des BFH mit Beschluss vom 10.04.2013 (I R 80/12) dem BVerfG die Rechtsfrage vorgelegt, ob § 6 Abs. 5 S. 3 EStG insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt, als danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist.

Gesetzliche Grundlage

§ 6 Abs. 5 EStG ermöglicht unter den dort genannten Voraussetzungen eine steuerneutrale Überführung beziehungsweise Übertragung von Wirtschaftsgütern. Die Vorschrift erfasst neben der Überführung eines Wirtschaftsguts zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG) Wirtschaftsguttransfers innerhalb derselben Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 Var. 1, Nr. 3 EStG) sowie zwischen zwei über ihre (Mit-)Unternehmer miteinander verbundenen Betrieben beziehungsweise Mitunternehmerschaften (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1, Nr. 2 Var. 2 EStG). Wirtschaftsguttransfers zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften sind in § 6 Abs. 5 EStG nicht genannt.

Auffassung der Finanzverwaltung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung stellt die unmittelbare Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften keinen Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG dar und ist somit nicht zu Buchwerten möglich; dies gilt selbst dann, wenn es sich um beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften handelt. Die Buchwertfortführung kann nach der Finanzverwaltung in diesen Fällen auch nicht nach § 6 Abs. 5 S. 1 EStG erfolgen, da es sich um einen Übertragungsvorgang mit Rechtsträgerwechsel handelt und nicht um einen Überführungsvorgang (vgl. BMF-Schreiben vom 08.12.2011, Rn. 18).

Als Reaktion auf den Beschluss des I. Senats des BFH vom 15.04.2010 (IV B 105/09) hat die Finanzverwaltung das BMF-Schreiben vom 29.10.2010 erlassen, in dem sie weiterhin daran festhält, dass die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft zur Aufdeckung stiller Reserven führt. Allerdings ist aufgrund des BFH-Beschlusses auf Antrag die Aussetzung der Vollziehung (AdV) zu gewähren.

Entscheidung des BVerfG

Nach der Auffassung des BVerfG ist § 6 Abs. 5 S. 3 EStG mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert ausgeschlossen ist.

Keine Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 1, 2 EStG oder § 6 Abs. 5 S. 3 EStG auf Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften

Nach Auffassung des BVerfG kommt eine analoge Anwendung von § 6 Abs. 5 S. 1 oder S. 3 EStG nicht in Betracht. Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften sei nicht von dem Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG erfasst, da mit dem Transfer eines Wirtschaftsguts zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften zivilrechtlich stets ein Rechtsträgerwechsel einhergeht und damit keine Überführung im Sinne der Vorschrift vorliege.

Ebenso könne § 6 Abs. 5 S. 3 EStG nicht dahingehend ausgelegt werden, dass der Transfer von Einzelwirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften von der Erstreckung der Buchwertübertragung auf weitere Fallgruppen erfasst ist.

Eine analoge Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG komme auch deshalb nicht in Betracht, da es angesichts der wiederholten Befassung der Gesetzgebungsorgane mit der Frage der Einbeziehung des Wirtschaftsguttransfers zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften an einer planwidrigen, d.h. unbewussten, Regelungslücke fehle. Eine entsprechende Regelung hat im Gesetzgebungsverfahren gerade keine Mehrheit gefunden.

Nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG

Das BVerfG sieht in dem Wirtschaftsguttransfer zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften gegenüber Wirtschaftsguttransfers zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 5 S. 1 EStG) als auch gegenüber anderen Wirtschaftsguttransfers im Kreis der Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG) eine, gemessen an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG.

Die steuerneutrale Überführung nach § 6 Abs. 5 S. 1 EStG beruht auf der Erwägung, dass in der Überführung eines Wirtschaftsguts in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen weder ein Realisationsakt liegt noch dadurch die spätere Besteuerung der stillen Reserven bei demselben Steuerpflichtigen gefährdet wird, also kein Bedürfnis für einen Steuerzugriff besteht. Dagegen führt ein Wirtschaftsguttransfer zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zur Aufdeckung stiller Reserven, obwohl sich auch diese nicht in einer Markttransaktion realisiert haben und kein Bedürfnis für einen sofortigen Steuerzugriff besteht, da die stillen Reserven weiter steuerverstrickt und insbesondere auch denselben Steuerpflichtigen zugeordnet bleiben, nämlich den hinter den Schwesterpersonengesellschaften stehenden Gesellschaftern. Insofern liegt nach dem BVerfG ein rechtfertigungsbedürftiger Begünstigungsausschluss vor.

Daneben erfasst § 6 Abs. 5 S. 3 EStG Konstellationen, in denen stille Reserven teilweise oder vollständig auf andere Steuerpflichtige übergehen. Damit durchbricht § 6 Abs. 5 S. 3 EStG das Subjektsteuerprinzip. Dieses besagt, dass die Einkommensteuer die individuelle Leistungsfähigkeit der einzelnen Person erfassen soll. Jeder muss daher die von ihm erwirtschafteten Einkünfte selbst versteuern. Eine Übertragung stiller Reserven ist grundsätzlich nicht möglich. Steuersystematisch müsste die interpersonelle Verlagerung stiller Reserven daher stets zu deren Aufdeckung, das heißt zu einer Gewinnrealisation, führen. Hiervon macht § 6 Abs. 5 S. 3 EStG für die dort aufgeführten Konstellationen eine Ausnahme. Dagegen hat ein Wirtschaftsguttransfer zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften die Aufdeckung stiller Reserven zur Folge, obwohl es sich dabei ebenfalls um einen Wirtschaftsguttransfer im Kreis der Mitunternehmerschaft handelt und dieser – im Gegensatz zu den durch § 6 Abs. 5 S. 3 EStG privilegierten Konstellationen – nicht zu einer Verlagerung stiller Reserven auf einen anderen Steuerpflichtigen führt. Nach dem BVerfG liegt auch hier ein rechtfertigungsbedürftiger Begünstigungsausschluss vor.

Keine Rechtfertigungsgründe

Für die Ungleichbehandlung von Wirtschaftsgutstransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften sind nach dem BVerfG keine sachlich einleuchtenden Gründe ersichtlich, die die Ungleichbehandlung rechtfertigen. Die Benachteiligung ist weder im Verhältnis zu Wirtschaftsguttransfers zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen noch im Verhältnis zu § 6 Abs. 5 Nr. 3 EStG privilegierten Wirtschaftsguttransfers im Kreis der Mitunternehmerschaft gerechtfertigt.

Der Begünstigungsausschluss erscheine zudem willkürlich, weil die steuerneutrale Übertragung zum Buchwert über eine Kombination der durch § 6 Abs. 5 S. 3 EStG begünstigten Wirtschaftsguttransfers erreicht werden könne, was indes für die Betroffenen mit deutlich höheren Transferkosten einhergeht und mit rechtlichen und wirtschaftlichen Risiken verbunden ist. Es leuchte nicht ein, weshalb die Einzelschritte jeweils zum Buchwert vorgenommen werden können, eine Direktübertragung aber zur Aufstockung stiller Reserven führen soll.

Ergebnis

Das BVerfG erklärt § 6 Abs. 5 S. 3 EStG für nicht mit dem Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, soweit danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert ausgeschlossen ist, und verpflichtet den Gesetzgeber rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine Neuregelung zu treffen.

Bis zum Inkrafttreten einer Neuregelung bleibt § 6 Abs. 5 S. 3 EStG mit der Maßgabe anwendbar, dass die Vorschrift mit Wirkung für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 auch gilt, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Personengesellschaft übertragen wird.

Betroffene Normen

§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) vom 20.12.2001

Streitjahr: 2001

Praxishinweis

Das BVerfG hat die für die Praxis wichtige steuerrechtliche Frage geklärt, ob die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zur Aufdeckung der in dem Wirtschaftsgut steckenden stillen Reserven führt. Bei Bescheiden, die einem solchen Sachverhalt zugrunde liegen und sich in einem laufenden Einspruchsverfahren befinden, sollte die Finanzverwaltung unter Hinweis auf den Beschluss des BVerfG um eine Bescheidänderung, d.h. eine Buchwertübertragung ohne Aufdeckung der stillen Reserven gebeten werden.

Es bleibt abzuwarten, wann der Gesetzgeber die vom BVerfG geforderte Neuregelung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG umsetzen wird. Eine Umsetzung im Wachstumschancengesetz sollte auszuschließen sein, da es sich in einem Vermittlungsverfahren befindet und keine neuen steuerlichen Punkte mehr umgesetzt werden dürfen, die im laufenden Gesetzgebungsverfahren weder im Bundestag noch im Bundesrat thematisiert wurden.

Vorinstanz

BFH, Beschluss vom 10.04.2013, I R 80/12, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BVerfG, Beschluss 28.11.2023, [2 BvL 8/13](#)
Pressemitteilung [Nr. 5/2024](#) vom 12.01.2024

Weitere Fundstellen

BFH, Beschluss vom 15.04.2010, IV B 105/09, BStBl. II 2010, S. 971, siehe [Deloitte Tax-News](#)
BFH, Urteil vom 25.11.2009, I R 72/08, BStBl II 2010, S. 471, siehe [Deloitte Tax-News](#)
BMF, Schreiben vom 08.12.2011, IV C 6 -S 2241/10/10002, BStBl. 2011 I, S. 1279, siehe [Deloitte Tax-News](#)
BMF, Schreiben vom 29.10.2010, IV C 6 -S 2241/10/10002 :001, BStBl. 2010 I, S. 1206, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Ihr Ansprechpartner

Daniela Gemmel

Senior Manager

dgemmel@deloitte.de

Tel.: +49 211-8772 5394

Johanna König

Consultant in Tax and Legal

jokoening@deloitte.de

Tel.: +49-69-756957280

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.