

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bverfg-vorlage-ist-die-fehlende-moeglichkeit-einer-buchwertuebertragung-von-wirtschaftsguetern-zwischen-beteiligungsidentlichen-personengesellschaften-gleichheitswidrig.html>

📅 14.10.2013

Unternehmensteuer

BVerfG-Vorlage: Ist die fehlende Möglichkeit einer Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gleichheitswidrig?

Aktuell:

- 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. (BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, siehe [Deloitte Tax-News](#))

BFH-Beschluss:

Die Regelung des § 6 Abs. 5 EStG lässt eine Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften (auch im Wege verfassungskonformer Auslegung) nicht zu. Dem BVerfG wird die Frage vorgelegt, ob § 6 Abs. 5 S. 3 EStG dadurch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

Sachverhalt

Die KG1 veräußerte im Jahr 2001 zwei bebaute Grundstücke nebst aufstehenden Fabrik- und Verwaltungsgebäuden zum Buchwert an ihre beteiligungsidentische Schwestergesellschaft KG2 und wurde später gem. § 3 Abs. 1 UmwStG 1995 auf eine GmbH, die Klägerin, verschmolzen. Die Klägerin beanspruchte in diesem Zusammenhang die Übertragung einer sog. Reinvestitionsrücklage nach Maßgabe von § 6b EStG, für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 S. 1 GewStG. Das Finanzamt lehnte die Übertragung der sog. Reinvestitionsrücklage und eine Buchwertübertragung ab und unterwarf die stillen Reserven der Besteuerung.

Die Klage vor dem FG Baden-Württemberg war erfolgreich, das Finanzamt legte Revision ein.

Entscheidung

Dem BVerfG wird die Frage vorgelegt, ob die Regelung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

Ursprünglich wurde die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert von der Rechtsprechung zugelassen, auch wenn sie nicht ausdrücklich (gesetzlich) vorgesehen war (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2009). Eine als Kauf gestaltete Übertragung wurde in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zerlegt. Aus dem entgeltlichen Teil ergab sich kein Gewinn, soweit der Kaufpreis dem Buchwert entsprach. Die stillen Reserven wurden unentgeltlich in die Schwesterpersonengesellschaft eingebracht, so dass sie insoweit steuerverstrickt blieben. Mittels teleologischer Reduktion wurde der Entnahmebegriff so eingeschränkt, dass es zu keiner (finalen) Entnahme kam, solange sich das Wirtschaftsgut in (irgend-)einem betrieblichen Vermögen des Steuerpflichtigen befand.

Seit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 schrieb der Gesetzgeber für die Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb der Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bzw. Mitunternehmers zwingend eine Buchwertfortführung vor. Nach der (abschließenden) Regelung in § 6 Abs. 5 S. 1, 3 EStG ist die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert nicht mehr möglich. Auf dieser einfach gesetzlichen Basis ist die Revision des Finanzamtes begründet. Obwohl die Transaktionen des zu verschmelzenden Rechtsträger im acht-monatigen Rückwirkungszeitraum grundsätzlich dem aufnehmenden Rechtsträger zuzuordnen sind (§

20 Abs. 7 S. 1 i.V.m. Abs. 8 S. 1 UmwStG), ist der Verkauf der Grundstücke ist nicht der Klägerin, sondern der KG1 zuzurechnen, da dies nicht hinsichtlich des Einkommens und des Gewerbeertrags für Entnahmen und Einlagen, die nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgen, gilt (§ 20 Abs. 7 S. 2 UmwStG 1995). Eine Entnahme liegt deshalb vor, weil die Grundstücke (nebst aufstehenden Fabrik- und Verwaltungsgebäuden) – trotz stiller Reserven – lediglich zum Buchwert und somit ohne angemessene Gegenleistung veräußert wurden. Dass die Besteuerung der stillen Reserven gesichert bleibt, ändert an der Einstufung als Entnahme nichts. Soweit das Entgelt hinter dem Teilwert der Grundstücke zurückbleibt, ist die Übertragung unentgeltlich durchgeführt worden und hat zu einem Entnahmegewinn geführt (vgl. BFH-Urteil vom 19.09.2012).

Da nicht ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt worden ist, scheidet eine Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 5 S. 1 EStG aus. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG sieht keine Buchwertfortführung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften vor. Eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG ist (entgegen BFH-Beschluss v. 15.04.2010, IV B 105/09 und FG Niedersächsischen, Urteil v. 31.05.2012, 1 K 271/10) nicht möglich, da es an einer planwidrigen Regelungslücke fehlt. Eine planwidrige Regelungslücke besteht nur, wo das Gesetz, gemessen an seinem eigenen Ziel und Zweck, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und eine Ergänzung nicht einer dem Gesetz gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (vgl. BFH-Beschluss v. 13.05.2013). Der Gesetzgeber wollte jedoch die Übertragung zu Buchwerten mit § 6 Abs. 5 EStG abschließend regeln und hat dies mit § 6 Abs. 5 S. 1 EStG sowie § 6 Abs. 5 S. 3 EStG auch getan.

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

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich unterschiedliche Grenzen, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen können.

Der Gesetzgeber hat im Steuerrecht einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, muss dabei aber vor allem durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit, das auf eine gleich hohe Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit abzielt, und durch das Gebot der Folgerichtigkeit, nach dem eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden muss, beachten. Nach Auffassung des Senats verletzt § 6 Abs. 5 S. 3 EStG dieses Gebot.

Da die Einkommensteuer die Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person erfasst ist es konsequent, die Buchwertfortführung für den Fall anzuordnen, dass ein Wirtschaftsgut aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in sein Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften überführt wird (§ 6 Abs. 5 S. 2 EStG).

Der Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Betriebsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften ist dem Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 5 S. 1 EStG) wesentlich gleich, wird aber von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG nicht erfasst. Dadurch durchbricht der Gesetzgeber seine grundlegende Systementscheidung einer Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dass es sich in diesem Fall um einen Zusammenschluss mehrerer natürlicher Personen handelt, ändert nichts daran, dass die gesetzgeberische Grundentscheidung auch in diesem Fall eine Buchwertübertragung gebietet.

Eine Rechtfertigung für die Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist für den Senat nicht erkennbar. Die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften erhöht weder die Leistungsfähigkeit, noch die Gefahr einer unbemerkten Entstrickung (vgl. BFH-

Beschluss v. 15.04.2010). Entsprechende Änderungsvorschläge, nach denen ebendies möglich sein sollte, wurden im Gesetzgebungsverfahren ohne Begründung zurückgenommen oder abgelehnt.

Eine verfassungskonforme Auslegung scheidet vorliegend daran, dass der Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert sowohl ausgehend vom Wortlaut, als auch vom Willen des historischen Gesetzgebers keine mögliche Auslegungsvariante ist.

Betroffene Norm

§ 6 Abs. 5 EStG

Streitjahr 2001

Anmerkungen

Die Entscheidung des BVerfG ist deshalb interessant, weil das BMF gem. Schreiben vom 12.09.2013 die Anwendung der BFH-Urteile vom 21.06.2012, IV R 1/08, vom 19.09.2012, IV R 11/12 08, [siehe Deloitte Tax-News](#) und vom 02.08.2012, IV R 41/11, [siehe Deloitte Tax-News](#)) bis zur Entscheidung in dieser Revision zurückgestellt hat.

Vorinstanz

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 19.07.2012, 12 K 1988/09, BB 2012, S. 369

Fundstelle

BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, [siehe Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 10.04.2013, [I R 80/12](#)

[Pressemitteilung](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 25.11.2009, [I R 72/08](#), [siehe Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 19.09.2012, [IV R 11/12](#), [siehe Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 15.04.2010, [IV B 105/09](#), [siehe Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 13.05.2013, [I R 39/11](#), [siehe Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 13.03.2012, [I B 111/11](#), [siehe Deloitte Tax-News](#)

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 31.05.2012, [1 K 271/10](#), BFH-anhängig: [IV R 28/12](#), [siehe Deloitte Tax-News](#)

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.