

Vorlagebeschluss vom 10. April 2013, I R 80/12

BVerfG-Vorlage: Fehlende Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gleichheitswidrig?

BFH I. Senat

GG Art 3 Abs 1, GG Art 100 Abs 1, EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4, EStG § 6 Abs 5 S 1, EStG § 6 Abs 5 S 3, UmwStG § 20 Abs 7, UmwStG § 20 Abs 8 S 1, BVerfGG § 80, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 18. July 2012, Az: 13 K 1988/09

Leitsätze

1. Die vom Gesetzgeber abschließend formulierte Regelung des § 6 Abs. 5 EStG 1997 i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes lässt eine Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zu (Bestätigung des Senatsurteils vom 25. November 2009 I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471; entgegen BFH-Beschluss vom 15. April 2010 IV B 105/09, BFHE 229, 199, BStBl II 2010, 971).
2. Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, als hiernach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist.

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, auf welche eine GmbH & Co. KG (F1-KG) ihr Vermögen im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme unter Auflösung ohne Abwicklung nach § 3 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes 1995 übertragen hatte; die Verschmelzung erfolgte durch Vertrag vom 27. August 2001, dem Streitjahr, rückwirkend zum 1. Januar 2001. Bereits durch Vertrag vom 24. August 2001 hatte die F1-KG --ebenfalls mit Rückwirkung auf den 1. Januar 2001-- zwei mit einem Fabrik- und einem Verwaltungsgebäude bebaute Grundstücke an ihre beteiligungsidentische Schwestergesellschaft (F2-KG) zu einem Kaufpreis in Höhe des Buchwerts von 6.691.604 DM veräußert. Die Klägerin beanspruchte in diesem Zusammenhang die Übertragung einer von ihr in Höhe von 1.565.000 DM gebildeten sog. Reinvestitionsrücklage nach Maßgabe von § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997), für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 1999.

- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht. Zum einen erfordere eine derartige Rücklagenübertragung nach § 6b EStG 1997 nicht eine gesellschafter-, sondern eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise, was die Übertragung hier scheitern lasse. Zum anderen sei eine Buchwertfortführung nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 EStG 1997 i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --EStG 1997 n.F.-- ausgeschlossen; es fehle insoweit am Tatbestand. Es seien daher stille Reserven in Höhe von 945.000 DM sowie von 620.000 DM aufzulösen und der Besteuerung eines Veräußerungsgewinns zu unterwerfen. Mit ihrer Klage gegen die hiernach geänderten Steuerbescheide beantragte die Klägerin, die angefochtenen Steuerbescheide aufzuheben, hilfsweise, eine Rücklage nach § 6b EStG 1997 in Höhe von 1.565.000 DM zu bilden. Die Klage war mit dem Hauptantrag erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg gab ihr durch Urteil vom 19. Juli 2012 13 K 1988/09 statt; das Urteil ist in Betriebs-Berater (BB) 2012, 369 abgedruckt.
- 3 Das FA stützt seine Revision auf die Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 4 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. Die Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ist gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (Bundesverfassungsgerichtsgesetz) --BVerfGG-- geboten, weil zur Überzeugung des Senats die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, soweit Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich sind (sog. gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss).

6 I. Rechtsentwicklung der maßgebenden Bestimmungen

- 7 1. Obwohl das Einkommensteuerrecht vor 1999 die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht ausdrücklich zum Buchwert ermöglichte, wurde dies von der Rechtsprechung zugelassen. Ebenso wie die Einbringung aus einem Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen unter Fortführung des Buchwerts erfolgen konnte (Senatsurteil vom 15. Juli 1976 I R 17/74, BFHE 119, 285, BStBl II 1976, 748; Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 20. Dezember 1977, BStBl I 1978, 8 --sog. Mitunternehmer-Erlass--, Rz 57, 62), ließ die Rechtsprechung auch die Buchwertübertragung zwischen Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften zu (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. September 2000 IV R 18/99, BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229; Senatsurteil vom 25. November 2009 I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471; so bereits zuvor Korn, Kölner Steuerdialog --KÖSDI-- 1997, 11219, 11223; Pensel/Hild, Der Betrieb --DB-- 1985, 1710, 1712; Schmidt, EStG, 17. Aufl., § 15 Rz 683; a.A. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 461). Nach Auffassung des BFH war eine als Kauf gestaltete Übertragung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zu zerlegen. Aus dem entgeltlichen Teil ergab sich kein Gewinn, soweit der Kaufpreis dem Buchwert entsprach. Die stillen Reserven wurden demgegenüber unentgeltlich in die Schwesterpersonengesellschaft eingebracht (BFH-Urteil in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229), so dass sie insoweit steuerverstrickt blieben.
- 8 Eine mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG 1997) zu bewertende Entnahme hinsichtlich des unentgeltlichen Teils vermied der BFH (in dem Urteil in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229 unausgesprochen) mit einer teleologischen Reduktion des Begriffs der Entnahme. Hierunter fallen alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG 1997). Da Zweck der Entnahmen im System der Einkommensteuer die Gewährleistung einer steuerlichen Erfassung der stillen Reserven sei (BFH-Beschluss vom 7. Oktober 1974 GrS 1/73, BFHE 114, 189, BStBl II 1975, 168; BFH-Urteile vom 16. März 1967 IV 72/65, BFHE 88, 129, BStBl III 1967, 318; vom 29. Oktober 1981 IV R 138/78, BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381), sollte eine Entnahme nach dem sog. finalen Entnahmebegriff nicht vorliegen, solange die Realisierung der im Bilanzansatz des jeweiligen Wirtschaftsguts vorhandenen stillen Reserven gesichert blieb (BFH-Urteil vom 25. Juni 2003 X R 72/98, BFHE 202, 514, BStBl II 2004, 403). Dies war nach Auffassung der Rechtsprechung der Fall, solange sich das Wirtschaftsgut in einem betrieblichen Vermögen des Steuerpflichtigen befand; auf die konkrete wirtschaftliche Einheit sollte es nicht ankommen (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 114, 189, BStBl II 1975, 168).
- 9 2. Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) vollzog der Gesetzgeber eine Kehrtwende. Für Fälle der Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb der Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bzw. Mitunternehmers sieht der Gesetzgeber seitdem zwingend eine Buchwertfortführung vor (§ 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997). Dies gilt auch für die Überführung aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie für die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG 1997). Nicht möglich war indes eine Buchwertfortführung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt, bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie bei der Übertragung zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft; in diesen Fällen war bei der Übertragung der Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002). Hierbei bestand die Absicht des Gesetzgebers darin, die durch den Mitunternehmer-Erlass bestehenden Spielräume abzuschaffen und die bisher bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung einzuschränken (BTDrucks 14/23, S. 172).
- 10 Aus der Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 1 und 3 EStG 1997 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002

wurde in der Literatur zutreffend der Schluss gezogen, eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert sei nicht mehr möglich. Vielmehr waren die gesetzlichen Regelungen abschließend (so Brandenburg, Finanz-Rundschau --FR-- 2000, 1182, 1187; Herrmann/Neufang, BB 2000, 2599, 2602; Patt in Herrmann/Heuer/Raupach, Steuersenkungsgesetz, § 6 EStG Rz R 139; a.A. Düll/Fuhrmann/Eberhard, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2000, 1713, 1715). Aufgrund der gesetzgeberischen Differenzierung zwischen der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen und der Übertragung von Wirtschaftsgütern mit Rechtsträgerwechsel, durch die der Personengesellschaft insoweit eine begrenzte Steuersubjektqualität zugebilligt wurde, konnte nicht mehr vertreten werden, die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften sei zu Buchwerten möglich (so aber Wendt, FR 2002, 53, 64).

- 11** 3. Auch § 6 Abs. 5 EStG 1997 i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) ließ keine Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften zu (Brandenburg, FR 2000, 1182, 1187; Kloster/Kloster, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2000, 1129, 1133). Während § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG 1997 unverändert blieb, erstreckte der geänderte § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes die Möglichkeit der Buchwertübertragung lediglich auf die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt, die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie die Übertragung zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer.
- 12** Für möglich gehalten wurde eine Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften von Teilen der Literatur allein im Wege einer Ausweichgestaltung (Herrmann/Neufang, BB 2000, 2599, 2602; Kemper/Konold, DStR 2000, 2119, 2120 f.; Korn in Hörmann/Jüptner/Kobor/Zugmaier, Brennpunkte des Steuerrechts, Festschrift für Wolfgang Jakob, 2001, 157, 172; s. auch Brandenburg, FR 2000, 1182, 1187; anders derselbe, Die Steuerberatung --Stbg-- 2004, 65, 71): Zunächst sollten die betreffenden Wirtschaftsgüter in das Sonderbetriebsvermögen der Ausgangs-Personengesellschaft übertragen werden. In einem zweiten Schritt sollten die Wirtschaftsgüter in das Sonderbetriebsvermögen der beteiligungsidentischen Ziel-Schwesterpersonengesellschaft überführt und anschließend unentgeltlich in das Betriebsvermögen der Ziel-Schwesterpersonengesellschaft übertragen werden.
- 13** 4. Das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz ändert an dieser Rechtslage nichts. Der Gesetzgeber hat hierdurch lediglich § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 dahingehend geändert, dass § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 entsprechend gilt, soweit ein Wirtschaftsgut (1) unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt, (2) unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt oder (3) unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft übertragen wird. Der Antrag des Landes Baden-Württemberg, durch § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG 1997 n.F. eine Buchwertübertragung zudem in den Fällen zuzulassen, in denen ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der dieselben Mitunternehmer beteiligt sind (BRDrucks 638/3/01, S. 2), wurde zurückgezogen, obwohl sich die vom Vermittlungsausschuss eingesetzte Arbeitsgruppe auf die Umsetzung dieses Änderungsantrags bereits geeinigt hatte (Schmitt/Franz, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2012, 395, 398). Ebenso erhielt der Antrag der CDU/CSU-Fraktion, die Möglichkeit zu eröffnen, Einzelwirtschaftsgüter aus dem Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft zum Buchwert zu übertragen, wenn an beiden Mitunternehmerschaften dieselben Personen als Mitunternehmer beteiligt sind, ohne nähere Begründung im Finanzausschuss keine Mehrheit (Beschlussempfehlung des Finanzausschusses --7. Ausschuss--, BTDrucks 14/7343, S. 3).
- 14** II. Einfachgesetzliche Rechtslage
- 15** Ausgehend von der im Streitjahr 2001 geltenden einfachgesetzlichen Rechtslage ist die Revision begründet. Entgegen der Auffassung des FG ist der Grundstücksverkauf nicht der Klägerin selbst zuzurechnen. Vielmehr ist das FA zu Recht davon ausgegangen, dass der Veräußerungsvorgang noch der F1-KG, deren Rechtsnachfolgerin die

Klägerin ist, zuzurechnen ist, und dass die Übertragung nicht gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. zu Buchwerten erfolgen durfte.

- 16** 1. Der Verkauf der Grundstücke ist nicht der Klägerin, sondern der F1-KG zuzurechnen.
- 17** a) Das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft sind auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister liegen darf, auf die Übernehmerin übergegangen wäre (§ 20 Abs. 7 Satz 1 i.V.m. Abs. 8 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes --UmwStG 1995--). Von diesem Zeitpunkt an wechselt die Besteuerung des übergehenden Vermögens von dem übertragenden Rechtsträger auf die Übernehmerin. Entsprechend werden auch die Geschäftsvorfälle im Rückwirkungszeitraum steuerlich dem übernehmenden Rechtsträger zugeordnet. Alle nach dem steuerlichen Übertragungstichtag anfallenden Vorgänge mit Auswirkungen auf Einkommen und Vermögen, die sich bei dem handelsrechtlich bis zur Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister unverändert fortbestehenden übertragenden Rechtsträger ereignen, sind steuerlich der Übernehmerin zuzuordnen (einhellige Meinung, vgl. z.B. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 20 Rz 228; Menner in Haritz/ Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 20 Rz 631; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 20 UmwStG Rz 240). Diese Grundsätze gelten jedoch nicht hinsichtlich des Einkommens und des Gewerbebeitrags für Entnahmen und Einlagen, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag erfolgen (§ 20 Abs. 7 Satz 2 UmwStG 1995).
- 18** b) Im Streitfall stellt der Kaufvertrag zwar einen vermögensrelevanten Vorgang dar, der gemäß § 20 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 1995 grundsätzlich der übernehmenden Gesellschaft, also der Klägerin, zuzurechnen ist. Eine Zurechnung scheidet vorliegend gleichwohl deshalb aus, weil der Veräußerung des Grundstücks eine Entnahme vorausgegangen ist. Denn trotz vorhandener stiller Reserven veräußerte die F1-KG die Grundstücke mit den aufstehenden Fabrik- und Verwaltungsgebäuden lediglich zum Buchwert.
- 19** Werden Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ohne angemessene Gegenleistung in das Betriebsvermögen einer anderen Personengesellschaft übertragen, an der die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft ebenfalls beteiligt sind, so geht dieser Übertragung eine Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG 1997 voraus (Senatsurteil in BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471; Groh, DB 2002, 1904, 1905; Herrmann/Neufang, BB 2000, 2599, 2602; Reiß, Steuerberater-Jahrbuch 2001/2002, 281, 311; Schallmoser in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 1059).
- 20** Gegen das Vorliegen einer Entnahme in diesen Fällen spricht nicht deren Zweck, eine Besteuerung der stillen Reserven zu gewährleisten (vgl. BFH-Urteile vom 17. August 1972 IV R 26/69, BFHE 107, 27, BStBl II 1972, 903; vom 25. Juli 2000 VIII R 46/99, BFHE 192, 516; BFH-Beschluss in BFHE 114, 189, BStBl II 1975, 168, m.w.N.; Senatsurteil vom 16. Februar 1996 I R 183/94, BFHE 180, 97, BStBl II 1996, 342). Diese mag bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht gefährdet sein. Durch die Übertragung wird jedoch der Konnex des Wirtschaftsguts zur konkreten Einkunftsquelle "Betrieb" gelöst und das Wirtschaftsgut damit betriebsfremden Zwecken zugeführt, was eine außerbilanzielle Korrektur bei der übertragenden Gesellschaft erforderlich macht (Seiler in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 4 Rz B 113). Durch § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. hat der Gesetzgeber deutlich gemacht, dass er die Personengesellschaft für den Zweck der Gewinnermittlung als eigenständiges Steuersubjekt begreift (Senatsurteil in BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471; Brandenburg, Stbg 2004, 65, 70; Gosch, DStR 2010, 1173, 1175) und für das Vorliegen einer Entnahme nicht allein darauf abstellt, ob die Besteuerung der stillen Reserven gewährleistet ist.
- 21** 2. Durch die teilentgeltliche Veräußerung der Grundstücke an die F2-KG hat die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der F1-KG einen Entnahmegewinn in Höhe der in den Gebäuden ruhenden stillen Reserven in Höhe von 1.565.000 DM erzielt.
- 22** Soweit das Entgelt hinter dem Teilwert der Grundstücke zurückbleibt, ist die Übertragung unentgeltlich durchgeführt worden und hat zu einem Entnahmegewinn geführt. Die Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG 1997 wird nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG 1997 mit dem Teilwert bewertet bzw. bei einer den Teilwert nicht erreichenden Gegenleistung mit der Differenz zwischen der Gegenleistung und dem Teilwert (BFH-Urteile vom 21. Juni 2012 IV R 1/08, BFHE 237, 503; vom 19. September 2012 IV R 11/12, BFHE 239, 76; Prinz/Hütig, DB 2012, 2597, 2600 f.; Wendt, BFH/PR 2012, 299, 300; derselbe, BFH/PR 2012, 387; Wittwer, DStR 2012, 1503).
- 23** Dem kann nicht entgegengehalten werden, § 4 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG 1997 sei nicht

anwendbar, weil der Gesetzgeber des Steuersenkungsgesetzes zu der Rechtslage vor dem 1. Januar 1999 habe zurückkehren wollen, so dass die Rechtsprechung des BFH zur Möglichkeit einer Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zu Buchwerten (BFH-Urteil in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229; s. bereits unter B.I.1.) Anwendung finde (in diesem Sinne aber Reiß in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 15 Rz 388). Dieser Auffassung kann schon deshalb nicht gefolgt werden, weil der Gesetzgeber mit dem Steuersenkungsgesetz die Rechtslage vor dem 1. Januar 1999 nur in modifizierter Form wieder hergestellt hat. Darüber hinaus lässt § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. erkennen, dass der Gesetzgeber nicht zu der finalen Entnahmelehre zurückkehren wollte, die bis zum 1. Januar 1999 den Grund darstellte, auch bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften eine Entnahme verneinen zu können. § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. kann vielmehr der Grundsatz entnommen werden, dass eine Überführung oder eine Übertragung von Wirtschaftsgütern tatbestandlich stets zu einer Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG 1997 führt (vgl. Brandenburg, Stbg 2004, 65, 70). Die Vorschrift stellt eine Bewertungsvorschrift dar, die als speziellere Norm § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG 1997 vorgeht und in den benannten Fällen ausnahmsweise eine Fortführung der Buchwerte zulässt (BFH-Urteile in BFHE 237, 503; in BFHE 239, 76; s. auch Gosch, DStR 2010, 1173, 1175; Wehrheim/ Nickel, BB 2006, 1361, 1363 f.).

- 24** 3. Eine Übertragung zu Buchwerten unter Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven ist im Streitfall auch nicht gemäß § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. erfolgt. Es liegt weder ein Fall der Überführung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 noch ein Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern mit Rechtsträgerwechsel nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. vor. Auch analog sind diese Bestimmungen im Streitfall nicht anwendbar.
- 25** a) Eine Überführung von Einzelwirtschaftsgütern zum Buchwert gemäß § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 scheidet aus, weil nicht ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt worden ist (a.A. Groh, DB 2002, 1904, 1906; Niehus, FR 2005, 278, 279). Vielmehr liegt ein Übertragungsvorgang vor, der nur unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. zu Buchwerten möglich ist (so auch Gosch, DStR 2010, 1173, 1175; Schmitt/Franz, Ubg 2012, 395, 398; Wendt, FR 2002, 53, 64). Wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen einer Personengesellschaft entnommen und in das Betriebsvermögen einer anderen Personengesellschaft eingelegt wird, liegt stets ein Rechtsträgerwechsel und damit eine Übertragung vor (Wißborn, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2010, 4275, 4276 f.). Die in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG 1997 n.F. getroffene Unterscheidung zwischen dem "Betriebsvermögen des Mitunternehmers" und dem "Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft" verdeutlicht, dass der Gesetzgeber die Mitunternehmerschaft als selbständiges Steuersubjekt mit einem eigenen --von den Betriebsvermögen der Mitunternehmer zu unterscheidenden-- Betriebsvermögen versteht (Senatsurteil in BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471).
- 26** b) Ebenso wenig wird der vorliegende Fall vom Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. erfasst (vgl. Senatsurteil in BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471; Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 20. März 2012 11 K 11149/07, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1235; Brandenburg, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2002, 551, 555; Fichtelmann, Der Ertragsteuerberater --EStB-- 2002, 184, 185; Gosch, DStR 2010, 1173 ff.; Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 6. Aufl., S. 214; Wendt, EStB 2002, 137, 138; a.A. Ley, DStR 2011, 1208, 1210 f.). Die Vorschrift betrifft nicht den Fall der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft (so bereits Senatsurteil in BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471).
- 27** c) Die Übertragung der Grundstücke konnte auch nicht analog § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 steuerneutral zu Buchwerten erfolgen (so aber BFH-Beschluss vom 15. April 2010 IV B 105/09, BFHE 229, 199, BStBl II 2010, 971; Niedersächsisches FG, Urteil vom 31. Mai 2012 1 K 271/10, EFG 2012, 2106; Bernütz/ Loll, DB 2013, 665, 667; Bode, DB 2010, 1156, 1157; Hoffmann, GmbHR 2002, 125, 131; Kanzler, FR 2010, 761, 762; Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1447e; Wendt, FR 2010, 386, 387; Wacker, NWB 2010, 2382, 2388; derselbe in Habersack/ Hommelhoff, Festschrift für Wulf Goette, 2011, 561, 574; Wittwer, DStR 2010, 1072; ähnlich M. Fischer, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2012/2013, 430, 436). Insoweit fehlt es an der für eine Analogie erforderlichen planwidrigen Regelungslücke.
- 28** 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 (BFH-Urteil vom 21. Oktober 1997 IX R 29/95, BFHE 184, 466, BStBl II

1998, 142; Senatsurteil vom 21. Oktober 1999 I R 66/98, BFHE 190, 390, BStBl II 2000, 288; Senatsbeschluss vom 13. Mai 2013 I R 39/11, BFH/NV 2013, 1284, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

- 29** Die Fälle einer Buchwertübertragung sind nach dem Willen des Gesetzgebers in § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. abschließend geregelt (so auch Gosch, DStR 2010, 1173, 1175; Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 6 Rz L 66; insoweit zustimmend Wendt, FR 2002, 53, 64). Im Gesetzgebungsverfahren ist mehrmals diskutiert worden, ob eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften zu Buchwerten möglich sein soll (BRDrucks 638/3/01, S. 2; Beschlussempfehlung des Finanzausschusses --7. Ausschuss--, BTDrucks 14/7343, S. 3); der Gesetzgeber hat gleichwohl eine solche Bestimmung nicht in § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. aufgenommen. Vielmehr hat er durch die ausdifferenzierte Ausgestaltung des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. zu erkennen gegeben, dass er die Fälle, in denen eine Buchwertfortführung möglich sein soll, abschließend regeln wollte (Gosch, DStR 2010, 1173, 1175). Darüber hinaus kann der Systematik des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. entnommen werden, dass § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 n.F. allein die Fälle einer Überführung von Wirtschaftsgütern (zwischen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen), nicht aber Fälle einer Übertragung von Wirtschaftsgütern (mit Rechtsträgerwechsel) erfassen soll. Die Fälle, in denen eine Übertragung zu Buchwerten möglich sein soll, regelt systematisch allein § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. (ähnlich auch Wißborn, NWB 2010, 4275, 4277).
- 30** d) § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. ist ebenso wenig analog mit der Folge anwendbar, dass eine Übertragung der Grundstücke zu Buchwerten erfolgen konnte (so bereits Senatsurteil in BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471; Brandenburg, FR 2010, 731, 734; derselbe, NWB 2010, 2699, 2708; Strahl, KöSDI 2003, 13918, 13926; Suchanek, GmbHR 2010, 322, 323; a.A. Schmidt/Kulosa, EStG, 32. Aufl., § 6 Rz 702).
- 31** Auch hier fehlt es an der planwidrigen Regelungslücke, weil im Gesetzgebungsverfahren die Frage einer Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften zu Buchwerten mehrmals diskutiert worden ist und das Land Baden-Württemberg in seinem Antrag sogar einen entsprechenden Vorschlag in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG 1997 n.F. ausformuliert (BRDrucks 638/3/01, S. 2), der Gesetzgeber aber gleichwohl keine entsprechende Regelung in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. aufgenommen hat.
- 32** Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber den Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. bewusst abschließend formuliert hat (a.A. Bernütz/Loll, DB 2013, 665, 667; Wacker, NWB 2010, 2382, 2388; derselbe in Habersack/Hommelhoff, a.a.O., S. 561, 574). § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 gilt (mit der Folge der Buchwertfortführung) entsprechend, "soweit" einer der drei enumerativ bezeichneten Fälle vorliegt. Durch die Verwendung der Konjunktion "soweit", der nach dem allgemeinen Sprachgebrauch die Bedeutung von "in dem Maße, wie" zukommt (Duden, Deutsches Universalwörterbuch, 2. Aufl., 1989, S. 1421), hat der Gesetzgeber hinreichend deutlich gemacht, dass eine Buchwertübertragung über die im Gesetz genannten Fälle hinaus nicht möglich sein soll.
- 33** III. Verfassungsrechtliche Beurteilung
- 34** Der Senat sieht in der fehlenden gesetzlichen Möglichkeit einer Buchwertfortführung bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.
- 35** 1. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa; BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, unter C.I.). Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen aber vorenthalten wird (BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2009 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199, unter B.I.1.; vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/09, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.a; vom 7. Mai 2013 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, DStR 2013, 1228, unter C.I.1.).
- 36** Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C.I.1.; vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.I.1.; vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, unter C.II.1.a).
- 37** Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 117, 1, BStBl II

2007, 192, unter C.I.2.; in BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa; in BVerfGE 123, 1, unter C.II.1.a). Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 116, 164, unter C.I.2.; in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.I.2.; BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, unter C.I.2.a). Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 116, 164, unter C.I.2.; BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, unter C.I.2.a). Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung zudem folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden (BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, unter D.I.). Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa; in BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.a).

- 38** 2. Davon ausgehend ist der Senat der Überzeugung, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, soweit Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich sind. Der Gesetzgeber verletzt durch die geltende Regelung seine Verpflichtung zu einer folgerichtigen Ausrichtung des Einkommensteuerrechts an dem Prinzip einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit.
- 39** a) Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist nur die in Geldwert vorhandene Ist-Leistungsfähigkeit (Birk, Das Leistungsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 167; vgl. auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl., S. 481, 497 f.). Hinsichtlich im Betriebsvermögen eingetretener Vermögensmehrungen wird die Ist-Leistungsfähigkeit nur gesteigert, soweit die Vermögensmehrungen tatsächlich realisiert worden sind, nicht aber dann, wenn es zu bloßen Wertsteigerungen des Vermögens gekommen ist (Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 268, m.w.N.; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Rz 12; Vogel, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 1974, 193, 199; V. Wendt, Das Verhältnis von Entnahme/Einlage zur Anschaffung/Veräußerung im Einkommensteuerrecht, 2003, S. 48 f.). Da der Steuerzugriff zu einem Liquiditätsentzug führt, kann eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nur vorhanden sein, soweit eine entsprechende Liquidität vorliegt (Blumers/Elicker, BB 2009, 1156, 1157). Allein die Neueinschätzung eines Wirtschaftsguts durch potentielle Nachfrager verbessert demgegenüber allenfalls die Veräußerbarkeit des Guts und die Kreditfähigkeit des Eigentümers, vermehrt das wirtschaftliche Handlungsvermögen des Eigentümers im Übrigen aber erst bei Dispositionen über sein Eigentum (Kirchhof in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 2 Rz A 98).
- 40** In Einklang mit dieser Prämisse ist für die einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlung nicht der tatsächliche Zeitwert des Wirtschaftsguts maßgebend. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG 1997 werden die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens solange mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet, als sie sich im Betriebsvermögen befinden; Wertsteigerungen werden in Form von stillen Reserven konserviert und wirken sich nicht gewinnwirksam aus (statt aller V. Wendt, a.a.O., S. 49 f.). Sie wirken sich erst dann gewinnerhöhend aus, wenn das betreffende Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Dies kann durch Übertragung auf einen anderen Rechtsträger (Veräußerung, Betriebsveräußerung) oder durch eine endgültige Lösung des betrieblichen Zusammenhangs im Wege der Entnahme oder Betriebsaufgabe erfolgen (Bode in Kirchhof, a.a.O., § 4 Rz 31; Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 50).
- 41** Aber auch wenn das Wirtschaftsgut das konkrete Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen verlässt, dürfen nach dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die stillen Reserven ausnahmsweise dann nicht besteuert werden, wenn durch das Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen die Liquidität des Steuerpflichtigen nicht erhöht wird. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Wirtschaftsgut von einem in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt wird. Der Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ist im Einkommensteuerrecht untrennbar mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung verbunden (vgl. BFH-Urteil vom 16. Juni 2004 X R 34/03, BFHE 207, 120, BStBl II 2005, 378; BFH-Beschluss vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608). Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer; sie erfasst die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person (BVerfG-Beschluss vom 3. November 1982 1 BvR 620/78, 1 BvR 1335/78, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80, BVerfGE 61, 319, BStBl II 1982, 717, unter C.I.2.; BVerfG-Beschluss vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653, unter C.III.3.a; BFH-Beschlüsse vom 10. April 2003 XI R 54/99, BFHE 202, 284, BStBl II 2004, 400; in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608), die sich aus mehreren unternehmerischen Tätigkeiten einer konkreten Person und damit durch den Einsatz verschiedener Betriebsvermögen ergeben kann. Folgerichtig

hat der Gesetzgeber deshalb eine Buchwertfortführung für den Fall vorgesehen, dass ein Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt wird (§ 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997). Von den prinzipiellen Grundentscheidungen des Gesetzgebers ausgehend ist es ebenso 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 Satz 2 EStG 1997).

- 42** b) Indem der Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. nicht auch die Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Betriebsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften zugelassen hat, hat er seine grundlegende Systementscheidung einer Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durchbrochen (vgl. auch Leisner-Egensperger, DStZ 2010, 900, 904; Wendt, FR 2010, 386, 387). Der Fall ist wesentlich gleich mit dem in § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 geregelten Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, die folgerichtig zu Buchwerten möglich ist. Der einzige Unterschied besteht in dem Zusammenschluss mehrerer natürlicher Personen zwecks gemeinsamer Einkünfteerzielung. Dieser Unterschied spielt aber hinsichtlich der Frage, ob die gesetzgeberische Grundentscheidung auch in diesem Fall eine Buchwertübertragung gebietet, keine Rolle. Denn die bei Ausscheiden eines Wirtschaftsguts erzielten Gewinne werden den Gesellschaftern vor und nach der Übertragung in gleicher Weise anteilig zugerechnet, so dass die Besteuerung der stillen Reserven durch die Übertragung nicht gefährdet wird (insoweit auch Bareis, FR 2011, 153, 163; Bode, DB 2010, 1156; Wacker, NWB 2010, 2382, 2388; Wendt, FR 2010, 386, 387; derselbe, 62. HLBS Steuerfachtagung, Berlin 2011, S. 35, 56).
- 43** c) Eine Rechtfertigung für die Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist für den Senat nicht erkennbar.
- 44** aa) Der Gesetzgeber des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes hat sich nicht dazu geäußert, warum er bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften eine Buchwertfortführung nicht zugelassen hat, obwohl es hierdurch weder zu einer gesteigerten Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gekommen ist und auch nicht die Gefahr einer späteren unbemerkten Entstrickung erhöht wird (so bereits BFH-Beschluss in BFHE 229, 199, BStBl II 2010, 971). Der Antrag einer entsprechenden Ergänzung des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. durch das Land Baden-Württemberg ist ohne Begründung zurückgenommen worden. Ebenso ist ein entsprechender Vorschlag ohne weitere Begründung durch den Finanzausschuss abgelehnt worden (Beschlussempfehlung des Finanzausschusses --7. Ausschuss--, BTDrucks 14/7343, S. 3).
- 45** bb) Soweit in der Literatur als Grund für die fehlende Zulässigkeit einer Übertragung zwischen dem Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften angegeben wird, anderenfalls werde das Entstehen von Objektgesellschaften begünstigt, die eine Veräußerung der Wirtschaftsgüter zuließen, die nicht nur gewerbesteuerfrei, sondern auch nach §§ 16, 34 EStG 1997 begünstigt seien (Brandenburg, DStZ 2002, 551, 555; Niehus, StuW 2008, 359, 368; Niehus/Wilke, a.a.O., S. 215; von einem "Missbrauchspotential" ausgehend auch Dornheim, Ubg 2012, 618, 622), ist nicht zu ersehen, dass dies tatsächlich der Grund gewesen sein könnte, der den Gesetzgeber zu der Ungleichbehandlung veranlasst hat. Im Übrigen würde dieser Grund die mangelnde Folgerichtigkeit des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. nicht rechtfertigen. Denn damit würden die verfassungsrechtlichen Grenzen einer zulässigen Typisierung überschritten.
- 46** Eine gesetzliche Typisierung darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 224, unter D.I.; vom 6. April 2011 1 BvR 1765/09, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2011, 812, unter IV.2.a). Zudem muss sich die Typisierung am allgemeinen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit messen lassen (BVerfG-Beschluss vom 4. April 2001 2 BvL 7/98, BVerfGE 103, 310, unter B.I.2.b; Senatsbeschluss vom 13. März 2012 I B 111/11, BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611). Die ungleichen Rechtsfolgen dürfen nur eine verhältnismäßig geringe Zahl von Personen treffen, und die Nachteile dürfen nicht zu schwer wiegen (BVerfG-Beschlüsse vom 30. Mai 1990 1 BvL 2/83, BVerfGE 82, 126, unter C.I.4.f; vom 8. Oktober 1991 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, unter C.I.2.; Heun in Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 2. Aufl., Art. 3 Rz 33).
- 47** Der Senat erkennt nicht, dass sich der Gesetzgeber --ausgehend von dem in der Literatur unterstellten typisierenden Missbrauchsverdacht-- bei seinem Regelungsverzicht realitätsgerecht am typischen Fall orientiert hätte. Es ist nichts dafür ersichtlich, dass eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen

Schwesterpersonengesellschaften typischerweise nicht mit dem unternehmerisch legitimen Zweck einer Umstrukturierung, sondern mit dem Ziel unternommen würde, missbräuchlich Steuervorteile zu erlangen.

- 48** Der Begünstigungsausschluss wäre darüber hinaus nicht verhältnismäßig. Der auf einer Missbrauchstypisierung basierende Regelungsverzicht ist nicht erforderlich. Als gleich geeignetes milderes Mittel könnten die konkreten Gestaltungen von Steuerpflichtigen auf das Vorliegen eines Missbrauchs i.S. des § 42 der Abgabenordnung hin untersucht werden (ähnlich Niehus, StuW 2008, 359, 368).
- 49** cc) Der Begünstigungsausschluss ist ausgehend von der Systematik des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. umso weniger nachvollziehbar, als der Gesetzgeber des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes durch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. Buchwertübertragungen sogar in Fällen eines Rechtsträgerwechsels zulässt, in denen mit anderen Worten stille Reserven interpersonal verlagert werden (hierauf hinweisend bereits BFH-Beschluss in BFHE 229, 199, BStBl II 2010, 971; Niehus, FR 2005, 278, 279).
- 50** 3. Eine die Verfassungswidrigkeit vermeidende verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. ist nicht möglich.
- 51** Die verfassungskonforme Gesetzesauslegung gebietet es, bei mehreren Möglichkeiten der Normauslegung diejenige maßgeblich sein zu lassen, bei der die Regelung mit der Verfassung konform geht. Der Grundsatz verbindet somit die Normtextauslegung mit einer Normenkontrolle (Müller/Christensen, Juristische Methodik, Band I, 10. Aufl., Rz 100) und findet als Auslegungskriterium seine Grenze dort, wo er mit dem Wortlaut der Norm und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzes in Widerspruch treten würde (BVerfG-Beschlüsse vom 27. März 2012 2 BvR 2258/09, BVerfGE 130, 372, unter B.II.1.c aa; in DStR 2013, 1228, unter D.I.). Im Wege der verfassungskonformen Auslegung darf einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz nicht ein entgegengesetzter Sinn verliehen, der normative Gehalt der auszulegenden Vorschrift nicht grundlegend neu bestimmt und das gesetzgeberische Ziel nicht in einem wesentlichen Punkt verfehlt werden (BVerfG-Beschluss vom 26. April 1994 1 BvR 1299/89, 1 BvL 6/90, BVerfGE 90, 263, unter C.II.).
- 52** Eine verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. scheitert im Streitfall daran, dass ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss vorliegt und der Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert damit keine --ausgehend vom Wortlaut und dem Willen des historischen Gesetzgebers-- mögliche Auslegungsvariante ist. Wie bereits erläutert wurde, hat der Gesetzgeber durch die Systematik des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. hinreichend deutlich zu erkennen gegeben, dass er die Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert bei Rechtsträgerwechsel allein von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. erfasst wissen wollte, der indes --seinem Wortlaut und dem in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck kommenden Willen des historischen Gesetzgebers-- einen abschließenden Katalog enthält, in dem die Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht geregelt wird.
- 53** IV. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage
- 54** Für die Entscheidung des vorlegenden Senats kommt es auf die Gültigkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. an (Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG, § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG). Abhängig von der Verfassungsmäßigkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. kommt es zu einer unterschiedlichen Entscheidung über die Revision des FA.
- 55** 1. Ist die Vorschrift verfassungskonform, so ist die Revision begründet. Das angefochtene FG-Urteil wäre aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 56** In diesem Fall ist das FA zu Recht davon ausgegangen, dass eine Übertragung der Grundstücke von der F1-KG auf die F2-KG nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. steuerneutral zu Buchwerten möglich war. Dem FG wäre aber durch eine Aufhebung seines Urteils und die Zurückverweisung Gelegenheit zur Aufklärung zu geben, ob bei der Klägerin die Voraussetzungen für die Bildung einer Reinvestitionsrücklage gemäß § 6b EStG 1997 vorliegen. Insoweit kann der Senat nicht in der Sache selbst entscheiden, weil das FG bislang keinen Anlass hatte, die hierfür erforderlichen Feststellungen zu treffen. Die Klage war nach Auffassung des FG bereits hinsichtlich des Hauptantrags begründet.
- 57** 2. Ist § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. hingegen wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG mit der Verfassung unvereinbar (zur regelmäßigen Rechtsfolge der Unvereinbarkeit in den Fällen eines Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz s. BVerfG-Urteil vom 19. Februar 2013 1 BvL 1/11, 1 BvR 3247/09, Neue Juristische

Wochenschrift 2013, 847, unter C.I.; BVerfG-Beschlüsse vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, unter C.III.3.; vom 6. Juli 2004 1 BvR 2515/95, BVerfGE 111, 176, unter C.I.; vom 7. Februar 2012 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, 240, unter C.I.), müsste der vorlegende Senat das Verfahren grundsätzlich bis zu einer Neuregelung des Gesetzgebers gemäß § 74 FGO aussetzen. Auch dies wäre eine andere Entscheidung als im Falle der Gültigkeit des Gesetzes (vgl. hierzu BVerfG-Urteil vom 13. Dezember 1983 2 BvL 13/82, 2 BvL 14/82, 2 BvL 15/82, BVerfGE 66, 1, unter B.1.; BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, unter B.I.; in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter B.I.1.).

- 58** Dabei kann es für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlage keine Rolle spielen, dass im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung das BVerfG gemäß § 35 BVerfGG die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen kann (BVerfG-Beschlüsse vom 25. September 1992 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153, unter C.III.3.d; in BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, unter B.I.). Maßgebend für die Entscheidungserheblichkeit ist nur, dass die Verfassungswidrigerklärung der Norm dem Kläger des Ausgangsverfahrens --wie im Streitfall-- die Chance offen hält, eine für ihn günstige Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen (BVerfG-Beschluss vom 17. April 2008 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108, unter B.I.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de