



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Reinhardtstraße 52, ☎ 030 / 25 93 96 0

Zum Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 10. April 2013 – I R 80/12; Stellungnahme zum Bundesverfassungsgericht nach § 27a BVerfGG – 2 BvL 8/13

Im vorliegenden Verfahren soll das Bundesverfassungsgericht darüber entscheiden, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt. Seit langem ist die Frage, ob Wirtschaftsgüter ohne Steuerbelastung zwischen (beteiligungsidentlichen) Schwesterpersonengesellschaften übertragen werden können, zwischen Literatur, Rechtsprechung und Finanzverwaltung umstritten.¹ In der Praxis besteht das Bestreben der Steuerpflichtigen darin, eine steuerneutrale Übertragung zu erreichen und das Aufdecken stiller Reserven zu vermeiden. Dementsprechend wandten sich die Steuerpflichtigen an die Gerichte, um diese Rechtsfrage klären zu lassen – allerdings mit unterschiedlichem Ergebnis. Der Erste BFH-Senat entschied 2009, dass § 6 Abs. 5 EStG nicht anwendbar und damit der Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht steuerneutral möglich ist. Es liege eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen und eine darauf folgende Einlage in die andere Gesellschaft vor, was zur Aufdeckung der stillen Reserven führt.² Der Vierte BFH-Senat ging 2010 in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes hingegen davon aus, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentlichen Schwesterpersonengesellschaften durch Gesetzesauslegung in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert erfolgt.³ Ungeachtet dessen hielt der Erste BFH-Senat in der Folgezeit an seiner Rechtsprechung fest, warf aber die Frage auf, ob die Benachteiligung bei Schwesterpersonengesellschaften gegen den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG verstoße.⁴ Da er angesichts des gesetzlichen Wortlautes der Vorschrift keine Möglichkeit sah, diese Überzeugung mittels einer Gesetzesauslegung durchzusetzen, führte dies zu der hier gegenständlichen Vorlage an das Bundesverfassungsgericht. Beide BFH-Senate kommen damit zu dem Ergebnis, dass eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften möglich sein muss. Diese

¹ Überblick zum Streit bei *Blümich/Ehmcke*, 154. EL Juli 2020, EStG § 6, 1347.

² BFH vom 25. November 2009 – I R 72/08. Die Finanzverwaltung griff die Meinung des Ersten BFH-Senats auf, gewährt jedoch die Aussetzung der Vollziehung, wenn der Steuerpflichtige ins Rechtsmittel geht; BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2010; nach der gemeinsamen Positivliste der BMF-Schreiben vom 10. März 2020 ist das Schreiben aus dem Jahr 2010 noch anwendbar.

³ Beschluss vom 15. April 2010 – IV B 105/09. Auch wenn § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG den Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht regelt, sah sich der Vierte BFH-Senat berechtigt und verpflichtet, § 6 Abs. 5 EStG im Wege einer verfassungskonformen Auslegung auf Übertragungen zwischen den Gesamtvermögen von beteiligungsidentlichen Schwesterpersonengesellschaften zu erstrecken. Auf diesen Vorgang sei § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG entsprechend anzuwenden, so der Senat,

⁴ BFH vom 10. April 2013 – I R 80/12.

Ansicht teilt das Bundesfinanzministerium hingegen nicht.⁵

Die Praxis behelf sich mit – zumindest teilweise von der Finanzverwaltung⁶ – anerkannten Gestaltungen, die eine Buchwertfortführung ermöglichen.⁷ Gleichwohl ist dieser Zustand unbefriedigend, da jeweils der Gestaltungsmissbrauch in Rede steht und die Flexibilität bei personengesellschaftlichen Strukturen erschwert. Eine Klärung durch das Bundesverfassungsgericht ist daher erforderlich. Die Vorlage des Ersten BFH-Senats sollte daher aufgegriffen werden und aus unserer Sicht klargestellt werden, dass eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen (beteiligungsidentlichen) Schwesterpersonengesellschaften möglich ist.

Zum Sachverhalt

Im vorliegenden Fall ging es um eine Kommanditgesellschaft, die im Streitjahr 2001 zwei mit einem Fabrik- und einem Verwaltungsgebäude bebaute Grundstücke an ihre beteiligungsidentliche Schwestergesellschaft zu einem Kaufpreis in Höhe der Buchwerte von rund 6,7 Millionen DM veräußert hatte. Nach Ansicht des Finanzamts waren infolge der Grundstücksübertragung stille Reserven in Höhe von knapp 1,6 Millionen DM aufzulösen, weil weder die Voraussetzungen des § 6b EStG noch des § 6 Abs. 5 EStG i. d. F. 1997 gegeben seien. Dagegen wehrte sich die übertragende Kommanditgesellschaft mit Erfolg beim Finanzgericht Baden-Württemberg (Az.: 13 K 1988/09). Die vom Finanzamt beim Bundesfinanzhof eingelegte Revision führte indes zu dem hier zugrundeliegenden Vorlagebeschluss des Ersten BFH-Senats. Nach Ansicht des Senats ist eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentlichen Personengesellschaften nach dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung nicht zum Buchwert möglich (Az.: I R 80/12). Allerdings ist der Senat davon überzeugt, dass dies zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG führt, weshalb er die Sache 2013 dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorlegte.

Zulässigkeit der Vorlage

Dem Vorlagebeschluss war der bereits erwähnte Streit innerhalb des Bundesfinanzhofs zwischen dem Ersten⁸ und dem Vierten BFH-Senat⁹ vorausgegangen. Daher wurde erwartet, dass dieser bereits als „Zoff im BFH“¹⁰ bekannt gewordene Streit zu einer sogenannten Divergenzanrufung des Großen Senats führen würde. Der Erste Senat schlug hingegen einen anderen Weg ein und legte die Frage dem Bundesverfassungsgericht vor. In der Fachliteratur wurde daher diskutiert, ob die Vorlage überhaupt zulässig sei, denn dies setze u. a. eine eingehende Auseinandersetzung mit der

⁵ BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2011, Rn. 18; weiterhin enthalten auf der gemeinsamen Positivliste des BMF vom 10. März 2020.

⁶ Vgl. BMF-Schreiben vom 20. November 2019, Rn. 40.

⁷ Vgl. u. a. *Fischer/Petersen* in DStR 2019, 269 ff. zu möglichen Gestaltungen.

⁸ BFH vom 25. November 2009 – I R 72/08.

⁹ BFH-Beschluss vom 15. April 2010 – IV B 105/09.

¹⁰ So *Gosch* in DStR 2010, 1173 ff.

Rechtsprechung – auch der des Vierten Senats – und den in der Literatur vertretenen Gestaltungsmöglichkeiten voraus.¹¹ Dies hat der Erste BFH-Senat aus unserer Sicht in ausreichendem Maße getan. Er befasst sich mit der Entstehung der Norm und legte dar, dass der Gesetzgeber das Problem der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften durchaus erkannte, aber nicht in den Tatbestand des § 6 Abs. 5 EStG aufnahm und daher keine planwidrige Regelungslücke vorliege.¹² Tatsächlich kurz – namentlich an nur zwei Stellen – geht der Erste Senat in seinem Vorlagebeschluss auf den Beschluss des Vierten BFH-Senats ein. Wobei hier zu berücksichtigen ist, dass die Entscheidung des Vierten BFH-Senats lediglich im Rahmen eines AdV-Verfahrens erfolgte, in dem sich die Rechtsfrage ohnehin nicht abschließend klären ließ. Die Ausführungen des Ersten BFH-Senats lassen daher noch in hinreichendem Maße die gebotene intensive Auseinandersetzung mit der Gesetzeshistorie und dem Telos der Norm erkennen. Insbesondere nicht erforderlich war, zunächst den Großen BFH-Senat anzurufen, weil die Vorlage an den Großen BFH-Senat hier nicht zu einer abschließenden Klärung der Rechtsfrage führen konnte. Denn Gegenstand der beabsichtigten Abweichung ist die Frage, ob § 6 Abs. 5 EStG mit dem Verfassungsrecht vereinbar ist. Dies erfordert eine Beurteilung durch das Bundesverfassungsgericht und nicht durch den Großen BFH-Senat.¹³ Der Vorlagebeschluss ist daher zulässig.

Begründetheit der Vorlage

Nach hier vertretener Ansicht ist die Vorlage auch begründet, wobei zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die sehr umfangreich existierende Fachliteratur zu dieser Frage verwiesen werden kann.¹⁴ Nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG ist bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen zwei Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen der Buchwert anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Die in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven müssen also nicht aufgedeckt werden. Dahinter steht der Gedanke, dass die stillen Reserven steuerlich verhaftet bleiben und auch interpersonell nicht verlagert werden. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG schreibt vor, dass Wirtschaftsgüter innerhalb der verschiedenen Vermögensebenen eines Mitunternehmers, z. B. aus seinem Einzelunternehmen in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft, ebenfalls steuerfrei zu übertragen sind.¹⁵ Wird ein Wirtschaftsgut von dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Betriebsvermögen einer beteiligungsidentischen anderen Mitunternehmerschaft überführt, sind hingegen die stillen Reserven des Wirtschaftsguts nach Ansicht der Finanzverwaltung aufzudecken, denn die Übertragung zwischen (beteiligungsidentischen) Schwesterpersonengesellschaften wird in § 6 Abs. 5 EStG nicht explizit genannt.

In der Fachdiskussion wird diese unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung beanstandet und teilweise als gleichheitswidrig angesehen. Auch der Bundesfinanzhof schließt sich diesen Bedenken

¹¹ *Cropp* in *SteuerStud* Nr. 6/2014, 326 (333).

¹² Randziffer 27 ff. des hier streitgegenständlichen Vorlagebeschlusses vom 10. April 2013 – I R 80/12.

¹³ *Gräber/Teller* in *FGO* 9. Aufl., § 11 Rn. 6 und 8.

¹⁴ Vgl. u. a. *Blümich/Ehmcke*, 154. EL Juli 2020, EStG § 6, 1347, m.w.N.

¹⁵ Vgl. *Kessler* in *Handelsblatt Steuerboard*, über: <https://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2011/03/01/von-schwester-zu-schwester-ganz-ohne-steuern/>, abgerufen am 9. Februar 2021.

an. Streit besteht lediglich darüber, ob sich die eingeforderte Gleichbehandlung durch Gesetzesauslegung erreichen lässt (Vierter Senat) oder ein Gleichheitsverstoß (Erster Senat) vorliegt. Erheblich ist der Meinungsstreit zwischen den BFH-Senaten für das Bundesverfassungsgericht insoweit, als dass es nur dann einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz prüfen muss, wenn es mit dem vorliegenden Ersten BFH-Senat zu dem Ergebnis kommt, dass eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG nicht möglich ist.

Die Fachliteratur führt den Streit der BFH-Senate auf die Beurteilung der sog. partiellen Steuerrechtsfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht zurück. Während der Erste Senat der „Einheitsbetrachtung“ und damit der zivilrechtlichen Sichtweise folgt und die Personengesellschaft selbst als Steuersubjekt begreift¹⁶, neigt der Vierte Senat stärker zu einer „Vielheitsbetrachtung“ und gelangt so zur analogen Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG.¹⁷ Diese unterschiedlichen Ansätze sollten hier jedoch nicht streitentscheidend sein, denn bei § 6 EStG handelt es sich (lediglich) um eine Bewertungsvorschrift, die nichts über das Besteuerungssubjekt selbst aussagt. Vielmehr regelt § 6 Abs. 5 EStG sehr feinteilig, in welchen Ausnahmefällen eine steuerneutrale Buchwertfortführung möglich ist.

Dabei hatte sich der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens intensiv mit der Regelung befasst. So wurde vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestages vorgeschlagen, die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmung in das Gesamthandsvermögen einer Schwestergesellschaft zum Buchwert zu ermöglichen.¹⁸ Eine planwidrige Regelungslücke, die durch eine Gesetzesauslegung geschlossen werden kann, liegt demnach nicht vor. Zwar bleibt offen, aus welchen Gründen der Vorschlag des Finanzausschusses nicht ausgegriffen wurde, eine unbemerkte Lücke, die durch Auslegung geschlossen werden kann, liegt jedoch nicht vor. Daher bedarf es der vom Ersten BFH-Senat angestoßenen Prüfung des Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG. Im Steuerrecht erfolgt die Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG nach dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit sowie dem Gebot der Folgerichtigkeit. Danach müssen Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit grundsätzlich auch gleich hoch besteuert werden. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung zudem folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden.

Im Vorlagefall werde das Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Gesellschafters überführt. Die vom Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 EStG vorgesehene

¹⁶ Dies ergibt sich aus Sicht des Ersten BFH-Senats schon begrifflich aus der Unterscheidung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zwischen dem Gesamthandsvermögen der Gesellschaft und dem (Sonder-)Betriebsvermögen des Mitunternehmers.

¹⁷ Da nur die Mitunternehmer einer Personengesellschaft nach § 1 EStG Steuersubjekt im Rahmen der Einkommensteuer seien, müsse die Personengesellschaft insofern transparent betrachtet werden, so der Vierte BFH-Senat.

¹⁸ BT-Drs. 14/7343, S. 3.

Belastungsentscheidung verletzt bei Schwesterpersonengesellschaften daher das Gebot der Folgerichtigkeit. Denn der Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ist wesentlich gleich mit dem in § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG geregelten Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, was zu Buchwerten möglich ist. Der einzige Unterschied zwischen dieser gesetzlich begünstigten Übertragung und der nicht begünstigten Übertragung bei Schwesterpersonengesellschaften besteht in dem Zusammenschluss mehrerer natürlicher Personen zur gemeinsamen Einkünfteerzielung.

Dadurch kommt es weder per se zu einer gesteigerten Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, noch ist die Gefahr einer späteren unbemerkten Entstrickung erhöht. Es ist mithin kein sachlicher Grund erkennbar, warum trotz der fortbestehenden betrieblichen Verstrickung eines zwischen Schwesterpersonengesellschaften transferierten Einzelwirtschaftsguts eine Steuerlast ausgelöst werden soll, während die Überführung in ein anderes Betriebsvermögen oder die Übertragung auf ein anderes Rechtssubjekt im Rahmen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, bei dem es – anders als bei der Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften – sogar zu einer interpersonellen Verschiebung von stillen Reserven kommt, steuerneutral möglich ist. Zudem ist eine Übertragung in mehreren Teilakten durchaus möglich und von der Finanzverwaltung anerkannt.¹⁹ Aus unserer Sicht liegt auch keine Rechtfertigung für diese Systemdurchbrechung vor. Der Ausschluss der Buchwertfortführung bei beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ist mit dem gut begründeten Vorlagebeschluss des Ersten BFH-Senats daher als gleichheitswidrig zu bewerten.

Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.
22. Februar 2021

¹⁹ BMF-Schreiben vom 20. November 2019, Rn. 40.