

BETEILIGUNGSIDENTISCHE SCHWESTERPERSONEN- GESELLSCHAFTEN

BUCHWERTÜBERTRAGUNG GEMÄß § 6 ABS. 5 SATZ 3 ESTG

VON DR. SEBASTIAN MATENAER

BVERFG (ZWEITER SENAT), BESCHLUSS VOM 28.11.2023 – 2 BvL 8/13

LEITSÄTZE

1. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001¹ ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert ausgeschlossen ist.
2. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 eine Neuregelung zu treffen.
3. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts bleibt bis zum Inkrafttreten einer Neuregelung mit der Maßgabe anwendbar, dass die Vorschrift mit Wirkung für Übertragungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 auch gilt, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Personengesellschaft übertragen wird.

I. Problemstellung

§ 6 Abs. 5 EStG ermöglicht eine steuerneutrale Überführung bzw. Übertragung von Wirtschaftsgütern. Die Vorschrift hat damit eine sehr zentrale Bedeutung in der Beratungspraxis im Hinblick auf Umstrukturierungsvorgänge unter Beteiligungen von Personengesellschaften. Ob auch Übertragungen auf beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG fallen, war bislang nicht abschließend geklärt. Die Finanzverwaltung² und auch der I. Senat des BFH³ verneinten die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 EStG⁴. Der IV. Senat des BFH⁵ dagegen hielt in diesen

Fällen § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG für anwendbar. Der I. Senat des BFH hatte die Frage zur Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bei beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften dem BVerfG zur Klärung vorgelegt⁶.

II. Sachverhalt

Eine gewerblich tätige KG veräußerte zwei bebaute Grundstücke aus ihrem Gesamthandsvermögen an eine beteiligungsidentische Schwestergesellschaft zum Buchwert. Diese Übertragungsvorgänge wurden steuerneutral behandelt. Die veräußernde KG wurde anschließend unter Auflösung ohne Abwicklung auf ihre Komplementärin verschmolzen. Die Vermögensübertragung erfolgte dabei rückwirkend auf den Beginn des Jahres. Daher wurde das von der veräußernden KG erzielte Einkommen ab dem steuerlichen Übertragungstichtag der übernehmenden Komplementärin zugerechnet.

Das Finanzamt folgte zunächst der Erklärung der veräußernden KG und setzte die Einkünfte für das Streitjahr auf 0 DM fest. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung ging das zuständige Finanzamt aber dann davon aus, dass der Verkauf an die beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft zu einer

1 BGBl. I 2001, 3858.

2 Vgl. BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 18 und BMF-Schreiben vom 29.10.2010, BStBl. I 2010, 1206.

3 Vgl. BFH vom 25.11.2009, BStBl. II 2010, 471.

4 Vgl. auch schon Layer/Neckenich, FuS 2024, 42.

5 Vgl. BFH vom 15.04.2010, BStBl. II 2010, 971.

6 Vgl. BFH vom 10.04.2013, BStBl. II 2013, 1004.

INHALT

- I. Problemstellung
- II. Sachverhalt
- III. Entscheidungsgründe
- IV. Praktische Bedeutung

vollständigen Aufdeckung der in den übertragenen Grundstücken enthaltenen stillen Reserven geführt habe. Das Finanzamt begründete seine Vorgehensweise damit, dass eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 EStG nicht möglich sei, da die Norm keine Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen dem Gesamthandsvermögen zweier beteiligungsidentischer Personengesellschaften vorsehe.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg gab der hiergegen gerichteten Klage mit Urteil vom 19. Juli 2012⁷ statt und nahm zur Begründung Bezug auf die Ausführungen im Beschluss des IV. Senats des BFH vom 15. April 2010. Auf Revision des Finanzamts hat schließlich der I. Senat des BFH das Revisionsverfahren mit Beschluss vom 10. April 2013 ausgesetzt und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts eingeholt.

III. Entscheidungsgründe

Das BVerfG hielt die Vorlage für zulässig und führte zunächst aus, dass § 6 Abs. 5 EStG (in der Fassung des UntStFG) nicht so ausgelegt werden könne, dass auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften erfasst werde. Das BVerfG begründete dies zum einen damit, dass mit dem Transfer eines Einzelwirtschaftsguts zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zivilrechtlich stets ein Rechtsträgerwechsel einhergeht und ein solcher Transfer nicht unter den Wortlaut von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG gefasst werden könne, ohne die Differenzierung des § 6 Abs. 5 EStG zwischen „Überführung“ und „Übertragung“ zu unterlaufen. Nach dem Dafürhalten des BVerfG zählt § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG diejenigen Sachverhalte, die im Verhältnis zwischen Mitunternehmerschaften und Mitunternehmern zu erfolgsneutralen Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter führen, in einem detailliert dargestellten Katalog auf. Es spräche vieles dafür, dass der Aufzählung in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ein abschließender Charakter zukommt.

Des Weiteren kommt nach Ansicht des BVerfG eine analoge Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 1 oder Satz 3 EStG auf den Urteilssachverhalt nicht in Betracht. Eine entsprechende Heranziehung würde nach der Überzeugung des BVerfG die Grenzen zulässiger richterlicher Rechtsfortbildung überschreiten, denn es fehle an einer planwidrigen Regelungslücke. Die Frage der Buchwertübertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften sei

im Gesetzgebungsverfahren mehrmals diskutiert worden. Gleichwohl sei keine entsprechende Regelung in § 6 Abs. 5 EStG aufgenommen worden.

Das BVerfG stellt schließlich fest, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt – denn der Umstand, dass die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen dem Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist, begründe eine, gemessen an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG. Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften werden sowohl gegenüber Wirtschaftsguttransfers zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen als auch gegenüber anderen Wirtschaftsguttransfers innerhalb einer Mitunternehmerschaft benachteiligt. Für diese Ungleichbehandlung von Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften sind aus Sicht des BVerfG keine sachlich einleuchtenden Gründe ersichtlich, welche die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermögen. Eine verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG in dem Sinne, dass auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert möglich ist, komme nicht in Betracht. Daher hat das Bundesverfassungsgericht die Unvereinbarkeit der Norm mit dem GG festgestellt.

Schließlich entschieden die Karlsruher Richter, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bis zum Inkrafttreten einer neuen Regelung anwendbar bleibe mit der Maßgabe, dass die Vorschrift mit Wirkung auf Übertragungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 auch gelte, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft übertragen wird.

IV. Praktische Bedeutung

Die bereits seit geraumer Zeit unklare Rechtslage hinsichtlich der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften war für die Steuerberatungspraxis sehr unbefriedigend. Knapp zehn Jahre hat es nun gedauert, bis das BVerfG entschieden hat, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gegen den Gleichheitssatz verstößt. In allen noch offenen Fällen der unentgeltlichen Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften sollten nunmehr entsprechende Änderungen der Feststellungsbescheide erwirkt werden. »

7 BB 2013, 369.