

An das Bundesverfassungsgericht
Zweiter Senat
Frau Vizepräsidentin Prof. Dr. König
Postfach 1771
76006 Karlsruhe

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
UST-ID Nummer: DE119353203

Düsseldorf, 25.02.2021

613

Stellungnahme
zu 2 BvL 8/13 – Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung,
ob § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwick-
lungsgesetzes 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
(BFH, Aussetzungs- und Vorlagebeschluss vom 10.04.2013, I R 80/12)

Sehr geehrte Frau Professor König,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, zu o.g. Normenkontrollverfahren Stellung nehmen zu können.

Der BFH ist in seinem Vorlagebeschluss vom 10.04.2013 (I R 80/12) der Ansicht, dass eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 i.d.F. des UntStFG¹ zum Buchwert möglich ist. Hierin sieht er einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Unseres Erachtens hat eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften unter analoger Anwendung des § 6

¹ Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz – UntStFG) vom 20.12.2001, BGBl. I 2001 Nr. 73 vom 24.12.2001, S. 3858

Seite 2/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

Abs. 5 Satz 3 EStG² zum Buchwert zu erfolgen. Bei der Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften handelt es sich um einen abgekürzten Vorgang, der tatsächlich in zwei Schritte zu zerlegen ist, nämlich in eine Ausbringung aus der abgebenden Personengesellschaft auf die Gesellschafterebene und eine Einbringung von dieser in die aufnehmende Personengesellschaft. Beide Schritte dieses der rechtlichen Würdigung zugrunde zu legenden Sachverhalts sind jeweils von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfasst. Wir halten daher eine analoge Anwendung der Regelung für möglich und geboten.

Sollte dieser Ansicht nicht gefolgt werden, stimmen wir insoweit mit dem Vorlagebeschluss des I. Senats des BFH überein, als die fehlende gesetzliche Möglichkeit einer Buchwertfortführung bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG darstellt. Dieser leitet sich aus einem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Folgerichtigkeitsgebot ab und ist nicht gerechtfertigt. Entgegen der Auffassung des I. Senats des BFH halten wir jedoch eine normerhaltende verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG für möglich.

Zur weiteren Begründung tragen wir Folgendes vor:

1 Hintergrund der Vorlagefrage: Divergierende Auffassungen des I. und IV. Senats des BFH

Zur Einordnung des Vorlagebeschlusses des BFH vom 10.04.2013 (I R 80/12) soll zunächst die Entwicklung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG kurz zusammengefasst werden.

1.1 BFH, Urteil vom 25.11.2009 – I R 72/08

Der I. Senat des BFH hat mit Urteil vom 25.11.2009 (I R 72/08)³ entschieden, dass nach der ab 2001 geltenden Rechtslage des § 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des UntStFG keine Buchwertfortführung bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften möglich ist.

Er begründet dies vor allem damit, dass der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht ausdrücklich die Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften erfasse (Rn. 29). Auch eine entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 5

² Es handelt sich um § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes. Aus Vereinfachungsgründen wird im Folgenden auf die ausführliche Bezeichnung verzichtet.

³ BFH, Urteil vom 25.11.2009 – I R 72/08, DStR 2010, S. 269.

Seite 3/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

EStG auf die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften sei nicht möglich (Rn. 30). Gleichwohl sprechen nach Auffassung des I. Senats nach inhaltlicher und interessenorientierter Betrachtung gute Gründe dafür, die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften den in § 6 Abs. 5 EStG geregelten Vorgängen gleichzustellen, denn

- das übertragene Wirtschaftsgut werde weiterhin zur Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte genutzt und
- die mit ihm verbundenen stillen Reserven werden nicht vollständig auf Dritte verschoben (Rn. 31).

Da sich der Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren zum UntStFG jedoch bewusst gegen eine Aufnahme der Fallkonstellation entschieden habe, indem entsprechende Anträge mit einer gesetzlichen Regelung dieses Tatbestands nicht aufgenommen wurden⁴, fehle es an einer planmäßigen Regelungslücke im Gesetz, weshalb eine Analogie nicht möglich sei (Rn. 32).

Der I. Senat erkennt jedoch an, dass es insbesondere bei beteiligungsidentischen Personengesellschaften zu keiner personellen Verschiebung von stillen Reserven komme – die der Gesetzgeber im Rahmen von § 6 Abs. 5 EStG in anderen Konstellationen sogar hinnimmt (Rn. 31) –, weshalb hier in besonderem Maße eine Buchwertfortführung gerechtfertigt sein könnte (Rn. 34).

1.2 BFH, Beschluss vom 15.04.2010 – IV B 105/09

Auf dieses zuvor dargestellte Urteil des I. Senats des BFH „antwortete“ der IV. Senat des BFH mit seinem Beschluss vom 15.04.2010 (IV B 105/09)⁵, indem er „ernstliche Zweifel“ an der Gewinnrealisierung bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften äußerte.

In dem Beschluss erkennt der IV. Senat zwar die Argumente des I. Senats an, wonach der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG die Übertragung zwischen Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften nicht ausdrücklich erfasse und im Gesetzgebungsverfahren dahingehend gemachte Vorschläge auch nicht aufgenommen wurden (Rn. 13).

⁴ Antrag des Landes Baden-Württemberg vom 25.09.2001, BR-Drs. 638/3/01; Antrag der CDU/CSU-Fraktion im Bundestag, Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 07.11.2001, BT-Drs. 14/7343, S. 3.

⁵ BFH, Beschluss vom 15.04.2010 – IV B 105/09, DStR 2010, S. 1070.

Seite 4/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

Dennoch hält der IV. Senat die Buchwertverknüpfung bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften für zwingend: Der Grundsatz der transparenten Besteuerung einerseits (Rn. 16) und die Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG andererseits (Rn. 17, 18) erfordern seiner Ansicht nach unter Beachtung des Folgerichtigkeitsgebots (Rn. 19) eine normerhaltende Erstreckung des Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG auch auf beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften (Rn. 20).

1.3 BFH, Beschluss vom 10.04.2013 – I R 80/12

Mit dem Vorlagebeschluss des I. Senats des BFH vom 10.04.2013 (I R 80/12)⁶ soll nun geklärt werden, ob eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften möglich ist und falls nicht, ob dies einen Verstoß gegen das allgemeine Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG darstellt.

In seinem Vorlagebeschluss geht der BFH zunächst auf die Rechtsentwicklung (unter I.) ein.

Daran schließt sich eine Darstellung der einfachgesetzlichen Rechtslage (unter II.) an. Der I. Senat kommt zu dem Ergebnis, dass weder eine Überführung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (Rn. 25) noch eine Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (Rn. 26) vorliege (Rn. 24). Es sei überdies auch keine analoge Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 1 und 3 EStG (Rn. 27, 30) möglich, da es in beiden Fällen an einer planwidrigen Regelungslücke fehle (Rn. 28, 31) und die Regelungen tatbestandlich abgeschlossen seien (Rn. 29, 32).

In seiner anschließenden verfassungsrechtlichen Beurteilung (unter III.) prüft der I. Senat einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Rn. 34 ff.). Diesen leitet er aus einer nicht folgerichtigen Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips (Rn. 38) ab. Aufgrund der Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Ist-Leistungsfähigkeit (Rn. 39) entstehe eine Gewinnauswirkung erst bei Realisierung stiller Reserven (Rn. 40), vorausgesetzt, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit werde durch diese Realisierung von stillen Reserven erhöht (Rn. 41). Werde eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften nicht steuerneutral ermöglicht, liege darin ein Verstoß gegen diese gesetzliche Systementscheidung und das Folgerichtigkeitsgebot (Rn. 42). Dieser Verstoß sei auch nicht gerechtfertigt (Rn. 43),

⁶ BFH, Beschluss vom 10.04.2013 – I R 80/12, DStR 2013, S. 2158.

Seite 5/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

da zum einen keine Erklärung für die Gewinnrealisierung aus den Gesetzesmaterialien hervorgehe (Rn. 44) und zum anderen keine etwaigen Ausweggestaltungen drohen (Rn. 45). Zudem stelle eine Besteuerung in diesen Fällen eine Inkonsequenz gegenüber weitergehenden sonstigen Begünstigungen in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG dar (Rn. 49).

Eine normerhaltende verfassungskonforme Auslegung lehnt der I. Senat aufgrund der aus seiner Sicht fehlenden planwidrigen Regelungslücke entgegen dem IV. Senat des BFH ab (Rn. 50 ff.).

1.4 Einordnung der Auffassungen von I. und IV. Senat des BFH

Mit seinem Vorlagebeschluss (I R 80/12) nähert sich der I. Senat dem IV. Senat des BFH wieder etwas an⁷. Beide stimmen in ihrer Beurteilung der einfachgesetzlichen Rechtslage überein, dass § 6 Abs 5 EStG die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften dem Wortlaut nach nicht erfasst. Auch bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung sehen beide einen Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsprinzip. Es besteht auch Einigkeit zwischen dem I. und IV. Senat, dass es keine Rechtfertigung für die Aufdeckung der stillen Reserven in diesem Fall gibt. Sie ziehen daraus jedoch unterschiedliche Schlussfolgerungen⁸: Während es der I. Senat bei der Feststellung eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG belässt, hält der IV. Senat es für geboten, im Wege einer verfassungskonformen Auslegung normerhaltend den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG auch auf beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften zu erstrecken.

Den bereits vorgetragenen und in der Fachwelt hinreichend diskutierten Argumenten beider Seiten⁹ möchten wir die nachfolgenden Überlegungen hinzufügen:

2 Einfachgesetzliche Rechtslage

Die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften hat u.E. auf der gesetzlichen Grundlage des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert zu erfolgen.

⁷ Vgl. Niehus/Wilke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 301. Lieferung 12.2020, zu § 6 EStG, Rn. 1531; Oellrich, NWB 2013, S. 3444.

⁸ Vgl. Oellerich, NWB 2013, S. 3444.

⁹ Vgl. z.B. jeweils m.w.N. Ehmcke, in: Blümich, EStG, 154. EL Juli 2020, zu § 6 EStG, Rn. 1347; Kulosa, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, zu § 6 EStG, Rn. 806-808; Niehus/Wilke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 301. Lieferung 12.2020, zu § 6 EStG, Rn. 1531; Schindler, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, zu § 6 EStG, Rn. 224.

Seite 6/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

2.1 Regelungsinhalt des § 6 Abs. 5 EStG: Überführung und Übertragung eines Wirtschaftsguts zum Buchwert

§ 6 Abs. 5 EStG ist eine Bewertungsvorschrift, die in bestimmten Umstrukturierungsfällen den Buchwertansatz als Ausnahme vom Teilwertansatz zwingend vorsieht. Erfasst wird die Überführung oder Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen. Bei einer Überführung eines Wirtschaftsguts handelt es sich um einen Vorgang, bei dem ein Wechsel der steuerlichen Zuordnung zu einem Betriebsvermögen ohne Rechtsträgerwechsel, d. h. ohne Übertragung des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums, erfolgt¹⁰. Im Gegensatz dazu handelt es sich bei einer Übertragung um einen Vorgang, der einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut zwischen den beteiligten Rechtsträgern, mithin einen Rechtsträgerwechsel bewirkt¹¹.

Das Herauslösen eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen erfüllt den grundsätzlich gewinnrealisierenden Tatbestand einer Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG, die gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem sog. Teilwert zu bewerten ist. Hiervon begründet § 6 Abs. 5 EStG eine Ausnahme, indem für bestimmte Fallgestaltungen der Buchwertansatz angeordnet wird. Durch diese Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 5 EStG wird – neben dem Umwandlungssteuerrecht¹² – die gesetzgeberische Grundsatzentscheidung umgesetzt, betriebswirtschaftlich erwünschte Umstrukturierungen nicht durch die Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven zu behindern¹³.

§ 6 Abs. 5 EStG erfasst sowohl die Überführung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen als auch die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmer-schaften. Voraussetzung für eine steuerneutrale Überführung oder Übertragung ist stets, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Voraussetzung ist aber nicht, dass die stillen Reserven von der Person versteuert werden,

¹⁰ Vgl. Ehmcke, in: Blümich, EStG, 154. EL Juli 2020, zu § 6 EStG, Rn. 1289; Niehus/Wilke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 301. Lieferung 12.2020, zu § 6 EStG, Rn. 1501, 1526.

¹¹ Vgl. Ehmcke, in: Blümich, EStG, 154. EL Juli 2020, zu § 6 EStG, Rn. 1289; Niehus/Wilke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 301. Lieferung 12.2020, zu § 6 EStG, Rn. 1550.

¹² Vgl. Hörtnagl, in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 9. Auflage 2020, Einführung, Rn. 21; zur Hauptaufgabe des UmwStG vgl. Begründung zum RegE UmwStG 1995, BR-Drs. 132/94, Allgemeiner Teil.

¹³ Vgl. RegE zum UntStFG, Begründung zu § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG-E, BT-Drs. 14/6882, S. 32.

Seite 7/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

die sie gebildet hat. Als Bewertungsnorm bindet § 6 Abs. 5 EStG den aufnehmenden Einzelunternehmer bzw. die aufnehmende Mitunternehmerschaft an den (Buch-)Wertansatz des abgebenden Einzelunternehmers bzw. der abgebenden Mitunternehmerschaft.

Folgende Überführungsvorgänge sind explizit zum Buchwert und damit steuerneutral möglich:

- § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG: Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen
- § 6 Abs 5 Satz 2 EStG: Überführung eines Wirtschaftsguts aus einem eigenen Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie Überführung des Wirtschaftsguts von einem Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft

Diesen Tatbeständen ist gemeinsam, dass kein Rechtsträgerwechsel stattfindet und die in dem Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven demselben Steuerpflichtigen (unverändert) zugeordnet bleiben.

In § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG werden weitere steuerneutrale Übertragungsvorgänge bei Mitunternehmerschaften geregelt:

- § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG: Unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts oder Übertragung gegen Gewährungen oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft oder umgekehrt
- § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG: Unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts oder Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der Mitunternehmer beteiligt ist, oder umgekehrt
- § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG: Unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

Bei allen von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfassten Sachverhalten kann es zu einer interpersonellen Verschiebung, einem sog. „Überspringen“ von stillen Reserven des übertragenen Wirtschaftsguts auf einen oder mehrere andere Steuerpflich-

Seite 8/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

tige kommen. Insoweit ist der Kreis der steuerneutralen Übertragungen weit gefasst, vorausgesetzt, das übertragene Wirtschaftsgut verlässt nicht die Betriebsvermögenssphäre.

2.2 Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften als abgekürzte Aus- und Einbringung

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, wird die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert nicht ausdrücklich in § 6 Abs. 5 EStG erwähnt. Hieraus leiten sowohl der I. als auch der IV. Senat des BFH ab, dass eine Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften grundsätzlich nicht nach § 6 Abs. 5 EStG möglich ist¹⁴. Diese Auffassung teilen wir nicht.

Sowohl der I. als auch der IV. Senat des BFH legen ihrer rechtlichen Würdigung der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften u.E. nicht den zutreffenden Sachverhalt, sondern einen verkürzten Sachverhalt zugrunde. Der Sachverhalt eines Wirtschaftsguttransfers zwischen Schwesterpersonengesellschaften ist unserer Ansicht nach eine abgekürzte Aus- und Einbringung und damit eine abgekürzte Leistungskette¹⁵.

Die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ist in zwei Schritte zu zerlegen:

1. Ausbringung aus der einen Personengesellschaft an ihre Gesellschafter
2. Einbringung von diesen Gesellschaftern in eine (beteiligungsidentische) Schwesterpersonengesellschaft

Im Rahmen der Ausbringung muss das Wirtschaftsgut zunächst aus dem Gesamthandsvermögen auf die Gesellschafterebene übergehen. Da dieses Wirtschaftsgut dazu bestimmt ist, dem Betrieb der aufnehmenden Personengesellschaft zu dienen, wird es notwendiges Sonderbetriebsvermögen (R 4.2 Abs. 2 EStR) bei dieser Gesellschaft. Mit der Ausbringung wird das Wirtschaftsgut mit hin in das Sonderbetriebsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft übertragen, um im Zuge der anschließenden Einbringung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der aufnehmenden Personenge-

¹⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 25.11.2009 – I R 72/08, DStR 2010, S. 269, Rn. 33 f.; BFH, Beschluss vom 15.04.2010 – IV B 105/09, DStR 2010, S. 1070, Rn. 14; BFH, Beschluss vom 10.04.2013 – I R 80/12, DStR 2013, S. 2158, Rn. 24 ff.

¹⁵ Vgl. dazu ausführlich Ley, DStR 2011, S. 1208.

Seite 9/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

sellschaft übertragen zu werden. Da an den beteiligungsidentischen Personengesellschaften dieselben Personen in derselben Höhe beteiligt sind, bleiben die stillen Reserven somit steuerlich unverändert bei denselben Personen verhaftet. Somit kann es weder interpersonell noch sachlich zu einer Gefährdung der Besteuerung der stillen Reserven kommen.

Das Wirtschaftsgut geht in dieser Dreieckskonstellation also tatsächlich über die Ebene der Gesellschafter (Sonderbetriebsvermögen bei der aufnehmenden Personengesellschaft) von der abgebenden in die aufnehmende Personengesellschaft über. Dieser zwingende Weg über die Gesellschafterebene zeigt sich auch daran, dass jeweils Gesellschafterbeschlüsse erforderlich sind, nämlich bei der abgebenden und der aufnehmenden Personengesellschaft. In diesen Beschlüssen ist festzulegen, wie die Entnahme durch die Gesellschafter bei der abgebenden Gesellschaft und die Einlage (durch dieselben Gesellschafter) bei der aufnehmenden Gesellschaft in Bezug auf das Gesellschafterkapital zu behandeln ist. Diese zweischrittige Vorgehensweise kann „durch Einigung und Übergabe“ abgekürzt und das Wirtschaftsgut direkt von der einen in die andere Schwesterpersonengesellschaft übertragen werden. Bei beteiligungsidentischen Personengesellschaften besteht kein Interessengegensatz, der eine weitere Formalisierung gebieten könnte. Gleichwohl ist der rechtlichen Würdigung der zweischrittige und nicht der abgekürzte Sachverhalt zugrunde zu legen.

Der erste Schritt „Ausbringung“ erfolgt steuerneutral als Übertragung eines Wirtschaftsguts (unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten) aus dem Gesamthandsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der Mitunternehmer (hier bei beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften sogar alle Mitunternehmer in derselben Höhe) beteiligt ist, gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG. Der zweite Schritt „Einbringung“ wird ebenfalls nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG ohne Aufdeckung stiller Reserven vorgenommen als Übertragung eines Wirtschaftsguts (unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten) aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft. Beide Schritte werden also jeweils von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG erfasst und haben damit zum Buchwert zu erfolgen.

Auf dieser Grundlage müsste § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nach unserer Auffassung eine Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften erfordern, weil die Regelung die beiden dahinterstehenden Übertragungsschritte explizit erfasst.

Seite 10/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

Die zu beurteilende Übertragung kann nicht anders behandelt werden als ein Vorgehen in zwei Schritten. Hierauf wurde auch schon im Gesetzgebungsverfahren zum UntStFG in der Begründung zum Antrag des Landes Baden-Württemberg¹⁶ zur Einführung eines § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E hingewiesen, der die Buchwertübertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ausdrücklich gesetzlich regeln sollte (der Antrag aber letztlich nicht umgesetzt wurde):

„Dies ist sachgerecht, da die Übertragung zum Buchwert auch auf Umwegen erreicht werden könnte, indem das Wirtschaftsgut zunächst in das Sonderbetriebsvermögen und von dort in das Gesamthandsvermögen der Schwesterpersonengesellschaft übertragen wird. Vor diesem Hintergrund liegt es nahe, auch die Direktübertragung des Wirtschaftsguts steuerneutral zuzulassen.“

Dass eine solche Ketteneinbringung, d.h. ein zweistufiges Vorgehen, von der Finanzverwaltung als Ausweichgestaltung i.S.v. § 42 AO gewertet wird – insbesondere, wenn zwischen den zwei Übertragungen ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht –, und einer Überprüfung nach Maßgabe der Gesamtplanrechtsprechung¹⁷ zu unterwerfen sei¹⁸, hat für die rechtliche Beurteilung keine Bedeutung. Im vorliegenden Fall der Direktübertragung wird gerade nicht künstlich und gezielt ein Schritt in zwei Schritte zerlegt, um eine günstigere Rechtsvorschrift anwenden zu können.

2.3 Analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG

Auch wenn § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG dem Wortlaut nach die direkte Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen zwei beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften nicht ausdrücklich erfasst, ist u.E. entgegen sowohl der Auffassung des BFH als auch der Finanzverwaltung eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG möglich.

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG soll eine abschließende tatbestandliche Katalogregelung sein, der es an einer planwidrigen Regelungslücke fehle, weshalb eine analoge Anwendung ausgeschlossen sei¹⁹. Diese ablehnende Auffassung insbesondere des I. Senats des BFH halten wir für nicht überzeugend.

¹⁶ Vgl. Antrag des Landes Baden-Württemberg vom 25.09.2001, BR-Drs. 638/3/01.

¹⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 06.09.2000 – IV R 18/99, BStBl. 2001 II, S. 229.

¹⁸ Vgl. OFD Karlsruhe, Verfügung vom 20.06.2006, S 2241/27 – St 111, Tz. 4.2.

¹⁹ Vgl. BFH, Beschluss vom 10.04.2013 – I R 80/12, DStR 2013, S. 2158, Rn. 31 f.

Seite 11/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

Er verweist auf das Gesetzgebungsverfahren zum UntStFG, in dem keine klare gesetzliche Regelung für den Fall der Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften getroffen wurde²⁰. Die lediglich den Gesetzesmaterialien zu entnehmenden, nicht umgesetzten Vorschläge führen jedoch u.E. nicht dazu, eine planwidrige Gesetzeslücke und damit eine analoge Anwendung von vornherein auszuschließen. Nicht nur die Absichten und bewusst getroffenen Entscheidungen des Gesetzgebers sind zu berücksichtigen, sondern auch solche objektiven Rechtszwecke und allgemeinen Rechtsprinzipien, die in das Gesetz Eingang gefunden haben (sog. objektive Theorie)²¹. Zu diesen Prinzipien gehört vor allem das Postulat der Wertungswiderspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Wenn danach eine Wertungslücke zu schließen ist, besteht Raum für eine Analogie. Eine solche Wertungslücke liegt hier vor, da die Direktübertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zwar wertungsmäßig den dahinterstehenden zwei Übertragungsschritten entspricht, aber nur die Letzteren ausdrücklich von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfasst sind.

Die oben dargestellte Interpretation des Sachverhalts als abgekürzte Aus- und Einbringung erfüllt bei Würdigung der dem Sachverhalt zugrundeliegenden zwei Schritte gerade den in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Ausdruck gebrachten Willen des Gesetzgebers, solche Umstrukturierungsvorgänge zu begünstigen. Die steuerneutrale Übertragung eines Wirtschaftsguts soll zugelassen werden, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Diese Voraussetzung ist bei einer Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Personen in besonderem Maße erfüllt, da die stillen Reserven sogar bei denselben Personen im selben Umfang steuerverhaftet bleiben. Es wird kein Realisationstatbestand erfüllt. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG ist sogar viel weiter gefasst und ließe sogar ein „Überspringen“ stiller Reserven auf andere Gesellschafter zu. Die Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften erfüllt erst recht die Anforderungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG. Zudem kann die (abgekürzte) Direktübertragung im Ergebnis nicht anders behandelt werden als die (zweischrittige) Kettenübertragung, was es u.E. rechtfertigt, insoweit von einer Unvollständigkeit des Gesetzes auszugehen, welche durch eine analoge Anwendung der Vorschrift auf Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zu schließen ist.

²⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 25.11.2009 – I R 72/08, DStR 2010, S. 269, Rn. 33; BFH, Beschluss vom 10.04.2013 – I R 80/12, DStR 2013, S. 2158, Rn. 29, 31, 52.

²¹ Vgl. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, (Studienausgabe) 2. Aufl. 1991, S. 262 ff.

Seite 12/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

Wir halten eine entsprechende Klarstellung durch das Bundesverfassungsgericht für wünschenswert und zudem auch für ausreichend.

3 Verfassungsrechtliche Beurteilung

3.1 Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG

Sollte unserer einfachgesetzlichen Beurteilung nicht gefolgt werden, stimmen wir insoweit mit dem Vorlagebeschluss des I. Senats des BFH überein, als die – aus Sicht des I. Senats – fehlende gesetzliche Möglichkeit einer Buchwertfortführung bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG darstellt.

3.1.1 Allgemeiner Gleichheitssatz im Steuerrecht – Leistungsfähigkeitsprinzip und Folgerichtigkeitsgebot

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus dieser Vorgabe ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen²².

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Dies gilt sowohl für die Auswahl des Steuergegenstands als auch für die Bestimmung des Steuersatzes²³. Das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit einerseits und das Gebot der Folgerichtigkeit andererseits begrenzen jedoch diese grundsätzliche

²² Vgl. BVerfG, Beschluss vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, S. 1094; BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, S. 377; BVerfG, Beschluss vom 06.07.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, S. 238; BVerfG, Beschluss vom 03.09.2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, S. 2115; BVerfG, Beschluss vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, S. 1; BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1; BVerfG, Urteil vom 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, S. 274.

²³ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 03.09.2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, S. 2115; BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, S. 1; BVerfG, Beschluss vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, S. 1; BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1; BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, S. 27; BVerfG, Urteil vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73; BVerfG, Beschluss vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121; BVerfG, Beschluss vom 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, S. 325.

Seite 13/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

Freiheit des Gesetzgebers²⁴: Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet es, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich zu besteuern („horizontale“ Steuergerechtigkeit), während (in „vertikaler“ Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss²⁵. Im Sinne der Belastungsgleichheit muss dabei die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umgesetzt werden²⁶. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes²⁷. Dies alles gilt insbesondere für das Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist²⁸.

3.1.2 Verstoß gegen die gesetzliche Systementscheidung und das Folgerichtigkeitsgebot

Wir schließen uns überwiegend der verfassungsrechtlichen Beurteilung des BFH an:

Überzeugend leitet der BFH her, dass der Gesetzgeber durch eine Versagung des Buchwertansatzes bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften seiner Verpflichtung zu einer folgerichtigen Ausrichtung des Einkommensteuerrechts am Leistungsfähigkeitsprinzip nicht nachkommt.

In einem Wirtschaftsgut verhaftete stillen Reserven können sich demnach erst gewinnerhöhend und damit steuerlich auswirken, wenn sie realisiert werden, indem das Wirtschaftsgut das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen verlässt

²⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1; BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, DStR 2006, S. 1316; BVerfG, Urteil vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73.

²⁵ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, DStR 2006, S. 1316; BVerfG, Urteil vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73; BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, DStRE 1999, S. 90; BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 60.

²⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, DStR 2006, S. 1316; BVerfG, Urteil vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73; BVerfG, Beschluss vom 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, S. 132; BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, S. 88; BVerfG, Beschluss vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121; BVerfG, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239.

²⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, DStR 2006, S. 1316; BVerfG, Urteil vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73; BVerfG, Beschluss vom 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, S. 280; BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, S. 88.

²⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, DStR 2006, S. 1316; BVerfG, Urteil vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73; BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 60.

Seite 14/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

und es dadurch auch zu einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kommt. Dies ist in einigen Ausnahmefällen von betriebswirtschaftlich notwendigen und sinnvollen Umstrukturierungen gerade nicht der Fall, in denen es zu keiner (Markt-)Realisation kommt. Hierzu gehören auch die in § 6 Abs. 5 EStG geregelten Fälle. Der Gesetzgeber hat mit dieser Vorschrift seine grundsätzliche Systementscheidung, eine Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorzunehmen, konsequent umgesetzt, indem er gerade keine Besteuerung vornimmt, wenn es wegen der fortgesetzten Verhaftung der stillen Reserven zu keiner Steigerung der Leistungsfähigkeit kommt.

Folgt man unserem oben unter 2 dargelegten Verständnis des § 6 Abs. 5 EStG nicht, erfasst die Vorschrift nicht die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften, obwohl es gerade nicht zu einer Aufdeckung und nicht einmal zu einer interpersonellen Verschiebung stiller Reserven kommt. Damit durchbräche der Gesetzgeber seine Grundsatzentscheidung, betriebliche Umstrukturierungen nicht durch eine Aufdeckung stiller Reserven behindern, sondern durch die Buchwertfortführung begünstigen zu wollen, und verstöße somit gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.

Der BFH leitet im nächsten Schritt aus einem Vergleich der Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften mit der Überführung zwischen zwei Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG einen Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot ab. In beiden Fällen ist die Besteuerung der stillen Reserven durch die Überführung bzw. Übertragung nicht gefährdet und die bei Ausscheiden des Wirtschaftsguts erzielten Gewinne werden dem Einzelunternehmer bzw. den Gesellschaftern vor und nach der Übertragung in gleichem Umfang – anteilig – zugerechnet.

Diese schlüssigen Ausführungen möchten wir, unsere dargestellte Interpretation der Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften als abgekürzte Aus- und Einbringung fortsetzend, wie folgt ergänzen:

Als Vergleichspaar legen wir nicht § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG, sondern § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zugrunde. Wie oben bereits ausgeführt, ist u.E. nicht ersichtlich, warum eine Ketteneinbringung durch zweimalige Anwendung des nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert erfolgt, eine direkte Übertragung, die lediglich einen abgekürzten Sachverhaltsweg darstellt, hingegen nicht. Das Kontinuitätsprinzip gebietet es, die grundsätzlich in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG getroffene Wertentscheidung des Gesetzgebers folgerichtig umzusetzen. Das ist nicht geschehen, woraus auch u.E. ein Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot folgt.

Seite 15/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

Zutreffend kommt der BFH anschließend zu dem Ergebnis, dass eine Rechtfertigung für eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Folgerichtigkeitsgebots nicht erkennbar ist: Weder geht aus den Gesetzesmaterialien eine Erklärung hervor, weshalb es bei einem Wirtschaftsguttransfer zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zu einer Gewinnrealisierung kommen sollte, noch drohen typischerweise Ausweggestaltungen zur Erlangung missbräuchlicher Steuervorteile, die dies rechtfertigen könnten. Ferner ist der Begünstigungsausschluss umso weniger gerechtfertigt, als § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG sogar Buchwertübertragungen zulässt, bei denen zum Teil stille Reserven auf andere Steuerpflichtige „überspringen“ können, während dies bei Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften nicht einmal der Fall wäre.

Daher kommt der BFH, der die von uns unter 2.3 vertretene analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ablehnt, nach seiner Argumentation folgerichtig zu dem Schluss, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

3.2 Normerhaltende verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG

Der IV. Senat zeigt in seinem Beschluss vom 15.04.2010 (IV B 105/09) als Ausweg aus der Verfassungswidrigkeit die normerhaltende verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG auf. Er sieht sich zur Vermeidung eines vorstehend beschriebenen Gleichheitssatzverstoßes dazu berechtigt und verpflichtet, § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften entsprechend anzuwenden (Rn. 20).

Er begründet dieses Vorgehen, indem er u.E. zutreffend das Subjektsteuerprinzip ins Zentrum seiner verfassungsrechtlichen Beurteilung nimmt. Hiernach stellt er unter Hinweis auf das Transparenzprinzip bei Mitunternehmerschaften nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auf den Mitunternehmer als Subjekt der Einkünfteerzielung ab (Rn. 16 ff.).

Dies eröffnet ihm die Möglichkeit des Vergleichs des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer. Für diesen regelt § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG eine Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen zwei Betriebsvermögen zum Buchwert. Bei transparenter Betrachtung der Personengesellschaften überführt auch die Gruppe der identischen Gesellschafter der Schwesterpersonengesellschaften lediglich ein Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen. Sowohl beim Einzelunternehmer als auch bei der Gruppe der identischen Gesellschafter bleiben die im übertragenen Wirtschaftsgut ruhenden

Seite 16/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

stillen Reserven unverändert denselben Personen in derselben Höhe zugeordnet. Daher gibt es keine Rechtfertigung für eine Aufdeckung und Versteuerung dieser stillen Reserven.

Der I. Senat des BFH lehnt in seinem Vorlagebeschluss (I R 80/12) diese normerhaltende verfassungskonforme Auslegung jedoch ab. Eine Auslegung scheiterte seines Erachtens daran, dass ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss vorliege und die Buchwertübertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften keine mögliche Auslegungsvariante sei (Rn. 50-52). Diese Argumentation überzeugt nicht.

Die verfassungskonforme Auslegung geht im Interesse der Normerhaltung der Nichtigerklärung/Unvereinbarkeitserklärung grundsätzlich vor²⁹. Jedoch darf eine solche Auslegung nicht dem Wortlaut der Norm sowie dem klar erkennbaren Willen des Gesetzes widersprechen³⁰. Demnach ist eine verfassungskonforme Auslegung an folgende Voraussetzungen gebunden³¹:

- Sie darf einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz nicht einen entgegengesetzten Sinn verleihen,
- der normative Gehalt der auszulegenden Vorschrift darf nicht grundlegend neu bestimmt und
- das gesetzgeberische Ziel darf nicht in einem wesentlichen Punkt verfehlt werden.

Beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert zu ermöglichen, entspräche gerade dem vom Gesetzgeber grundsätzlich verfolgten Ziel des § 6 Abs 5 EStG, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch eine Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven zu behindern. Eine entsprechende Anwendung

²⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 03.06.1992 – 2 BvR 1041/88, 2 BvR 78/89, BVerfGE 86, S. 288; BVerfG, Urteil vom 11.06.1980 – 1 PBvU 1/79, BVerfGE 54, S. 277; BVerfG, Beschluss vom 09.08.1978 – 2 BvR 831/76, BVerfGE 49, S. 148.

³⁰ BVerfG, Beschluss vom 08.04.1998 – 1 BvR 1680/93, 1 BvR 183/94, 1 BvR 1580/94, BVerfGE 98, S. 17; BVerfG, Beschluss vom 22.10.1985 – 1 BvL 44/83, BVerfGE 71, S. 81; BVerfG, Urteil vom 11.06.1980 – 1 PBvU 1/79, BVerfGE 54, S. 277; BVerfG, Beschluss vom 30.06.1964 – 1 BvL 16/62, 1 BvL 17/62, 1 BvL 18/62, 1 BvL 19/62, 1 BvL 20/62, 1 BvL 21/62, 1 BvL 22/62, 1 BvL 23/62, 1 BvL 24/62, 1 BvL 25/62, BVerfGE 18, S. 97.

³¹ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 09.07.2010 – 2 BvR 2258/09, Rn. 73 unter B.II.1.c. aa) mit Hinweisen auf: BVerfG, Urteil vom 11.06.1980 – 1 PBvU 1/79, BVerfGE 54, S. 277; BVerfG, Beschluss vom 08.02.1983 – 1 BvL 20/81, BVerfGE 63, S. 131; BVerfG, Beschluss vom 22.10.1985 – 1 BvL 44/83, BVerfGE 71, S. 81; BVerfG, Beschluss vom 26.04.1994 – 1 BvR 1299/89, 1 BvL 6/90, BVerfGE 90, S. 263.

Seite 17/17 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG im Wege der Auslegung auf diese Fälle würde weder den normativen Gehalt der Vorschrift grundlegend neu bestimmen, sondern lediglich folgerichtig ausweiten, noch Sinn und Wortlaut des Gesetzes einen gegensätzlichen Sinn verleihen.

Daher ist eine verfassungskonforme Auslegung der Norm u.E. nicht nur entgegen der Auffassung des I. Senats möglich, sondern zwingend geboten, sofern nicht bereits die von uns vorgestellte Lösung einer analogen Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG möglich ist.

Zur vertiefenden Erörterung im Rahmen einer mündlichen Verhandlung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, StB RA
Fachleiterin Steuern und Recht