

BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 2 BvL 8/13 -

Beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften



IM NAMEN DES VOLKES

**In dem Verfahren
zur verfassungsrechtlichen Prüfung,**

ob § 6 Absatz 5 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes 1997 in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes verstößt, als hiernach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist,

-Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs
vom 10. April 2013 - I R 80/12 -

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat -
unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Vizepräsidentin König,
Müller,
Kessal-Wulf,
Maidowski,
Langenfeld,
Wallrabenstein,
Fetzer,
Offenloch

am 28. November 2023 beschlossen:

§ 6 Absatz 5 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 (Bundesgesetzblatt I Seite 3858) ist mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes unvereinbar, soweit danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert ausgeschlossen ist.

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 eine Neuregelung zu treffen.

§ 6 Absatz 5 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes 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.

Gründe:

A.

Das konkrete Normenkontrollverfahren betrifft die Frage, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz - UntStFG) insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, als hiernach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften – anders als die in § 6 Abs. 5 EStG aufgeführten Wirtschaftsguttransfers – nicht (steuerneutral) zum Buchwert möglich ist.

1

I.

1. § 6 Abs. 5 EStG ermöglicht unter den dort genannten Voraussetzungen eine steuerneutrale Überführung beziehungsweise Übertragung von Wirtschaftsgütern. Die Vorschrift wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) vom 24. März 1999 (BGBl I S. 402) in das Einkommensteuergesetz eingefügt. Zuvor waren die von ihr erfassten Sachverhalte gesetzlich nicht geregelt.

2

Nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung war jedoch auch zuvor die Überführung beziehungsweise Übertragung von Wirtschaftsgütern in bestimmten Konstellationen zum Buchwert möglich. Der Bundesfinanzhof ging davon aus, dass nur dann eine zur Aufdeckung etwaiger stiller Reserven führende Entnahme im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vorliege, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Bereich in den privaten Bereich des Steuerpflichtigen übergehe oder wenn es innerhalb des betrieblichen Bereichs von einem Betrieb oder Betriebsteil in einen anderen übergehe und dabei eine spätere steuerliche Erfassung der im Buchansatz für dieses Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven nicht gewährleistet sei (vgl. BFHE 114, 189 <194>; sog. finale Entnah-

3

melehre). Diese Auslegung entspreche dem Zweck der Entnahmenvorschrift, die steuerliche Erfassung der stillen Reserven sicherzustellen (vgl. BFHE 88, 129 <133>; 114, 189 <195>). Daher konnte nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Überführung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers ebenso buchwertneutral erfolgen (vgl. BFHE 148, 524 <526>) wie Überführungen von Einzelwirtschaftsgütern zwischen mehreren Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften (vgl. BFHE 206, 388 <399>; BFH, Urteil vom 10. März 2016 - IV R 22/13 -, juris, Rn. 14, 30) und zwischen dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers und dessen Einzelbetriebsvermögen (vgl. BFHE 154, 309 <310 f.>; 164, 315 <318 f.>; 180, 97 <102 f.>).

Auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer innerhalb einer Mitunternehmerschaft (vgl. BFHE 168, 521 <525> m.w.N.), zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen innerhalb einer Mitunternehmerschaft (vgl. BFHE 184, 63 <70 f.>; 193, 116 <120>) oder zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft (so wohl BFHE 164, 260 <262>; 228, 486 <492 ff. Rn. 20, 25>; offenlassend BFHE 237, 503 <509 Rn. 29>; dazu Düll/Fuhrmann/Eberhard, DStR 2000, S. 1713 <1715>) sowie Übertragungen zwischen dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und dem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers (vgl. BFHE 79, 264 <266>; 119, 285 <287>; 192, 516 <519 f.> m.w.N.) wurden von der Rechtsprechung zum Buchwert zugelassen.

Darüber hinaus bezog die Rechtsprechung in die Fallgruppen einer zulässigen Buchwertfortführung die hier streitige Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften, also von Personengesellschaften, an denen dieselben Personen jeweils im gleichen Verhältnis beteiligt sind, ein (vgl. BFHE 193, 116 <120>; 211, 100 <105>; 228, 486 <491 ff. Rn. 18 ff.>; vgl. ferner BFH, Urteil vom 30. November 2004 - VIII R 15/00 -, juris, Rn. 20).

2. Die Finanzverwaltung schloss sich der ab den 1970er Jahren entwickelten Rechtsprechung an (vgl. R 14 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996) und fasste diese Grundsätze im sogenannten Mitunternehmererlass vom 20. Dezember 1977 (vgl. BMF-Schreiben vom 20. Dezember 1977 - IV B 2-S 2241-231/77 -, BStBl I 1978, S. 8) zusammen.

Nach dem Mitunternehmererlass waren insbesondere die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers und dessen Einzelbetriebsvermögen (vgl. BMF-Schreiben vom 20. Dezember 1977, BStBl I 1978, S. 8, Rn. 51, 67), die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer innerhalb einer Mitunternehmerschaft (ebd., Rn. 36-39), zwischen dem Gesamthandsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen innerhalb einer Mitunternehmerschaft (ebd., Rn. 21-35) sowie Übertragungen zwischen dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und dem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers (ebd., Rn. 57-62, 75-80) zum Buchwert möglich. Bei der Übertragung gegen Gewährung beziehungsweise Minderung von

Gesellschaftsrechten wurde dem Steuerpflichtigen darüber hinaus ein Wahlrecht eingeräumt: Danach konnte das Wirtschaftsgut in der Bilanz des aufnehmenden Betriebsvermögens mit seinem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Teilwert, angesetzt werden. In Höhe der Differenz zwischen dem angesetzten Wert und dem Buchwert, den das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Übertragung in dem abgebenden Betriebsvermögen hatte, entstand ein Gewinn im abgebenden Betriebsvermögen (vgl. BMF-Schreiben vom 20. Dezember 1977, BStBl I 1978, S. 8, Rn. 57-62 für Übertragungen aus einem anderen Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft; siehe auch R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 1996).

Der Mitunternehmererlass enthielt allerdings keine ausdrückliche Regelung zur Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von (beteiligungsidentlichen) Schwesterpersonengesellschaften. Gleichwohl ging die herrschende Ansicht davon aus, dass eine Buchwertfortführung auch in dieser Konstellation auf Grundlage des Mitunternehmererlasses möglich war (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 16. Oktober 1984 - I 528/79 F -, EFG 1985, 245 <245 f.>; Korn, KÖSDI 1997, S. 11219 <11223>; Pensel/Hild, DB 1985, S. 1710 <1712>; Schmidt, in: Schmidt, EStG, 17. Aufl. 1998, § 15 Rn. 683; siehe auch Krumm, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 6 EStG Rn. 1880 <Aug. 2023> und OFD Karlsruhe vom 20. Juni 2006, S 2241/27-St 111, Tz. 4.1; a.A. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 461; Patt, GmbHR 1998, S. 970 <972 f.>).

8

3. Mit § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) führte der Gesetzgeber erstmals eine Vorschrift ein, mit der die steuerlichen Folgen des Übergangs einzelner Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Betriebsvermögen ausdrücklich geregelt wurden. Die Vorschrift war nach § 52 Abs. 16 Satz 11 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) erstmals auf den Transfer von Wirtschaftsgütern anzuwenden, bei denen der Erwerb aufgrund eines nach dem 31. Dezember 1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgte.

9

Mit der Einführung des § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) vollzog der Gesetzgeber gegenüber der zuvor geltenden Rechtslage teilweise eine Kehrtwende. Während die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen zum Buchwert ausdrücklich zugelassen wurde, wurde die Übertragung von Wirtschaftsgütern, also ein Transfer mit Rechtsträgerwechsel, zum Buchwert ausdrücklich ausgeschlossen. Stattdessen war in diesen Fällen – anstelle des im Mitunternehmererlass noch vorgesehenen Bewertungswahlrechts – fortan zwingend der Teilwert anzusetzen. Die Übertragung von Wirtschaftsgütern führte damit zwangsläufig zur Aufdeckung etwaiger stiller Reserven. Zentrales Anliegen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 war eine Senkung der Steuersätze bei der Einkommen- und den Unternehmenssteuern zur Verbesserung von Wachstum und Beschäftigung, die Vorbereitung einer grundlegenden Reform der Unternehmensbesteuerung sowie – zur Gegenfinanzierung – eine umfassende Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Abbau von Steuervergünstigungen und eine Bereinigung des Steuerrechts (vgl. BTDrucks 13/23, S. 1 f.). Die Einschränkung der Buchwertübertragung wurde

10

im Gesetzentwurf mit den Gestaltungspotenzialen begründet, welche die bisherigen Übertragungsmöglichkeiten nach dem Mitunternehmererlass mit sich gebracht hätten und die es zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung auszuschließen gelte (vgl. BTDrucks 14/23, S. 172 f.). Für betriebliche Umstrukturierungsmaßnahmen habe der Gesetzgeber mit dem Umwandlungs- und Umwandlungssteuergesetz ein umfangreiches und ausreichendes Instrumentarium zur Verfügung gestellt. Er habe damit gleichzeitig zum Ausdruck gebracht, dass weitere, gesetzlich nicht beschriebene Begünstigungen nicht gewollt seien (vgl. BTDrucks 14/23, S. 172).

Die Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften wurde durch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) zwar nicht ausdrücklich ausgeschlossen; im Schrifttum wurde die Möglichkeit der Übertragung zum Buchwert aber wegen des abschließenden Charakters des § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG überwiegend abgelehnt (vgl. Patt, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentierung zur Steuerreform 1999/2000/2002, § 6 R 139 <April 2001>; Strahl, FR 1999, S. 628 <631>; ähnlich Cattelaens, DB 1999, S. 1083 <1084>; a.A. Hörger/Mentel/Schulz, DStR 1999, S. 565 <572>; Reiß, StbJb 2001/2002, S. 281 <312>).

11

4. Durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz - StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I S. 1433) wurde § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG geändert und der Absatz um die Sätze 4 und 5 ergänzt. Damit wurden weite Teile der Einschränkungen rückgängig gemacht, welche § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) zuvor für die Übertragung von Wirtschaftsgütern zu Buchwerten eingeführt hatte. Die geänderte Vorschrift war nach § 52 Abs. 16a EStG (i.d.F. des StSenkG) erstmals auf Übertragungen von Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 erfolgten. § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG blieben unverändert.

12

Der Gesetzgeber ermöglichte durch die Änderung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG wieder die Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert und damit eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven. Die Änderung des § 6 Abs. 5 EStG wurde erstmals aufgrund der – nicht näher begründeten – Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses vom 4. Juli 2000 (vgl. BTDrucks 14/3760, S. 2) zum Gegenstand des Gesetzgebungsverfahrens. Zuvor hatte der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages eine Überprüfung und Weiterentwicklung der steuerlichen Behandlung von Umstrukturierungen gefordert (vgl. BTDrucks 14/3366, S. 8). Der damalige Finanzminister des Landes Nordrhein-Westfalen bezeichnete als Berichterstatter des Vermittlungsausschusses die Änderung im Bundesrat als Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses, „wenn auch gegenüber dem vorherigen Rechtszustand in modifizierter Form“. Das bedeute, dass die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen und aus ihm heraus im Wesentlichen nach den Grundsätzen des früheren Mitunternehmererlasses steuerneutral erfolgen könne. Dies diene der Erleichterung von Umstrukturierungen in Personenunternehmen (vgl. BR-Plenarprotokoll 753 vom 14. Juli 2000, S. 270).

13

Die Vorschrift enthielt nun in den zusätzlich eingefügten Sätzen einen – offenbar auf den Gedanken der Missbrauchsverhütung gestützten (vgl. Düll/Fuhrmann/Eberhard, DStR 2000, S. 1713 <1716>) – Ausschluss für Buchwertübertragungen, soweit durch die Übertragung eines Wirtschaftsguts der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar erhöht wurde (Satz 4) oder eine solche Erhöhung nachträglich eintrat (Satz 5). Dieser Ausschluss verhinderte die erfolgsneutrale Buchwertübertragung eines Wirtschaftsguts von der Besteuerungssphäre einer natürlichen Person (Einkommensteuer) in die Besteuerungssphäre eines Körperschaftsteuersubjekts zwecks Ausnutzung des günstigeren Körperschaftsteuersatzes bei einer späteren Aufdeckung der stillen Reserven.

Eine gesetzliche Regelung zur Behandlung der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften wurde auch in diesem Zusammenhang nicht getroffen. Teile des Schrifttums befürworteten dennoch mit unterschiedlichen Argumenten die Möglichkeit der Buchwertübertragung zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften. Sie führten an, im Hinblick darauf, dass nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des StSenkG) der Buchwert fortzuführen sei, wenn ein Wirtschaftsgut zunächst unentgeltlich aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen ihrer Gesellschafter, anschließend aus diesem in deren Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Personengesellschaft und schließlich von dort in deren Gesamthandsvermögen übertragen würde (sog. Kettenübertragung), müsse unter den genannten Voraussetzungen auch eine direkte Übertragung zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften zu Buchwerten zulässig sein (vgl. Schmidt, in: Schmidt, EStG, 20. Aufl. 2001, § 15 Rn. 683; ähnlich Korn/Strahl, KÖSDI 2000, S. 12582 <12597>). Andere Stimmen sahen dagegen bereits den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG eröffnet und begründeten dies mit der Erwägung, bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen personenidentischen Schwesterpersonengesellschaften handele es sich in der Sache um die Übertragung (gemeint wohl: Überführung) von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen, die unter die Privilegierung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG falle. Bei einer gesellschafterbezogenen Betrachtung müsse berücksichtigt werden, dass jeder Gesellschafter seinen Anteil an dem Wirtschaftsgut von seinem (anteiligen) Betriebsvermögen bei der einen Gesellschaft in sein (anteiliges) Betriebsvermögen bei der anderen Gesellschaft übertrage (vgl. Wendt, FR 2002, S. 53 <64>).

5. a) Da § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des StSenkG) in der Praxis zu erheblicher Rechtsunsicherheit und Auslegungsschwierigkeiten geführt hatte (vgl. BRDrucks 638/01, S. 49), wurde die Norm durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001 (BGBl I S. 3858) rückwirkend (§ 52 Abs. 16a EStG i.d.F. des UntStFG) geändert. Mit diesem Gesetz wurde § 6 Abs. 5 Satz 3 bis 6 EStG redaktionell, aber auch inhaltlich fortentwickelt. § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG blieben unverändert.

§ 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) lautet:

§ 6 Bewertung

(5) ¹Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. ²Satz 1 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. ³Satz 1 gilt entsprechend, 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. ⁴Wird das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in Satz 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist. ⁵Der Teilwert ist auch anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. ⁶Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen.

Durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz sollten die Regelungen zur Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses zugunsten der mittelständischen Wirtschaft weiterentwickelt werden (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 1). Nach der Gesetzesbegründung sei bereits durch das Steuersenkungsgesetz der dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/ 2002 zugrundeliegende Gedanke wieder aufgegeben worden, dass jeder Rechtsträgerwechsel zu einer Realisierung der stillen Reserven führen müsse. Die geltende Fassung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des StSenkG) unterscheide nicht zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern. Dies habe in der Besteuerungspraxis zu erheblichen Rechtsunsicherheiten geführt. Die Teiländerung des § 6 Abs. 5 EStG stelle deshalb klar, dass der klassische Fall der Einbringung von Wirtschaftsgütern gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten (entgeltliches Rechtsgeschäft in Form des Tauschs) sowie die unentgeltliche Übertragung von der Vorschrift erfasst seien. Hingegen greife § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht für solche Veräußerungsvorgänge, die nach den allgemeinen Regelungen über Veräußerungsgeschäfte abgewickelt würden (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 32; BRDrucks 638/01, S. 49 f.).

18

Der Ausschluss von Buchwertübertragungen auf Körperschaftsteuersubjekte wurde im Wesentlichen beibehalten. Zur Missbrauchsvermeidung führte der Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG (i.d.F. des UntStFG) eine Sperrfrist ein. Hiernach sollte bei Veräußerung oder Entnahme eines nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG unter Rechtsträgerwechsel übertragenen Wirtschaftsguts innerhalb einer Sperrfrist rückwirkend der Teilwert angesetzt werden (vgl. BRDrucks 638/01, S. 50 f.). Eine Sperrfristverletzung sollte dann unschädlich sein, wenn die stillen Reserven über eine Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden waren.

19

b) Die Einführung einer gesetzlichen Regelung zu Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften wurde im Gesetzgebungsverfahren zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz zwar angestrebt, fand aber schließlich keinen Eingang in das Gesetz. Die Gründe für die unterbliebene Aufnahme einer entsprechenden Regelung in das Gesetz sind nicht dokumentiert.

20

Am 20. September 2001 empfahlen der Finanz- und der Wirtschaftsausschuss dem Bundesrat die Einführung einer Regelung betreffend die Übertragung zwischen Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften (vgl. BRDrucks 638/1/01, S. 14). Am 25. September 2001 stellte das Land Baden-Württemberg im Bundesrat einen Antrag zur Einführung einer entsprechenden Vorschrift (vgl. BRDrucks 638/3/01, S. 2). In der 767. Sitzung des Bundesrats vom 27. September 2001 lehnten die Länder sowohl die Empfehlung des Finanz- und des Wirtschaftsausschusses als auch den Antrag des Landes Baden-Württemberg – ohne Begründung – ab (vgl. BR-Plenarprotokoll 767 vom 27. September 2001, S. 483).

21

In der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 10. Oktober 2001 forderten mehrere Gutachter die Einführung einer Regelung zu Schwesterpersonengesellschaften (vgl. Finanzausschuss des Deutschen Bundestages,

22

Wortprotokoll Nr. 107 der öffentlichen Anhörung vom 10. Oktober 2001 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung - Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts <Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz - UntStFG>).

Am 7. November 2001 lehnte der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages einen Änderungsantrag der CDU/CSU-Fraktion zur Einführung einer Buchwertübertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften ohne Begründung ab (vgl. BTDrucks 14/7343, S. 3). 23

In der Sitzung des Finanzausschusses des Bundesrats vom 15. November 2001 beantragten die Länder Bayern, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein, der Bundesrat möge beschließen, den Vermittlungsausschuss mit dem Ziel der Überarbeitung des Gesetzentwurfs anzurufen. Der Antrag des Landes Bayern war mit der Forderung verbunden, eine Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften zu ermöglichen (vgl. BR, Niederschrift der 752. Ausschusssitzung vom 15. November 2001, S. 114 f.). 24

Am 10. Dezember 2001 beschloss die Arbeitsgruppe Vermittlungsausschuss eine Regelung zur Buchwertübertragung zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften (vgl. Ergebnis der Arbeitsgruppe VA, Lfd. Nr. 5 vom 10. Dezember 2001). Danach sollte § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eine zusätzliche Nr. 4 erhalten, wonach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG entsprechend gelte, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft übertragen werde, wenn an beiden Mitunternehmerschaften dieselben Mitunternehmer beteiligt seien (Schwesterpersonengesellschaften). Die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses (vgl. BTDrucks 14/7780) und dementsprechend die gesetzliche Regelung griffen diesen Vorschlag jedoch nicht auf. In der Plenardebatte des Deutschen Bundestages wurde zwar die Wiederherstellung des Mitunternehmererlasses, jedoch nicht die Behandlung von Buchwertübertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften erörtert (vgl. BT-Plenarprotokoll 14/209 vom 14. Dezember 2001, S. 20702C ff.). 25

6. In der Folgezeit bildete sich eine uneinheitliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs heraus: 26

a) Im Jahr 2009 hatte der Bundesfinanzhof erstmals darüber zu entscheiden, wie sich die verfahrensgegenständlichen Gesetzesänderungen auf die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften auswirken. Mit Urteil vom 25. November 2009 (vgl. BFHE 227, 445) entschied der I. Senat des Bundesfinanzhofs, dass die unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft in das Betriebsvermögen einer beteiligungsidentischen anderen Personengesellschaft zur Aufdeckung der in dem Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven führe. 27

Würden Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Perso- 28

nengesellschaft unentgeltlich in das Betriebsvermögen einer anderen Personengesellschaft übertragen, an der die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft ebenfalls beteiligt seien, so gehe dieser Übertragung eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG voraus. Den Mitunternehmern wachse ein Wert, der zuvor der übertragenden Gesellschaft zuzuordnen gewesen sei, ohne angemessene Gegenleistung zu. Dass das Wirtschaftsgut in der Folge nicht im privaten Bereich der Gesellschafter genutzt werde, hindere das Vorliegen einer Entnahme nicht; die Übertragung auf die andere Gesellschaft (Schwesterpersonengesellschaft) sei vielmehr aus steuerrechtlicher Sicht eine Einlage, die an die vorausgegangene Entnahme anschließe. Die Entnahme sei mit dem Teilwert des entnommenen Wirtschaftsguts anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG); soweit dieser die Summe aus dem Buchwert des Wirtschaftsguts und der erhaltenen Gegenleistung übersteige, entstehe ein steuerpflichtiger Gewinn (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG; vgl. BFHE 227, 445 <451 f. Rn. 26>).

Der Bundesfinanzhof habe zur Rechtslage vor der Geltung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes entschieden, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert möglich sei. Diese Beurteilung könne jedoch auf den Streitfall nicht übertragen werden. Denn der inzwischen eingeführte § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) schließe für die vorliegende Konstellation eine Buchwertfortführung aus (vgl. BFHE 227, 445 <452 Rn. 27>).

29

§ 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG), der in verschiedenen Fällen die Übertragung beziehungsweise Überführung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert zulasse, betreffe nicht den Fall der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft. Insbesondere könne dieser Vorgang nicht als Überführung „von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen“ (§ 6 Abs. 5 Satz 1 EStG <i.d.F. des UntStFG>) gewertet werden. Die in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG (i.d.F. des UntStFG) getroffene Unterscheidung zwischen dem „Betriebsvermögen des Mitunternehmers“ und dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft verdeutliche vielmehr, dass der Gesetzgeber die Mitunternehmerschaft als selbständiges Steuersubjekt mit einem eigenen – von den Betriebsvermögen der Mitunternehmer zu unterscheidenden – Betriebsvermögen verstehe. Dies entspreche der Rechtsprechung, nach der die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft kein steuerlich neutraler Austausch innerhalb zweier Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen sei. Angesichts dessen werde die Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften von § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) nicht erfasst (vgl. BFHE 227, 445 <453 Rn. 29>).

30

Der im Schrifttum verbreiteten Ansicht, § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) sei entsprechend anzuwenden, wenn es um die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gehe, könne sich der Senat nicht anschließen (vgl. BFHE 227, 445 <453 Rn. 30>). Richtig sei, dass bei einer inhaltlichen und

31

interessenorientierten Betrachtung gute Gründe dafürsprächen, die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften den in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) geregelten Vorgängen gleichzustellen. Denn die dort getroffene Regelung beruhe auf dem Gedanken, dass es einer sofortigen Besteuerung nicht bedürfe, wenn das übertragene Wirtschaftsgut weiterhin zur Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte genutzt werde und die mit ihm verbundenen stillen Reserven nicht vollständig auf Dritte verschoben würden. Dabei nehme das Gesetz es hin, dass stille Reserven innerhalb einer Mitunternehmerschaft neu zugeordnet (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG <i.d.F. des UntStFG>) oder von dem bisherigen Alleineigentümer des Wirtschaftsguts auf mehrere Personen verteilt würden oder umgekehrt (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG <i.d.F. des UntStFG>). Lösten derartige Vorgänge aber keine zwangsweise Aufdeckung der stillen Reserven aus, so sei nicht unmittelbar einsichtig, dass im Falle der Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften anderes gelten solle. Das gelte namentlich im Hinblick auf Gestaltungen, bei denen an den beiden Gesellschaften dieselben Personen beteiligt seien (vgl. BFHE 227, 445 <453 f. Rn. 31>).

Doch könne eine dahingehende Sachbehandlung letztlich nicht auf eine Auslegung, sondern nur auf eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) gestützt werden. Ein Analogieschluss setze indessen eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes voraus. Er sei nicht zulässig, wenn der Gesetzgeber einen bestimmten Sachverhalt gerade deshalb von einer von ihm getroffenen Regelung ausgenommen habe, weil er ihn nicht jener Regelung entsprechend behandelt wissen wolle. Diese Situation liege im Streitfall vor (vgl. BFHE 227, 445 <454 Rn. 32>).

§ 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) zähle diejenigen Sachverhalte, die im Verhältnis zwischen Mitunternehmerschaften und Mitunternehmern zur erfolgsneutralen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter führten, in einem detaillierten Katalog auf. Der Gesetztext messe diesem Katalog zwar nicht ausdrücklich einen abschließenden Charakter zu. Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift zeige aber, dass der historische Gesetzgeber ihn in diesem Sinne verstanden habe und dass namentlich die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine Schwesterpersonengesellschaft nicht in der von § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) angeordneten Weise habe geregelt werden sollen. Denn im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens habe die Fraktion der CDU/CSU beantragt, den Anwendungsbereich der Norm auf die Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften zu erstrecken; dieser Antrag habe aber im Finanzausschuss keine Mehrheit gefunden, woraufhin von einer entsprechenden Änderung gegenüber dem Gesetzentwurf abgesehen worden sei. Vor diesem Hintergrund könne der Umstand, dass diese Variante im Gesetz nicht aufgeführt sei, nicht als planwidrige Unvollständigkeit angesehen werden. Es handele sich vielmehr um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers, an die die Gerichte gebunden seien (vgl. BFHE 227, 445 <454 f. Rn. 33>).

Dies gelte auch im Hinblick auf die Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften, an denen die einzelnen Mitunternehmer jeweils in demselben Verhältnis beteiligt seien. Denn eine solche könne zwar nicht zu einer personellen Verschiebung stiller Reserven führen, weshalb es hier in besonderem Maße gerechtfertigt sein könne, auf

deren Aufdeckung zu verzichten. Der Übergang stiller Reserven von einem auf den anderen Mitunternehmer hindere aber, wie die in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) getroffenen Regelungen und vor allem diejenige in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) zeigten, aus der Sicht des Gesetzgebers die Zulassung einer Buchwertfortführung nicht. Die Frage, ob eine Verlagerung stiller Reserven erfolge oder nicht, könne deshalb kein Kriterium sein, durch das ein nicht von § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) erfasster Sachverhalt im Wege der Analogie in dessen Regelungsbereich einbezogen werden könne (vgl. BFHE 227, 445 <455 Rn. 34>).

b) Mit Beschluss vom 15. April 2010 entschied der IV. Senat des Bundesfinanzhofs dagegen in einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung eines Steuerbescheids (§ 69 der Finanzgerichtsordnung <FGO>), es sei ernstlich zweifelhaft, ob die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft zur Aufdeckung stiller Reserven führe (vgl. BFHE 229, 199 <201 Rn. 13>). Es treffe zwar zu, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG die Übertragung zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften nicht regele. Richtig sei auch, dass Vorschläge im Gesetzgebungsverfahren zur ausdrücklichen Aufnahme dieser Vorgänge in § 6 Abs. 5 EStG nicht übernommen worden seien. Gleichwohl sehe sich der Senat bei summarischer Prüfung abweichend von der Auffassung des I. Senats des Bundesfinanzhofs (BFHE 227, 445) nicht daran gehindert, die zwingende Buchwertverknüpfung auf Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zu erstrecken (vgl. BFHE 229, 199 <201 Rn. 14>).

35

Mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG habe sich der Gesetzgeber für eine transparente Besteuerung von Personengesellschaften entschieden. Die Personengesellschaft sei danach zwar Steuerrechtssubjekt bei der Qualifikation und der Ermittlung der Einkünfte. Subjekt der Einkünfteerzielung sei hingegen der Gesellschafter. Aus dem Subjektsteuerprinzip folge, dass jeder Gesellschafter den auf ihn entfallenden Anteil an den erzielten Einkünften zu versteuern habe. Jedem Gesellschafter sei auch sein Anteil an den stillen Reserven der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zuzuordnen (vgl. BFHE 229, 199 <201 Rn. 16>).

36

Eine Verschiebung stiller Reserven zwischen den Gesellschaftern entspreche nicht dem Subjektsteuerprinzip. Gleichwohl lasse es das Gesetz in verschiedenen Fällen zu, dass stille Reserven auf andere Gesellschafter derselben Personengesellschaft übergingen. Dies gelte insbesondere bei Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern in den von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG geregelten Fällen. Zu der Eröffnung dieses an sich systemwidrigen Transfers habe sich der Gesetzgeber bei Verabschiedung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20. Dezember 2001 genötigt gesehen, um erforderliche Umstrukturierungen von Personenunternehmen nicht durch aus der Substanz zu zahlende Ertragsteuern zu erschweren. Der Senat betrachte dies als ausreichenden Rechtfertigungsgrund für die Verletzung des Folgerichtigkeitsgrundsatzes (vgl. BFHE 229, 199 <201 f. Rn. 17>).

37

Folgerichtig sei es dagegen, wenn ein Steuersubjekt die ihm zuzuordnenden stillen Reserven ungeachtet dessen beibehalte, in welchem Betriebsvermögen sich das betreffende Wirtschaftsgut befinde. Diesen Grundsatz regele systemkonform § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG, der den Ansatz des Buchwerts bei der Überführung zwischen zwei Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen anordne. Ebenfalls dem System entspreche es dann, wenn § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG die Beibehaltung des Buchwerts bei Überführungen von Wirtschaftsgütern zwischen Einzel- und Sonderbetriebsvermögen beziehungsweise zwischen zwei verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen verlange (vgl. BFHE 229, 199 <202 Rn. 18>). 38

Angesichts dessen bedürfe es einer besonderen Rechtfertigung dafür, stille Reserven der Besteuerung zu unterwerfen, wenn diese dadurch demselben Steuersubjekt zugeordnet blieben, dass sie von dem Gesamthandsvermögen einer mitunternehmerischen Personengesellschaft unentgeltlich oder gegen Minderung und Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen anderen mitunternehmerischen Personengesellschaft übertragen würden. Eine derartige Rechtfertigung sei nicht ersichtlich. Es sei auch nicht zu erkennen, dass sich der Gesetzgeber des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes auf einen Rechtfertigungsgrund bezogen hätte. Die Aufdeckung stiller Reserven aufgrund einer derartigen Übertragung würde danach zu einer im Sinne des Folgerichtigkeitsgebots gleichheitswidrigen Besteuerung führen, denn sie könne sich weder auf die gesteigerte Leistungsfähigkeit des Gesellschafters noch auf eine Entstrickung und noch nicht einmal auf die erhöhte Gefahr einer späteren unbemerkten Entstrickung stützen (vgl. BFHE 229, 199 <202 Rn. 19>). 39

Der Senat sehe sich zur Vermeidung eines solchen Gleichheitssatzverstoßes berechtigt und verpflichtet, § 6 Abs. 5 EStG im Wege einer verfassungskonformen Auslegung auf Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zu erstrecken. Dies geschehe dadurch, dass auf diesen Vorgang § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG entsprechend angewendet werde. Denn bei transparenter Betrachtung werde das Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Gesellschafters überführt (vgl. BFHE 229, 199 <202 Rn. 20>). 40

Zwar entschied der IV. Senat die Streitfrage damit abweichend vom I. Senat des Bundesfinanzhofs. Einer Vorlage an den Großen Senat des Bundesfinanzhofs bedurfte es jedoch nach Ansicht des IV. Senats nicht, da dies in einem Verfahren wegen Aussetzung der Vollziehung, in dem die Rechtsfrage nicht endgültig zu beantworten ist, nicht in Betracht komme (vgl. BFHE 229, 199 <202 Rn. 21> m.w.N.). 41

II.

1. Durch Vertrag vom 24. August 2001 veräußerte die F1-KG – eine gewerblich tätige GmbH & Co. KG – zwei bebaute Grundstücke aus ihrem Gesamthandsvermögen an eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft (im Folgenden: F2-KG) zu einem – herabgesetzten – Preis in Höhe der Summe der bilanziellen Buchwerte (6.691.604 DM). Diese Übertragungsvorgänge behandelte die F1-KG steuerlich als er- 42

folgsneutral.

Durch Vertrag vom 27. August 2001 wurde die F1-KG unter Auflösung ohne Abwicklung auf ihre Komplementärin – die Klägerin des Ausgangsverfahrens – verschmolzen (§ 2 Nr. 1, § 3 Nr. 1 UmwG). Zugleich wurde die Firma der Klägerin geändert. Die Vermögensübertragung im Ganzen erfolgte rückwirkend auf den 1. Januar 2001. Das von der F1-KG in der Zeit bis zur Verschmelzung erzielte Einkommen wurde ab dem steuerlichen Übertragungsstichtag (1. Januar 2001) gemäß § 20 Abs. 7 UmwStG 1995 der übernehmenden Klägerin des Ausgangsverfahrens zugerechnet. 43

2. Das Finanzamt stellte für die F1-KG wegen der Umwandlung zunächst erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Streitjahr 2001 in Höhe von null DM durch Bescheid vom 11. Juli 2003 gesondert und einheitlich fest. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung für das Streitjahr ging es dann aber davon aus, dass der Buchwertverkauf bei der F1-KG zur vollständigen Aufdeckung der in den übertragenen Grundstücken enthaltenen stillen Reserven geführt habe. Eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) sei nicht möglich, da die Norm eine Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften nicht vorsehe. Das Finanzamt berücksichtigte den entsprechenden Gewinn von 1.142.020 DM im geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2001. Zudem setzte es einen entsprechenden Gewerbesteuermessbetrag fest. Die hiergegen gerichteten Einsprüche wurden als unbegründet zurückgewiesen. 44

3. Das Finanzgericht Baden-Württemberg gab der hiergegen gerichteten Klage mit Urteil vom 19. Juli 2012 - 13 K 1988/09 - statt und hob den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2001 vom 20. November 2008 sowie den Gewerbesteuermessbescheid für 2001 vom 11. November 2008 auf. Eine Gewinnrealisierung sei durch die Übertragung der Grundstücke in das Gesamthandsvermögen der F2-KG nicht eingetreten. Der Veräußerungsvorgang vom 24. August 2001 falle in den umwandlungssteuerrechtlichen Rückbeziehungszeitraum (1. Januar bis 27. August 2001). Das habe zur Folge, dass dieser nach § 20 Abs. 7 UmwStG 1995 der Klägerin des Ausgangsverfahrens zuzurechnen sei. 45

Nicht durchgreifend sei der Einwand der Finanzverwaltung, dass es sich bei dem Übertragungsvorgang um eine nicht unter die Rückwirkungsfiktion gemäß § 20 Abs. 7 UmwStG 1995 fallende Entnahme handele. Im Streitfall liege keine Entnahme vor, sondern eine Übertragung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft zum Buchwert auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft. Dies führe nicht zur Aufdeckung stiller Reserven. Das Gericht folge den überzeugenden Ausführungen des Beschlusses des IV. Senats des Bundesfinanzhofs vom 15. April 2010 (BFHE 229, 199), auf die verwiesen werde. Damit weiche das Gericht vom Urteil des I. Senats des Bundesfinanzhofs vom 25. November 2009 (BFHE 227, 445) ab, weshalb die Revision zuzulassen sei. Nachdem die Klage mit dem Hauptantrag erfolgreich sei, komme es auf den Hilfsantrag der Klägerin auf Bildung einer Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG nicht mehr an. 46

4. Auf die Revision des Finanzamts hat der I. Senat des Bundesfinanzhofs das Revisionsverfahren mit Beschluss vom 10. April 2013 nach Art. 100 Abs. 1 GG ausgesetzt und begehrt die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber, 47
- „ob § 6 Abs. 5 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes 1997 i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verstößt, als hiernach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist“. 48
- a) Ausgehend von der im Streitjahr 2001 geltenden einfachgesetzlichen Rechtslage sei die Revision begründet. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts sei der Grundstücksverkauf nicht der Klägerin, einer Kapitalgesellschaft, zuzurechnen. Vielmehr sei das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen, dass der Veräußerungsvorgang noch der F1-KG, deren Rechtsnachfolge die Klägerin angetreten habe, zuzurechnen sei und dass die Übertragung nicht gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) zu Buchwerten habe erfolgen dürfen. 49
- aa) Nach § 20 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 1995 seien Einkommen und Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Kapitalgesellschaft so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags, der nach § 20 Abs. 8 Satz 1 UmwStG 1995 höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister liegen dürfe, auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Diese Grundsätze würden nach § 20 Abs. 7 Satz 2 UmwStG 1995 jedoch nicht hinsichtlich des Einkommens und des Gewerbeertrags für Entnahmen und Einlagen gelten, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag erfolgten. 50
- Im Streitfall stelle der Kaufvertrag zwar einen vermögensrelevanten Vorgang dar, der gemäß § 20 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 1995 grundsätzlich der übernehmenden Gesellschaft, also der Klägerin, zuzurechnen sei. Eine Zurechnung scheidet vorliegend gleichwohl aus, weil der Veräußerung des Grundstücks eine Entnahme vorausgegangen sei. Denn trotz vorhandener stiller Reserven habe die F1-KG die Grundstücke mit den aufstehenden Fabrik- und Verwaltungsgebäuden lediglich zum Buchwert veräußert. Würden 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 seien, so gehe dieser Übertragung eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG voraus. 51
- Gegen das Vorliegen einer Entnahme in diesen Fällen spreche nicht deren Zweck, eine Besteuerung der stillen Reserven zu gewährleisten. Diese möge zwar bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht gefährdet sein. Durch die Übertragung werde 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 mache. Durch § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) habe 52

der Gesetzgeber deutlich gemacht, dass er die Personengesellschaft für den Zweck der Gewinnermittlung als eigenständiges Steuersubjekt begreife und für das Vorliegen einer Entnahme nicht allein darauf abstelle, ob die Besteuerung der stillen Reserven gewährleistet sei.

bb) Durch die teilentgeltliche Veräußerung der Grundstücke an die F2-KG habe die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der F1-KG einen Entnahmegewinn in Höhe der in den Gebäuden ruhenden stillen Reserven von 1.565.000 DM erzielt. 53

Soweit das Entgelt hinter dem Teilwert der Grundstücke zurückbleibe, sei die Übertragung unentgeltlich durchgeführt worden und habe zu einem Entnahmegewinn geführt. Dem könne nicht entgegengehalten werden, § 4 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG sei nicht anwendbar, weil der Gesetzgeber des Steuersenkungsgesetzes zu der Rechtslage vor dem 1. Januar 1997 habe zurückkehren wollen, so dass die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Möglichkeit einer Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zu Buchwerten Anwendung finde. Dieser Auffassung könne schon deshalb nicht gefolgt werden, weil der Gesetzgeber mit dem Steuersenkungsgesetz die Rechtslage vor dem 1. Januar 1999 nur in modifizierter Form wiederhergestellt habe. Darüber hinaus lasse § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) erkennen, dass der Gesetzgeber nicht zu der finalen Entnahmelehre habe zurückkehren wollen, die bis zum 1. Januar 1999 den Grund dafür dargestellt habe, auch bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften eine Entnahme verneinen zu können. § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) könne vielmehr der Grundsatz entnommen werden, dass eine Überführung oder Übertragung von Wirtschaftsgütern tatbestandlich stets zu einer Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG führe. Die Vorschrift stelle eine Bewertungsvorschrift dar, die als speziellere Norm § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG vorgehe und in den von ihr geregelten Fällen ausnahmsweise eine Fortführung der Buchwerte zulasse. 54

b) Im Streitfall sei eine Übertragung zu Buchwerten unter Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven auch nicht gemäß § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) erfolgt. 55

aa) Eine Überführung von Einzelwirtschaftsgütern zum Buchwert gemäß § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (i.d.F. des UntStFG) scheide aus, weil nicht ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt worden sei. Vielmehr liege ein Übertragungsvorgang vor, der nur unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) zu Buchwerten möglich sei. Wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen einer Personengesellschaft entnommen und in das Betriebsvermögen einer anderen Personengesellschaft eingelegt werde, liege stets ein Rechtsträgerwechsel und damit eine Übertragung vor. Die in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG (i.d.F. des UntStFG) getroffene Unterscheidung zwischen dem „Betriebsvermögen des Mitunternehmers“ und dem „Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft“ verdeutliche, dass der Gesetzgeber die Mitunternehmerschaft als selbständiges Steuersubjekt mit einem eigenen – von den Betriebsvermögen der Mitunternehmer zu unterscheidenden – Betriebsvermögen verstehe. 56

Ebenso wenig werde der vorliegende Fall vom Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) erfasst. Die Vorschrift betreffe nicht den Fall der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft. 57

bb) Die Übertragung der Grundstücke habe auch nicht analog § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (i.d.F. des UntStFG) steuerneutral zu Buchwerten erfolgen können. Insoweit fehle es an der für eine Analogie erforderlichen planwidrigen Regelungslücke. 58

Die Fälle einer Buchwertübertragung seien nach dem Willen des Gesetzgebers in § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) abschließend geregelt. Im Gesetzgebungsverfahren sei mehrmals diskutiert worden, ob eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften zu Buchwerten möglich sein solle; der Gesetzgeber habe gleichwohl eine solche Bestimmung nicht in § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) aufgenommen. Vielmehr habe er durch die ausdifferenzierte Ausgestaltung des § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) zu erkennen gegeben, dass er die Fälle, in denen eine Buchwertfortführung erlaubt sein solle, abschließend habe regeln wollen. Darüber hinaus könne der Systematik des § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) entnommen werden, dass § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (i.d.F. des UntStFG) allein die Fälle einer Überführung von Wirtschaftsgütern (zwischen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen), nicht aber Fälle einer Übertragung von Wirtschaftsgütern (mit Rechtsträgerwechsel) erfassen solle. Die Fälle, in denen eine Übertragung zu Buchwerten möglich sein solle, regele systematisch allein § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG). 59

Ebenso wenig sei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) analog mit der Folge anwendbar, dass auf dieser Grundlage eine Übertragung der Grundstücke zu Buchwerten habe erfolgen können. Auch hier fehle es an der planwidrigen Regelungslücke, weil im Gesetzgebungsverfahren die Frage einer Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften zu Buchwerten mehrmals diskutiert worden sei und das Land Baden-Württemberg in seinem Antrag sogar einen entsprechenden Vorschlag in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG (i.d.F. des UntStFG) ausformuliert, der Gesetzgeber aber gleichwohl keine entsprechende Regelung in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) aufgenommen habe. 60

Hinzu komme, dass der Gesetzgeber den Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) bewusst abschließend formuliert habe. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (i.d.F. des UntStFG) gelte (mit der Folge der Buchwertfortführung) entsprechend, „soweit“ einer der drei enumerativ bezeichneten Fälle vorliege. Durch die Verwendung der Konjunktion „soweit“, der nach dem allgemeinen Sprachgebrauch die Bedeutung von „in dem Maße, wie“ zukomme, habe der Gesetzgeber hinreichend deutlich gemacht, dass eine Buchwertübertragung über die im Gesetz genannten Fälle hinaus nicht erlaubt sein solle. 61

c) In der fehlenden gesetzlichen Möglichkeit einer Buchwertfortführung bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften sehe der Senat einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. 62

aa) Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebiete, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Verboten sei auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten werde. 63

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergäben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichten. Im Bereich des Steuerrechts habe der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpfe und die es so als rechtlich gleich qualifiziere, werde 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. Danach müsse im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands müsse die einmal getroffene Belastungsentscheidung zudem folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürften eines besonderen sachlichen Grundes. 64

bb) Davon ausgehend sei der Senat der Überzeugung, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoße, soweit Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich seien. Der Gesetzgeber verletze durch die geltende Regelung seine Verpflichtung zu einer folgerichtigen Ausrichtung des Einkommensteuerrechts an dem Prinzip einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. 65

(1) Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei nur die in Geldwert vorhandene Ist-Leistungsfähigkeit. Hinsichtlich im Betriebsvermögen eingetretener Vermögenmehrungen werde die Ist-Leistungsfähigkeit nur gesteigert, soweit die Vermögenmehrungen tatsächlich realisiert worden seien, nicht aber dann, wenn es zu bloßen Wertsteigerungen des Vermögens gekommen sei. Da der Steuerzugriff zu einem Liquiditätsentzug führe, könne eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nur vorhanden sein, soweit eine entsprechende Liquidität vorliege. Allein die Neueinschätzung eines Wirtschaftsguts durch potentielle Interessenten verbessere demgegenüber allenfalls die Veräußerbarkeit des Guts und die Kreditfähigkeit des Eigentümers, vermehre das wirtschaftliche Handlungsvermögen des Eigentümers im Übrigen aber erst bei Dispositionen über sein Eigentum. 66

In Einklang mit dieser Prämisse sei für die einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlung nicht der tatsächliche Zeitwert des Wirtschaftsguts maßgebend. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG würden die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens so lange mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet, wie sie sich im Betriebsvermögen befänden. 67

den; Wertsteigerungen würden in Form von stillen Reserven konserviert und wirkten sich nicht gewinnerhöhend aus. Dies sei erst dann der Fall, wenn das betreffende Wirtschaftsgut durch Übertragung auf einen anderen Rechtsträger (Veräußerung, Betriebsveräußerung) oder durch eine endgültige Lösung des betrieblichen Zusammenhangs im Wege der Entnahme oder Betriebsaufgabe aus dem Betriebsvermögen ausscheide.

Aber auch wenn das Wirtschaftsgut das konkrete Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen verlasse, dürften 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 werde. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn ein Wirtschaftsgut von einem in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt werde. Der Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit sei im Einkommensteuerrecht untrennbar mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung verbunden. Die Einkommensteuer sei eine Personensteuer; sie erfasse die im Einkommen zutage tretende Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person, die sich aus mehreren unternehmerischen Tätigkeiten einer konkreten Person und damit durch den Einsatz verschiedener Betriebsvermögen ergeben könne. Folgerichtig habe der Gesetzgeber deshalb eine Buchwertfortführung für den Fall vorgesehen, dass ein Wirtschaftsgut von einem in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt werde (§ 6 Abs. 5 Satz 1 EStG). Von den prinzipiellen Grundentscheidungen des Gesetzgebers ausgehend sei 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 werde (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG).

68

(2) Indem der Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) die Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Betriebsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften nicht zugelassen habe, habe er seine grundlegende Systementscheidung einer Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durchbrochen. Der Fall sei wesentlich gleich mit dem in § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (i.d.F. des UntStFG) geregelten Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, die folgerichtig zu Buchwerten möglich sei. Der einzige Unterschied bestehe in dem Zusammenschluss mehrerer natürlicher Personen zwecks gemeinsamer Einkünfterzielung. Dieser Unterschied spiele aber hinsichtlich der Frage, ob die gesetzgeberische Grundentscheidung auch in diesem Fall eine Buchwertübertragung gebiete, keine Rolle. Denn die bei Ausscheiden eines Wirtschaftsguts erzielten Gewinne würden den Gesellschaftern vor und nach der Übertragung in gleicher Weise anteilig zugerechnet, so dass die Besteuerung der stillen Reserven durch die Übertragung nicht gefährdet werde.

69

(3) Eine Rechtfertigung für die Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei für den Senat nicht erkennbar.

70

Der Gesetzgeber des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes habe sich nicht dazu geäußert, warum er bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften eine Buchwertfortführung nicht zugelassen habe, obwohl es hierdurch weder zu einer gesteigerten Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen komme noch die Gefahr einer späteren unbemerkten Entstrickung erhöht werde. Der Antrag einer entsprechenden Ergänzung des § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) durch das Land Baden-Württemberg sei ohne Begründung zurückgenommen worden. Ebenso sei ein entsprechender Vorschlag durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages ohne weitere Begründung abgelehnt worden. 71

Soweit in der Literatur als Grund für die fehlende Zulässigkeit einer Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert zwischen dem Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften angegeben werde, anderenfalls werde das Entstehen von Objektgesellschaften begünstigt, die eine Veräußerung der Wirtschaftsgüter zuließen, die nicht nur gewerbesteuerfrei, sondern auch nach §§ 16, 34 EStG begünstigt seien, sei nicht zu ersehen, dass dies tatsächlich der Grund gewesen sein könne, der den Gesetzgeber zu der Ungleichbehandlung veranlasst habe. Im Übrigen würde dieser Grund die mangelnde Folgerichtigkeit des § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) nicht rechtfertigen. Denn damit würden die verfassungsrechtlichen Grenzen einer zulässigen Typisierung überschritten. 72

Eine gesetzliche Typisierung dürfe keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern müsse sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren. Zudem müsse sich die Typisierung am allgemeinen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit messen lassen. Die ungleichen Rechtsfolgen dürften nur eine verhältnismäßig geringe Zahl von Personen treffen, und die Nachteile dürften nicht zu schwer wiegen. 73

Der Senat erkenne nicht, dass sich der Gesetzgeber – ausgehend von dem in der Literatur unterstellten typisierenden Missbrauchsverdacht – bei seinem Regelungsverzicht realitätsgerecht am typischen Fall orientiert habe. Es sei 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. 74

Der Begünstigungsausschluss sei darüber hinaus nicht verhältnismäßig. Der auf einer Missbrauchstypisierung basierende Regelungsverzicht sei nicht erforderlich. Als gleich geeignetes milderes Mittel könnten die konkret von Steuerpflichtigen gewählten Gestaltungen auf das Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des § 42 der Abgabenordnung (AO) hin untersucht werden. 75

Der Begünstigungsausschluss sei ausgehend von der Systematik des § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) umso weniger nachvollziehbar, als der Gesetzgeber des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes durch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) Buchwertübertragungen sogar in Fällen eines Rechtsträgerwechsels zulasse, in denen mit anderen Worten stille Reserven interpersonal verlagert würden. 76

cc) Eine die Verfassungswidrigkeit vermeidende verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) komme nicht in Betracht. 77

Die verfassungskonforme Gesetzesauslegung finde ihre Grenze dort, wo sie mit dem Wortlaut der Norm und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde. Im Wege der verfassungskonformen Auslegung dürfe 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. 78

Eine verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) scheitere im Streitfall daran, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert ausgehend von dem Wortlaut und dem Willen des historischen Gesetzgebers keine mögliche Auslegungsvariante sei. Der Gesetzgeber habe durch die Systematik des § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) hinreichend deutlich zu erkennen gegeben, dass er die Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert bei Rechtsträgerwechsel allein von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) habe erfasst wissen wollen. Dieser enthalte einen abschließenden Katalog, in dem die Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht berücksichtigt werde. 79

d) Für die Entscheidung des Senats komme es auf die Gültigkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) an. Abhängig von der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift sei eine unterschiedliche Entscheidung über die Revision des Finanzamts zu treffen. 80

Sei die Vorschrift verfassungskonform, sei die Revision begründet. Das angefochtene Finanzgerichtsurteil wäre aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückzuverweisen. In diesem Fall sei das Finanzamt 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 (i.d.F. des UntStFG) steuerneutral zu Buchwerten möglich gewesen sei. Dem Finanzgericht sei 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 vorlägen. Insoweit könne der Senat nicht in der Sache selbst entscheiden, weil das Finanzgericht bislang keinen Anlass gehabt habe, die hierfür erforderlichen Feststellungen zu treffen. 81

Wäre § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) hingegen mit der Verfassung unvereinbar, müsste der vorliegende 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. Dabei könne es für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage keine Rolle spielen, dass im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung das Bundesverfassungsgericht gemäß § 35 BVerfGG die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen könne. Maßgebend für die Entscheidungserheblichkeit sei nur, dass die Verfassungswidrigerklärung der Norm dem Kläger des Ausgangsverfahrens – wie im Streitfall – die Chance offenhalte, eine für ihn günstige Regelung durch den Ge- 82

setzgeber zu erreichen.

III.

Dem Bundestag, dem Bundesrat, dem Bundeskanzleramt, dem Bundesministerium der Finanzen, allen Landesregierungen, dem Präsidenten des Bundesfinanzhofs sowie der Bundesrechtsanwaltskammer, der Bundessteuerberaterkammer, dem Deutschen Anwaltverein e.V., dem Deutschen Steuerberaterverband e.V., dem Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., dem Bundesverband der deutschen Industrie e.V., dem Bund der Steuerzahler e.V., der Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. und den Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben worden. Geäußert haben sich das Bundesministerium der Finanzen namens der Bundesregierung, der IV. Senat des Bundesfinanzhofs, der Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., die Bundessteuerberaterkammer, der Bund der Steuerzahler e.V., der Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. sowie die Bundesrechtsanwaltskammer. 83

1. Das Bundesministerium der Finanzen hält die Vorlage für unzulässig und unbegründet. 84

a) Die Vorlage sei unzulässig, da es im Vorlagebeschluss an einer Auseinandersetzung mit der ertragsteuerlichen Eigenständigkeit der Personengesellschaft als Einkünfte- beziehungsweise Gewinnermittlungssubjekt fehle, wie sie im Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs zur Personengesellschaftsbesteuerung vom 25. Juni 1984 - GrS 4/82 - (BFHE 141, 405) eingeleitet und im Beschluss des Großen Senats zur doppelstöckigen Personengesellschaft vom 25. Februar 1991 - GrS 7/89 - (BFHE 163, 1) weiter fortgeschrieben worden sei. 85

Zudem sei es nicht Aufgabe des Bundesverfassungsgerichts, die „Richtigkeit“ von Lösungen einzelner dogmatischer Streitfragen – hier zwischen dem I. und dem IV. Senat des Bundesfinanzhofs – zu überprüfen, die bei der Besteuerung von Personengesellschaften aufträten. Das Bundesverfassungsgericht sei keine „Superrevisionsinstanz“, welche Streitigkeiten zwischen Senaten anderer oberster Bundesgerichte kläre. Zur Klärung dieser Fragen seien die dortigen Mechanismen – namentlich die Anrufung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs – zu nutzen. 86

b) § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG verstoße nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Der Gesetzgeber habe mit § 6 Abs. 5 EStG weder die Grenzen einer zulässigen gesetzlichen Typisierung überschritten noch den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Folgerichtigkeit verletzt. Dies schon deshalb nicht, weil er die Übertragung von Wirtschaftsgütern von einem Steuersubjekt auf ein anderes im Rahmen des § 6 Abs. 5 EStG grundsätzlich gleich behandle. Nur die Übertragung (gemeint: Überführung) von Wirtschaftsgütern von einem in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen solle privilegiert sein. Ein solcher Sachverhalt liege hier nicht vor, und die Sachlage bei einer Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften sei gerade nicht vergleichbar. Denn es handele sich um einen anderen Sachverhalt und damit um einen anderen Vergleichsmaßstab für die Gleichheitsprüfung nach Art. 3 GG. 87

Genauere Maßstäbe und Kriterien, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletze, ließen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen. Der Gleichheitssatz sei umso strikter, je mehr er den Einzelnen als Person betreffe, und umso mehr für gesetzgeberische Gestaltungen offen, als allgemeine, für rechtliche Gestaltungen zugängliche Lebensverhältnisse geregelt würden. 88

Im Bereich des Steuerrechts habe der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsspielraum. Daher liege keine verfassungsrechtliche Ungleichbehandlung vor (aa). Eine etwaige Ungleichbehandlung sei jedenfalls sachlich gerechtfertigt (bb). 89

aa) Dem I. Senat sei insoweit zuzustimmen, als eine Buchwertübertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften einfachgesetzlich unzulässig sei. Anders als der vorliegende Senat meine, verstoße dies jedoch nicht gegen den Grundsatz der Folgerichtigkeit. Aus diesem Grund liege auch keine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung vor. 90

Der Gesetzgeber habe mit § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) den „durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 abgeschafften Mitunternehmererlass“ nunmehr auf gesetzlicher Basis wiederherstellen wollen. Der Mitunternehmererlass – und dementsprechend folgerichtig auch der spätere § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) – regle in begünstigender Weise (Buchwertfortführung) nur die Rechtsbeziehungen „im Rechtskreis“ zwischen dem einzelnen Gesellschafter (Mitunternehmer) und seiner Gesellschaft (Mitunternehmerschaft). Es sei also im Mitunternehmererlass nur darum gegangen, dass der Transfer von Einzelwirtschaftsgütern zwischen dem Gesellschafter und seiner Gesellschaft ohne ertragsteuerliche Belastungen vollzogen werden könne. Hierzu gehörten Rechtsbeziehungen zwischen verschiedenen Personengesellschaften selbst dann nicht, wenn es sich um beteiligungsidentische Personengesellschaften handele. Konsequenterweise sei deshalb auch im Mitunternehmererlass die begünstigte Buchwertübertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften nicht geregelt gewesen. Dieser Regelungslage entsprechend sei innerhalb der Finanzverwaltung auch gemäß dem bis zum Jahre 1998 geltenden Rechtszustand eine Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht möglich gewesen. Auf diesen „rechtshistorischen Befund“ habe der Gesetzgeber mit dem späteren § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) aufgebaut. Dies sei letztlich – wie der I. Senat zutreffend erkannt habe – unstrittig. 91

Bei dieser „Ausgangslage“ (nämlich der Gewährung einer begünstigenden Buchwertfortführung nur im „Rechtskreis“ zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft) habe der Steuergesetzgeber mit den Regelungen in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) weder den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Folgerichtigkeit verletzt noch die Grenzen der zulässigen Typisierung überschritten. Er habe vergleichbare Sachverhalte gleich und nicht vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt. 92

Hinzu komme, dass dem Gesetzgeber bei der Frage, welche Gruppen steuerlich miteinander vergleichbar seien, ein Einschätzungsspielraum bei rein wirtschaftlichen Sachverhalten zukomme. Derselbe Einschätzungsspielraum stehe dem Gesetzgeber bei der Rechtfertigung einer etwaigen Ungleichbehandlung zu. 93

bb) Jedenfalls sei eine etwaige Ungleichbehandlung gerechtfertigt. 94

Das Bundesverfassungsgericht habe in BVerfGE 148, 217 entschieden, dass § 7 Satz 2 GewStG Mitunternehmerschaften ungleich behandle, je nach der unmittelbaren Beteiligung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften einerseits und natürlichen Personen andererseits, wobei unmittelbar beteiligte Personen bessergestellt würden. Das Bundesverfassungsgericht habe jedoch ebenso klargestellt, dass an die Rechtfertigung einer solchen Ungleichbehandlung keine hohen Anforderungen zu stellen seien, der Gesetzgeber bewege sich bei der Ausformung solcher Regelungen, die dem Ziel der Vermeidung von Missbrauch dienten, im Rahmen eines weiten Gestaltungsspielraums. Es genüge, wenn der Differenzierungsgrund auf vernünftigen Erwägungen beruhe und keinen völlig unbedeutenden Gemeinwohlbelang verfolge. 95

Dies sei auch bei einer verfassungsrechtlichen Würdigung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zu berücksichtigen. Es handele sich bei der Zulassung einer Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Rechtsträgern, anders als bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG, um keine steuerrechtliche Selbstverständlichkeit. Bei der insoweit erforderlichen Abwägung von Steuersubjektprinzip und Realisationsprinzip habe der Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum, der hier nicht überschritten sei. 96

In seiner Entscheidung zum gesetzlichen Ansatzvorbehalt für Jubiläumsrückstellungen (vgl. BVerfGE 123, 111) komme das Bundesverfassungsgericht zu dem Ergebnis, dass es nicht seine Aufgabe sei, die Richtigkeit von Lösungen komplexer dogmatischer Streitfragen zu überprüfen, die im Bereich des Steuerbilanzrechts typischerweise aufträten. Der vorliegende Sachverhalt sei mit der damaligen Entscheidung durchaus vergleichbar. Die vorliegende Einzelregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG stelle eine begrenzte Ausnahmeregelung dar. Eine Öffnung dieser Norm würde hingegen zu einer missbräuchlichen Steuergestaltung einladen. 97

Eine entsprechende Rechtfertigung sei somit durch die Notwendigkeit der Abwehr von Missbrauchsgefahren gegeben. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG im Verhältnis zu Satz 1 müsse vor dem Hintergrund des gesetzgeberischen Ziels beurteilt werden, das Missbrauchspotenzial von § 6 Abs. 5 EStG als Ausnahmenvorschrift zu beschränken. Anderenfalls drohten Steuergestaltungen, die darauf abzielten, einzelne Wirtschaftsgüter zunächst steuerneutral in einer Schwesterpersonengesellschaft zu separieren und sodann nicht die Wirtschaftsgüter selbst, sondern vielmehr den Betrieb der Zielpersonengesellschaft beziehungsweise die betreffenden Mitunternehmeranteile ohne gewerbesteuerliche Belastung und unter Inanspruchnahme der §§ 16, 34 EStG zu veräußern. Die stillen Reserven würden somit begünstigt realisiert werden. 98

- Ein formaler Verweis auf § 42 AO sei nicht ausreichend, um der Missbrauchsgefahr entgegenzutreten. Diese Norm sei in der Praxis nicht geeignet, um einer missbräuchlichen Steuergestaltung insgesamt Herr zu werden, sie wirke hin und wieder bei seltenen Einzelfällen und nicht bei systematischen Problemen. 99
2. Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs hält eine verfassungskonforme Auslegung beziehungsweise entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG für möglich und § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG daher für verfassungsgemäß. 100
- a) Der Senat halte die Vorschrift nach Maßgabe der in seinem Beschluss vom 15. April 2010 (vgl. BFHE 229, 199) aufgeführten Gründe für verfassungsgemäß und wende die Vorschrift auch in ständiger Rechtsprechung an. Nur wenn es in einem Verfahren konkret um die Frage gehe, ob die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf eine beteiligungs-identische Personengesellschaft zu Buchwerten möglich sei, setze der IV. Senat das Verfahren bis zur Entscheidung in diesem Vorlageverfahren wegen Vorgeiflichkeit nach § 74 FGO aus. 101
- b) Der Senat bleibe bei seiner Auffassung, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, obwohl er den Fall der Buchwertfortführung im Falle der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf eine beteiligungsidentische Personengesellschaft nicht regelt, verfassungsgemäß sei, weil sich die im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG auch für diesen Fall geforderte Buchwertfortführung „im Wege verfassungskonformer Auslegung aus einer entsprechenden Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG“ ergebe. 102
- aa) Zwischen dem I. Senat und dem IV. Senat bestehe insoweit Übereinstimmung, als beide Senate davon überzeugt seien, dass die Nichterfassung der Buchwertfortführung im Falle der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf eine beteiligungsidentische Personengesellschaft mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sei. Die Buchwertfortführung bei Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften sei auch nach Ansicht des IV. Senats zwingend. 103
- bb) Anders als der I. Senat sehe der IV. Senat jedoch die Möglichkeit, den verfassungswidrigen Begünstigungsausschluss der streitigen Fallgruppe dadurch zu vermeiden, dass auf diese Fallgruppe § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG „im Wege verfassungskonformer Auslegung (beziehungsweise analoger Rechtsanwendung)“ entsprechend herangezogen werde. Einer solchen Auslegung (beziehungsweise Rechtsanwendung) stehe weder ein erkennbarer historischer Wille des Gesetzgebers noch das Argument entgegen, der Gesetzgeber habe in § 6 Abs. 5 EStG eine insgesamt abschließende Regelung dergestalt getroffen, dass er alle Fälle der zulässigen Buchwertfortführung bei einer Überführung in Satz 1 und bei einer Übertragung in Satz 3 der Vorschrift aufgeführt habe. 104
- (1) Es treffe zwar zu, dass im Gesetzgebungsverfahren unterbreitete Vorschläge zur ausdrücklichen Aufnahme der Buchwertfortführung bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf eine beteiligungsidentische Personengesellschaft nicht in § 6 Abs. 5 EStG übernommen worden seien. Daraus ergebe sich aber nicht mit der insoweit erforderlichen Eindeutigkeit, dass der Gesetzgeber eine Buchwertfortführung für diese 105

Fallgruppe abgelehnt habe. Vielmehr lasse sich den Gesetzgebungsmaterialien nicht entnehmen, weshalb die Vorschläge nicht in das Gesetz übernommen worden seien. Angesichts der Eindeutigkeit der Gleichheitswidrigkeit eines Begünstigungsausschlusses der Buchwertfortführung bei einer Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften, die letztlich zur Unvereinbarkeit (jedenfalls) der gesamten Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG führen würde, könne nicht ohne entsprechende ausdrückliche Begründung im Gesetzgebungsverfahren davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber „sehenden Auges“ eine verfassungswidrige Regelung habe erlassen wollen.

Vor diesem Hintergrund enthalte § 6 Abs. 5 EStG hinsichtlich der Buchwertfortführung bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zumindest keine bewusste Regelungslücke. Eine entsprechende Anwendung der Norm auf die streitige Fallgestaltung sei daher möglich. 106

(2) § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG sei vorliegend analog anzuwenden. 107

Berücksichtige man, dass sich der Gesetzgeber in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für eine transparente Besteuerung entschieden habe, der zufolge jeder Gesellschafter den auf ihn entfallenden Anteil an den erzielten Einkünften einer Personengesellschaft zu versteuern habe und jedem Gesellschafter auch sein Anteil an den stillen Reserven der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zuzuordnen sei, komme nur eine entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG in Betracht. Denn bei transparenter Betrachtung werde ein Wirtschaftsgut, das von dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen anderen Personengesellschaft übertragen werde, damit (anteilig) von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen derselben Gesellschafter überführt. Die Gesellschafter beteiligungsidentischer Personengesellschaften seien einkommensteuerrechtlich aufgrund ihrer transparenten Besteuerung mit Einzelunternehmern vergleichbar, die jeweils mehrere eigene Betriebe unterhielten. Nach materiellem Einkommensteuerrecht sei daher keine „Übertragung“, sondern eine „Überführung“ gegeben. Es erfolge weder eine interpersonelle Übertragung noch eine Verschiebung von stillen Reserven zwischen verschiedenen Steuersubjekten, wie sie den in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG geregelten Fallkonstellationen immanent seien. Vielmehr behalte der einzelne Gesellschafter als Steuersubjekt die ihm zuzurechnenden stillen Reserven ungeachtet dessen bei, in welchem Betriebsvermögen sich das betreffende Wirtschaftsgut befinde. 108

3. Der Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., die Bundessteuerberaterkammer, der Bund der Steuerzahler e.V., der Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. sowie die Bundesrechtsanwaltskammer halten den Ausschluss der Buchwertfortführung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften für verfassungswidrig. 109

Die Bundessteuerberaterkammer und die Bundesrechtsanwaltskammer weisen insbesondere darauf hin, dass das Ziel der Missbrauchsvermeidung den Begünstigungsausschluss nicht rechtfertigen könne, da dem Gesetzgeber insoweit mildere Mittel zur Ver- 110

fügung gestanden hätten, die eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung vermeiden würden.

Der Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. hält zur Vermeidung eines verfassungswidrigen Begünstigungsausschlusses bei Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG für zulässig und geboten. Nach Auffassung des Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. scheidet zwar eine verfassungskonforme Auslegung aus, allerdings bestehe die Möglichkeit der Abänderung des Gesetzes im Wege der verfassungskonformen Rechtsfortbildung. 111

B.

Die Vorlage ist zulässig. Ihre Begründung wird den sich aus Art. 100 Abs. 1 GG und § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG ergebenden Anforderungen (vgl. BVerfGE 159, 149 <169 ff. Rn. 57 ff.> m.w.N. - Solidaritätszuschlag auf Körperschaftsteuerguthaben) gerecht. 112

Der Bundesfinanzhof hat den Regelungsinhalt sowie die Entscheidungserheblichkeit der zur Überprüfung vorgelegten Norm insbesondere unter Berücksichtigung ihrer Entstehungsgeschichte dargelegt und seine Überzeugung von ihrer Verfassungswidrigkeit unter Auseinandersetzung mit der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung nachvollziehbar begründet. Er hat sich auch hinreichend mit der Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung von § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) befasst und vertretbar ausgeführt, dass eine solche Auslegung ausgehend von dem Wortlaut der Norm und dem Willen des historischen Gesetzgebers nicht möglich sei (in diesem Sinne etwa auch Brandenburg, Stbg 2004, S. 65 <70>; Patt, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentierung zur Steuerreform 1999/2000/2002, § 6 R 139 <April 2001>; Schmitt/Franz, Ubg 2012, S. 395 <398>). 113

Entgegen der Ansicht des Bundesministeriums der Finanzen steht der Zulässigkeit der Vorlage nicht entgegen, dass vorrangig der Große Senat des Bundesfinanzhofs hätte angerufen werden müssen. Eine derartige Verpflichtung des I. Senats bestand vorliegend nicht, weil er die Überzeugung gewonnen hat, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) verfassungswidrig ist, und diese Frage gemäß Art. 100 Abs. 1 GG allein vom Bundesverfassungsgericht beantwortet werden kann. 114

C.

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG, soweit danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist. § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) kann nicht auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Personengesellschaften erstreckt werden (I.). Der daraus folgende Ausschluss der Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG (II.). Eine verfassungskonforme Auslegung oder Rechtsfortbildung kommt nicht in Betracht (III.). 115

I.

1. Soweit es für die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle auf die Auslegung und das Verständnis des einfachen Rechts ankommt, ist das Bundesverfassungsgericht an die Auslegung durch das vorliegende Gericht nicht gebunden. Es kann entscheidungserhebliche Vorfragen des einfachen Rechts selbst in vollem Umfang prüfen und darüber als Ausgangspunkt für die verfassungsrechtliche Würdigung entscheiden (vgl. BVerfGE 2, 181 <193>; 18, 70 <80>; 30, 129 <139 f.>; 35, 263 <277>; 51, 304 <313>; 80, 244 <250>; 98, 145 <154>; 110, 412 <438>; 135, 1 <16 Rn. 48>; stRspr). 116

2. § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) kann nicht so ausgelegt werden, dass er auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften erfasst. 117

a) Maßgebend für die Auslegung von Gesetzen ist der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierter Wille des Gesetzgebers, wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (vgl. BVerfGE 1, 299 <312>; 11, 126 <130 f.>; 105, 135 <157>; 133, 168 <205 Rn. 66>; 144, 20 <212 f. Rn. 555>; 163, 1 <27 Rn. 54> - Windenergie im Wald; stRspr). Der Erfassung des objektiven Willens des Gesetzgebers dienen die anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung aus dem Wortlaut der Norm, der Systematik, ihrem Sinn und Zweck sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte, die einander nicht ausschließen, sondern sich gegenseitig ergänzen. Unter ihnen hat keine einen unbedingten Vorrang vor einer anderen (vgl. BVerfGE 11, 126 <130>; 105, 135 <157>; 133, 168 <205 Rn. 66>; 144, 20 <213 Rn. 555>; 157, 223 <263 f. Rn. 106> - Berliner Mietendeckel). Ausgangspunkt der Auslegung ist der Wortlaut der Vorschrift. Er gibt allerdings nicht immer hinreichende Hinweise auf den Willen des Gesetzgebers. Unter Umständen wird erst im Zusammenhang mit Sinn und Zweck des Gesetzes oder anderen Auslegungsgesichtspunkten die im Wortlaut ausgedrückte, vom Gesetzgeber verfolgte Regelungskonzeption deutlich, der sich das Gericht nicht entgegenstellen darf (vgl. BVerfGE 122, 248 <283> - abw. M.; 133, 168 <205 Rn. 66>). Seine Aufgabe beschränkt sich darauf, die intendierte Regelungskonzeption bezogen auf den konkreten Fall – auch unter gewandelten Bedingungen – möglichst zuverlässig zur Geltung zu bringen (vgl. BVerfGE 96, 375 <394 f.>; 133, 168 <205 Rn. 66>). In keinem Fall darf richterliche Rechtsfindung das gesetzgeberische Ziel der Norm in einem wesentlichen Punkt verfehlen oder verfälschen oder an die Stelle der Regelungskonzeption des Gesetzgebers gar eine eigene treten lassen (vgl. BVerfGE 78, 20 <24> m.w.N.; 119, 247 <274>; 133, 168 <205 Rn. 66>; 138, 64 <93 f. Rn. 86>). 118

Die Eindeutigkeit der im Wege der Auslegung gewonnenen gesetzgeberischen Grundentscheidung wird nicht notwendig dadurch relativiert, dass der Wortlaut der einschlägigen Norm auch andere Deutungsmöglichkeiten eröffnet, soweit diese Deutungen offensichtlich fernliegen. Anderenfalls wäre es für den Gesetzgeber angesichts der Schwierigkeit, textlich Eindeutigkeit herzustellen, nahezu unmöglich, sein Regelungsanliegen gegenüber der Rechtsprechung über einen längeren Zeitraum durchzusetzen 119

(vgl. BVerfGE 122, 248 <284> - abw. M.; 133, 168 <205 f. Rn. 66>).

b) Nach diesen Maßstäben kann § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) nicht so ausgelegt werden, dass er auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften erfasst. 120

aa) Der Transfer eines Einzelwirtschaftsguts zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften kann nicht unter das Tatbestandsmerkmal der „Überführung“ zwischen zwei Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen im Sinne des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) subsumiert werden. Der Begriff der „Überführung“ ist zwar nach dem allgemeinen Sprachgebrauch einer weiten Auslegung zugänglich. Nimmt man jedoch § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) insgesamt in den Blick, wird deutlich, dass der Gesetzgeber den Begriff der Überführung in § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) gerade als Gegenbegriff zum Begriff der Übertragung in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) verstanden wissen wollte. Dabei beschreibt der Begriff der Überführung Wirtschaftsguttransfers, die nicht mit einem Rechtsträgerwechsel einhergehen, während der Begriff der Übertragung Wirtschaftsguttransfers mit Rechtsträgerwechsel erfasst. Diese Unterscheidung kam bereits im Gesetzgebungsverfahren zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 zum Ausdruck (vgl. BTDrucks 14/443, S. 24). Nachdem der ursprüngliche Entwurf für das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 noch allgemein von einer „Übertragung“ von Wirtschaftsgütern gesprochen hatte (vgl. BTDrucks 14/23, S. 6), wurde die Regelung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages „zur Klarstellung des Gewollten inhaltlich präzisiert“ (vgl. BTDrucks 14/443, S. 24) und die begriffliche Unterscheidung zwischen Überführungen und Übertragungen aufgenommen. Diese grundlegende Abgrenzung hat auch der Gesetzgeber des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes aufrechterhalten (vgl. etwa BTDrucks 14/6882, S. 32). 121

Vor diesem Hintergrund wird die Überführung allgemein als Transfer ohne einen (zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen) Rechtsträgerwechsel verstanden, während eine Übertragung mit einem solchen Rechtsträgerwechsel verbunden ist (vgl. BFHE 237, 503 <509 Rn. 28>; 238, 135 <146 f. Rn. 37>; 246, 413 <421 Rn. 31>; Krumm, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 6 EStG Rn. 1844 <Aug. 2023>; Niehus/Wilke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rn. 1526 <Aug. 2021>). Da mit dem Transfer eines Einzelwirtschaftsguts zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zivilrechtlich stets ein Rechtsträgerwechsel einhergeht, kann ein solcher Transfer nicht unter den Wortlaut von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) gefasst werden, ohne die Unterscheidung zwischen Überführung und Übertragung zu unterlaufen. 122

Auch die Entstehungsgeschichte der Norm spricht gegen die Möglichkeit einer Auslegung von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002), die es erlauben würde, die buchwertneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften unter diese Bestimmung zu fassen. Denn im Gesetzgebungsverfahren zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz wurde 123

mehrfach diskutiert, ob eine Regelung zur Buchwertfortführung zwischen (beteiligungsidentischen) Schwesterpersonengesellschaften in § 6 Abs. 5 EStG aufgenommen werden sollte. Eine solche Regelung fand letztlich jedoch – ohne nähere Begründung – keinen Eingang in das Gesetz. Sowohl der Antrag des Landes Baden-Württemberg im Bundesrat (vgl. BRDrucks 638/3/01, S. 2) als auch der Antrag der CDU/CSU-Fraktion im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages (vgl. BTDrucks 14/7343, S. 3) wurden abgelehnt. Auch die Empfehlung des Finanz- und des Wirtschaftsausschusses des Bundesrats (vgl. BRDrucks 638/1/01, S. 14) und die Empfehlungen verschiedener Sachverständiger im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages (vgl. Finanzausschuss des Bundestages, Wortprotokoll Nr. 107 der öffentlichen Anhörung vom 10. Oktober 2001 zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung - Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts) fanden keine Berücksichtigung.

Dem Gesetzgeber war mithin bekannt, dass es sich bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften um eine weitere, bislang gesetzlich nicht geregelte Konstellation handelt. Er entschied sich bewusst dagegen, eine entsprechende Bestimmung in das Gesetz aufzunehmen. Vor diesem Hintergrund widerspräche eine Auslegung von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/ 2000/2002), wonach der Transfer von Einzelwirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers gleichzustellen und damit von der genannten Vorschrift erfasst ist, der Regelungskonzeption des Gesetzgebers. 124

bb) § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) kann ebenfalls nicht dahingehend ausgelegt werden, dass der Transfer von Einzelwirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften von der Erstreckung der Buchwertübertragung auf weitere Fallgruppen erfasst ist. 125

Der Wortlaut von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) umfasst die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften nicht. Die Bestimmung zählt diejenigen Sachverhalte, die im Verhältnis zwischen Mitunternehmerschaften und Mitunternehmern zur erfolgsneutralen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter führen, in einem detailliert aufgeschlüsselten Katalog auf. Der Gesetzestext misst diesem Katalog zwar nicht ausdrücklich einen abschließenden Charakter zu; es spricht jedoch viel dafür, dass die Aufzählung in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) in diesem Sinne zu verstehen ist (vgl. BFHE 227, 445 <454 f. Rn. 33>; siehe auch Gosch, DStR 2010, S. 1173 <1175>; Wendt, EstB 2002, S. 137 <138>). 126

Die Entstehungsgeschichte der Norm spricht – ebenso wie bei § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG – gegen eine Auslegung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG), die eine buchwertneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ermöglicht (vgl. Rn. 123). 127

Schließlich kann eine erweiternde Auslegung nicht mit dem Sinn und Zweck der Vor- 128

schrift begründet werden. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) dient dem Zweck, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften zu erleichtern und die Fortsetzung des unternehmerischen Engagements in anderer Form zu begünstigen (vgl. BTD Drucks 14/6882, S. 32 f.). Diese allgemeine Zielsetzung spräche zwar dafür, auch zwischen (beteiligungsidentlichen) Schwesterpersonengesellschaften eine steuerneutrale Buchwertübertragung zu erlauben. Dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) jedoch über die ausdrücklich aufgeführten Konstellationen hinaus eine Buchwertfortführung zum Zweck der Umstrukturierung ermöglichen soll, hat weder im Tatbestand der Norm Niederschlag gefunden noch ergibt sich dies aus den Gesetzesmaterialien.

3. Eine analoge Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) scheidet aus. 129

a) Eine richterliche Rechtsfortbildung, zu der auch der Analogieschluss zählt (vgl. BVerfGE 82, 6 <12 f.>; 132, 99 <128 Rn. 77>), hat der Gesetzgeber seit langem anerkannt und den obersten Gerichtshöfen des Bundes ausdrücklich als Aufgabe überantwortet (vgl. BVerfGE 149, 126 <154 Rn. 73> m.w.N.; vgl. etwa für den Bundesfinanzhof § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO; zur Zulässigkeit auch belastender Analogieschlüsse im Steuerrecht siehe etwa BFHE 139, 561 <567 f.>; siehe auch Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 5.78 ff. m.w.N.). Anlass zu richterlicher Rechtsfortbildung kann gegeben sein, wenn Lücken des geschriebenen Rechts bestehen oder Wertungswidersprüche aufgelöst werden müssen (vgl. BVerfGE 34, 269 <287>; 126, 286 <306>). Sie kann insbesondere zur Verwirklichung der verfassungsmäßigen Rechte des Einzelnen angezeigt sein (vgl. BVerfGE 34, 269 <291>; 65, 182 <194 f.>; 122, 248 <286> und <301> - abw. M.; 138, 377 <392 Rn. 41>), darf aber nicht dazu führen, dass die Gerichte ihre eigene materielle Gerechtigkeitsvorstellung an die Stelle derjenigen des Gesetzgebers setzen (vgl. BVerfGE 82, 6 <12>; 87, 273 <280>; 128, 193 <210>; 132, 99 <127 f. Rn. 75>; 149, 126 <154 Rn. 73>). Eine Interpretation, die als richterliche Rechtsfortbildung den Wortlaut des Gesetzes hintanstellt und sich über den klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers hinwegsetzt, greift unzulässig in die Kompetenzen des demokratisch legitimierten Gesetzgebers ein (vgl. BVerfGE 118, 212 <243 f.>; 128, 193 <210>; 132, 99 <127 f. Rn. 75>; 133, 168 <205 f. Rn. 66>; 134, 204 <238 Rn. 115>; 149, 126 <154 Rn. 73>).

Für die Frage, welche Regelungskonzeption dem Gesetz zugrunde liegt, kommt neben dem Wortlaut der Vorschrift auch der Systematik und den Gesetzesmaterialien eine nicht unerhebliche Bedeutung zu (vgl. BVerfGE 133, 168 <205 f. Rn. 66>; 135, 126 <151 f. Rn. 81>; 137, 350 <367 Rn. 43>; 138, 261 <281 Rn. 46>; 145, 171 <215 Rn. 121>; 149, 126 <154 f. Rn. 74>). In Betracht zu ziehen sind die Begründung eines Gesetzentwurfs, der unverändert verabschiedet worden ist, die darauf bezogenen Stellungnahmen von Bundesrat (Art. 76 Abs. 2 Satz 2 GG) und Bundesregierung (Art. 76 Abs. 3 Satz 2 GG) und die Stellungnahmen, Beschlussempfehlungen und Berichte der Ausschüsse. In diesen Materialien finden sich regelmäßig die im Verfahren als wesentlich erachteten Vorstellungen der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe und Personen (vgl. BVerfGE 149, 126 <154 f. Rn. 74>).

Die Beachtung des klar erkennbaren Willens des Gesetzgebers ist Ausdruck demokrati- 132

scher Verfassungsstaatlichkeit. Dies trägt dem Grundsatz der Gewaltenteilung (Art. 20 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 GG) Rechnung. Das Gesetz bezieht seine Geltungskraft aus der demokratischen Legitimation des Gesetzgebers, dessen artikulierter Wille den Inhalt des Gesetzes daher entscheidend mitbestimmt. Jedenfalls darf der klar erkennbare Wille des Gesetzgebers nicht übergangen oder verfälscht werden (BVerfGE 149, 126 <155 Rn. 75>; vgl. auch BVerfGE 128, 193 <209>; 133, 168 <205 Rn. 66>). So verwirklicht sich auch die in Art. 20 Abs. 3 GG und Art. 97 Abs. 1 GG vorgegebene Bindung der Gerichte an das „Gesetz“, denn dies ist eine Bindung an die im Normtext zum Ausdruck gebrachte demokratische Entscheidung des Gesetzgebers, dessen Erwägungen zumindest teilweise in den Materialien dokumentiert sind (vgl. BVerfGE 149, 126 <155 Rn. 75>).

b) Danach kommt eine analoge Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 1 oder Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) im vorliegenden Fall nicht in Betracht. Eine entsprechende Heranziehung von § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften würde die Grenzen zulässiger richterlicher Rechtsfortbildung überschreiten. 133

Eine Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ist zwar – wie auch vom IV. Senat des Bundesfinanzhofs angenommen (vgl. BFHE 229, 199 <202 Rn. 18 f.>) – insbesondere mit der Interessenlage des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) vergleichbar. Denn bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften wird – ebenso wie bei Überführungen nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/ 2002) – das dem Einkommensteuergesetz zugrundeliegende Subjektsteuerprinzip nicht berührt. Die stillen Reserven bleiben vor und nach der Übertragung denselben Gesellschaftern als Subjekten der Einkommensteuer zugeordnet (vgl. statt vieler Niehus/Wilke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rn. 1531 <Aug. 2021>). Zudem ist auch eine Vergleichbarkeit mit der von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) ermöglichten Buchwertfortführung bei verschiedenen Wirtschaftsguttransfers im Kreis der Mitunternehmerschaft gegeben, denn diese Bestimmung erlaubt die ähnliche Fallgruppen betreffende Übertragung eines Wirtschaftsguts zum Buchwert zwischen zwei über ihre (Mit-)Unternehmer miteinander verbundenen Betrieben beziehungsweise Mitunternehmerschaften (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, Nr. 2 Var. 2 EStG). 134

Jedoch fehlt es an einer planwidrigen Regelungslücke. Die Frage der Buchwertübertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ist – worauf der Vorlagebeschluss zu Recht hinweist – im Gesetzgebungsverfahren mehrmals diskutiert worden. Sowohl der Bundesrat als auch der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages und der Vermittlungsausschuss waren mit der Frage der Einbeziehung dieser Konstellation in § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) befasst, ohne dass eine gesetzliche Regelung zustande gekommen wäre. 135

Für eine Absicht des Gesetzgebers, die Klärung dieser Frage der Judikative zu überlassen, finden sich keine tragfähigen Anhaltspunkte. Angesichts der beschriebenen Vorge- 136

schichte lässt sich aus der Untätigkeit des Gesetzgebers nicht der Schluss ziehen, dieser habe unter Verzicht auf sein Gestaltungsprimat die Lösung eines Sachproblems der Rechtsprechung überantwortet (vgl. BVerfGE 122, 248 <297 f.> - abw. M.; siehe auch BVerfGE 2, 336 <340 f.>). Insbesondere weil es sich bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) um eine Begünstigungsnorm handelt, lässt die Nichtaufnahme der diskutierten Regelung in das verabschiedete Gesetz vielmehr darauf schließen, dass der Gesetzgeber die verfahrensgegenständliche Konstellation gerade nicht begünstigen wollte.

Von einer planwidrigen – das heißt unbewussten (vgl. BVerfGE 115, 51 <74> - abw. M.) – Regelungslücke kann angesichts der wiederholten Befassung der Gesetzgebungsorgane mit der Frage der Einbeziehung des Wirtschaftsguttransfers zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften in die Privilegierung des § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) nicht ausgegangen werden. Eine entsprechende Regelung hat im Gesetzgebungsverfahren gerade keine Mehrheit gefunden. Hierüber kann sich der Rechtsanwender nicht hinwegsetzen (vgl. BVerfGE 149, 126 <158 Rn. 87>; siehe auch Wank/Maties, Die Auslegung von Gesetzen, 7. Aufl. 2023, S. 87). 137

II.

Mit dem festgestellten Norminhalt verstößt § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). 138

1. a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. BVerfGE 145, 106 <141 Rn. 98>; 152, 274 <311 Rn. 95> - Erstausbildungskosten; stRspr). Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfGE 160, 41 <63 Rn. 51> - Privilegierung von Gewinneinkünften; 162, 277 <305 Rn. 68> - Kindergeld für Drittstaatsangehörige; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 129 - Körperschaftsteuererhöhungspotenzial). Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen, vergleichbaren Personenkreis aber vorenthalten wird (vgl. BVerfGE 131, 239 <255>; 133, 377 <407 Rn. 73>; 162, 277 <305 Rn. 68>; stRspr). 139

b) Zwar ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und die er so als rechtlich gleich qualifiziert. Diese Auswahl muss er jedoch sachgerecht treffen (vgl. BVerfGE 160, 41 <63 Rn. 51>; 162, 277 <305 Rn. 69>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 129; stRspr). Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (vgl. BVerfGE 160, 41 <63 Rn. 52>; 162, 277 <305 Rn. 70>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 130; stRspr). Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne 140

eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfGE 160, 41 <64 Rn. 52>; 162, 277 <305 Rn. 70>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 130; stRspr). Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (vgl. BVerfGE 129, 49 <68>; 162, 277 <306 Rn. 70>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 130).

Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund für eine gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt (vgl. BVerfGE 160, 41 <64 Rn. 53>; 162, 277 <306 Rn. 71>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 131; stRspr). Willkür des Gesetzgebers kann zwar nicht schon dann bejaht werden, wenn er unter mehreren Lösungen nicht die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat (vgl. BVerfGE 55, 72 <90>; 89, 132 <141 f.>). Es genügt aber Willkür im objektiven Sinn, das heißt die tatsächliche und eindeutige Unangemessenheit der Regelung in Bezug auf den zu ordnenden Gesetzgebungsgegenstand (vgl. BVerfGE 145, 106 <143 Rn. 101>; 162, 277 <306 Rn. 71>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 131). Der Spielraum des Gesetzgebers endet dort, wo die ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung fehlt (vgl. BVerfGE 160, 41 <64 Rn. 53>; 162, 277 <306 Rn. 71>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 131). Willkür in diesem Sinne kann erst festgestellt werden, wenn die Unsachlichkeit der Differenzierung evident ist (vgl. BVerfGE 12, 326 <333>; 89, 15 <23>; 145, 106 <143 Rn. 101>).

141

Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich insbesondere ergeben, wenn und soweit sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann (vgl. BVerfGE 122, 210 <230>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 132 m.w.N.; stRspr). Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind (vgl. BVerfGE 88, 87 <96>; 162, 277 <307 Rn. 72>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 132).

142

c) Art. 3 Abs. 1 GG bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit (vgl. BVerfGE 6, 55 <70>; 145, 106 <142 Rn. 99>), der gebietet, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Dies gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen hin angelegt ist (vgl. BVerfGE 152, 274 <313 Rn. 99>; 160, 41 <65 Rn. 55>; 162, 277 <308 Rn. 75>). Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch

143

gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss (vgl. BVerfGE 82, 60 <89>; vgl. auch BVerfGE 152, 274 <313 Rn. 99>; 160, 41 <65 Rn. 56>).

Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten (vgl. BVerfGE 120, 1 <44>; 123, 1 <19>) verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt (vgl. BVerfGE 162, 277 <308 Rn. 75>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 134). Unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung der betroffenen Steuerpflichtigen muss die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen (vgl. BVerfGE 84, 239 <271>; 160, 41 <65 Rn. 56>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 134). Die Bemessungsgrundlage muss – in Einnahmen und Aufwand – den wirtschaftlichen Vorgang sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden (vgl. BVerfGE 99, 280 <290>). Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstands getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung (folgerichtigen Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands) bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag (vgl. BVerfGE 152, 274 <314 Rn. 100>; 160, 41 <66 Rn. 56>; 162, 277 <308 f. Rn. 76>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 134).

144

d) Die dem Steuergesetzgeber zustehende Gestaltungsfreiheit umfasst von Verfassung wegen die Befugnis, neue Regeln einzuführen, ohne durch die Grundsätze der Folgerichtigkeit an frühere Belastungsentscheidungen gebunden zu sein (vgl. BVerfGE 122, 210 <241 f.>; 126, 268 <280 f.>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 145). Auf diese Weise kann der Gesetzgeber die Maßstabsfunktion der Belastungsgrundentscheidung aufheben und sich von den gleichheitsrechtlichen Bindungen befreien. Die umfassende Gestaltungsfreiheit bei Entscheidungen für neue Regeln kann vom Gesetzgeber allerdings nur in Anspruch genommen werden, soweit diese nach Ziel und Wirkung die Orientierung an alternativen Prinzipien erkennen lassen (vgl. BVerfGE 122, 210 <242 f.>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 145). Anderenfalls ließe sich jede Ausnahmeregelung als (Anfang einer) Neukonzeption deklarieren (vgl. BVerfGE 122, 210 <242>).

145

e) Ob die herangezogenen Rechtfertigungsgründe den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen, lässt sich nicht unabhängig von den konkret bewirkten Ungleichbehandlungen beurteilen. Führt eine Norm zur Ungleichbehandlung mehrerer Vergleichsgruppen, muss die Ungleichbehandlung bezogen auf die jeweilige Vergleichsgruppe durch einen hinreichenden sachlichen Grund gerechtfertigt werden. Lassen sich die einzelnen Ungleichbehandlungen nur durch unterschiedliche Gründe rechtfertigen, dürfen diese Gründe zueinander nicht in Widerspruch stehen, sondern müssen innerhalb eines

146

vertretbaren gesetzgeberischen Konzepts aufeinander abgestimmt sein (BVerfGE 116, 164 <181 f.>).

aa) Der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung oder Haushaltskonsolidierung ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht als Rechtfertigungsgrund für Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestands anzuerkennen (vgl. BVerfGE 105, 17 <45>; 116, 164 <182>; 122, 210 <233, 236 f.>). 147

bb) Ein solcher Grund kann dagegen in der Verfolgung von Förderungs- oder Lenkungs- zwecken liegen. 148

Der Steuergesetzgeber ist grundsätzlich nicht gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen (vgl. BVerfGE 116, 164 <182>; 122, 210 <231>; 160, 41 <67 Rn. 61>; stRspr). Er darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen (vgl. BVerfGE 98, 106 <117>; 122, 210 <231>; 160, 41 <67 Rn. 61>). 149

In der Entscheidung darüber, welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei (vgl. BVerfGE 17, 210 <216>; 138, 136 <182 Rn. 125>; 160, 41 <67 Rn. 62>). Förderungs- und Lenkungsziele sind allerdings nur dann geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Be- und Entlastungen zu liefern, wenn entweder Ziel und Grenze der Lenkung mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorbezeichnet sind (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>; 99, 280 <296>) oder das angestrebte Förderungs- und Lenkungsziel jedenfalls von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen wird (vgl. BVerfGE 93, 121 <147>; 160, 41 <67 Rn. 63>; 162, 277 <309 Rn. 78>). 150

Zudem muss der Förderungs- und Lenkungszweck gleichheitsgerecht ausgestaltet sein (vgl. BVerfGE 116, 164 <182>; 122, 210 <232>; 160, 41 <68 Rn. 66>). Der Gesetzgeber darf seine Leistungen insbesondere nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, die Regelung darf sich aber nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände stützen und muss insbesondere den Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgrenzen (vgl. BVerfGE 117, 1 <32>; 138, 136 <182 Rn. 125>; 160, 41 <68 f. Rn. 66>). Auch Vergünstigungstatbestände müssen jedenfalls ein Mindestmaß an zweckgerechter Ausgestaltung aufweisen (vgl. BVerfGE 105, 73 <113>; 117, 1 <33>; 122, 210 <232>). 151

cc) Unabhängig davon, ob mit einer Steuernorm allein Fiskalzwecke oder auch Förderungs- und Lenkungsziele verfolgt werden, steht dem Gesetzgeber eine Vereinfachungs- und Typisierungsbefugnis zu (vgl. BVerfGE 116, 164 <182>). Der Gesetzgeber darf generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (vgl. BVerfGE 152, 274 <314 Rn. 101>; 162, 277 <307 152

Rn. 73>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 135). Dabei darf der Gesetzgeber jedoch keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (vgl. BVerfGE 145, 106 <146 Rn. 107>; 152, 274 <314 f. Rn. 102>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 136).

2. Gemessen an diesen Maßstäben verstößt der Ausschluss der Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften gegen Art. 3 Abs. 1 GG. 153

a) Der Umstand, dass die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften – anders als die sonstigen von § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) erfassten Wirtschaftsguttransfers – nicht zum Buchwert möglich ist, begründet eine, gemessen an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG. Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften werden sowohl gegenüber Wirtschaftsguttransfers zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen (aa) als auch gegenüber anderen Wirtschaftsguttransfers im Kreis der Mitunternehmerschaft (bb) benachteiligt. 154

aa) § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG ermöglicht Einzelunternehmern die steuerneutrale Überführung einzelner Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen eines anderen von ihnen unterhaltenen Betriebs. Dies beruht auf der Erwägung, dass in der Überführung eines Wirtschaftsguts in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen – nach herkömmlichem Verständnis – weder ein Realisationsakt liegt noch dadurch die spätere Besteuerung der stillen Reserven bei demselben Steuerpflichtigen gefährdet wird, also kein Bedürfnis für einen Steuerzugriff besteht. 155

Dagegen führt ein Wirtschaftsguttransfer zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zur Aufdeckung stiller Reserven, obwohl sich auch diese nicht in einer Markttransaktion realisiert haben und kein Bedürfnis für einen sofortigen Steuerzugriff besteht, da die stillen Reserven weiter steuerverstrickt und insbesondere auch denselben Steuerpflichtigen zugeordnet bleiben, nämlich den hinter den Schwesterpersonengesellschaften stehenden Gesellschaftern. Insofern liegt ein rechtfertigungsbedürftiger Begünstigungsausschluss vor. 156

bb) Daneben werden Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften auch gegenüber anderen Wirtschaftsguttransfers im Kreis der Mitunternehmerschaft benachteiligt. 157

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) ermöglicht eine Buchwertfortführung bei Wirtschaftsguttransfers innerhalb derselben Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 Var. 1, Nr. 3 EStG) oder zwischen zwei über ihre (Mit-)Unternehmer miteinander verbundenen Betrieben beziehungsweise Mitunternehmerschaften (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, Nr. 2 Var. 2 EStG). Erfasst sind dabei Konstellationen, in denen stille Reserven teilweise 158

oder vollständig auf andere Steuerpflichtige übergehen. Damit durchbricht § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG das Subjektsteuerprinzip. Dieses besagt, dass die Einkommensteuer die individuelle Leistungsfähigkeit der einzelnen Person erfassen soll. Jeder muss daher die von ihm erwirtschafteten Einkünfte selbst versteuern (vgl. BFHE 220, 129 <137 f.>; Ratschow, DStJG 34 <2011>, S. 35 <36>, jeweils m.w.N.). Eine Übertragung stiller Reserven ist grundsätzlich nicht möglich (vgl. BFHE 75, 231 <235>; Herlinghaus, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, S. 67 <71>; Hey, in: Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, 2005, S. 219 <222>; Luckey, StuW 1979, S. 129 <136>; Riedel, Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, 2018, S. 8; Rödder, DStJG 25 <2002>, S. 253 <254>; Schmitt/Franz, Ubg 2012, S. 395 <395>; Trzaskalik, DStJG 4 <1981>, S. 145 <161>). Steuersystematisch müsste die interpersonelle Verlagerung stiller Reserven daher stets zu deren Aufdeckung, das heißt zu einer Gewinnrealisation, führen (vgl. Niehus/Wilke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG, Rn. 1502 <Aug. 2021> m.w.N.; Riedel, Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, 2018, S. 8). Hiervon macht § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG für die dort aufgeführten Konstellationen eine Ausnahme.

Dagegen hat ein Wirtschaftsguttransfer zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften die Aufdeckung stiller Reserven zur Folge, obwohl es sich dabei ebenfalls um einen Wirtschaftsguttransfer im Kreis der Mitunternehmerschaft handelt und dieser – im Gegensatz zu den durch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG privilegierten Konstellationen – nicht zu einer Verlagerung stiller Reserven auf einen anderen Steuerpflichtigen führt. Auch insoweit liegt daher ein rechtfertigungsbedürftiger Begünstigungsausschluss vor.

159

b) Eine verfassungsrechtlich erhebliche Ungleichbehandlung wird nicht dadurch infrage gestellt, dass es im Einzelfall möglich sein kann, bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften die Aufdeckung stiller Reserven durch entsprechende vertragliche Gestaltungen zu vermeiden. Denn Auswechoptionen gegenüber einem belastenden Steuergesetz, die ein bestimmtes steuerlich relevantes Verhalten des Steuerpflichtigen voraussetzen, können im Rahmen der verfassungsrechtlichen Überprüfung dieses Steuergesetzes aus rechtsstaatlichen Gründen nur dann als belastungsmindernd berücksichtigt werden, wenn das betreffende Verhalten zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Steuerpflichtigen bedeutet und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtlichen Risiko aussetzt (vgl. BVerfGE 120, 1 <51 ff.>; 125, 1 <33>).

160

Dies ist vorliegend nicht der Fall. Als Gestaltungsoption käme etwa eine Kettenübertragung in Betracht, bei der ein Wirtschaftsgut über eine Nacheinanderschaltung der beiden durch § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG (i.d.F. des UntStFG) privilegierten Wirtschaftsguttransfers auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft übertragen wird. Hierdurch könnte das Wirtschaftsgut zwar dem Gesetzeswortlaut nach zum Buchwert übertragen werden. Die Steuerpflichtigen wären jedoch einem finanziellen und rechtlichen Risiko ausgesetzt: Nicht nur fielen bei dieser Gestaltungsoption etwaige Transferkosten mehrfach an, die Gestaltung drohte auch, unter die Gesamtplanrecht-

161

sprechung des Bundesfinanzhofs gefasst und als Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO angesehen zu werden (vgl. BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2011 - IV C 6-S 2241/10/10002 -, BStBl I 2011, S. 1279, Rn. 19; Lutzenberger, DStZ 2015, S. 670 <676>; Wißborn, NWB 2010, S. 4275 <4277>). Eine Kettenübertragung könnte danach im Ergebnis wie eine - vom Gesetz nicht gestattete - Direktübertragung zu behandeln sein. Nach der neueren Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen ist bei solchen Kettenübertragungen zwar nicht länger zu prüfen, ob einer Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 EStG die Gesamtplanrechtsprechung entgegensteht (vgl. BMF-Schreiben vom 20. November 2019 - IV C 6-S 2241/15/10003 -, BStBl I 2019, S. 1291, Rn. 40). Es soll jedoch offenbar weiterhin geprüft werden, ob die Buchwertfortführung anderen missbräuchlichen Gestaltungen im Sinne des § 42 AO unterfällt (vgl. Niehus/Wilke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG, Rn. 1531 <Aug. 2021>). Auch im Hinblick auf die neuere Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen verbleibt daher ein rechtliches Risiko.

Darüber hinaus bringen Gestaltungen, bei denen das Wirtschaftsgut zunächst auf einen Gesellschafter übertragen wird, den Nachteil mit sich, dass die spätere Übertragung des Gesellschafters an die Gesellschaft unter Umständen einer Insolvenz- beziehungsweise Gläubigeranfechtung ausgesetzt sein kann (vgl. Fischer/Petersen, DStR 2019, S. 2169 <2170 f.>). 162

Auch die durch § 6b EStG eröffnete Gestaltungsoption stellt die Ungleichbehandlung nicht infrage. Danach können Steuerpflichtige zwar die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen vermeiden, die durch die Aufdeckung stiller Reserven entstehen. Diese Möglichkeit besteht jedoch nur bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und steht unter der Bedingung, dass der Steuerpflichtige den Veräußerungsgewinn innerhalb von vier Jahren für die Anschaffung oder Herstellung bestimmter anderer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens verwendet (vgl. Marchal, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6b EStG, Rn. 1 <Juni 2020>). § 6b EStG eröffnet damit keine der Buchwertübertragung gleichwertige Gestaltungsmöglichkeit. 163

c) Die Ungleichbehandlung ist auch nicht von der dem Gesetzgeber zustehenden Gestaltungsfreiheit bei der Einführung neuer Regelungen gedeckt. Denn der Ausschluss der Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften lässt nicht das für einen zulässigen Systemwechsel erforderliche Mindestmaß an neuer Systemorientierung (vgl. BVerfGE 122, 210 <242>) erkennen (vgl. Kulosa, in: Schmidt, EStG, 42. Aufl. 2023, § 6 Rn. 818). 164

Ein Systemwechsel könnte zwar darin liegen, dass der Gesetzgeber bei Einführung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 entschied, dass nunmehr jeder Rechtsträgerwechsel zur Aufdeckung stiller Reserven führen sollte. Dies könnte einerseits als teilweise Abkehr von der transparenten Besteuerung der Personengesellschaft und stärkere Anerkennung ihrer Steuerrechtssubjektivität, andererseits als Definition eines neuen Realisationstatbestands und damit als (teilweise) Neuformulierung des Realisationsprinzips angesehen werden. 165

Jedoch gab der Gesetzgeber schon durch das Steuersenkungsgesetz den Gedanken der Realisierung der stillen Reserven bei jedem Rechtsträgerwechsel wieder auf (so ausdrücklich BTDrucks 14/6882, S. 32). Spätestens seit diesem Zeitpunkt ist eine Orientierung der neuen Regeln an alternativen Prinzipien nicht (mehr) erkennbar. Denn der Gesetzgeber erlaubt aufgrund des Steuersenkungsgesetzes beziehungsweise des nachfolgenden Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes – in Abweichung von den durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 eingeführten Regelungen – Rechtsträgerwechsel zum Buchwert wieder in weitem Umfang. Darüber hinaus lässt er nun auch Wirtschaftsguttransfers zwischen dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft zu, an der der Mitunternehmer beteiligt ist (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 Var. 2 EStG <i.d.F. des UntStFG>). Demgegenüber sollen Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften nach wie vor wie Wirtschaftsguttransfers zwischen fremden Dritten behandelt werden. Da in beiden Fallkonstellationen ein Rechtsträgerwechsel erfolgt und das Wirtschaftsgut aus der bisherigen wirtschaftlichen Einheit der konkreten Mitunternehmerschaft ausscheidet, hätte es nahegelegen, die beiden Konstellationen gleichzubehandeln. In Anbetracht dieser Umstände lässt sich ein Systemwechsel hin zu einer allgemeinen Anerkennung der Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft bei der Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern oder gar die Definition eines neuen einheitlichen Realisationstatbestands nicht annehmen.

d) Für die Ungleichbehandlung von Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften sind keine sachlich einleuchtenden Gründe ersichtlich, die die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermögen. Die Benachteiligung von Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ist weder im Verhältnis zu Wirtschaftsguttransfers zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen (aa) noch im Verhältnis zu den durch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) privilegierten Wirtschaftsguttransfers im Kreis der Mitunternehmerschaft (bb) gerechtfertigt.

Da bereits kein sachlich einleuchtender Grund im Sinne des Willkürmaßstabs ersichtlich ist, kann offenbleiben, ob Gründe vorliegen, die eine über die reine Willkürprüfung hinausgehende strengere Kontrolle erforderten.

aa) Für die Ungleichbehandlung von Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften gegenüber Wirtschaftsguttransfers zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen sind keine sachlich einleuchtenden Gründe erkennbar. Weder liegt eine gesteigerte Leistungsfähigkeit vor, die den Steuerzugriff rechtfertigt (1), noch bildet das Vorliegen eines zivilrechtlichen Rechtsträgerwechsels einen tauglichen Rechtfertigungsgrund (2). Auch der Zusammenschluss mehrerer Steuerpflichtiger zu einer Mitunternehmerschaft rechtfertigt keine Ungleichbehandlung (3). Ebenso wenig ist die Ungleichbehandlung unter dem Aspekt der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen zulässig (4). Bei der Gegenfinanzierung anderweitiger Maßnahmen handelt es sich um einen reinen Fiskalzweck, der für sich genommen nicht geeignet ist, die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen (5).

(1) Ebenso wie die Überführung eines Wirtschaftsguts zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen im Sinne des § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) bewirkt die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften keine gesteigerte Leistungsfähigkeit bei den Gesellschaftern, die einen Steuerzugriff rechtfertigen würde. Denn die stillen Reserven werden vor und nach dem Transfer denselben Steuerpflichtigen in gleichbleibender Höhe anteilig zugerechnet. 170

(2) Ob das Vorliegen eines zivilrechtlichen Rechtsträgerwechsels grundsätzlich geeignet ist, eine Ungleichbehandlung zwischen verschiedenen Wirtschaftsguttransfers zu rechtfertigen (so wohl Mitschke, FR 2013, S. 1077 <1079>; vgl. auch BFHE 229, 340 <344 Rn. 16>), bedarf vorliegend keiner Entscheidung. Der Gesetzgeber ging zwar bei Einführung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 davon aus, dass nunmehr jeder Rechtsträgerwechsel zur Aufdeckung stiller Reserven führen sollte (vgl. BTDrucks 14/23, S. 172). Indes gab er diese Entscheidung – wie bereits ausgeführt (Rn. 166) – schon kurze Zeit später wieder auf: Mit der Änderung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 2000 zeigte der Gesetzgeber, dass er an dem Rechtsträgerwechsel als Unterscheidungskriterium nicht länger festhalten wollte (so ausdrücklich BTDrucks 14/6882, S. 32). Dadurch, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auch bei Vorliegen eines Rechtsträgerwechsels in bestimmten Fällen eine Buchwertübertragung zulässt, bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass ein Rechtsträgerwechsel allein nicht die Aufdeckung etwaiger stiller Reserven rechtfertigen kann. Vielmehr wird aus der Systematik von § 6 Abs. 5 Satz 3 bis 5 EStG deutlich, dass nicht der Rechtsträgerwechsel an sich, sondern die gegebenenfalls dadurch bewirkte Verlagerung stiller Reserven auf ein anderes Steuersubjekt oder in die Besteuerungssphäre eines Körperschaftsteuersubjekts zwecks Ausnutzung des günstigeren Körperschaftsteuersatzes bei einer späteren Realisierung der stillen Reserven deren Aufdeckung rechtfertigen soll. Eine Verlagerung stiller Reserven erfolgt bei Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungs-identischen Personengesellschaften jedoch gerade nicht. 171

(3) Auch der Zusammenschluss mehrerer natürlicher Personen zwecks gemeinsamer Einkünfteerzielung ist für sich betrachtet nicht geeignet, die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. 172

Dem Einkommensteuergesetz liegt – jedenfalls historisch – der Gedanke zugrunde, dass Einzel- und Mitunternehmer gleich zu behandeln sind (vgl. BVerfGE 26, 327 <337>; 116, 164 <202>; BFHE 164, 260 <262>; 192, 534 <537>; 194, 97 <102>; 219, 36 <40>; 248, 28 <31 Rn. 16>). Dies kommt in § 15 Abs. 1 EStG zum Ausdruck, wonach die Gewinnanteile der Gesellschafter von Personengesellschaften ebenso wie Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen jeweils Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind. Entsprechend dieser Konzeption ging auch der Bundesfinanzhof lange Zeit davon aus, dass der Mitunternehmer „nach Möglichkeit dem Einzelunternehmer gleichzustellen“ sei (so noch BFHE 138, 545 <548>, einschränkend BFHE 163, 1 <14>). Diese sogenannte Gleichstellungsthese – deren Reichweite im Einzelnen umstritten ist (vgl. Hallerbach, FR 2016, S. 1117 <1118 ff.>) – prägt bis heute die Konkretisierung der transparenten Besteuerung 173

der Personengesellschaft (vgl. Krumm, in: Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl. 2023, § 15 Rn. 162a). Dabei wird bisweilen zu Recht angemerkt, dass faktisch sehr wohl deutliche Unterschiede zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften bestehen (vgl. Hennrichs, FR 2010, S. 721 <723 ff.>; Kruse, DStJG 2 <1979>, S. 37 <40>; Lang, in: Festschrift für Ludwig Schmidt, 1993, S. 291 <292>; Reiß, Stbg 1999, S. 356 <367>), die im Einzelnen eine Ungleichbehandlung zwischen Einzel- und Mitunternehmern rechtfertigen können (in diesem Sinne etwa BFHE 163, 1 <14>; 164, 260 <262>). Dies kommt im Streit darüber zum Ausdruck, wie das Spannungsverhältnis zwischen Einheits- und Vielheitsbetrachtung im Einzelfall aufzulösen ist.

Aufgrund der faktischen Unterschiede zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird im Schrifttum gelegentlich gefordert, Personengesellschaften vollständig als Steuersubjekte anzuerkennen und in die Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz aufzunehmen (siehe etwa Hennrichs, FR 2010, S. 721 <727 ff.>). Solange sich der Gesetzgeber jedoch nicht für eine solche konzeptionelle Neuausrichtung der Besteuerung der Personengesellschaften entscheidet, kann der Zusammenschluss mehrerer natürlicher Personen zwecks gemeinsamer Einkünfteerzielung allein eine Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen; vielmehr müssen sich gerade im Hinblick auf den Sinn und Zweck einer Vorschrift konkrete faktische Unterschiede ergeben, die die Ungleichbehandlung zulassen. 174

Solche Unterschiede sind hier nicht ersichtlich. Insbesondere ist der mit der partiellen Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft bedingte zivilrechtliche Rechtsträgerwechsel – wie dargelegt (Rn. 171) – nicht geeignet, die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Auch im Hinblick auf den Sinn und Zweck von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002), eine gewinnneutrale Buchwertüberführung zu ermöglichen, soweit die Erfassung der stillen Reserven bei demselben Steuerpflichtigen sichergestellt ist, ergeben sich durch den Zusammenschluss mehrerer Personen zu einer Personengesellschaft keine relevanten Unterschiede. Denn auch bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften bleiben die in dem Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven denselben Steuerpflichtigen in gleichbleibender Höhe anteilig zugerechnet. 175

(4) Die Ungleichbehandlung ist – entgegen der Ansicht des Bundesministeriums der Finanzen – auch nicht unter dem Aspekt der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen gerechtfertigt. 176

Die Gesetzesmaterialien lassen einen solchen Grund für die abweichende Behandlung der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften nicht erkennen. Dies allein stünde der Berücksichtigung des Ziels der Missbrauchsvermeidung als möglichem Rechtfertigungsgrund zwar nicht entgegen. Denn grundsätzlich können auch im Gesetzgebungsverfahren nicht vorgetragene Umstände eine Ungleichbehandlung rechtfertigen, da nicht die subjektive Willkür des Gesetzgebers zur Feststellung eines Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz führt, sondern die objektive Unangemessenheit der Norm im Verhältnis zu der tat- 177

sächlichen Situation, die sie regeln soll (vgl. BVerfGE 51, 1 <26 f.>; 80, 48 <51>; 86, 59 <63>; 93, 386 <400>; 124, 199 <224>; 130, 131 <144>; 132, 72 <95 f. Rn. 52>; siehe auch BVerfGE 143, 246 <345 Rn. 279>).

Auch die Annahme, der Ausschluss der Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften diene der Verhinderung von Gestaltungen, bei denen einzelne Wirtschaftsgüter auf Objektgesellschaften übertragen werden, um sie anschließend gewerbesteuerfrei und nach §§ 16, 34 EStG begünstigt zu veräußern (vgl. Brandenburg, DStZ 2002, S. 551 <555>; Niehus, StuW 2008, S. 359 <367 f.>; Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 6. Aufl. 2013, S. 215; siehe auch Dornheim, Ubg 2012, S. 618 <622>; kritisch Mitschke, FR 2013, S. 1077 <1079 Fn. 23>), bildet keinen tauglichen Rechtfertigungsgrund. Trotz der größeren Offenheit des Gleichheitssatzes für gesetzgeberische Gestaltungen, je mehr allgemeine, für rechtliche Gestaltungen zugängliche Lebensverhältnisse geregelt werden (vgl. BVerfGE 96, 1 <5 f.>; 99, 88 <94>; 145, 106 <161 Rn. 143>), und der grundsätzlichen Befugnis des Gesetzgebers zur Typisierung und Vereinfachung bei missbräuchlichen Gestaltungen genügt dieses Missbrauchspotenzial nicht, um die vorliegende Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Denn auch insoweit gilt, dass die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten sind, wenn sich die gesetzliche Typisierung nicht realitätsgerecht am typischen Fall orientiert, sondern einen atypischen Fall als Leitbild wählt (vgl. BVerfGE 145, 106 <153 Rn. 127, 161 Rn. 143> m.w.N.).

178

Dies ist vorliegend der Fall. Es ist nichts dafür ersichtlich, dass eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften typischerweise nicht mit dem unternehmerisch legitimen Zweck einer Umstrukturierung, sondern mit dem Ziel unternommen würde, missbräuchlich Steuervorteile zu erlangen.

179

Sofern Wirtschaftsgüter in einzelnen Fällen tatsächlich auf eine „Schwester-Objektgesellschaft“ übertragen werden, um sie anschließend gewerbesteuerfrei und nach §§ 16, 34 EStG begünstigt zu veräußern, kann mit der Gesamtplanrechtsprechung eine Zurechnung des dann anfallenden Gewinns zum laufenden Gewerbebetrieb begründet und damit eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Begünstigungen verhindert werden (vgl. BFHE 248, 66 <71 ff. Rn. 18 ff.>; siehe auch Niehus, StuW 2008, S. 359 <366, 368>). Im Rahmen der Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG hält die Finanzverwaltung ausdrücklich am Gedanken der Gesamtplanrechtsprechung fest (vgl. BMF-Schreiben vom 20. November 2019, BStBl I 2019, S. 1291, Rn. 16). Denkbar wäre auch, etwaigen Missbräuchen dadurch vorzubeugen, dass die in § 6 Abs. 5 Sätze 4 bis 6 EStG (i.d.F. des UntStFG) enthaltenen speziellen Missbrauchstatbestände – insbesondere die Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG (i.d.F. des UntStFG) – nicht nur auf das einzelne Wirtschaftsgut, sondern auch auf die Mitunternehmeranteile der beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft angewendet werden. Ein Begünstigungsausschluss für alle Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ist insofern zur Missbrauchsvermeidung nicht erforderlich.

180

(5) Die Bemühungen des Landes Nordrhein-Westfalen, im Rahmen des Steuersenkungs- und des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes nicht überschaubare Steuerausfälle für die Landeshaushalte bei einer zu weiten Fassung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) zu verhindern (vgl. BR-Plenarprotokoll 770 vom 30. November 2001, S. 644-646), vermögen die Ungleichbehandlung der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften gegenüber den in § 6 Abs. 5 EStG begünstigten Wirtschaftsguttransfers nicht zu rechtfertigen. Auch soweit mit dem Ausschluss der Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften beabsichtigt gewesen sein sollte, einen Rest der ursprünglich im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vorgesehenen Gegenfinanzierungsmaßnahmen (vgl. BTDrucks 14/443, S. 2) zu erhalten, handelt es sich hierbei um einen reinen Fiskalzweck, der für sich genommen nicht geeignet ist, die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen (vgl. BVerfGE 105, 17 <45>; 116, 164 <182>; 122, 210 <233>; 141, 1 <41 Rn. 96>).

bb) Auch für die Ungleichbehandlung gegenüber den in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) genannten Wirtschaftsguttransfers im Kreis der Mitunternehmerschaft sind keine Rechtfertigungsgründe erkennbar. Insbesondere bilden weder das Ziel der Erleichterung von Umstrukturierungen von Personenunternehmen (1) noch die Wiederherstellung des Mitunternehmererlasses (2) einen geeigneten Rechtfertigungsgrund.

(1) Das im Gesetzgebungsverfahren zum Steuersenkungsgesetz sowie zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz angeführte Ziel, Umstrukturierungen in Personenunternehmen zu erleichtern (vgl. BR-Plenarprotokoll 753 vom 14. Juli 2000, S. 270; BRDrucks 638/01, S. 1), kann die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen. Obwohl dieses Ziel von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen ist (a), mangelt es hierfür an einer sachgerechten Abgrenzung des Kreises der Privilegierten (b).

(a) Aus den Gesetzesmaterialien zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, mit dem § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der Streitgegenständlichen Fassung eingeführt wurde, geht hervor, dass die Regelung der Erleichterung von Umstrukturierungen von Personenunternehmen dient (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 1, 23; BRDrucks 638/01, S. 1 f.). Konkret sollten durch diese Neufassung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG Rechtsunsicherheiten und Auslegungsschwierigkeiten beseitigt werden, die durch die Fassung des Steuersenkungsgesetzes hervorgerufen worden waren (vgl. BRDrucks 638/01, S. 49 f.; BTDrucks 14/6882, S. 32). Nach der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz soll die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf einen anderen Rechtsträger allerdings nur dann zum Buchwert zulässig sein, wenn diese Übertragung „zum Zwecke der Umstrukturierung“ erfolge. Begünstigt werden solle „die Fortsetzung des unternehmerischen Engagements in anderer Form“ (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 32 f.).

Diese Zielsetzung schlägt sich auch im Tatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) nieder. Diese Bestimmung ermöglicht in verschiedenen, im Einzelnen benannten Konstellationen die steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern im Kreis der

Mitunternehmerschaft. Die in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG enthaltene Sperrfrist dokumentiert, dass die Buchwertfortführung nur zum Zweck der Umstrukturierung in Anspruch genommen werden soll, nicht aber zur Vorbereitung einer steuerlich optimierten Veräußerung des Wirtschaftsguts.

(b) Dieses Förderungs- und Lenkungsziel genügt – auch unter Berücksichtigung des weiten Gestaltungs-, Beurteilungs- und Typisierungsspielraums des Gesetzgebers bei der Verfolgung von Förderungs- und Lenkungszielen (vgl. BVerfGE 116, 164 <182> m.w.N.) – nicht für eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung, da der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten nicht sachgerecht abgegrenzt ist. 186

Der Begünstigungszweck – die Förderung von Umstrukturierungen von Personenunternehmen – trifft auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ebenso zu wie auf die durch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) begünstigten Wirtschaftsguttransfers. Es ist nicht ersichtlich, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften typischerweise nicht der „Fortsetzung des unternehmerischen Engagements in anderer Form“ dient. 187

Dies gilt umso mehr, als das Gesetz es zur Förderung von Umstrukturierungen hin- nimmt, dass stille Reserven innerhalb einer Mitunternehmerschaft neu zugeordnet (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG <i.d.F. des UntStFG>) oder von dem bisherigen Alleineigentümer des Wirtschaftsguts auf mehrere Personen verteilt werden oder umgekehrt (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG <i.d.F. des UntStFG>). Wenn derartige Vorgänge nicht zur Aufde- ckung der stillen Reserven führen, ist kein sachlicher Grund dafür ersichtlich, dass im Fal- le der Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaf- ten anderes gelten soll (vgl. BFHE 227, 445 <454 Rn. 31>). Da diese nicht zu einer personellen Verschiebung stiller Reserven führt, erscheint es – vor dem Hintergrund des Gesetzeszwecks – vielmehr erst recht gerechtfertigt, auf deren Aufdeckung zu verzichten (vgl. BFHE 227, 445 <455 Rn. 34>). Wie oben (Rn. 179) ausgeführt, ist auch nicht ersicht- lich, dass eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen betei- ligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften typischerweise nicht mit dem un- ternehmerisch legitimen Zweck einer Umstrukturierung, sondern mit dem Ziel unternommen würde, missbräuchlich Steuervorteile zu erlangen. 188

Der streitgegenständliche Begünstigungsausschluss erscheint zudem willkürlich, weil dasselbe Ergebnis – die steuerneutrale Übertragung zum Buchwert – über eine Kombi- nation der durch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) begünstigten Wirtschaftsgut- transfers erreicht werden kann, was indes für die Betroffenen mit deutlich höheren Transferkosten einhergeht und mit rechtlichen und wirtschaftlichen Risiken (siehe oben Rn. 161 f.) verbunden ist. Es leuchtet nicht ein, weshalb die Einzelschritte jeweils zum Buchwert vorgenommen werden können, eine Direktübertragung aber zur Aufdeckung stiller Reserven führen soll (in diesem Sinne van Lishaut, DB 2001, S. 1519 <1519>; Bareis, FR 2011, S. 153 <163>). Dies gilt umso mehr, als derartige Kettenübertragungen in jüngerer Zeit auch von der Finanzverwaltung teilweise anerkannt werden (vgl. BMF- 189

Schreiben vom 20. November 2019, BStBl I 2019, S. 1291, Rn. 40).

(2) Die Ungleichbehandlung ist auch nicht – wie das Bundesministerium der Finanzen meint – unter dem Gesichtspunkt einer Wiederherstellung des Mitunternehmererlasses gerechtfertigt. Falls der Gesetzgeber tatsächlich an die Formulierung des Mitunternehmererlasses angeknüpft haben sollte, mag dies zwar erklären, weshalb § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) keine Regelung zur Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften enthält. Rechtfertigen kann der „rechtshistorische Befund“ die Ungleichbehandlung indes nicht. Denn sofern die alte Rechtslage ihrerseits gleichheitswidrig ausgestaltet war, kann ihre Wiederherstellung nicht als Rechtfertigung einer neuerlichen Ungleichbehandlung dienen. 190

Im Übrigen war unter Geltung des Mitunternehmererlasses – jedenfalls nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert möglich. Das entsprechende Urteil des Bundesfinanzhofs vom 6. September 2000 (BFHE 193, 116) musste dem Gesetzgeber jedenfalls bei Erlass des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes am 20. Dezember 2001 bekannt sein. Selbst wenn die streitgegenständliche Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften nicht ausdrücklich im Mitunternehmererlass geregelt war, leuchtet nicht ein, weshalb der Gesetzgeber bei der „Wiederherstellung des Mitunternehmererlasses“ § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 Var. 2 EStG aufgenommen hat, eine Konstellation, die im Mitunternehmererlass ebenso wenig positiv geregelt war. Auch dort verlässt das Wirtschaftsgut die wirtschaftliche Einheit der konkreten Mitunternehmerschaft. Zudem ermöglicht § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 Var. 2 EStG – anders als die streitgegenständliche Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften – eine (teilweise) Verlagerung der stillen Reserven auf andere Steuerpflichtige. 191

III.

§ 6 Abs. 5 EStG kann nicht in einer Weise ausgelegt (1.) oder fortgebildet (2.) werden, dass seine Verfassungsmäßigkeit noch gewahrt ist. 192

1. a) Das Gebot verfassungskonformer Gesetzesauslegung verlangt, von mehreren möglichen Normdeutungen, die teils zu einem verfassungswidrigen, teils zu einem verfassungsmäßigen Ergebnis führen, diejenige vorzuziehen, die mit dem Grundgesetz in Einklang steht (vgl. BVerfGE 32, 373 <383 f.>; 119, 247 <274>; stRspr). Eine Norm ist daher nur dann für verfassungswidrig zu erklären, wenn keine nach anerkannten Auslegungsgrundsätzen zulässige und mit der Verfassung zu vereinbarende Auslegung möglich ist (vgl. BVerfGE 119, 247 <274>). 193

Auch im Wege der verfassungskonformen Interpretation darf aber der normative Gehalt einer Regelung nicht neu bestimmt werden (vgl. BVerfGE 8, 71 <78 f.>; 54, 277 <299 f.>; 119, 247 <274>). Die zur Vermeidung eines Nichtigkeitsausspruchs gefundene Interpretation muss daher eine nach anerkannten Auslegungsgrundsätzen zulässige 194

Auslegung sein (vgl. BVerfGE 69, 1 <55>). Die Deutung darf nicht dazu führen, dass das gesetzgeberische Ziel in einem wesentlichen Punkt verfehlt oder verfälscht wird (vgl. BVerfGE 8, 28 <34>; 119, 247 <274>; 138, 64 <93 f. Rn. 86>). Ein Normverständnis, das im Widerspruch zu dem klar erkennbar geäußerten Willen des Gesetzgebers steht, kann auch im Wege der verfassungskonformen Auslegung nicht begründet werden (vgl. BVerfGE 130, 372 <398>; 148, 69 <131 Rn. 150>; vgl. auch BVerfGE 90, 263 <275>; 122, 39 <61>; 138, 296 <350 Rn. 132>; 159, 149 <171 f. Rn. 60>).

b) Danach kommt eine verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) in dem Sinne, dass auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert möglich ist, nicht in Betracht. Hierfür fehlt es, wie oben (Rn. 117 ff.) dargelegt, bereits am Vorhandensein mehrerer möglicher Auslegungsergebnisse. 195

2. Auch eine verfassungskonforme Rechtsfortbildung im Sinne einer „Abänderung des Gesetzes im Wege der Rechtsfortbildung“, wie sie der Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. in seiner Stellungnahme hinsichtlich des § 6 Abs. 5 EStG (i.d.F. des UntStFG) vorschlägt, kommt nicht in Betracht. Eine solche wird im Schrifttum zwar bisweilen für zulässig erachtet (vgl. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 379 f. <Okt. 2020>; Möllers, in: Festschrift für Christoph Vedder, 2017, S. 721 <745, 737> m.w.N.), lässt sich mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu den Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung jedoch nicht vereinbaren. Richterliche Rechtsfortbildung darf nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht dazu führen, dass die Gerichte ihre eigene materielle Gerechtigkeitsvorstellung an die Stelle derjenigen des Gesetzgebers setzen (vgl. BVerfGE 82, 6 <12 f.>; 87, 273 <280>; 128, 193 <210>; 132, 99 <127 f. Rn. 75>; 149, 126 <154 Rn. 73>). 196

D.

I.

Der Verstoß einer Norm gegen das Grundgesetz kann entweder zur Nichtigerklärung (vgl. § 82 Abs. 1 i.V.m. § 78 Satz 1, § 95 Abs. 3 BVerfGG) oder dazu führen, dass das Bundesverfassungsgericht die mit der Verfassungswidrigkeit gegebene Unvereinbarkeit der Norm mit dem Grundgesetz feststellt (vgl. § 31 Abs. 2, § 79 Abs. 1 BVerfGG). Eine Erklärung nur der Unvereinbarkeit ist insbesondere geboten, wenn der Gesetzgeber verschiedene Möglichkeiten hat, den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Dies ist regelmäßig bei der Verletzung des Gleichheitssatzes der Fall (vgl. BVerfGE 151, 101 <151 Rn. 131>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 - 2 BvR 988/16 -, Rn. 207; stRspr). Gemessen hieran kommt vorliegend nur eine Unvereinbarkeitserklärung in Betracht. 197

II.

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, den festgestellten Verfassungsverstoß rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 zu beseitigen. Diese Verpflichtung 198

tung erfasst zumindest alle noch nicht bestandskräftigen Entscheidungen, die auf der für verfassungswidrig erklärten Vorschrift beruhen (vgl. BVerfGE 87, 153 <178>; 99, 280 <298>; 107, 27 <58>; 133, 377 <423 Rn. 108>; 145, 106 <169 Rn. 163>). Dass im Interesse verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung eine Ausnahme vom Grundsatz der Rückwirkung geboten sein könnte (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>; 105, 73 <134>; 117, 1 <70>; 125, 175 <258>; 133, 377 <423 Rn. 109>; 145, 106 <169 Rn. 164>), ist nicht ersichtlich; ein solches Interesse wurde seitens des Bundesministeriums der Finanzen auch nicht geltend gemacht.

III.

Werden Normen mit dem Grundgesetz für unvereinbar erklärt, hat dies grundsätzlich zur Folge, dass Gerichte und Verwaltungsbehörden diese im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden dürfen und laufende Verfahren auszusetzen sind (vgl. BVerfGE 73, 40 <101>; 105, 73 <134>; 126, 400 <431>; 129, 49 <76>; 132, 179 <193>; 133, 377 <425 Rn. 113>; 145, 106 <169 Rn. 163>). Um zu vermeiden, dass bei den betroffenen Steuerpflichtigen wie bei den Behörden in der Zeit bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber Unsicherheit über die Rechtslage herrscht, kann es sinnvoll sein, eine Übergangsregelung zu treffen (vgl. BVerfGE 37, 217 <261>; 61, 319 <356 f.>; 73, 40 <101 f.>; 92, 53 <74>; 103, 242 <269 f.>; 107, 133 <149>; 122, 210 <247>; 133, 377 <425 Rn. 113>), die sich möglichst weitgehend an das Regelungskonzept des Gesetzgebers anlehnt und damit vermeidet, dass übergangsweise ein dem Willen des Gesetzgebers offensichtlich besonders fernstehender Rechtszustand eintritt (vgl. BVerfGE 121, 108 <133>; 127, 132 <164>; 130, 131 <151>; 133, 377 <425 Rn. 113>; siehe auch BVerfGE 122, 39 <63>). § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) bleibt daher bis zum Inkrafttreten einer Neuregelung, die der Gesetzgeber unverzüglich zu treffen hat, anwendbar mit der Maßgabe, 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 Schwesterpersonengesellschaft übertragen wird.

199

König	Müller	Kessal-Wulf
Maidowski	Langenfeld	Wallrabenstein
Fetzer		Offenloch

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss des Zweiten Senats vom 28. November 2023 -
2 BvL 8/13**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 28. November 2023 - 2 BvL 8/13 -
Rn. (1 - 199), http://www.bverfg.de/e/ls20231128_2bvl000813.html

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2023:ls20231128.2bvl000813