

Übertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften: Gesetzgeber muss rückwirkend auf 2001 § 6 Abs. 5 EStG anpassen

Gericht/Az:	BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023 2 BvL 8/13
Fundstelle:	juris
Gesetz:	§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG
Streitfrage:	Können Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Gesellschaften zum Buchwert erfolgen?

Mitte Januar veröffentlichte das BVerfG eine Entscheidung zu einer seit über zehn Jahren in Karlsruhe anhängigen Rechtsfrage: Sind Übertragungen zwischen den steuerlichen Gesamthandsvermögen¹ zweier beteiligungsidentischen Schwester-Gesellschaften zum Buchwert möglich?

Rechtsfrage ein Jahrzehnt ungeklärt

Die Übertragung einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter ist u. a. in § 6 Abs. 5 EStG geregelt. Sofern ein Rechtsträgerwechsel erfolgt, sieht § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in seinen drei Nummern vier mögliche Buchwert-Übertragungsmöglichkeiten vor, nämlich

Fallgruppen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

- die Übertragung zwischen dem (Einzel-)Betriebsvermögen eines Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen, an dem der Mitunternehmer beteiligt ist;
- die Übertragung zwischen dem Sonder-Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist;
- die Übertragung zwischen dem Sonder-Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist sowie
- die Übertragungen zwischen den jeweiligen Sonder-Betriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft.

Praxishinweise
1. Erfasst sind grundsätzlich nur unentgeltliche Übertragungen, also Verbuchungen gegen ein Kapitalkonto, auf welchem Entnahmen/Einlagen gebucht werden (i. d. Regel Kapital II).
2. In den Fällen a bis c ist auch die Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschafterrechten (damit entgeltlich und Verbuchung gegen Kapital I) zum Buchwert möglich.
3. Andere entgeltliche Übertragungen sind nicht zum Buchwert möglich. So

Übertragungen gegen Kapital I und/oder Kapital II

Andere Entgelte nicht zum Buchwert

¹ Durch Artikel 23 des Kreditwirtschaftsmarktförderungsgesetzes (BGBl 2023 I Nr. 411) wird der Begriff der Gesamthand für steuerliche Zwecke losgelöst von den Neuerungen durch das MoPeG auch ab 1.1.2024 fortgeführt. Mit dem o. g. Gesetz wurde § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO entsprechend angepasst.

**Teilentgelte sind
Trennungstheorie**

führt z. B. die Übertragung eines Wirtschaftsguts inkl. Übernahme von Verbindlichkeiten zu einem (ggf. Teil-)Entgelt² und damit zu einer Realisation stiller Reserven.

4. Bei einem teilentgeltlichen Vorgang wendet die Verwaltung die sog. Trennungstheorie an, was jedoch strittig ist; ggf. könnte auch die sog. Einheitstheorie anzuwenden sein³. Die Rechtsfrage ist insoweit ungeklärt.

**Gesamthand in
Gesamthand nicht
nach § 6 Abs. 5
EStG möglich**

Bei Betrachtung der vorstehenden Aufzählung fällt auf, dass eine bestimmte Übertragung nicht von § 6 Abs. 5 EStG erfasst ist: Die Übertragung zwischen verschiedenen Gesamthandsvermögen. Das BMF sieht diese explizit nicht von § 6 Abs. 5 EStG umfasst⁴.

**Ausweg-
gestaltungen**

Um eine solche Übertragung bisher zum Buchwert zu ermöglichen, mussten Ausweggestaltungen gewählt werden. Unter anderem war möglich:

- Verkauf unter Nutzung von § 6b EStG und Übertragung der Rücklage⁵; dies war jedoch nur bei entsprechenden Wirtschaftsgütern möglich.
- Kettenübertragungen von der Gesamthand 1 ins Sonder-Betriebsvermögen der Gesellschafter und dann Übertragung von dort in Gesamthand 2. Nachteilig hierbei sind (a) höhere Formkosten und (b) insolvenzrechtliche Rückübertragungsrisiken bei unerwartetem Eintritt einer Insolvenz. Außerdem sah die Finanzverwaltung diese sog. Kettenübertragungen als schädliche Gesamtpläne an⁶; daher war hier immer ein ausreichend langer zeitlicher Vorlauf nötig.
- Auch die Bildung von sog. Doppelstock-Gesellschaften ermöglichte Buchwertübertragungen, veränderte jedoch die Gesellschaftsstruktur nachhaltig.

**Neue Entscheidung
des BVerfG**

All diese Alternativ- bzw. Ausweich-Gestaltungen werden künftig nicht mehr notwendig sein. Hintergrund ist der aktuelle Beschluss des BVerfG, der in 199 Randziffern umfassend das Problem beleuchtet. Demnach gilt stark verkürzt Folgendes:

**Gesamthand in
Gesamthand ist
zum Buchwert
möglich**

- § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist mit dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) unvereinbar, soweit danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert ausgeschlossen ist. Der Gleichheitsgrundsatz gebietet, dass Gleiches gleich und Ungleiches ungleich behandelt wird. Bei vergleichbaren Vorgängen darf nur dann eine abweichende Rechtsfolge gezogen werden, wenn hierfür nachvollziehbare Gründe vorliegen. Es ist kein Grund

² BMF, Schreiben v. 8.12.2011 IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279, Rz. 12.

³ BMF, Schreiben v. 8.12.2011 IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279, Rz. 15.

⁴ BMF, Schreiben v. 8.12.2011 IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279, Rz. 18.

⁵ BMF, Schreiben v. 8.12.2011 IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279, Rz. 20.

⁶ BMF, Schreiben v. 8.12.2011 IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279, Rz. 19; davon abgerückt in BMF, Schreiben v. 20.11.2019 IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl 2019 I S. 1291, Rz. 40; dafür im zuletzt genannten BMF-Schreiben jedoch mit Hinweis darauf, dass § 42 AO zu prüfen sei.

erkennbar, warum die Übertragung Gesamthand in Gesamthand im Gegensatz zu allen anderen Übertragungen in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht zum Buchwert vorgenommen werden sollte.

- Der Gesetzgeber wird nun verpflichtet, rückwirkend (!) für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 (!) eine Neuregelung zu treffen.
- § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bleibt bis zum Inkrafttreten einer Neuregelung mit der Maßgabe anwendbar, dass die Vorschrift mit Wirkung für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 auch gilt, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Personengesellschaft übertragen wird.

**Rückwirkung bis in
2001**

Praxishinweise

1. Die Neuregelung sollte vor künftigen Gestaltungen dennoch abgewartet werden.
2. Für vergangene Vorgänge, die verfahrensrechtlich noch änderbar sind, sind nach dem Beschluss des BVerfG nun rückwirkend Buchwertübertragungen möglich.
3. Der Beschluss beschränkt sich auf beteiligungsidentische Personengesellschaften. Dies setzt auch nicht nur eine personelle, sondern auch eine nominelle Identität voraus (keine abweichenden Beteiligungshöhen). Damit entstehen keine Schenkungsteuer-Problematiken. U. E. ist zu vermuten, dass künftig auch bei zwar personell identischen, aber nominellen Unterschieden Buchwertübertragungen - wenn auch evtl. eingeschränkt - ermöglicht werden.
4. An der Problematik Teilentgeltlichkeit bei Mitnahme von Verbindlichkeiten ändert der Beschluss u. E. nichts.

Impressum

www.neufang-akademie.de

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de