



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme Nr. 22 März 2021

Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes 1997 in der Fassung 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 (2 BvL 8/13)

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender

RA Dr. Christian-Dietrich Bracher

RA Prof. Dr. Dr. Karsten Fehn

RA Dr. Markus Groß

RAuN Prof. Dr. Wolfgang Kuhla

RA Prof. Dr. Christofer Lenz

RA Dr. Michael Moeskes

RA Dr. iur. h.c. Gerhard Strate

RA Prof. Dr. Michael Uechtritz

RAin Dr. jur. Katharina Wild (Berichterstatteerin)

RA Michael Then, Schatzmeister Bundesrechtsanwaltskammer

RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Bundesrechtsanwaltskammer

The German Federal Bar
Barreau Fédéral Allemand
www.brak.de

Büro Berlin – Hans Litten Haus

Littenstraße 9 Tel. +49.30.28 49 39 - 0
10179 Berlin Fax +49.30.28 49 39 -11
Deutschland Mail zentrale@brak.de

Büro Brüssel

Avenue des Nerviens 85/9 Tel. +32.2.743 86 46
1040 Brüssel Fax +32.2.743 86 56
Belgien Mail brak.bxl@brak.eu

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 166.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Stellungnahme

I. Zusammenfassung

Die Vorlage ist zulässig und begründet. Die Bundesrechtsanwaltskammer schließt sich der Argumentation des Bundesfinanzhofs (BFH) insofern umfassend an.

Der Ausschluss der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert stellt einen verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigten Verstoß gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dar. Da eine echte steuerliche Entstrickung des Wirtschaftsguts und somit auch eine Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit fehlt, verstößt die Regelung gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Dieser Verstoß kann verfassungsrechtlich nicht mit dem Zweck der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen gerechtfertigt werden. Denn zum einen provoziert die Vorschrift selbst Umgehungsgestaltungen, um eine Besteuerung stiller Reserven zu vermeiden. Hierdurch werden Restrukturierungen nicht nur unnötig verkompliziert, sondern Gesellschafter einer Personengesellschaft auch von der Übertragung von Wirtschaftsgütern abgehalten. Zum anderen hätte der Gesetzgeber, wenn er denn einem Gestaltungsmissbrauch hätte entgegenwirken wollen, als milderes Mittel Behaltfristen in das Gesetz einführen können, sodass die Versagung der Inanspruchnahme der Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auch nicht verhältnismäßig ist.

II. Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsbeklagte ist eine GmbH, auf die eine GmbH & Co. KG (F1-KG) ihr Vermögen im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme unter Auflösung ohne Abwicklung nach § 3 Abs. 1 UmwG 1995 übertragen hatte. Die Verschmelzung erfolgte mit Vertrag vom 27. August 2001, rückwirkend zum 1. Januar 2001. Durch Vertrag vom 24. August 2001 hatte die F1-KG ebenfalls rückwirkend zwei mit einem Fabrik- und Verwaltungsgebäude bebaute Grundstücke an ihre Schwestergesellschaft (F2-KG) zu einem Kaufpreis in Höhe des Buchwertes veräußert. Die Gesellschaften F1-KG und F2-KG sind beteiligungsidentisch. Die Klägerin beanspruchte in diesem Zusammenhang die Übertragung einer von ihr gebildeten sog. Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG 1997, für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG 1999.

Das beklagte Finanzamt vertrat die Auffassung, dass eine Rücklagenübertragung nach § 6b EStG 1997 eine gesellschaftsbezogene und keine gesellschafterbezogene Betrachtungsweise erfordere. Außerdem sei der Tatbestand einer Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 EStG 1997 in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz) vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I 2001, 3858, BStBl. I 2002, 35) nicht erfüllt. Die stillen Reserven seien aufzulösen und als Veräußerungsgewinn der Besteuerung zu unterwerfen.

Der BFH hält die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig:

1. Rechtsentwicklung der Norm

Vor der Formulierung des § 6 Abs. 5 EStG 1997 in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes ließ die Rechtsprechung die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert zu, obwohl eine ausdrückliche gesetzliche Regelung fehlte. Nach Auffassung des BFH war die Übertragung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Der entgeltliche Teil war steuerlich neutral, soweit der Kaufpreis dem Buchwert entsprach. Hinsichtlich des unentgeltlichen Teils blieb dieser aufgrund der Einbringung in die Schwestergesellschaft steuerlich verstrickt.¹ Der BFH nahm keine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme hinsichtlich des unentgeltlichen Teils an, indem er den Begriff der Entnahme teleologisch reduzierte.² Denn Zweck der Entnahmen sei die steuerliche Erfassung stiller Reserven.³ Nach dem sog. finalen Entnahmebegriff liege eine Entnahme nicht vor, solange die spätere Besteuerung stiller Reserven aufgrund eines Bilanzansatzes gesichert bleibt.⁴ Unabhängig von der konkreten wirtschaftlichen Einheit war dies nach Auffassung der Rechtsprechung der Fall, wenn das Wirtschaftsgut in einem betrieblichen Vermögen des Steuerpflichtigen verblieb.⁵

a. Steuerentlastungsgesetz

Der Gesetzgeber regelte mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999⁶ in § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 zwingend die Buchwertfortführung bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb des Betriebsvermögens desselben Steuerpflichtigen bzw. Mitunternehmers. Die Buchwertfortführung gilt nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG 1997 auch für Übertragungen aus dem eigenen Betriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie für Übertragungen zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften. Eine Übertragung hat dagegen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 zum Teilwert zu erfolgen, wenn das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandvermögen der Mitunternehmerschaft übertragen wird und umgekehrt. Eine Übertragung zum Teilwert ist ebenfalls anzusetzen, wenn das Wirtschaftsgut aus dem Gesamthandvermögen der Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder umgekehrt sowie bei Übertragung zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft erfolgen sollte. Der Gesetzgeber beabsichtigte mit dieser Regelungen Gestaltungsmöglichkeiten abzuschaffen.⁷

In der Literatur wurde aus der Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 1 und 3 EStG 1997 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 geschlossen, dass eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesternpersonengesellschaften zum Buchwert aufgrund der abschließenden gesetzlichen Regelung ausgeschlossen sei.⁸

b. Steuersenkungsgesetz

Die Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 wurde infolge des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) vom 23. Oktober

¹ BFH, Urt. v. 06.09.2000, IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229.

² BFH, Urt. v. 06.09.2000, IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229.

³ BFH, Beschl. v. 7.10.1974, GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; BFH, Urt. v. 16.03.1967, IV 72/65, BStBl. III 1967, 318; BFH, Urt. v. 29.10.1981, IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381.

⁴ BFH, Urt. v. 25.06.2003, X R 72/98, BStBl. II 2003, 403.

⁵ BFH, Beschl. v. 07.10.1974, GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168.

⁶ BGBl. I 1999, 402, BStBl. I 1999, 304.

⁷ BT-Drucks. 14/23, S. 172.

⁸ *Brandenberg*, FR 2000, 1182; *Herrmann/Neufang*, BB 2000, 2599.

2000⁹ erneut geändert und erlaubte nun die Buchwertfortführung bei der Übertragung des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft und umgekehrt, der Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie der Übertragung zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer.

Eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert wurde in der Literatur über eine Ausweichgestaltung für möglich gehalten, wenn die Wirtschaftsgüter zunächst in das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft übertragen, sodann in das Sonderbetriebsvermögen der beteiligungsidentischen Schwestergesellschaft und anschließend in das Betriebsvermögen der Schwestergesellschaft übertragen werden.¹⁰

c. Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz

Im Rahmen des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes änderte der Gesetzgeber § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 dahingehend, dass § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 entsprechend gilt, wenn ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt, aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der Mitunternehmer beteiligt ist oder unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft übertragen wird. Für die Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen beteiligungsidentischen Mitunternehmerschaft zum Teilwert änderte sich dagegen nichts. Der Antrag des Landes Baden-Württemberg, in diesem Fall eine Buchwertfortführung zuzulassen, wurde ohne Begründung zurückgezogen.¹¹ Ferner erhielt ein entsprechender Antrag der CDU/CSU-Fraktion im Finanzausschuss ohne Begründung keine Mehrheit.¹²

2. Materielle Rechtslage

Nach der im Streitfall geltenden materiellen Rechtslage hält der BFH die Revision für begründet. Denn der Grundstücksverkauf sei der F1-KG zuzurechnen, sodass die Übertragung nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. zu Buchwerten erfolgen durfte.

Nach § 20 Abs. 7 Satz 1 i.V.m. § 8 Satz 1 UmwStG 1995 seien alle nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgenden Vorgänge mit Auswirkungen auf Einkommen und Vermögen, die sich bis zur Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister bei dem übertragenden Rechtsträger ereignen, steuerlich der Übernehmerin zuzuordnen.¹³ In dem vorliegenden Fall greife die Zurechnung nach § 20 Abs. 7 Satz 1 UmwStG jedoch nicht, da die Veräußerung der Grundstücke zum Buchwert trotz vorhandener stiller Reserven als Entnahme zu qualifizieren ist. Denn werden Wirtschaftsgüter ohne angemessenen Gegenleistung in das Betriebsvermögen einer anderen Personengesellschaft übertragen, gehe der Übertragung eine Entnahme i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG 1997 voraus.¹⁴

⁹ BGBl. I 2000, 1433 BStBl. I 2000, 1428.

¹⁰ *Herrmann/Neufang*, BB 2000, 2599; *Kemper/Konold*, DStR 2000, 2119; *Brandenburg*, FR 2000, 1182.

¹¹ BR-Drs. 638/3/01, S. 2.

¹² BT-Drs. 14/7343, S. 3.

¹³ *Herlinghaus, Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, § 20 Tz.17.

¹⁴ BFH, Urt. v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; *Groh*, DB 2002, 1904.

Die Regelung des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. verdeutliche die Intention des Gesetzgebers, die Personengesellschaft für den Zweck der Gewinnermittlung als eigenständiges Steuersubjekt zu qualifizieren¹⁵ und für die Annahme einer Entnahme nicht allein auf die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven abzustellen.

Soweit bei der Veräußerung des Grundstücks das Entgelt hinter dem Teilwert zurückbleibe, liege eine unentgeltliche Übertragung vor, die zu einem Entnahmegewinn geführt habe. Die Entnahme sei nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem Teilwert zu bewerten.¹⁶

Der Auffassung, § 4 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG sei nicht anwendbar, weil der Gesetzgeber im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes die Rechtslage vor dem 1. Januar 1999 habe herstellen wollen, sei nicht zu folgen. Denn zum einen habe der Gesetzgeber die Rechtslage nur modifiziert. Zum anderen folge aus § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F., dass der Gesetzgeber gerade nicht zu der finalen Entnahmelehre habe zurückkehren wollen. Denn § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. enthalte den Grundsatz, dass bei einer Übertragung von Wirtschaftsgütern tatbestandlich stets eine Entnahme i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG 1997 vorliege.¹⁷

Eine Übertragung zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. unter Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven sei im vorliegenden Fall nicht erfolgt. Denn es liege weder ein Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 noch eine Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern mit Rechtsträgerwechsel gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. vor.

Eine analoge Anwendung der Vorschriften scheidet ebenfalls aus. Denn es fehle an der für eine Analogie erforderlichen planwidrigen Regelungslücke. Die Fälle der Buchwertübertragung seien in § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. abschließend geregelt worden. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens sei die Aufnahme der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften als weiteren Fall mehrmals diskutiert und letztlich abgelehnt worden. Auch der Systematik des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. folge eine abschließende Regelung der Übertragung zu Buchwerten in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. Schließlich ergebe sich die bewusst abschließende Regelung aus dem Wortlaut der Norm selbst, da die Verwendung der Konjunktion „soweit“ verdeutliche, dass über die im Gesetz hinaus genannten Fälle eine Buchwertübertragung nicht möglich sein soll.

3. Verfassungsrechtliche Beurteilung

Nach Auffassung des BFH verletzt die fehlende Möglichkeit der Buchwertfortführung bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Die geltende Regelung verletze die Verpflichtung des Gesetzgebers zur folgerichtigen Ausrichtung des Einkommensteuerrechts an dem Prinzip einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Im Hinblick auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei nicht der tatsächliche Zeitwert eines Wirtschaftsguts maßgebend. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG seien Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens solange mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten, wie sie sich im Betriebsvermögen befänden. Wertsteigerungen würden als stille Reserven

¹⁵ BFH, Urt. v. 25.11.2009, I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, *Gosch*, DStR 2010, 1173.

¹⁶ BFH, Urt. v. 21.06.2012, IV R 1/08, BFHE 237, 503; BFH, Urt. v. 19.09.2012, IV R 11/12, BFHE 239, 76; *Prinz/Hütig*, DB 2012, 2597, 2600; *Wittwer*, DStR 2012, 1503.

¹⁷ *Brandenberg*, StbG 2004, 65.

konserviert und würden sich erst zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen gewinnerhöhend auswirken. Die könne durch Übertragung des Wirtschaftsguts auf einen anderen Rechtsträger im Wege der Veräußerung oder Betriebsveräußerung oder durch eine endgültige Lösung des betrieblichen Zusammenhangs im Wege der Entnahme oder Betriebsaufgabe erfolgen.

Stille Reserven dürften ausnahmsweise dann nicht besteuert werden, wenn durch das Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen die Liquidität des Steuerpflichtigen nicht erhöht werde. Dies folge aus dem Grundsatz der Individualbesteuerung.¹⁸ Ausgehend von dem Grundsatz der Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen sei es konsequent, die Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG 1997 auch für den Fall der Übertragung des Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in ein Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften anzuordnen.

Die Entscheidung des Gesetzgebers, in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F. die Buchwertfortführung bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen den Betriebsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften nicht zuzulassen, stelle vor diesem Hintergrund eine Durchbrechung des Systems der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dar.¹⁹ Der Fall sei wesentlich gleich mit dem Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen. Der Unterschied liege in dem Zusammenschluss mehrerer natürlicher Personen in einer Mitunternehmerschaft zur gemeinsamen Einkünfteerzielung. Der Unterschied sei jedoch unerheblich, da die Gewinne den Gesellschaftern vor und nach der Übertragung des Wirtschaftsguts in gleicher Weise anteilig zuzurechnen seien, sodass die Besteuerung stiller Reserven nicht gefährdet werde.²⁰

Die Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt.

Eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung ergebe sich nicht aus dem Gesetzgebungsverfahren. Der Gesetzgeber des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes habe keinen Grund angegeben, warum bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften eine Buchwertfortführung nicht zugelassen wurde, obwohl es in diesem Fall weder zu einer Steigerung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen noch zu einer Gefahr der später unbemerkten steuerlichen Entstrickung des Wirtschaftsguts komme. Der Antrag einer entsprechenden Ergänzung des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. wurde ebenso ohne Begründung zurückgenommen, wie der Vorschlag durch den Finanzausschuss ohne Begründung abgelehnt wurde.²¹

Ferner folge eine Rechtfertigung auch nicht aus dem in der Literatur genannten Grund, die Übertragung zwischen Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften unter Buchwertfortführung sei zur Vermeidung der Entstehung von Objektgesellschaften gewollt, die eine sowohl gewerbesteuerfreie als auch einkommensteuerlich nach §§ 16, 34 EStG begünstigte Veräußerung der Wirtschaftsgüter zuließen.²² Selbst wenn der Gesetzgeber diesen Grund gesehen hätte, würde die verfassungsrechtliche Grenze einer zulässigen Typisierung überschritten. Denn eine Typisierung dürfe

¹⁸ BFH, Urt. v. 16.06.2004, X R 34/03, BStBl. II 2005, 378; BFH, Beschl. v. 17.12.2007, GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608.

¹⁹ *Leisner-Egensperger*, DStZ 2010, 900; *Wendt*, FR 2010, 386.

²⁰ *Bareis*, FR 2011, 153; *Bode*, DB 2010, 1156, *Wacker*, NWB 2010, 2382; *Wendt*, FR 2010, 386.

²¹ BT-Drs. 14/7343, S. 3.

²² *Brandenberg*, DStZ 2002, 551; *Niehus*, StuW 2008, 359; *Dornheim*, Ubg 2012, 618.

sich nicht an einem atypischen Fall als Leitbild orientieren²³ und müsse verhältnismäßig sein.²⁴ Ungleiche Rechtsfolgen dürften nur eine verhältnismäßig geringe Zahl von Personen treffen und die Nachteile dürften nicht zu schwer wiegen.²⁵ Die Voraussetzungen liegen nach Auffassung des BFH nicht vor, da sich der Gesetzgeber – den von der Literatur genannten Zweck der Vermeidung von Steuergestaltung als Rechtfertigungsgrund unterstellt – bei dem Regelungsverzicht nicht am typischen Fall orientiert hätte. Zudem wäre der Begünstigungsausschluss unverhältnismäßig, da als milderes Mittel die Behandlung derartiger Gestaltungen als missbräuchlich i.S.v. § 42 AO gleich geeignet wäre.²⁶

Außerdem sei der Begünstigungsausschluss auch nach der Systematik des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. nicht nachvollziehbar, da die Norm Übertragungen unter Buchwertfortführung sogar in den Fällen zulasse, in denen Wirtschaftsgüter auf einen anderen Rechtsträger und damit interpersonal verlagert würden.²⁷

Schließlich scheidet nach Auffassung des BFH eine verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. aus. Denn nach dem Wortlaut und dem Willen des Gesetzgebers lasse § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F. keine andere Auslegung als den gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss zu.

4. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage

Die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Norm des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist nach der Darlegung des BFH erheblich für die Entscheidung über die Revision des Finanzamts.

Denn ist die Vorschrift verfassungskonform, ist die Revision begründet. Mithin wäre das angefochtene Urteil des Finanzgerichts aufzuheben und nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Dem Finanzamt wäre die Klärung der Voraussetzungen der Bildung einer Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG 1997 aufzugeben, da Feststellungen hierzu bislang fehlten.

Ist die Vorschrift dagegen verfassungswidrig, müsste der BFH das Verfahren bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber nach § 74 FGO aussetzen.²⁸ Dass das BVerfG im Fall einer Unvereinbarkeitserklärung nach § 35 BVerfGG die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen kann, steht der Entscheidungserheblichkeit der Vorlage nicht entgegen. Denn für die Entscheidungserheblichkeit ist lediglich maßgebend, dass der Kläger durch die Verfassungswidrigkeitserklärung der Norm eine für ihn günstige Regelung durch den Gesetzgeber erreichen kann.²⁹

²³ BVerfG, Beschl. v. 6.4.2011, 1 BvR 1765/09, HFR 2011, 812.

²⁴ BVerfG, Beschl. v. 4.4.2001, 2 BvL 7/98, BVerfGE 103, 310; BVerfG, Beschl. v. 12.03.2012, I B 111/11, BStBl. II 2012, 611.

²⁵ BVerfG, Beschl. v. 30.05.1990, 1 BvL 2/83, BVerfGE 82, 126; BVerfG, Beschl. v. 8.10.1991, 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348.

²⁶ Niehus, StuW 2008, 359.

²⁷ BFH, Beschl. v. 15.04.2010, IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971.

²⁸ Zur Rechtsfolge der Unvereinbarkeit in den Fällen des Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz: BVerfG, Ur. v. 19.02.2013, 1 BvL 1/11, 1 BvR 3247/09, NJW 2013, 847; BVerfG, Beschl. v. 22.05.1995, 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655; BVerfG, Beschl. v. 06.07.2004, 1 BvR 2515/95, BVerfGE 111, 176; BVerfG, Beschl. v. 07.02.2012, 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, 240.

²⁹ BVerfG, Beschl. v. 17.04.2008- 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108.

III. Zulässigkeit

Die Vorlage ist zulässig.

Die Vorlage wird den sich aus Art. 100 Abs. 1 GG und § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG ergebenden Anforderungen gerecht. Der BFH hat den Regelungsinhalt sowie die Entscheidungserheblichkeit der Norm unter Berücksichtigung der historischen Entwicklung der Norm herausgearbeitet und seine Auffassung von der Verfassungswidrigkeit in Auseinandersetzung mit der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung nachvollziehbar begründet. § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG verpflichtet das vorliegende Gericht nicht, auf jede denkbare Rechtsauffassung einzugehen.³⁰

IV. Begründetheit

Die Bundesrechtsanwaltskammer stimmt der Argumentation des BFH zu, wonach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 in der Fassung des Unternehmenssteuer-Fortentwicklungsgesetzes mit dem Grundgesetz unvereinbar ist. Die Vorschrift verstößt gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz und dem hieraus abgeleiteten Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aus Art. 3 Abs. 1 GG.

1. Inhalt des allgemeinen Gleichheitssatzes

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (nachfolgend unter a.). Er bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit und das Gebot, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten (nachfolgend unter b.).

a. Gleich- und Ungleichbehandlung

Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen.³¹ Zwar ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und die er als so rechtlich gleich qualifiziert. Die Auswahl muss der Gesetzgeber jedoch sachgerecht treffen.³² 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.³³ Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber.³⁴

³⁰ BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, NJW 2016, 1295; BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094.

³¹ BVerfG, Beschl. v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, NJW-RR 2004, 1657; NJW 2006, 2757; NJR 2009, 48; NJW 2010, 2643; DStR 2917, 1094; NJW 2018, 1451, BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, NJW 2020, 451.

³² BVerfG, NJW 1987, 3115; NVwZ 2003, 1364; NJW 2004, 501; NJW 2006, 2246; NJW 2016, 1295; DStR 2017, 1094, BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14, NJW 2020, 451.

³³ St.Rspr.; BVerfG, Urt. v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, NJW 2002, 1103; BVerfG, Beschl. v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00, NJW 2005, 2448; BVerfG, Beschl. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, NJW 2015, 303; BVerfG, Beschl. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14, NJW 2020, 451.

³⁴ St. Rspr.; BVerfG, Urt. v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, NJW 2002, 1103; BVerfG, Beschl. v. 11.1.2005, 2 BvR 167/02, NJW 2005, 1923.

Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.³⁵

Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für eine gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt.³⁶ 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.³⁷

b. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Art. 3 Abs. 1 GG bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit.³⁸ Dieser gebietet, die Steuerbelastung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten.³⁹ Dies gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen hin angelegt ist.⁴⁰ Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss (vertikale Belastungsgleichheit).⁴¹ Bei der Auswahl des Steuergegenstandes belässt der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum.⁴² Unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung der betroffenen Steuerpflichtigen muss die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands im Sinne von belastungsgleich erfolgen.⁴³ Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der bei der Wahl des Steuergegenstands getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag.⁴⁴

³⁵ BVerfG, BVerfG, Beschl. v. 7.7.2009, 1 BvR 1164/07, NJW 2010, 1439; BVerfG, Beschl. v. 21.6.2011, 1 BvR 2035/07, NVwZ 2011, 1316; BVerfG, Beschl. v. 10.4.2018, 1 BvL 11/14, NJW 2018, 1451, BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14, NJW 2020, 451.

³⁶ BVerfG, NJW 1951, 877; NJW 1994, 1465; NJW 2002, 1103; NJW 2017, 2267, BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14, NJW 2020, 451.

³⁷ BVerfG, Beschl. v. 16.6.1987, 1 BvR 1113/86, NJW 1988, 1015; BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14, NJW 2020, 451.

³⁸ BVerfG, Beschl. v. 17.2.1957, 1 BvL 4/54, NJW 1957, 417.

³⁹ BVerfG, Urt. v. 5.11.2014, 1 BvF 3/11, NVwZ 2015, 288; BVerfG, Urt. v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, NJW 2018, 1379.

⁴⁰ BVerfG, Beschl. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14, NJW 2020, 451.

⁴¹ BVerfG, Beschl. v. 29.5.1990, 1 BvL 20/84, NJW 1990, 2869; BVerfG, Beschl. v. 10.11.1998, 2 BvL 42/93, NJW 1999, 561; BVerfG, Beschl. v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, NJW 2006, 2757, BVerfG, Urt. v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, NJW 2009, 48; BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, NJW 2017, 2267, BVerfG, Urt. v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, NJW 2018, 1379, BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14, NJW 2020, 451.

⁴² BVerfG, Beschl. v. 7.7.2000, 2 BvL 14/02, NJW 2010, 3629; BVerfG, Beschl. v. 23.6.2015, 1 BvL 13/11, NJW 2015, 3221, BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, BVerfG, Urt. v. 10.4.2018, 1 BvL 11/14, NJW 2018, 1451, BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14, NJW 2020, 451.

⁴³ BVerfG, Urt. v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, NJW 1991, 2129; BVerfG, Beschl. v. 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, NJW 1998, 3769.

⁴⁴ BVerfG, Urt. v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, NJW 2002, 1103; BVerfG, Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, NJW 2015, 303; BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, NJW 2016, 1295; BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, NJW 2017, 2267; BVerfG, Urt. v. 10.4.2018, 1 BvL 11/14, NJW 2018, 1451, BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14, NJW 2020, 451.

2. Anwendung der Grundsätze auf § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

a. Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz

Die Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG verstößt gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG, soweit die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften zu einer Aufdeckung stiller Reserven führt und nicht steuerneutral erfolgen kann. Hierdurch werden wesentlich gleiche Sachverhalte ungleich behandelt.

Mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hat der Gesetzgeber eine transparente Besteuerung von Personengesellschaften in die Systematik der Besteuerung eingeführt. Danach ist die Personengesellschaft Steuerrechtssubjekt bei Qualifikation und Ermittlung der Einkünfte. Subjekt der Einkünfteerzielung bleibt dagegen der Gesellschafter.⁴⁵ Daraus folgt, dass dem Gesellschafter sein Anteil an den stillen Reserven der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zuzuordnen ist.

Bei einer Personen- und Beteiligungsidentität der Schwesterpersonengesellschaften bleiben die Wirtschaftsgüter betrieblich verstrickt. Es erfolgt keine Entnahme, sodass die stillen Reserven im Betriebsvermögen erhalten bleiben.

Der Gesetzgeber behandelt wesentlich gleiche Sachverhalte ungleich, wenn es im Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen personen- und beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zu einer Besteuerung stiller Reserven kommt, aber bei einer Übertragung zwischen zwei Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG oder bei der Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen desselben Mitunternehmers verschiedener Mitunternehmerschaften nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG die Buchwertfortführung anordnet.

Eine besondere Rechtfertigung, stille Reserven der Besteuerung zu unterwerfen, wenn diese demselben personen- und beteiligungsidentischen Steuersubjekt zugeordnet bleiben, fehlt. Es ist nicht ersichtlich, dass sich der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens hiermit auseinandergesetzt hat.

b. Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip

Die Besteuerung stiller Reserven bei fortbestehender Verstrickung im Betriebsvermögen und ohne Entnahme stellt einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip dar.

Denn steuerliche Leistungsfähigkeit setzt Liquidität voraus. Der Einkommensteuer unterliegt die „*Summe der Einkünfte*“ als Steuerobjekt. Davon erfasst ist nur das Erwerbseinkommen, also die Gesamtheit der Einkünfte, die der Steuerpflichtige durch eine mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit am Markt erwirtschaftet hat.⁴⁶ Der Gesetzgeber unterscheidet bei Ermittlung der Einkünfte zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften. Systematisch unterscheiden sich Gewinneinkünfte durch die Erzielung eines Totalgewinns am Ende der Totalperiode, also des Endes der Erwerbstätigkeit, während Überschusseinkünfte auf die Erzielung eines Überschusses der Einnahme über die Werbungskosten abzielen und somit quellenorientiert sind. Bei Gewinneinkünften ist nach höchstrichterlicher Rechtsprechung anerkannt, dass die Totalperiode die Lebensdauer des Steuerpflichtigen überschreiten kann.⁴⁷ Eine Besteuerung des Gewinns soll mithin erst am Ende, bei

⁴⁵ BFH, Beschl. v. 3.7.1995, GrS 1/93, BFHE 178, 86).

⁴⁶ Zur Markteinkommenstheorie: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 52.

⁴⁷ BFH, Urf. v. 24.8.2000, IV R 46/99, BStBl. II 2000, 674.

Aufgabe des Betriebs oder bei Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus der betrieblichen Sphäre erfolgen.⁴⁸ Nur in diesen Fällen kommt es zu einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Stille Reserven entstehen durch Nichtberücksichtigung von Wertzuwächsen, Abschreibungen oder Preiserhöhungen für Wirtschaftsgüter, werden aber erst im Zeitpunkt der Leistung aufgedeckt und steuerlich erfasst. Denn im Betriebsvermögen eingetretene Vermögensmehrungen steigern die Leistungsfähigkeit nur, soweit die Vermögensmehrung tatsächlich realisiert worden ist und nicht dann, wenn es zu bloßen Wertsteigerungen gekommen ist.⁴⁹ Werden stille Reserven auf ein anderes Steuersubjekt übertragen, lässt § 6 Abs. 3 EStG die Übertragung ohne steuerliche Folgen zu, weil durch die Fortführung der Buchwerte die spätere Erfassung der stillen Reserven sichergestellt wird. Das sog. Prinzip der Buchwertverknüpfung verhindert die Substanzbesteuerung ruhenden Vermögens und stellt eine sachgerechte Modifizierung des Leistungsfähigkeitsprinzips unter Liquiditätsgesichtspunkten dar. Denn anderenfalls wäre der Steuerpflichtige gezwungen durch Veräußerung von Wirtschaftsgütern Liquidität zu schaffen, um hiermit Steuern entrichten zu können. Der Aufschub der Besteuerung stiller Reserven dient deshalb der Erhaltung der Erwerbsgrundlage und entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Bei einer Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften bleibt die betriebliche Verstrickung der stillen Reserven erhalten. Eine Erhöhung der Liquidität des Gesellschafters geht damit nicht einher, folglich stellt die Besteuerung der stillen Reserven in diesem Fall einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip dar.

Hinreichende Gründe, die geeignet sind, die Besteuerung nicht realisierter stiller Reserven zu rechtfertigen, bestehen nicht.

c. Keine zulässige Typisierung

Der Gesetzgeber darf grundsätzlich bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen.⁵⁰ Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Dabei darf der Gesetzgeber aber keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen.⁵¹ Ferner müssen die Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit ihr verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen.⁵²

Selbst wenn man hier unterstellt, der Gesetzgeber habe missbräuchliche Gestaltungen vermeiden wollen, orientiert er sich nicht am typischen Fall. Denn es ist nicht ersichtlich, dass eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern typischerweise mit dem Zweck der Erlangung missbräuchlicher Steuervorteile erfolgt. Vielmehr macht es die bestehende Regelung erst erforderlich, um ein

⁴⁸ Die Besteuerung erfolgt erst im Zeitpunkt der Entstrickung bei Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) und Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) bzw. §§ 11, 12 KStG.

⁴⁹ Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 2 Rn. 12.

⁵⁰ BVerfG, Beschl. v. 8.10.1991, 1 BvL 50/86, BeckRS 1991, 31053845; BVerfG, Beschl. v. 18.7.2005, 2 BvF 2/01, BVerfGE 113, 167; BVerfG, Beschl. v. 7.5.2013, 2 BvR 909/06, DStR 2013, 1228.

⁵¹ BVerfG, Urt. v. 15.2.2006, 1 BvR 357/05, BVerfGE, 115, 164; BVerfG, Beschl. v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, DStR 2006, 1316; BVerfG, Beschl. v. 7.5.2013, 2 BvR 909/06, DStR 2013, 1228; BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094.

⁵² BVerfG, Urt. v. 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274; BVerfG, Beschl. v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094.

Wirtschaftsgut steuerneutral zu übertragen, dieses in mehreren Schritten über Ausgliederung und Spaltung zu gestalten.

Als milderer, aber gleich effektives Mittel zur Vermeidung von missbräuchlicher Gestaltung hätte der Gesetzgeber wie an anderer Stelle z.B. im Einkommensteuerrecht bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften oder im Erbschaftsteuerrecht – Behaltefristen für die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zu einem bestimmten Betriebsvermögen einführen können. Insofern wäre die Regelung auch nicht verhältnismäßig.

Die Besteuerung stiller Reserven führt im Sinne des Folgerichtigkeitsgebots zu einer gleichheitswidrigen Besteuerung, da sie sich weder auf die gesteigerte Leistungsfähigkeit des Gesellschafters noch auf eine Entstrickung oder gar auf die erhöhte Gefahr einer später unbemerkten Entstrickung stützen kann.

- - -