

Zusammenfassung

Analyse und Reformbedürftigkeit von § 6 Abs. 5 EStG

(Analysis and the necessity of the reform of § 6 (5) EStG)

Masterarbeit

Prof. Dr. Erik Röder

Prof. Dr. Benjamin Straßburger



Fabian Lissy

Master of Laws (LL.M.)

Unternehmerische Umstrukturierungen gewinnen vor dem Hintergrund eines zunehmend dynamischen und von tiefgreifendem strukturellem Wandel geprägten wirtschaftlichen Umfelds erheblich an steuerrechtlicher Relevanz. § 6 Abs. 5 EStG steht dabei als eine der zentralen steuerrechtlichen Vorschriften im Fokus, um das wirtschaftspolitische Ziel – betriebswirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen nicht durch steuerliche Belastungen zu behindern – umzusetzen, indem steuerneutrale Überführungen und Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Betriebsvermögen ermöglicht werden. Ziel der Untersuchung ist es, die dogmatische Tragfähigkeit, die verfassungsrechtliche Legitimation und die praktische Umsetzbarkeit dieser Regelung umfassend zu prüfen und auf dieser Basis konkrete Reformvorschläge zu entwickeln.

Im zweiten Kapitel werden die maßgeblichen verfassungs- und einkommensteuerrechtlichen Grundlagen erörtert. Dabei werden insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip, das Subjektsteuerprinzip sowie das Markteinkommensprinzip als zentrale Prinzipien des Einkommensteuerrechts und deren Bedeutung im Kontext der interpersonellen Übertragung stiller Reserven herausgestellt. Die Arbeit verdeutlicht, dass intersubjektive Übertragungen stiller Reserven grundsätzlich der Besteuerung unterliegen, weshalb die Steuerneutralität von Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG als Ausnahme von diesen grundlegenden Steuerprinzipien einzuordnen ist.

Das dritte Kapitel strukturiert die aktuell geltende Fassung des § 6 Abs. 5 EStG anhand seiner tatbestandlichen Varianten. Dabei eröffnen die Fallgruppen des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG sowie die normspezifischen Missbrauchsvermeidungsvorschriften gemäß § 6 Abs. 5 S. 4-7 EStG angesichts der interpersonellen Reichweite und systematischen Spannungsfelder erhebliches Potenzial für eine eingehende Analyse und gesetzgeberische Reform.

Das vierte Kapitel widmet sich schwerpunktmäßig einer vertieften kritischen Analyse der aktuellen Regelungen des § 6 Abs. 5 S. 3-7 EStG. Zunächst wird der **sachliche Anwendungsbereich** von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG hinterfragt. Die Analyse setzt an der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts an, das die bisherige Nichtbegünstigung von Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften als verfassungswidrig beanstandet hat. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 EStG als gesetzgeberische Reaktion umfasst jedoch ausschließlich unentgeltliche Übertragungen. Die Arbeit zeigt auf, dass diese Beschränkung dem Gleichheitssatz sowie einer konsequenten Gesetzgebung nicht genügt und Übertragungen gegen Gewährung mittelbarer Gesellschaftsrechte berücksichtigt werden sollten. Darüber hinaus weist die Arbeit anhand des BVerfG-Beschlusses nach, dass ein Ausschluss nicht-beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften ebenso gegen verfassungsrechtliche Prinzipien verstößt. Die bestehende gesetzliche Regelung differenziert an dieser Stelle sachlich unbegründet, obwohl auch hier die wesentlichen Merkmale steuerneutraler Übertragungen – insbesondere Fortführung des unternehmerischen Engagements und Sicherung des Besteuerungsrechts – gegeben sind. Diese sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung steht im Widerspruch zu einer steuerrechtlichen Konsistenz sowie zum verfolgten wirtschaftspolitischen Ziel der Flexibilisierung betrieblicher Strukturentscheidungen. Zusätzlich wird die Erweiterung des Anwendungsbereichs auf geschäftszweckdienliche Übertragungen zwischen verschiedenen Betriebsvermögen analysiert und unter Berücksichtigung des Normzwecks befürwortet.

Ein weiterer Reformbedarf wird hinsichtlich des **zwingenden Buchwertansatzes** festgestellt. Es liegen keine überzeugenden Argumente vor, die einen zwingenden Buchwertansatz rechtfertigen; dogmatische Bedenken und die Sorge vor einem Wahlrecht sind nicht schlüssig. Ein Wahlrecht zum Buchwert, Zwischenwert oder gemeinen Wert, wie es analog im

Umwandlungssteuerrecht vorgesehen ist, könnte hingegen die Effizienz des Steuerrechts stärken, steuerliche Prinzipien besser verwirklichen sowie eine gesteigerte Flexibilität, eine sachgerechte Berücksichtigung individueller Unternehmenssituationen und eine gesetzesübergreifende Harmonisierung gewährleisten.

Auch hinsichtlich der **Sperrfristregelung** wird ein konkreter Reformvorschlag formuliert. Die Arbeit plädiert für eine vollständige Neufassung der Vorschrift, die sowohl rechtssicher als auch praktikabel ist. Die Sperrfrist soll künftig durch den sachgerechten Begriff „Behaltefrist“ ersetzt werden. Eine Anknüpfung der Behaltefrist an den Zeitpunkt der Übertragung ist aus systematischen sowie steuerpraktischen Gründen vorzuzugsfähig und sollte einheitlich auf drei Jahre festgelegt werden. Ihre Anwendung setzt voraus, dass es tatsächlich zu einer Verlagerung stiller Reserven kommt. Die Arbeit schlägt vor, die personelle Zuordnung stiller Reserven konsequent durch Ergänzungsbilanzen abzusichern, sofern stille Reserven interpersonell verlagert werden und der übertragende Rechtsträger am übernehmenden Betriebsvermögen beteiligt ist bzw. wird. Fehlerhafte Zuordnungen sollen dabei nicht die Steuerneutralität der gesamten Übertragung gefährden, sondern gezielt und sachgerecht korrigiert werden können. Im Fall einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Behaltefrist wird eine differenzierte Gewinnaufteilung zwischen dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger gefordert, die sich daran orientiert, in wessen Betriebsvermögen die jeweiligen stillen Reserven entstanden sind. Umstrukturierungsnormen sollen gesetzesübergreifend harmonisiert werden, wobei begünstigte Strukturmaßnahmen nicht als schädliche Entnahmen oder Veräußerungen zu qualifizieren sind, sofern die Steuerverstrickung gewährleistet bleibt. Im Fall steuerbegünstigter Weiterübertragungen soll die Behaltefrist neu ausgelöst werden.

Darüber hinaus erfolgt eine kritische Würdigung der sogenannten **Körperschaftsklausel** nach § 6 Abs. 5 S. 5-7 EStG. Diese Regelungen verhindern bislang die Anwendung der Buchwertfortführung unter Beteiligung einer Körperschaft und führen dazu, dass selbst wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen zwingend zur Besteuerung führen, obwohl eine Steuerverstrickung weiterhin gegeben ist. Die Arbeit kritisiert insbesondere, dass keine sachlich tragfähige Begründung für diesen kategorischen Ausschluss vorliegt und die praktische Anwendbarkeit durch eine unübersichtliche Regelungssystematik erschwert. Die Körperschaftsklausel soll daher ersatzlos entfallen. Dies gewährleistet eine gleichheitsgerechte und systemkonforme Anwendung von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG unabhängig von der Rechtsform der beteiligten Subjekte. Die Behaltefrist nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG soll sich daher – in Anlehnung an die Systematik des UmwStG – auch auf übertragene Gesellschaftsrechte erstrecken, um die unternehmerische Kontinuität zu wahren und einen effektiven Schutz vor missbräuchlichen Gestaltungen sicherzustellen.

Insgesamt gelangt diese Arbeit zu dem Ergebnis, dass die derzeitige Ausgestaltung des § 6 Abs. 5 EStG erhebliche strukturelle und normative Defizite aufweist. Der Gesetzgeber ist daher gehalten, die Norm im Rahmen einer umfassenden Reform grundlegend zu überarbeiten, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen, der steuerrechtlichen Systematik und den wirtschaftlichen Notwendigkeiten gleichermaßen gerecht zu werden.

Das abschließende fünfte Kapitel bündelt die herausgearbeiteten Reformvorschläge und präsentiert einen Gesetzesvorschlag des § 6 Abs. 5 S. 3-6 EStG in eigener Fassung. Diese Vorschläge sind nicht nur steuerrechtssystematisch begründet, sondern auch durch eine verfassungsrechtliche und wirtschaftspolitische Perspektive legitimiert.