
Datum: 26.10.2007
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 18. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 18 K 621/04 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2007:1026.18K621.04F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Gerichtskosten zur Hälfte als Gesamtschuldner und die Klägerin zu 2) zur Hälfte allein. Im Übrigen findet eine Kostenerstattung nicht statt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft unter der Geltung des § 6 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. 1999 I, S. 402) steuerneutral möglich ist.

2

An der Klägerin zu 2), einer Kommanditgesellschaft, war der Kläger zu 1) als Komplementär beteiligt. Der Kläger zu 1) schied am 22.12.1999 aus der Klägerin zu 2) aus. Komplementärin wurde die "C" GmbH, deren Geschäftsführer u.a. der Kläger zu 1) ist.

3

In dem Sonderbetriebsvermögen des Klägers zu 1) befand sich das an die Klägerin zu 2) verpachtete lastenfreie Grundstück W. Der Kläger zu 1) gründete mit Gesellschaftsvertrag vom 1.12.1998, zugleich als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, die "E" GmbH & Co. KG (Immobilien KG), an der er sich als alleiniger Kommanditist beteiligte. Die Komplementärin erbrachte keine Einlage und hat keinen Kapitalanteil. Der Kläger zu 1) erbrachte seinen Kapitalanteil von 100.000 DM durch Bareinlage. Die Kapitalanteile sind fest

4

und können nur durch Änderung des Gesellschaftsvertrages geändert werden.

Hinsichtlich der Ergebnisverteilung enthält der Gesellschaftsvertrag folgende Bestimmungen (§ 8 des Gesellschaftsvertrages): 5

"1. Am Gewinn und Verlust nehmen die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Kapitalanteile teil. 6
Die gesetzlichen Vorschriften über die Haftungsbeschränkung der Kommanditisten bleiben unberührt.

2. Die Gewinnanteile sind den Darlehenskonten der Gesellschafter zuzuschreiben, soweit 7
sich aus diesem Vertrag nicht etwas anderes ergibt.

3. Solange ein Verlustvortrag besteht, ist er durch spätere Gewinne auszugleichen. Erst 8
danach können Gewinnanteile dem Rücklagen- oder den Darlehnskonto gutgeschrieben werden."

Ein ausscheidender Gesellschafter erhält eine Abfindung in Höhe des "Realwerts" des 9
Geschäftsanteils gemäß der Bewertung des Gutachterausschusses der zuständigen
Stadtgemeinde. Das Darlehnskonto ist beim Ausscheiden eines Gesellschafters auf den Tag
des Ausscheidens auszugleichen.

Beginn der Gesellschaft sollte der Zeitpunkt der Eintragung der Kommanditgesellschaft in das 10
Handelsregister sein. Die Eintragung der Kommanditgesellschaft wurde am 1.12.1998 beim
Registergericht angemeldet; sie erfolgte erst am 26.1.1999, nachdem sich die Eintragung der
Komplementär-GmbH im Handelsregister verzögert hatte.

Der Kläger zu 1) schloss mit der Immobilien KG am 5.2.1999 einen notariellen 11
"Übertragungsvertrag" und erklärte zugleich die Auflassung des Grundstücks W.
Bestimmungen über eine Gegenleistung enthält der Vertrag nicht. Nutzen und Lasten gingen
zum 1.1.1999 auf die Immobilien KG über.

Die Immobilien KG aktivierte das bislang in der Sonderbilanz ausgewiesene 12
Sonderbetriebsvermögen des Klägers zu 1) einschließlich des Grund und Bodens sowie des
Gebäudes mit den Buchwerten (128.137 DM bzw. 395.785 DM). Die Gegenbuchung erfolgte
auf dem Konto "Gesellschafterdarlehen" (Konto 841). Auf diesem Konto wurden 1999 ein
Gewinnanteil in Höhe von 132.880,79 DM gutgeschrieben und die Entnahmen des Klägers zu
1) verbucht.

Die Einkünfte der Gesellschafter der Klägerin zu 2) wurden zunächst erklärungskgemäß unter 13
dem Vorbehalt der Nachprüfung einheitlich und gesondert festgestellt. Die Kläger
behandelten die Übertragung des Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen des
Klägers zu 1) in die Immobilien KG erfolgsneutral. Der Gewerbesteuermessbetrag der
Klägerin zu 2) wurde unter dem Vorhalt der Nachprüfung festgesetzt und zerlegt.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung kam der Außenprüfer zu dem Ergebnis, dass eine 14
Übertragung zu Buchwerten nicht möglich gewesen sei und ein Entnahmegewinn in Höhe
von 916.078 DM im Jahr 1999 im Sonderbetriebsvermögen des Klägers zu 1) entstanden sei.
Im Zusammenhang mit dem Entnahmegewinn seien Rückstellungen für Prozesskosten in
Höhe von 20.000 DM und für Gewerbesteuer in Höhe von 170.514 DM zu berücksichtigen.

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erhöhte den Gewinn der 15
Gesellschaft und die Sonderbetriebseinnahmen des Klägers zu 1) um 725.564 DM sowie den
Gewerbesteuermessbetrag von 22.845 DM auf 59.120 DM, der zerlegt wurde. Gegen die

Änderungsbescheide legten die Klägerin zu 2) und der Kläger zu 1) in seiner Eigenschaft als ehemaliger Gesellschafter der Klägerin zu 2) erfolglos Einspruch ein. Gleichzeitig beantragten die Kläger die abweichende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen aus Billigkeitsgründen nach § 163 der Abgabenordnung (AO). Über den Billigkeitsantrag ist noch nicht abschließend entschieden.

Gegen den geänderten Feststellungsbescheid, Gewerbesteuerermessbescheid und den Zerlegungsbescheid erhoben der Kläger zu 1) und die Klägerin zu 2) jeweils gesonderte Klagen. Sie tragen vor: § 6 Abs. 5 S. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 sei nicht auf den Fall einer Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft anzuwenden. Die Differenzierung der gesetzlichen Regelung zwischen "Betriebsvermögen" und "Sonderbetriebsvermögen" zeige, dass § 6 Abs. 5 S. 3 EStG nur die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Einzelunternehmen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft sowie die Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der *nämlichen* Personengesellschaft regele. Auf die Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Gesamthandsvermögen, wie sie im Streitfall vorliege, seien daher die Bestimmungen des Mitunternehmererlasses vom 20.12.1977 (BStBl. I 1978, 8) anzuwenden, der in Tz. 79, 21 ff. bzw. 57 eine Übertragung zu Buchwerten ermögliche.

16

§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG dürfe weiterhin nicht angewendet werden, weil das Gesetz zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch nicht verabschiedet gewesen sei. Die Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG auf den vorliegenden Sachverhalt stelle eine verfassungsrechtlich unzulässige (echte) Rückwirkung dar.

17

Die Übertragung des Grundstücks auf die Immobilien KG sei entgegen der Auffassung des Beklagten auch nicht entgeltlich erfolgt. Bei dem Konto 841 handele es sich um ein Kapitalkonto. Dies ergebe sich aus dem Umstand, dass nach dem Gesellschaftsvertrag kein gesondertes Verlustvortragskonto bestehe, so dass Verluste auf dem Konto 841, auf dem auch die Einlage des Grundstücks gebucht worden sei, zu verrechnen wären.

18

Der Kläger zu 1) habe das Grundstück bereits im Jahr 1998 auf die Immobilien KG übertragen wollen. Ein Beurkundungstermin beim Notar sei für den 21.12.1998 vorgesehen gewesen, allerdings habe sich die Eintragung verzögert, so dass die Übertragung des Grundstücks erst am 5.2.1999 notariell beurkundet werden konnte. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG sei deshalb gem. § 52 Abs. 16 S. 11 EStG nicht anwendbar. Wegen der dokumentierten Absicht des Klägers zu 1), das Grundstück zu übertragen, müsse der Fall einem schwebend unwirksamen, vor dem 31.12.1998 geschlossenen Kaufvertrag gleichgestellt werden, der rückwirkend genehmigt wurde.

19

Der Kläger zu 1) hat die Klage gegen den Gewerbesteuerermessbescheid und den Zerlegungsbescheid zurückgenommen. Das Gericht hat das betreffende Verfahren zur gesonderten Entscheidung abgetrennt und eingestellt. Die Klägerin zu 2) hat die Klage gegen den Zerlegungsbescheid zurückgenommen. Der Senat hat daraufhin das betreffende Verfahren zur gesonderten Entscheidung abgetrennt und eingestellt. Die Verfahren des Klägers zu 1) und der Klägerin zu 2) hat der Senat sodann gem. § 73 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) mit Beschluss vom 26.10.2007 zur gemeinsamen Verhandlung und einheitlichen Entscheidung verbunden.

20

Der Kläger zu 1) beantragt nunmehr,

21

22

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1999 vom 21.06.2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.01.2004 in der Weise zu ändern, dass der Entnahmegewinn aus der Übertragung des Grundstücks W aus dem Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der "B" GmbH & Co KG auf die Immobilien KG rückgängig gemacht wird;

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 23

Die Klägerin zu 2) beantragt nunmehr, 24

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1999 vom 21.06.2002 und den Gewerbesteuermessbescheid für das Jahr 1999 vom 08.07.2002 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.01.2004 in der Weise zu ändern, dass der Entnahmegewinn aus der Übertragung des Grundstücks W aus dem Sonderbetriebsvermögen des Komplementärs "A" auf die Immobilien KG rückgängig gemacht wird;

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 26

Der Beklagte beantragt, 27

die Klage abzuweisen; 28

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 29

Das Finanzamt ist ebenfalls der Auffassung, § 6 Abs. 5 EStG finde keine Anwendung auf den Sachverhalt, da eine entgeltliche Übertragung erfolgt sei. Bei dem Konto 841 handele es sich um ein Darlehnskonto und nicht um ein Kapitalkonto II. Auf dem fraglichen Konto dürften keine Verluste verbucht werden. Zudem sei das Darlehnskonto ausweislich der Gesellschaftsverträge im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters gesondert abzufinden. 30

Auch für den Fall, dass eine unentgeltliche Übertragung vorläge, sei § 6 Abs. 5 EStG im Ergebnis nicht anzuwenden, da die vorliegende Gestaltung nicht explizit geregelt worden sei. Aus dem gesetzgeberischen Willen, wie er in den Gesetzgebungsmaterialien zum StEntlG 1999/2000/2002 ersichtlich sei, ergebe sich, dass der Gesetzgeber nur noch in den in § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG geregelten Fällen Buchwertübertragungen ermöglichen wollte. Die Übertragung im Streitfall sei daher nicht erfolgsneutral möglich. Der Mitunternehmererlass habe nur bis zum 31.12.1998 gegolten. Zudem sei der vorliegende Fall nicht im Mitunternehmererlass geregelt gewesen, mit der Folge, dass die stillen Reserven auch nach altem Recht in vollem Umfang zu versteuern gewesen wären. 31

Entscheidungsgründe 32

Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Feststellungs- und der Gewerbesteuermessbescheid sind rechtmäßig. Das Finanzamt hat zu Recht Sonderbetriebseinnahmen des Klägers zu 1) gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG in Höhe von 725.564 DM bei der Feststellung der Einkünfte der Gesellschafter der Klägerin zu 2) und bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 Abs. 1 S. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) berücksichtigt. 33

1. Nach § 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ist die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen nicht 34

steuerneutral möglich. Die Übertragung führt daher zur Aufdeckung der stillen Reserven im vollen Umfang.

a) Die Regelung des § 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ist gem. § 52 Abs. 16 S. 11 EStG erstmals auf den Erwerb von Wirtschaftsgütern anzuwenden, bei denen der Erwerb aufgrund eines nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt. Der "Übertragungsvertrag", aufgrund dessen das Grundstück W übertragen wurde, ist erst im Februar 1999 geschlossen worden. Die Absicht des Klägers zu 1), den Vertrag noch vor Jahresende 1998 abzuschließen, ist unbeachtlich. Zwar ist ersichtlich, dass der Vertrag nur deshalb erst nach Jahresende abgeschlossen wurde, weil sich die Eintragung der Komplementär-GmbH planwidrig verzögerte. Dieser Gesichtspunkt kann jedoch allenfalls im Rahmen des Billigkeitsverfahrens (§ 163 AO) berücksichtigt werden, das nicht Gegenstand dieser Klage ist. 35

b) § 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 schließt eine Buchwertfortführung bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen in ein Gesamthandsvermögen aus. Es kann dabei offen bleiben, wie das Konto 841 zu qualifizieren ist, ob also das Grundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder ein sonstiges Entgelt übertragen worden ist. Jedenfalls lag kein fremdübliches vollentgeltliches Geschäft vor. Nur die Veräußerung zu fremdüblichen Konditionen unterfällt nicht dem Regelungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG (Fischer in Kirchhof, 2. A. 2002, § 6 Rn. 187; Glanegger in Schmidt, 19. A. 2000, § 6 Rn. 534; Schmidt, a.a.O., § 15 Rn. 661 f.). § 6 Abs. 5 EStG ist in dem Sinne zu verstehen, dass ab dem 1.1.1999 in Abkehr von den Regelungen des Mitunternehmererlasses nur noch die in § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG und im Umwandlungsteuergesetz (UmwStG) geregelten Fälle der Überführung bzw. Einbringung von Wirtschaftsgütern steuerneutral möglich sein sollten (Fischer a.a.O.). Im Übrigen gelten die allgemeinen Regeln. Eine Überführung im Sinne des § 6 Abs. 5 S. 1 oder 2 EStG bzw. eine Einbringung im Sinne des § 24 UmwStG liegen nicht vor. 36

aa) Auch im Falle der Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus einem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft ist eine Buchwertfortführung ausgeschlossen (vgl. Ehmcke in Blümich, EStG, § 6 Rn. 1301 m.N.). Es handelt sich dabei nicht um eine Überführung im Sinne des § 6 Abs. 5 S. 1 oder 2 EStG. 37

Zwar ordnet § 6 Abs. 5 S. 3 EStG den Teilwertansatz nur für den Fall der Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der nämlichen Mitunternehmerschaft an. Die Bestimmung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG kann aber nicht als abschließend betrachtet werden (ebenso Strahl, FR 1999, 628, 630 f.; a.A. offenbar Hörger/Mentel/Schulz, DStR 1999, 565, 572 zur Übertragung auf gesellschaftsidentische Personengesellschaften). Dies ergibt sich auch aus den Gesetzgebungsmaterialien (Bundestagsdrucksachen 14/23, S. 173; 14/265, S. 173 f.). Der ursprüngliche Gesetzentwurf (Bundestagsdrucksache 14/23, S. 6) schloss die steuerneutrale Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Mitunternehmern und Mitunternehmerschaft sogar generell aus (§ 6 Abs. 4 S. 2 des Entwurfs). Die letztlich verabschiedete Fassung des § 6 Abs. 5 EStG sollte klarstellen, dass die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen in ein Sonderbetriebsvermögen weiterhin steuerneutral möglich ist, weil in diesem Ausnahmefall kein Rechtsträgerwechsel eintritt (siehe zur Bedeutung des Rechtsträgerwechsels für die in den Jahren 1999/2000 geltende Fassung des § 6 Abs. 5 EStG: Bundestagsdrucksache 14/443, S. 24 und – zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz [UntStFG] – Bundesratsdrucksache 638/01, S. 49). 38

- Die im Jahre 1999 anzuwendende Fassung des § 6 Abs. 5 EStG differenziert insoweit zwischen der Überführung, d.h. einem Vorgang, der i.d.R. keinen Rechtsträgerwechsel beinhaltet (§ 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG), und der Übertragung eines Wirtschaftsguts, d.h. einem Vorgang mit Rechtsträgerwechsel (§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG). Entgegen der Ansicht der Kläger kommt es bei einem Rechtsträgerwechsel nicht entscheidend darauf an, ob ein Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen oder einem Sonderbetriebsvermögen in ein Gesamthandsvermögen übertragen wird. 39
- Die Möglichkeit der steuerneutralen Übertragung aus dem Betriebsvermögen in ein Gesamthandsvermögen wurde erst mit Wirkung ab dem 1.1.2001 wieder eingeführt (§§ 6 Abs. 5 S. 3 ff., 52 Abs. 16a EStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes [StSenkG] v. 23.10.2000). Dass darunter auch der Fall der Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen fällt, ergibt sich – insoweit vom Gesetzgeber als Klarstellung gegenüber dem StSenkG betrachtet (Bundesratsdrucksache 638/01, S. 50) – aus der auf Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 anwendbaren Fassung des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG i.d.F. des UntStFG v. 20.12.2001 (§ 52 Abs. 16a EStG i.d.F. des UntStFG). 40
- bb) Außerhalb des Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 5 EStG ist eine steuerneutrale Übertragung, etwa in analoger Anwendung des § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) ausgeschlossen. Auch die Bestimmungen des Mitunternehmererlasses können deshalb ab dem 1.1.1999 nicht mehr berücksichtigt werden. 41
- c) Eine Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs i.S.v. § 24 Abs. 1 UmwStG liegt nicht vor. Einzelne Wirtschaftsgüter, die der Mitunternehmer einer Personengesellschaft dieser zur Nutzung überlassen hat, sind nicht schon deshalb, weil sie Sonderbetriebsvermögen sind, als Betrieb oder Teilbetrieb im Sinne des § 16 EStG zu werten. Sie sind es nur dann, wenn sie in ihrer Zusammenfassung der allgemeinen Begriffsbestimmung des Betriebs oder Teilbetriebs genügen, also z.B. einen mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten organisatorisch geschlossenen Teil eines Gesamtbetriebs (den der Gesellschafter neben seiner Beteiligung an der Personengesellschaft betreibt) darstellen, der für sich allein lebensfähig ist (BFH-Urt. v. 5.4.1979 IV R 48/77, BStBl II 1979, 554). Dafür fehlen im Streitfall jegliche Anhaltspunkte. 42
2. Die Übergangsregelung des § 52 Abs. 16 S. 11 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ist nicht verfassungswidrig. Das StEntlG 1999/2000/2002 ist am 24.3.1999 mit Wirkung zum 1.1.1999 verkündet worden. Der Bundestag hatte das Gesetz am 4.3.1999 beschlossen. Es erfasst damit Rechtsgeschäfte, die zwischen dem 1.1.1999 und dem 4.3. bzw. 24.3.1999 getätigt wurden, wie den Übertragungsvertrag vom 28.2.1999. Die Erstreckung des Anwendungsbereichs auf Rechtsgeschäfte, die vor der Gesetzesverkündung und dem Gesetzesbeschluss vorgenommen wurden, stellt keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung dar. 43
- a) Der Senat geht dabei zunächst davon aus, dass das StEntlG 1999/2000/2002 insoweit die Rechtslage zum Nachteil der Kläger geändert hat. Allerdings ist die Übertragung aus einem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft im Mitunternehmererlass nicht ausdrücklich geregelt gewesen. Die Finanzverwaltung versteht den Mitunternehmererlass in dem Sinne, dass die Tz. 21 ff. nur die Einbringung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der nämlichen Mitunternehmerschaft und die Tz. 51 ff. die Einbringung aus einem anderen Betrieb – aber nicht aus einem Sonderbetriebsvermögen – regeln (so auch Hoffmann in Littmann, Bitz, Pust, EStG, § 6 Rn. 1165 und 1169). Der Senat folgt dem nicht. Ausgehend von den Grundsätzen des Einbringungsurteils (BFH-Urt. v. 15.7.1976 I R 17/74, BFHE 119, 285, BStBl. II 1976, 478) ist nicht ersichtlich, warum nach der bis zum 31.12.1998 geltenden Rechtslage ein 44

Wirtschaftsgut zwar aus einem anderen Betrieb eines Mitunternehmers, aber nicht aus einem anderen Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft hätte eingebracht werden können (vgl. BFH-Urt. vom 19.3.1991 VIII R 76/87, BFHE 164, 260, BStBl. II 1991, 635; Düll, DStR 2000, 1713, 1714 m.N.; van Lishaut, DB 2001, 1519; Kröller/Fischer/Dürr, BB 2001, 1711).

Es kommt nach Auffassung des Senats dabei nicht entscheidend darauf an, ob das Gegen- 45
Konto als Darlehens- oder als Kapitalkonto II anzusehen ist. Selbst wenn man mit dem
Beklagten in der Verbuchung des Buchwerts auf dem sog. Darlehnskonto des Klägers zu 1)
ein nicht in der Gewährung von Gesellschaftsrechten bestehendes sonstiges Entgelt sähe
(siehe BFH-Urt. vom 11.12.2001 VIII R 58/96, BStBl. II 2002, 420, 423), läge doch in jedem
Fall ein teilentgeltliches Geschäft vor (Veräußerung zum Buchwert). Dieses müsste, wenn
man der sog. Trennungstheorie folgte (zu § 6 Abs. 5 EStG n.F. siehe Wacker in Schmidt,
EStG 26. A. 2007, § 15 Rn. 665 m.w.N. zum Streitstand), in einen entgeltlichen und einen
unentgeltlichen Vorgang aufgeteilt werden, so dass die stillen Reserven nur teilweise
realisiert worden wären und auch insoweit eine Änderung der Rechtslage zu Ungunsten der
Kläger eingetreten wäre (vgl. Tz. 28, 35, 66 des Mitunternehmererlasses, siehe auch Bitz in
Littmann, Bitz, Pust, EStG, § 15 Rn. 99; a.A. Einheitstheorie: Schmidt, EStG 18.A. 1999, § 15
Rn. 662 m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteil vom 25.7.2000 VIII R 46/99, BFHE 192, 516, Tz. 15 bei
juris und Urteil vom 6.9.2000 IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229).

b) Nach der bisherigen ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) 46
stellt die Änderung des für die Steuerfestsetzung maßgebenden Rechts vor Ende des
Kalenderjahres eine unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) dar, weil die
Einkommensteuer gem. § 36 Abs. 1 EStG erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums
entsteht; eine unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) ist im Gegensatz zur
echten Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) grundsätzlich zulässig (z.B. BVerfG-
Beschluss 14.5.1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, BStBl. II 1986, 628 Tz. 116 bei juris;
BVerfG-Beschluss vom 3.12.1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67). Das Verbot der echten
Rückwirkung wird vom BVerfG aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 des
Grundgesetzes – GG), insb. den Grundsätzen des Vertrauensschutzes, der Rechtssicherheit,
aber auch der Verhältnismäßigkeit, abgeleitet, während der verfassungsrechtliche Schutz im
Bereich der unechten Rückwirkung vorrangig an den Grundrechten (insb. Art. 2 Abs. 1, 12
Abs. 1, 14 Abs. 1 und 2 GG) gemessen wird (BVerfG-Beschluss vom 14.5.1986 a.a.O. Tz. 91
und 100 bei juris; BVerfG-Beschluss vom 3.12.1997 a.a.O. Tz. 39 ff. bei juris).

Erst wenn eine nach Ablauf des Veranlagungszeitraums verkündete Norm mit Wirkung für 47
diesen Zeitraum eine ursprünglich geltende steuerliche Rechtsfolgenlage nachträglich ändert,
handelt es sich um die Rückbewirkung einer Rechtsfolge bzw. um eine echte Rückwirkung
(BVerfG-Beschluss vom 14.5.1986 a.a.O.), die nur ausnahmsweise gerechtfertigt sein kann.
Für den Bereich der Lenkungsnormen bzw. "Verschonungssubventionen" hat das BVerfG
demgegenüber nicht mehr entscheidend auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer,
sondern auf die Disposition des Steuerpflichtigen abgestellt und die Dispositionsbedingungen
vom Tage der Entscheidung an als schutzwürdige Vertrauensgrundlage anerkannt
(Beschluss vom 3.12.1997 a.a.O. Tz. 46 bei juris). Nach diesen Grundsätzen liegt im Streitfall
eine unechte Rückwirkung bzw. eine tatbestandliche Rückanknüpfung vor.

Von diesen Rechtsgrundsätzen ist ausweislich der Gesetzgebungsmaterialien auch der 48
Gesetzgeber bei der Verabschiedung des StEntlG 1999, 2000, 2002 ausgegangen
(Bundestagsdrucksache 14/125, 39). Der Gesetzgeber hat im Hinblick darauf bestimmte
Regelungen in "Vorschaltgesetzen" vorgezogen, die noch vor Jahresbeginn verkündet

wurden, in denen aber nicht die im Streitfall relevante Regelung des § 6 Abs. 5 EStG enthalten war. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen das rückwirkende Inkrafttreten der "Gegenfinanzierung" bestanden nach Auffassung des Gesetzgebers nicht, "weil sich die Steuerpflicht jeweils auf ein Jahr beziehe und darüber hinaus die Maßnahmen durch Kabinettsentscheidung grundsätzlich bekannt" seien.

Einige Senate des BFH haben sich im Einklang mit der ganz überwiegenden Zahl der Stimmen in der Literatur demgegenüber in mehreren Vorlagebeschlüssen an das BVerfG für einen stärkeren Dispositionsschutz ausgesprochen. Das BVerfG hat bislang noch nicht entschieden, ob es an seiner bisherigen Rechtsprechung festhält. Der 9. Senat des BFH will den vom BVerfG für Verschonungssubventionen anerkannten Dispositionsschutz auf alle Steuerrechtsnormen erweitern (BFH-Beschluss vom 16.12.2003 IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284, Tz. 73 bei juris; Aktenzeichen des BVerfG: 2 BvL 2/04), so dass generell zwischen dem durch die Disposition betätigten Vertrauen des Steuerpflichtigen und dem staatlichen Interesse abgewogen werden müsste. Der 11. Senat des BFH stellt zur Unterscheidung von echter und unechter Rückwirkung abweichend von der Rechtsprechung des BVerfG nicht auf die Entstehung der Steuer, sondern generell auf die Disposition des Steuerpflichtigen ab (BFH-Beschluss vom 2.8.2006 XI R 34/02, BStBl. II 2006, 887, Tz. 63 bei juris; Aktenzeichen des BVerfG: 2 BvL 58/06; ebenso BFH-Beschluss vom 19.4.2007 IV R 59/05, BFH/NV 2007, 2334; offen gelassen in BFH-Urteil vom 24.4.2007 I R 16/06, BStBl. II 2007, 707). Dabei soll grundsätzlich die Gesetzesverkündung der Zeitpunkt sein, bis zu dem ein Steuerpflichtiger auf den Fortbestand der alten Rechtslage vertrauen kann (BFH-Beschluss vom 2.8.2006 a.a.O. Tz. 64 ff. bei juris).

49

Der erkennende Senat hält an der herkömmlichen Unterscheidung des BVerfG zwischen echter und unechter Rückwirkung im Bereich der Veranlagungssteuern fest. Diese als "rein formal" kritisierte Unterscheidung (BFH-Beschluss vom 2.8.2006 a.a.O. Tz. 58) ist Ausdruck des Bemühens des BVerfG, die verfassungsrechtliche Abwägung der für und gegen die Rückwirkung sprechenden Gründe klar zu strukturieren, um dem Gesetzgeber deutliche und verlässliche Grenzen aufzuzeigen und die mit einer in jedem Einzelfall erforderlichen Abwägung verbundene Rechtsunsicherheit zu vermeiden (vgl. Mellinghoff, DStJG 27 [2004], S. 25, 42). Die Aufgabe der Unterscheidung würde den Rechtsschutz der Steuerpflichtigen eher verschlechtern; wollte man demgegenüber die aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten strengeren Prüfmaßstäbe der echten Rückwirkung auf auch Sachverhaltsgestaltungen wie im Streitfall anwenden, so würde die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers nach Auffassung des Senats zu weitgehend eingeschränkt werden (vgl. auch BFH-Beschluss vom 8.11.2006 I R 69-70/05, BStBl. II 2007, 662, Tz. 48 ff. bei juris; BFH-Beschluss vom 16.12.2003 a.a.O. m.N. Tz. 60 f. bei juris sowie BFH-Beschluss vom 24.4.2007 a.a.O. Tz. 31 bei juris).

50

Mit dem 9. Senat des BFH geht der Senat jedoch davon aus, dass auch im Bereich der tatbestandlichen Rückanknüpfung bzw. unechten Rückwirkung – nicht nur im Bereich der Lenkungsnormen – in jedem Einzelfall zu prüfen ist, inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen in die bestehende günstige Rechtslage schützenswert ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen (BFH-Beschluss vom 16.12.2003 a.a.O. Tz. 72 bei juris).

51

Ausgehend von diesen Grundsätzen bestand im Streitfall nach Auffassung des Senats kein schutzwürdiges Vertrauen des Klägers zu 1) in den Fortbestand der alten Rechtslage. Hierbei sind vor allem zwei Gesichtspunkte beachtlich. Zum einen beruhte die Möglichkeit der Buchwertfortführung nach altem Recht nicht auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung,

52

sondern auf der Einbringungsrechtsprechung des BFH und den im Mitunternehmererlass und anderen Verwaltungsvorschriften niedergelegten Grundsätzen. Danach war der vorliegende Fall nicht zweifelsfrei zu beurteilen, wie die unterschiedlichen Ansichten der Beteiligten zur alten Rechtslage verdeutlichen (siehe auch Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust a.a.O. § 6 Rn. 1169).

Zum anderen ist nicht zu verkennen, dass die fragliche Disposition – der "Übertragungsvertrag" – im Streitfall gerade auch mit Blick auf die drohende Verschlechterung der Rechtslage durch das StEntlG vorgenommen und nur wegen einer planwidrigen Verzögerung nicht mehr rechtzeitig vor dem Jahresende, also in Antizipation des in der Übergangsregelung des § 52 Abs. 16 S. 11 EStG vorgesehenen Zeitpunkts, vollzogen werden konnte. Der Kläger zu 1) konnte demnach nicht nur die durch das laufende Gesetzgebungsverfahren bestehende Ungewissheit bei seiner Disposition berücksichtigen, er hat dies auch tatsächlich getan. Der Streitfall zeigt exemplarisch, dass sich sowohl die Steuerpflichtigen als auch der Gesetzgeber auf die Veranlagungsrechtsprechung des BVerfG in der Vergangenheit einstellen konnten, jedenfalls soweit es um Dispositionen geht, die üblicherweise nur unter Inanspruchnahme fachlicher Beratung vorgenommen werden, wenn zugleich die Gesetzesänderung absehbar war. Umstrukturierungsmaßnahmen wie die Einbringung von Wirtschaftsgütern in andere Betriebsvermögen sind typischerweise gestaltbar, so dass es den Steuerpflichtigen grundsätzlich möglich war, auf den Wegfall der Buchwertfortführung zu reagieren. Wollte man künftig strengere Grundsätze für den Gesetzgeber aufstellen, um die Rechtssicherheit zu stärken, was wünschenswert wäre, so führte die Beurteilung vergangener Sachverhalte nach diesen Grundsätzen zu dem Ergebnis, dass Vertrauen geschützt würde, wo tatsächlich keines bestand.

3. Der Senat hat im Einvernehmen mit den Beteiligten davon abgesehen, das Verfahren bis zu einer Entscheidung über den Antrag auf abweichende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gem. §§ 181 Abs. 1, 163 AO auszusetzen. Gem. § 74 FGO kann das Gericht, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das Gegenstand eines anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist, die Aussetzung des Verfahrens anordnen. Die Entscheidung über einen Billigkeitsantrag stellt grundsätzlich einen Grundlagenbescheid für den Steuer- bzw. Feststellungsbescheid dar, so dass das Verfahren ausgesetzt werden könnte, wenn die Aussetzung zweckmäßig wäre (siehe Koch in Gräber, FGO 6.A. 2006, § 74 Rn. 12 m.w.N.). Die Aussetzung des Verfahrens gegen den Feststellungsbescheid erscheint aber nicht prozessökonomisch, da in diesem Zusammenhang zunächst Fragen von grundsätzlicher Bedeutung geklärt werden sollten.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO und § 72 Nr. 1 des Gerichtskostengesetzes (GKG) n.F. i.V.m. § 59 GKG a.F. Die Zulassung der Revision erfolgt nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.