

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 94

Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung

**Eine Untersuchung zu Prinzipien
des Besteuerungsaufschubs
im Einkommensteuerrecht**

Von

Hendrik Marchal



Duncker & Humblot · Berlin

HENDRIK MARCHAL

**Die steuerrechtlichen Grundlagen
der Rücklage für Ersatzbeschaffung**

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 94

Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung

Eine Untersuchung zu Prinzipien
des Besteuerungsaufschubs
im Einkommensteuerrecht

Von

Hendrik Marchal



Duncker & Humblot · Berlin

**Der Fachbereich Rechtswissenschaft
der Freien Universität Berlin
hat diese Arbeit im Sommersemester 2005
als Dissertation angenommen.**

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

**Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.**

D 188

**Alle Rechte vorbehalten
© 2006 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme und Druck:
Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany**

**ISSN 0582-0235
ISBN 3-428-12141-4**

**Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☉**

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Meinen Eltern

Vorwort

Die Arbeit hat dem Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin im Sommersemester 2005 als Dissertation vorgelegen. Sie wurde für die Veröffentlichung aktualisiert und befindet sich auf dem Stand Ende 2005.

Ganz herzlich danke ich meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Markus Heintzen, für die hervorragende Betreuung. In ihm habe ich einen Doktorvater gefunden, den man jedem Doktoranden wünschen kann. Herrn Professor Dr. Thomas Stapperfend von der Humboldt-Universität zu Berlin habe ich zu danken für die Unterstützung der Themensuche und die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Den Herausgebern der Schriften zum Steuerrecht, Herrn Professor Dr. Joachim Lang und Herrn Professor Dr. Jens Peter Meincke, gilt mein Dank für die Aufnahme der Arbeit in die Schriftenreihe.

Der Ernst-Reuter-Gesellschaft der Freunde, Förderer und Ehemaligen der Freien Universität Berlin danke ich für einen großzügigen Druckkostenzuschuss.

Von den Kollegen vom Lehrstuhl danke ich insbesondere Herrn Privatdozent Dr. Andreas Musil und Herrn Lutz Lammers für ihre fachlichen Ratschläge. Schließlich gilt mein herzlicher Dank meinen Eltern, Frau Dr. Jutta Niedersen-Marchal und Herrn Professor Dr. Peter Marchal, sowie Frau Professor Dr. Jutta Wermke und Herrn Privatdozent Dr. Andreas von Arnould für ihre Anteilnahme und Unterstützung.

Berlin, im April 2006

Hendrik Marchal

Inhaltsverzeichnis

Einleitung und Gang der Untersuchung	15
---------------------------------------------------	----

1. Kapitel

Prinzipien des Besteuerungsaufschubs	19
A. Der Besteuerungsaufschub in den zu untersuchenden Fällen	19
I. Die Rücklage für Ersatzbeschaffung	20
1. Der Besteuerungsaufschub durch die Rücklage für Ersatzbeschaffung	20
2. Die Entwicklung der Rechtsprechung	23
II. Die Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG	26
1. Der Besteuerungsaufschub durch die Reinvestitionsrücklage	26
2. Die gesetzgeberischen Motive für die Einführung von § 6b EStG	29
III. Der erfolgsneutrale Tausch	30
1. Handels- und steuerrechtliche Gewinnrealisierung beim Tausch	30
2. Fälle des Besteuerungsaufschubs beim Tausch	33
3. Die Einführung des § 6 VI 1 EStG	34
B. Grundwertungen des geltenden Einkommensteuerrechts	35
I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip	35
II. Keine Wertzuwachsbesteuerung im geltenden Einkommensteuerrecht	40
C. Prinzipien der Gewinnrealisierung	41
I. Gewinnrealisierung nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	42
1. Die Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz	42
2. Die Kritik an der Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz	43

II. Gewinnverwirklichung durch steuerliche Ersatzrealisationstatbestände	47
III. Prinzipien der Gewinnrealisierung	50
D. Gemeinsame Prinzipien des Besteuerungsaufschubs?	52
I. Die Zweckbindung des Gewinns als verbindendes Prinzip	52
II. Die Markteinkommenstheorie als Prinzip des Besteuerungsaufschubs	53
III. Fehlender Mittelzufluss und Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven als gemeinsames Prinzip	57
1. Der Grundsatz der Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven und des fehlenden Mittelzuflusses	58
2. Anwendungsbereich des Grundsatzes der Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven und des fehlenden Mittelzuflusses	59
3. Übertragung des Prinzips der Sicherstellung der Besteuerung stiller Reser- ven und des fehlenden Mittelzuflusses auf die zu untersuchenden Fälle	63
IV. Fortführung des unternehmerischen Engagements in veränderter Form als Prin- zip des Besteuerungsaufschubs	66
V. Unbilligkeit einer sofortigen Besteuerung als gemeinsames Prinzip	68
VI. Ergebnisse	69

2. Kapitel

Die Begründung der Rücklage für Ersatzbeschaffung	71
A. R 6.6 EStR als Grundlage der Rücklage für Ersatzbeschaffung	72
B. Begründung der Rechtsprechungsgrundsätze mit Gewohnheitsrecht	74
I. Die Zulässigkeit steuerlichen Gewohnheitsrechts	75
1. Meinungsstand in der Literatur	75
2. Die Sichtweise der Rechtsprechung	77
3. Stellungnahme	78
II. Die Rücklage für Ersatzbeschaffung als begünstigendes Gewohnheitsrecht	79
1. Die Annahme von Gewohnheitsrecht durch die Rechtsprechung	79
2. Die Annahme von Gewohnheitsrecht durch die Literatur	81

3. Die Einwände gegenüber der gewohnheitsrechtlichen Verfestigung	81
a) „Ungesetzlichkeit“ der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	81
b) Richterrecht als Grundlage von Gewohnheitsrecht	83
c) Gewohnheitsrechtliche Verfestigung allenfalls im Kernbereich	84
aa) Ständige Übung durch Anwendung von R 6.6 EStR	84
bb) Ständige Übung und Anerkennung derselben durch die Rechtsprechung	85
d) Die Rechtsprechung jenseits des Kernbereichs als Auslegung des gewohnheitsrechtlichen Kerns	87
e) Gewohnheitsrechtliche Übertragbarkeit stiller Reserven als Fremdkörper im geltenden Recht	88
III. Zusammenfassung	88
C. Die Rechtsprechungsgrundsätze als zulässige Auslegung	89
I. Die Begründung des Besteuerungsaufschubs durch wirtschaftliche Beurteilung des Sachverhalts	89
1. Die Methode der wirtschaftlichen Beurteilung von Sachverhalten	89
2. Die Begründung der Rechtsprechung mit der wirtschaftlichen Beurteilung des Sachverhalts	90
a) Annahme von „Identität“ zwischen ausgeschiedenem Wirtschaftsgut und Ersatzwirtschaftsgut	90
b) Bewertung der Ersatzforderung mit dem Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts	92
3. Ergebnis	94
II. Die Begründung der Rechtsprechung mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	94
1. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht	95
a) Grundlagen	95
b) Der Gesetzeszweck als Problem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	99
aa) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Gesetzeszweck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	100
bb) Auslegungszwecke jenseits des Leistungsfähigkeitsprinzips	102
c) Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als Grenze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	103

2. Die Begründung des Besteuerungsaufschubs beim Tausch mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Vorbild für die Rücklage für Ersatzbeschaffung	104
a) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Grundlage für den Besteuerungsaufschub beim Tausch	105
aa) Die Sichtweise der Rechtsprechung	105
bb) Die Sichtweise in der Literatur	107
cc) Stellungnahme	108
b) Übertragbarkeit der Überlegungen zum Tausch auf die Rücklage für Ersatzbeschaffung	109
aa) Wirtschaftliche Identität der Wirtschaftsgüter	109
bb) Fortführung des unternehmerischen Engagements in veränderter Form	110
cc) Ergebnis	110
c) Folgerungen für die Rücklage für Ersatzbeschaffung aus der Einführung des § 6 VI 1 EStG	111
3. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Grundlage der Rücklage für Ersatzbeschaffung	111
a) Der Zweck der Gewinnermittlungsvorschriften	112
b) Zum Vorliegen eines den Besteuerungsaufschub rechtfertigenden Prinzips	112
aa) Verneinung der Gewinnrealisierung mangels Gewinnrealisierungsabsicht	113
bb) Das Prinzip der Nichtbesteuerung nicht realisierter Gewinne	117
cc) Der Grundsatz der Irrelevanz einer formellen Vermögensmehrung und der Grundsatz der steuerlichen Irrelevanz von Buchgewinnen ...	117
dd) Die Markteinkommenstheorie als zugrunde liegendes Prinzip	121
ee) Rechtfertigung der Rechtsprechungsgrundsätze als Ausnahme von der zwingenden Gewinnrealisierung ohne zugrunde liegendes Prinzip	123
4. Zusammenfassung	124
III. Die Begründung der Rechtsprechung mit verfassungskonformer Auslegung der Gewinnermittlungsvorschriften	125
1. Verfassungskonforme Auslegung anhand von Art. 14 GG	125
a) Die Bedeutung von Art. 14 GG für die Besteuerung	126

b) Folgerungen für die Rücklage für Ersatzbeschaffung	129
c) Vergleich mit dem baurechtlichen Institut der eigentumskräftig verfestigten Anspruchsposition	130
2. Verfassungskonforme Auslegung anhand von Art. 3 I GG	131
3. Ergebnis	134
IV. Ergebnisse	134
D. Die Rechtsprechungsgrundsätze als zulässige Lückenfüllung	135
I. Die Zulässigkeit von Analogien im Steuerrecht	137
1. Grundlagen eines steuerrechtlichen Analogieverbots	137
2. Die Zulässigkeit von Analogien zulasten des Steuerpflichtigen	139
a) Der Meinungsstand in der Literatur	139
b) Die Sichtweise der Rechtsprechung	141
c) Stellungnahme	143
3. Zulässigkeit einer Analogie zugunsten des Steuerpflichtigen	144
a) Lückenfüllung durch die Erweiterung eines bestehenden Ausnahmetatbestands	145
b) Lückenfüllung durch die Schaffung eines gesetzlich nicht vorgesehenen Ausnahmetatbestands	146
4. Zusammenfassung	147
II. Die Begründung der Rechtsprechung mit der Ausfüllung einer Regelungslücke	147
1. Ausfüllung einer offenen Regelungslücke	147
a) Zum Vorliegen einer planwidrigen Unvollständigkeit	148
b) Zum Fehlen einer analog anwendbaren Vorschrift	151
2. Ausfüllung einer verdeckten Regelungslücke	152
III. Ergebnisse	154
E. Zur Problematik des Wahlrechts	155
I. Steuerliche Wahlrechte als Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	156
II. Die Rücklage für Ersatzbeschaffung als ungesetzliches Wahlrecht	157

F. Möglichkeiten von Billigkeitsmaßnahmen nach der Abgabenordnung	158
I. Lösung durch § 163 S. 1 AO	159
1. Persönliche Unbilligkeit	160
2. Sachliche Unbilligkeit	160
a) Der Begriff der sachlichen Unbilligkeit	160
b) Das Fehlen sachlicher Unbilligkeit in den Fällen der Rücklage für Ersatzbeschaffung	161
II. Ergebnis	163
G. Ergebnisse	163

3. Kapitel

Zur Ausgestaltung einer gesetzlichen Regelung	166
A. Möglichkeiten der Ausgestaltung einer gesetzlichen Regelung	166
I. Zum Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers	166
II. Zum Standort einer gesetzlichen Regelung	168
III. Zur Reichweite einer gesetzlichen Regelung	169
B. Ergebnisse	171
Zusammenfassung der Ergebnisse der Arbeit	172
Literaturverzeichnis	176
Sachverzeichnis	189

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere(r) Ansicht
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
a.F.	alte Fassung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel (Singular)
Artt.	Artikel (Plural)
AStG	Außensteuergesetz
BAGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts
BauGB	Baugesetzbuch
BayVBl.	Bayerische Verwaltungsblätter (Zeitschrift)
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BBG	Bundesbeamtengesetz
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Straf- sachen
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivil- sachen
BMF	Bundesfinanzministerium
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BRRG	Beamtenrechtsrahmengesetz
BSGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundessozialgerichts
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerwGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)

ders.	derselbe
d. h.	das heißt
dies.	dieselbe
DStBl.	Deutsches Steuerblatt (Zeitschrift)
DSJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EG	Europäische Gemeinschaft
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGStPO	Einführungsgesetz zur Strafprozessordnung
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EGZPO	Gesetz, betreffend die Einführung der Zivilprozessordnung
Einf.	Einführung
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f.	folgende (Singular)
ff.	folgende (Plural)
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GS	Gedenkschrift
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber(in)
Hs.	Halbsatz
HStR	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland
HWStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
i.S.v.	im Sinne von
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KStG	Körperschaftsteuergesetz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)

Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
öESTG	österreichisches Einkommensteuergesetz
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
RAO	Reichsabgabenordnung
RdNr.	Randnummer
RfE	Rücklage für Ersatzbeschaffung
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RM	Reichsmark
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Satz oder Seite
sog.	sogenannt
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StbKongrRep	Steuerberaterkongress-Report
StKongrRep	Steuerkongress-Report
StRO	Steuerrechtsordnung
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVollzG	Strafvollzugsgesetz
u. a.	und andere
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
vgl.	vergleiche
.VVdstRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WRV	Verfassung des Deutschen Reichs (Weimarer Reichsverfassung) vom 11. 8. 1919
Z	Ziffer
z. B.	zum Beispiel
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht

Einleitung und Gang der Untersuchung

Das Rechtsinstitut der Rücklage für Ersatzbeschaffung gestattet es dem Steuerpflichtigen, die stillen Reserven eines zwangsweise ausgeschiedenen Wirtschaftsguts auf ein Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen. Hierdurch kommt es zu einem den Steuerpflichtigen begünstigenden Besteuerungsaufschub.¹ Der Begünstigungstatbestand der Rücklage für Ersatzbeschaffung ist durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs entwickelt worden.² Eine ausdrückliche Regelung besteht im geltenden Recht nicht.³ Nach dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ist aber nicht nur für eine steuerliche Belastung, sondern auch für die Gewährung einer steuerlichen Begünstigung eine gesetzliche Grundlage erforderlich.⁴ Aus diesem Grund stellt sich die Frage nach den steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung.

Die Rechtsprechung sieht die Rücklage für Ersatzbeschaffung als gewohnheitsrechtlichen Begünstigungstatbestand an.⁵ Die gewohnheitsrechtliche Begründung eines steuerlichen Begünstigungstatbestands wirft nicht nur die Frage auf, ob diese Begründung überzeugend ist, sondern führt zu weiteren Problemen grundsätzlicher Art. Zum einen zu dem Problem, ob und in welchem Maße die Geltung von Gewohnheitsrecht im Steuerrecht anzuerkennen ist und zum anderen zu dem Problem, ob eine ständige Rechtsprechung die Grundlage von steuerlichem Gewohnheitsrecht bilden kann.

Die Überzeugungskraft der gewohnheitsrechtlichen Begründung der Rechtsprechung zur Rücklage für Ersatzbeschaffung ist zu untersuchen, weil sie immer wieder angezweifelt worden ist.⁶ Auch der Bundesfinanzhof hat zwischenzeitlich Zweifel an einer gewohnheitsrechtlichen Verfestigung der Rechtsprechungsgrundsätze geäußert.⁷ Diese Untersuchung soll aufzeigen, dass die gewohnheitsrechtliche Begründung der Rücklage für Ersatzbeschaffung nicht tragfähig ist. Wenn

¹ Näher zur Übertragung der stillen Reserven und dem hieraus resultierenden Besteuerungsaufschub im 1. Kapitel unter A. I. 1.

² Zuerst RFH RStBl. 1930, 313, 314.

³ Der Begriff „Rücklage für Ersatzbeschaffung“ wird in § 13a VI 1 Nr. 4 EStG verwendet, ohne dass deren tatbestandliche Voraussetzungen genannt werden.

⁴ Zum Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung im 2. Kapitel unter B. I. 1.

⁵ Zuerst BFH BStBl. II 1973, 582, 584; ausführlich hierzu im 2. Kapitel unter B. II. 1.

⁶ So *Tipke* DSStJG Bd. 4 (1981), 1, 8; auch *Meincke* DSStJG Bd. 7 (1984), 7, 17 ff.; in jüngerer Zeit insbesondere *Ebling* in: FS Moxter, S. 1005 ff., der die gewohnheitsrechtliche Begründung der Rücklage für Ersatzbeschaffung allerdings zum Teil für tragfähig erachtet.

⁷ So BFH BStBl. II 1991, 222, 225 f.

aber die gewohnheitsrechtliche Begründung nicht tragfähig ist, ergibt sich das Problem, welche anderen Begründungen in Frage kommen. In Betracht kommt eine Begründung des Besteuerungsaufschubs sowohl durch die Auslegung⁸ des Einkommensteuergesetzes als auch durch die Ausfüllung einer einkommensteuerrechtlichen Regelungslücke⁹. Außerdem können die Rechtsprechungsgrundsätze möglicherweise auf die Billigkeitsvorschriften der Abgabenordnung gestützt werden. Eine Untersuchung der verschiedenen Begründungsansätze erfordert die Klärung von methodischen Vorfragen. Da zur Methodik der Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht bereits umfassende Arbeiten erschienen sind¹⁰, werden die methodischen Ausführungen knapp gehalten.

Im Anschluss an die Untersuchung der verschiedenen Begründungsansätze soll der Frage nachgegangen werden, welchen Spielraum der Gesetzgeber bei einer gesetzlichen Regelung der Rücklage für Ersatzbeschaffung hat.

Die Untersuchung der verschiedenen Begründungsansätze der Rücklage für Ersatzbeschaffung ist eng verbunden mit der Fragestellung nach der Systematik des Besteuerungsaufschubs in den mit der Rücklage für Ersatzbeschaffung vergleichbaren Fällen der Reinvestitionsrücklage gemäß § 6b EStG und des Tauschs vor der Einführung des § 6 VI 1 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002¹¹, weil die Rechtsprechung zur Rücklage für Ersatzbeschaffung nur dann zutreffend gewürdigt werden kann, wenn die den anerkannten Aufschubtatbeständen zugrunde liegenden Prinzipien bekannt sind.¹² Denn die zugrunde liegende Prinzipien lassen sich sowohl für die Gesetzesauslegung als auch für die Rechtsfortbildung heranziehen.¹³

Tipke hat in seinem Referat zur Eröffnung der vierten Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft bezweifelt, dass ein übergreifendes Prinzip existiert, welches dem Besteuerungsaufschub in den Fällen des Tauschs, der Reinvestitionsrücklage und der Rücklage für Ersatzbeschaffung zugrunde liegt. Die Fälle des Besteuerungsaufschubs trotz Gewinnrealisierung bildeten einen dogmatisch nicht bewältigten Problemkreis.¹⁴ Dieser resultiert vorwiegend aus dem Umstand, dass die Rechtsprechung den Besteuerungsaufschub in den Fällen des Tauschs und der Rücklage für Ersatzbeschaffung jenseits einer eindeutigen gesetzlichen Grundlage entwickelt hat. Eine gesetzliche Regelung besteht nur für die

⁸ Hierzu im 2. Kapitel unter C.

⁹ Hierzu im 2. Kapitel unter D.

¹⁰ Ausführlich zur Rechtsfortbildung im Steuerrecht *Barth*, Richterliche Rechtsfortbildung, S. 25 ff.

¹¹ BGBl. I 1999, 402.

¹² Vgl. *Lang* DStJG Bd. 4 (1981), 45, 48.

¹³ Zur Bedeutung gesetzlicher Prinzipien bei der Auslegung und der Lückenfüllung *Tipke/Kruse/Driën* § 4 RdNr. 289 ff.; *Lang* in: *Tipke/Lang* § 4 RdNr. 27 f.; *Tipke* StW 1971, 2, 5 f.; *ders.* StW 1972, 264, 266 f.; auch *Costede* in: FS Felix, S. 17, 20.

¹⁴ So *Tipke* DStJG Bd. 4 (1981), 1, 7.

Reinvestitionsrücklage in § 6b EStG. Es fehlt in diesen Fällen damit an einem „äußeren“ System, d. h. an einer übersichtlichen Ordnung und technischen Gliederung.¹⁵ Es ist daher zu untersuchen, ob diese Fälle einem „inneren“ System im Sinne einer teleologischen Ordnung allgemeiner Rechtsprinzipien¹⁶ folgen. Auch wenn nach § 6 VI 1 EStG der Tausch seit dem 1. 1. 1999 immer zu einer Gewinnrealisierung führt, sollen die zuvor anerkannten Fälle des Besteuerungsaufschubs beim Tausch in die Betrachtung einbezogen werden, weil nur so die Reinvestitionsrücklage und die Rücklage für Ersatzbeschaffung zutreffend gewürdigt werden und gemeinsame Prinzipien herausgearbeitet werden können.

In der Rechtsprechung finden sich keine Versuche, ein diesen Fällen zugrunde liegendes System herauszuarbeiten. Die Rechtsprechung hat die Frage der Gewinnrealisierung von Fall zu Fall unter Würdigung der wirtschaftlichen Gesichtspunkte entschieden und keine übergreifenden Prinzipien herausgearbeitet.¹⁷ In der Literatur sind Versuche der Systematisierung gemacht worden. Allerdings wird die Frage nach den diesen Fällen zugrunde liegenden Prinzipien uneinheitlich beantwortet. Es soll untersucht werden, ob die vorgeschlagenen Prinzipien zu einer Systematisierung der genannten Fälle des Besteuerungsaufschubs beitragen können.

Die zugrunde liegenden Prinzipien sind auch für die Qualifizierung dieser Fälle des Besteuerungsaufschubs als echte oder unechte Steuervergünstigungen entscheidend. Steuervergünstigung ist ein Rechtssatz, der nicht auf einem steuerartbegründenden Prinzip beruht und die Rechtsfolge für bestimmte Steuerrechtssubjekte oder für bestimmte steuerbare Sachverhalte nicht oder nur eingeschränkt eintreten lässt.¹⁸ Im Gegensatz zu echten Steuervergünstigungen, welche materiell dem Subventionsrecht angehören und einzelne Steuerpflichtige privilegieren, engen unechte Steuervergünstigungen einen zu weit gefassten Grundtatbestand ein, um Lastengleichheit herzustellen.¹⁹

Es geht im Folgenden nur um Prinzipien des Besteuerungsaufschubs bei der Übertragung stiller Reserven von einem ausgeschiedenen Wirtschaftsgut auf ein anderes Wirtschaftsgut desselben Steuerpflichtigen. Es wird dagegen nur kurz auf die Fälle des Besteuerungsaufschubs eingegangen, die dadurch gekennzeichnet sind, dass die stillen Reserven auf andere Steuerrechtssubjekte übergehen (sog. interpersonale Übertragung stiller Reserven). Nicht eingegangen wird auf die Regelung der Euromrechnungsrücklage in § 6d EStG²⁰, auf die Regelung der un-

¹⁵ Zur Definition des „äußeren“ Systems *Lang* in: *Tipke/Lang* § 4 RdNr. 5 mit Nachweisen.

¹⁶ So die Definition bei *Canaris*, *Systemdenken*, S. 156.

¹⁷ So schon RFH RStBl. 1940, 595, 596; zustimmend BFH BStBl. III 1952, 208, 212; BStBl. III 1962, 351, 352; BStBl. II 1972, 419, 420 f.

¹⁸ So die Definition bei *Lang*, *Systematisierung*, S. 78.

¹⁹ Zur Abgrenzung von echten und unechten Steuervergünstigungen *Birk* RdNr. 98 f.; *Lang* in: *Tipke/Lang* § 7 RdNr. 36 ff.

²⁰ Hierzu *Hey* in: *Tipke/Lang* § 17 RdNr. 216.