

# Das Realisationsprinzip und die Aufdeckung stiller Lasten

Mundfortz

2019

ISBN 978-3-406-73735-0

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei

[beck-shop.de](http://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](http://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](http://beck-shop.de) für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Steuerrecht im Rechtsstaat

---

Band 2

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

# Steuerrecht im Rechtsstaat

Wissenschaftliche Arbeiten zum  
Deutschen und Internationalen Steuerrecht

herausgegeben von

Prof. Dr. Marc Desens

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen

Prof. Dr. Marcel Krumm

Band 2

  
**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG



# Das Realisationsprinzip und die Aufdeckung stiller Lasten

Norminhalt und Verfassungskonformität  
der §§ 4f und 5 Abs.7 EStG

von

Dr. Jochen Johannes Mundfortz

2019  
**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG



Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2018 von der  
Juristischen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf  
als Dissertation angenommen. Die mündliche Prüfung fand im Juli 2018 statt.

  
**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

D 61

[www.beck.de](http://www.beck.de)

ISBN 978 3 406 73735 0

© 2019 Verlag C.H.Beck oHG  
Wilhelmstraße 9, 80801 München  
Druck und Bindung: Druckhaus Nomos  
In den Lissen 12, 76547 Sinzheim

Satz: Fotosatz Buck  
Zweikirchener Str. 7, 84036 Kumhausen  
Umschlaggestaltung: Druckerei C.H.Beck Nördlingen

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier  
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2018 von der Juristischen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde im April 2017 abgeschlossen, die Anmerkungen wurden für die Veröffentlichung auf den Stand von Ende April 2019 gebracht.

Besonders danke ich meinem akademischen Lehrer, Herrn Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, für die vorbildliche Betreuung dieser Arbeit, die in wesentlichen Teilen während meiner Beschäftigung an seinem damaligen Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht, Bilanzrecht und Öffentliches Recht an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf entstanden ist. Er hat mich in meiner Denk- und Arbeitsweise während des Studiums und der Mitarbeit an seinem Lehrstuhl nachhaltig geprägt und meine Entwicklung gefördert.

Herrn Prof. Dr. Ulrich Prinz danke ich für die überaus zügige Zweitkorrektur der Arbeit.

Großer Dank gilt auch meinen Freunden Diplom-Finanzwirt (FH) Mario Hilgers, Diplom-Finanzwirtin (FH) Dr. Stephanie Krebbers-van Heek, Diplom-Finanzwirt (FH) Dr. Sören Lehmann und Marie Zimmermann, die trotz vielfältiger eigener Verpflichtungen die Arbeit Korrektur gelesen haben. Ganz besonders danke ich Dr. Sören Lehmann für seine vielfältige Diskussionsbereitschaft während der Entstehungsphase dieser Arbeit.

Meiner Familie danke ich besonders für ihre große Unterstützung während meines Studiums und der Entstehungszeit dieser Arbeit. Dieser Rückhalt hat mir den notwendigen Freiraum zur Erstellung dieser Arbeit gegeben.

Ich danke dem Freundeskreis der Düsseldorfer Juristischen Fakultät e.V., der diese Arbeit mit dem Förderpreis ausgezeichnet hat.

Frau Friederike Loewens gebührt für die freundliche Betreuung und das sorgfältige Lektorat dieser Arbeit großer Dank.

Schließlich danke ich dem Verlag C.H. Beck und den Herausgebern, den Herren Professoren Dr. Marc Desens, Dr. Klaus-Dieter Drüen und Dr. Marcel Krumm, für die Aufnahme in diese Schriftenreihe.

Düsseldorf, im April 2019

*Jochen Mundfortz*

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG



# Inhaltsübersicht

Vorwort .....	V
Inhaltsverzeichnis .....	IX
Abkürzungsverzeichnis .....	XV
Literaturverzeichnis .....	XIX
<b>Teil 1. Einleitung</b> .....	1
§ 1. Gegenstand und Gang der Untersuchung .....	1
<b>Teil 2. Stille Lasten im Steuerrecht</b> .....	5
§ 2. Bilanzsteuerrechtliche Grundlagen zur „Hebung“ von stillen Lasten vor dem AIFM-StAnpG .....	5
§ 3. Historie und Einordnung der §§ 4f und 5 Abs.7 EStG .....	12
§ 4. Die Regelung des § 4f EStG .....	22
§ 5. Die Regelung des § 5 Abs.7 EStG .....	60
<b>Teil 3. Verfassungsgerichtliche Vorgaben nach dem Beschluss zu Jubiläumsrückstellungen</b> .....	69
§ 6. Allgemeine verfassungsgerichtliche Anforderungen an das Steuerrecht .....	69
§ 7. Verfassungsgerichtliche Konkretisierung zur zeitlichen Erfassung von Betriebsausgaben im Beschluss zu Jubiläumsrückstellungen und kritische Würdigung .....	71
<b>Teil 4. Das Realisationsprinzip als verfassungsrechtliche Direktive zur zeitlichen Zuordnung von Erfolgsbeiträgen in der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich</b> .....	117
§ 8. Die dem System der Einkommensbesteuerung zugrunde liegenden gesetzgeberischen Belastungsgrundentscheidungen .....	118
§ 9. Finanzverfassungsrechtliche und freiheitsrechtliche Fundierung des Realisationsprinzips .....	165
<b>Teil 5. Verfassungskonformität der steuerrechtlichen Behandlung stiller Lasten</b> .....	173
§ 10. Verfassungskonformität des § 4f EStG .....	173
§ 11. Verfassungskonformität des § 5 Abs.7 EStG .....	220
§ 12. Die §§ 4f und 5 Abs.7 EStG sind verfassungswidrig .....	229
<b>Teil 6. Ergebnisse</b> .....	231
§ 13. Zusammenfassung der Ergebnisse .....	231
<b>Rechtsprechungsübersicht</b> .....	237
<b>Nachwort</b> .....	241
<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	243

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Inhaltsübersicht .....	VII
Abkürzungsverzeichnis .....	XV
Literaturverzeichnis .....	XIX
<b>Teil 1. Einleitung</b> .....	<b>1</b>
§1. Gegenstand und Gang der Untersuchung .....	1
<b>Teil 2. Stille Lasten im Steuerrecht</b> .....	<b>5</b>
§2. Bilanzsteuerrechtliche Grundlagen zur „Hebung“ von stillen Lasten vor dem AIFM-StAnpG .....	5
A. Die „stille Last“ im Steuerrecht .....	5
B. Zivilrechtliche Grundlagen .....	6
I. Übertragung der Verpflichtung .....	6
II. Schuldbeitritt mit ganzer oder teilweiser Schuldfreistellung .....	7
III. Erfüllungsübernahme .....	7
C. Bilanzielle Behandlung von übertragenen Verpflichtungen vor dem AIFM-StAnpG .....	8
I. Veräußerer .....	8
1. Befreiende Schuldübernahme .....	8
2. Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme .....	9
3. Erfüllungsübernahme .....	9
II. Erwerber .....	10
D. Zusammenfassung .....	11
§3. Historie und Einordnung der §§ 4f und 5 Abs.7 EStG .....	12
A. Entstehungsgeschichte .....	13
B. Missbrauchsvermeidungsnormen .....	15
I. Merkmale einer Missbrauchsvermeidungsnorm .....	16
II. Die Rechtsprechung des BFH zur Übertragung von stillen Lasten und deren Missbrauchspotenzial .....	17
III. Die §§ 4f und 5 Abs.7 EStG als Missbrauchsvermeidungsnormen .....	18
1. § 4f EStG auf der Veräußererseite .....	18
2. § 5 Abs.7 EStG auf Erwerberseite .....	20
§4. Die Regelung des § 4f EStG .....	22
A. Grundtatbestand des § 4f Abs.1 S.1 EStG – Übertragung von Verpflichtungen ..	22
I. Verpflichtungen .....	22
II. Ursprünglich Verpflichteter .....	23
III. Übertragung .....	23
1. Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Begriffsbedeutung .....	23
2. Übertragung .....	26
3. Veräußerung eines Mitunternehmeranteils als „Übertragung“ .....	26
IV. Ansatzverbote, Ansatzbeschränkungen und Bewertungsvorbehalte .....	28
V. Keine Korrespondenz zwischen § 4f EStG und § 5 Abs.7 EStG .....	30
VI. Rechtsfolge: Streckung des sich aus diesem Vorgang ergebenden Aufwands über 15 Jahre .....	30
B. § 4f Abs.2 EStG und Mitunternehmerschaften .....	31
I. Tatbestand des Absatzes 2 .....	31
II. Absatz 2 und Mitunternehmerschaften .....	31

C. Rechtsfolge des § 4f Abs. 1 EStG	32
I. „Der sich aus diesem Vorgang ergebende Aufwand“ (§ 4f Abs. 1 S. 1 EStG); Saldierung von stillen Lasten und stillen Reserven	33
1. Bilanzielle Abbildung der Übertragung	36
a) Vorgang	37
b) Buchhalterische Abbildung des „sich ergebenden Aufwands“	37
aa) Zeitgleiche Übertragung von Aktiva und Passiva	37
bb) Zeitversetzte Übertragung von Aktiva und Passiva	37
c) Zwischenergebnis	38
2. Systematische Auslegung	39
a) Bruttoverbuchung	39
b) Realisation durch Übertragung	39
c) Tausch (§ 6 Abs. 6 EStG)	40
d) Bewertungseinheiten	40
3. Teleologische Auslegung	41
4. Zeitliches Auseinanderfallen der Realisierung von stillen Lasten und stillen Reserven	42
5. Ergebnis	43
II. „Höhe des aufgelösten Passivpostens“ im Sinne des § 4f Abs. 1 S. 2 EStG	43
III. Veräuferungskosten	44
IV. Begrenzung des verteilungspflichtigen Betrages auf die Differenz zwischen handels- und steuerrechtlichem Buchwert des übertragenen Passivpostens	44
V. Verfassungskonformität der Auslegung	45
VI. Auswirkungen der Buchwertthese auf den Asset Deal und die Übertragung eines Mitunternehmeranteils	46
D. „Die erbrachten Leistungen“ i.S.d. § 4f Abs. 2 EStG	47
E. Zeitpunkt der Aufwandsrealisierung	47
F. Verfahrensmäßige Untererfüllung des § 4f EStG	48
G. Ausnahmen	49
I. Betriebsveräußerung und -aufgabe, Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils	49
II. Arbeitgeberwechsel unter Mitnahme der erworbenen Pensionsansprüche	50
III. Kleine und mittlere Betriebe i.S.d. § 7g EStG	51
IV. Veräußerung eines Teilbetriebes	52
1. Inhalt der Ausnahme nach § 4f Abs. 1 S. 4 bis 6 EStG	52
2. Teilmitunternehmeranteil ist kein Teilbetrieb	53
3. Stille Lasten und stille Reserven – die Bedeutung der § 4f Abs. 1 S. 4 bis 6 EStG als deklaratorische Normen	53
H. § 4f Abs. 2 EStG – Entsprechende Anwendung des Abs. 1 S. 3 bis 6 auf Schuldbeitritt und Erfüllungsübernahme	54
I. Geltung für den Rechtsnachfolger	55
I. Charakter des Betriebsausgabenvortrages	55
II. Betriebsausgabenvortrag und § 8c KStG	56
III. Betriebsausgabenvortrag und Betriebsübergabe nach § 6 Abs. 3 EStG	56
J. Geltung bei Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung, nachdem eine Aufwandsverteilung nach § 4f EStG vorgenommen wurde	58
K. Liquidation einer Kapitalgesellschaft	59
L. Tatbestandliche Unbestimmtheit „des sich aus diesem Vorgang ergebenden Aufwands“ und der „erbrachten Leistungen“	59
§ 5. Die Regelung des § 5 Abs. 7 EStG	60
A. Erwerbsfolgegewinn durch Fiktion nach § 5 Abs. 7 EStG	61
I. Tatbestand	61
1. Übernahme der Verpflichtung (§ 5 Abs. 7 S. 1 EStG)	62
2. Passivierungsbeschränkte Verpflichtungen	62
3. Schuldbeitritt oder Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung (§ 5 Abs. 7 S. 2 EStG)	63

II. Rechtsfolge .....	63
III. Bewertungsvorschrift des § 5 Abs.7 S.4 EStG bei Arbeitgeberwechsel .....	63
IV. Bildung einer Rücklage nach § 5 Abs.7 S.5 EStG .....	64
V. Auflösung der Rücklage nach § 5 Abs.7 S.6 EStG .....	64
VI. Erwerb eines Mitunternehmeranteils (§ 5 Abs.7 S.3 EStG) .....	66
VII. Kettenerwerbe von Verpflichtungen .....	67
B. Zusammenfassung .....	67
<b>Teil3. Verfassungsgerichtliche Vorgaben nach dem Beschluss zu Jubiläumsrückstellungen .....</b>	<b>69</b>
§ 6. Allgemeine verfassungsgerichtliche Anforderungen an das Steuerrecht .....	69
§ 7. Verfassungsgerichtliche Konkretisierung zur zeitlichen Erfassung von Betriebsausgaben im Beschluss zu Jubiläumsrückstellungen und kritische Würdigung .....	71
A. Umfang der Bindungswirkung nach § 31 BVerfGG .....	72
B. Kontextrelativität .....	73
C. Struktur der Entscheidung .....	74
D. Abweichung vom Vorsichtsprinzip ist rechtfertigungsbedürftig .....	74
E. Willkürverbot als Rechtfertigungsmaßstab .....	75
I. Das Selbstverständnis des BVerfG .....	77
II. Disponibilität des einfachgesetzlichen Maßgeblichkeitsgrundsatzes jedenfalls bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten .....	79
1. Sachliche Beschränkung der Entscheidung auf die „Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten“ .....	79
2. Maßgeblichkeitsgrundsatz als Ausdruck „der Praktikabilität der unternehmerischen Gewinnermittlung“? .....	80
3. GoB als „entwicklungs offene Leitlinie“ .....	81
4. Zwischenergebnis .....	83
III. Disponibilität des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aufgrund der handelsrechtlichen Zielsetzung des Vorsichtsprinzips .....	84
1. Divergenz und Konvergenz der handels- und steuerbilanziellen Zielhorizonte .....	84
a) Handelsrechtliche Bilanzierungszwecke .....	85
aa) Gläubigerschutzfunktion .....	85
bb) Ausschüttungsbemessungsfunktion .....	87
cc) Informationsfunktion .....	88
dd) Rechtsformneutralität der handelsrechtlichen GoB .....	88
ee) Ergebnis .....	89
ff) Betroffenheit nur privater Interessen .....	90
b) Steuerliche Zwecke der Gewinnermittlung .....	91
aa) Handelsrechtlicher Gläubigerschutz entspricht steuerrechtlichem Schuldnerschutz .....	92
bb) Die Teilhaberthese als Leitbild steuerlicher Leistungsfähigkeitsbemessung .....	94
cc) Der Staat als privilegierter „Teilhaber“ .....	95
dd) Steuerspezifische Zielhorizonte als sachgerechte Gründe für eine Modifikation der handelsrechtlichen GoB .....	97
ee) Partielle Konvergenz von Gläubigerschutz und Besteuerungszugriff .....	98
c) Zwischenergebnis .....	100
2. Zeitpunkt des Betriebsausgabenabzugs nicht mit Hilfe des Maßstabs wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit bestimmbar .....	101
3. Zweifelhafte Leistungsfähigkeitsminderung durch Rückstellungsbildung – Bezugnahme auf einen Beitrag von <i>Schulze-Osterloh</i> .....	102
IV. Die Geltungsbeschränkung des Vorsichtsprinzips lässt das Gebot, die Einkommensteuer an der finanziellen Leistungsfähigkeit auszurichten, unberührt .....	105

1.	Belastungsunterschiede durch Jährlichkeit der progressiven Einkommensteuer sind systemimmanent . . . . .	105
2.	Steuerstundungseffekt durch Rückstellungsbildung . . . . .	106
3.	Rechtfertigungserfordernis der Rückstellungsbildung im Vergleich zu Überschusseinkünften . . . . .	107
4.	Der Staat als Rechtssetzer des eigenen Anspruchs . . . . .	109
V.	Die Geltungsbeschränkung des Vorsichtsprinzips widerspricht nicht den Anforderungen an eine folgerichtige Ausgestaltung des Maßstabs der einkommensteuerrechtlichen Nettobesteuerung . . . . .	111
VI.	Zwischenergebnis . . . . .	112
F.	Rechtfertigungsgründe . . . . .	112
G.	Zwischenergebnis . . . . .	113
<b>Teil 4. Das Realisationsprinzip als verfassungsrechtliche Direktive zur zeitlichen Zuordnung von Erfolgsbeiträgen in der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich . . . . .</b>		<b>117</b>
§ 8.	Die dem System der Einkommensbesteuerung zugrunde liegenden gesetzgeberischen Belastungsgrundentscheidungen . . . . .	118
A.	Die vom Gesetzgeber getroffenen Belastungsgrundentscheidungen . . . . .	118
I.	Folgerichtigkeitsdogmatik zwingt zu einer Bestimmung von Belastungsgrundentscheidungen . . . . .	123
II.	Dynamische Verfassungsvorgaben als Konsequenz der Einschätzungsprärogative . . . . .	124
III.	Merkmale einer Belastungsgrundentscheidung . . . . .	124
IV.	Die Belastungsgrundentscheidungen erster Ebene . . . . .	125
1.	Das objektive Nettoprinzip . . . . .	126
2.	Die Abschnittsbesteuerung (Periodizitätsprinzip) . . . . .	126
3.	Das subjektive Nettoprinzip . . . . .	128
4.	Grundsatz der synthetischen Einkommensteuer . . . . .	131
5.	Subjektsteuerprinzip . . . . .	131
6.	„Zusammen- und Gegeneinanderwirken“ der Belastungsgrundentscheidungen . . . . .	132
7.	Zusammenfassung der für die Einkommensbemessung maßgeblichen Belastungsentscheidungen des Gesetzgebers – Funktion der Einkommensermittlung . . . . .	132
V.	Die Belastungsentscheidungen zweiter Ebene . . . . .	133
B.	Bestandsaufnahme der einkommensteuerrechtlichen Zeitpunkte zur Erfassung von Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen . . . . .	134
C.	Mehrstufige Ermittlung des bilanzsteuerrechtlich maßgeblichen Gewinns und zeitliche Zuordnung von Betriebseinnahmen und -ausgaben . . . . .	135
I.	Erste Stufe: Handelsbilanz . . . . .	137
II.	Zweite Stufe: Steuerbilanz, § 60 Abs. 2 EStDV . . . . .	139
1.	Grundfall der zeitlichen Zuordnung . . . . .	139
2.	Steuerliche Abweichungen bei Betriebseinnahmen . . . . .	140
a)	Allgemeines . . . . .	140
b)	Begünstigende Abweichungen . . . . .	141
c)	Finanzinstrumente im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG . . . . .	141
d)	Realisationsfiktionen . . . . .	142
e)	Ergebnis: Realisationsprinzip als bilanzsteuerrechtliches Subprinzip . . . . .	142
3.	Steuerliche Abweichungen bei Betriebsausgaben . . . . .	143
a)	Grundfall: Mit handelsrechtlichen Vorschriften kompatible zeitliche Zuordnung von Aufwendungen . . . . .	143
b)	Antizipation steuerlicher Betriebsausgaben . . . . .	144
c)	Späterer Betriebsausgabenabzug aufgrund steuerrechtlicher Passivierungsbeschränkungen, jedoch vor endgültiger wirtschaftlicher Belastung . . . . .	145

III. Dritte Stufe: Außerbilanzielle Korrektur .....	146
1. Betriebsausgabenabzugsverbote .....	147
2. Streckung des Betriebsausgabenabzugs .....	147
a) Auf unbestimmte Zeit verzögerte Betriebsausgaben, indes spätere Nutzungsmöglichkeit unter Bedingungen (Zinsschranke) .....	147
b) Betriebsausgabenabzug auf bestimmte Zeit verzögert (§ 4f EStG) .....	148
3. Ergebnis .....	148
IV. Realisationsprinzip als tragendes Prinzip der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich .....	149
D. Betriebliche Überschussrechnung .....	149
E. Einkunftsermittlung nach § 17 EStG .....	150
F. Die Überschusseinkunftsarten .....	151
G. Zwischenergebnis .....	152
H. Unerheblichkeit des Zahlungsabflusses für die bilanzsteuerrechtliche und verfassungsrechtliche Beurteilung – Finanzierungsfreiheit .....	154
I. Abgrenzung zu der Gewinnermittlung nachfolgenden Abzugs- und Verlustverschiebungsnormen .....	155
I. § 15a EStG .....	155
II. § 15b EStG .....	156
III. § 10d EStG .....	157
IV. Zusammenfassung .....	160
J. Ergebnis: Bedeutung der Zeit im Steuerrecht und Steuerkredit .....	160
§ 9. Finanzverfassungsrechtliche und freiheitsrechtliche Fundierung des Realisationsprinzips .....	165
A. Finanzverfassungsrechtliche Vorgaben .....	167
B. Eigentumsrechtliche Gewährleistungen des Art. 14 GG .....	167
C. Wirkungskraft finanzverfassungsrechtlicher und eigentumsrechtlicher Gewährleistungen .....	169
D. Ergebnis: Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	170
<b>Teil 5. Verfassungskonformität der steuerrechtlichen Behandlung stiller Lasten ..</b>	<b>173</b>
§ 10. Verfassungskonformität des § 4f EStG .....	173
A. Rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips .....	173
I. Abweichung vom folgerichtigen Zeitpunkt des Betriebsausgabenabzugs .....	174
II. Zinseffekte als verfassungsrechtlich erhebliche Folge einer unzutreffenden zeitlichen Berücksichtigung von Betriebsausgaben .....	178
B. Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab .....	180
C. Rechtfertigungsgründe .....	182
I. Fiskalzweck .....	182
II. Qualifizierter Fiskalzweck .....	182
1. Erhaltung des Steuersubstrats .....	183
2. Verstetigung der Staatseinnahmen .....	183
III. Aufrechterhaltung der Passivierungsbeschränkung .....	184
IV. Missbrauchsvermeidung als Rechtfertigungsgrund .....	185
1. Gleichheitsrechtliche Pflicht zur unausweichlichen Ausgestaltung des Steuertatbestandes .....	185
2. Notwendige Typisierung durch Missbrauchsvermeidungsnormen .....	188
3. Grenzen gesetzlicher Typisierung .....	190
4. Rechtsfolge einer Grenzüberschreitung: Verfassungswidrigkeit .....	192
5. Bestimmung missbräuchlichen Verhaltens durch Übertragung passivierungsbeschränkter Verpflichtungen .....	192
a) Zweck der Passivierungsbeschränkungen .....	194
b) Unangemessenheit der Gestaltung .....	197
c) Zwischenergebnis .....	198
6. Rechtfertigung des § 4f EStG durch Missbrauchsvermeidungszweck .....	200
a) Gesetzesauslegung als Grundlage verfassungsrechtlicher Kontrolle .....	200

b)	Normstruktur führt potenziell zur überschießenden Wirkung . . . . .	201
c)	Tatbestandstypisierung . . . . .	201
aa)	Gesetzliche Differenzierung nach Art der zivilrechtlichen Erfüllung ist kein sachgerechtes Differenzierungskriterium . . . . .	202
bb)	Binnenstruktur der Ausnahmen nach § 4f Abs. 1 EStG grenzt das missbräuchliche Verhalten nicht zielgenau ein . . . . .	205
(1)	Teilbetriebsveräußerung. . . . .	206
(2)	Aufgabe des gesamten Betriebs und gesamten Mitunternehmeranteils . . . . .	207
(3)	Arbeitnehmerwechsel unter Mitnahme seiner erworbenen Pensionsansprüche. . . . .	208
(4)	Größenmerkmale des § 7g EStG. . . . .	209
cc)	Ergebnis . . . . .	211
d)	Rechtsfolgentypisierung . . . . .	212
aa)	Überschießende Tendenz in qualitativer Hinsicht . . . . .	213
bb)	Überschießende Tendenz in quantitativer Hinsicht . . . . .	213
(1)	Gemeinsamer Regelfall. . . . .	214
(2)	Kein Pönalisierungszweck. . . . .	216
cc)	Ergebnis . . . . .	216
D.	Gesamtergebnis . . . . .	218
§ 11.	Verfassungskonformität des § 5 Abs. 7 EStG . . . . .	220
A.	Rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips . . . . .	220
B.	Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab . . . . .	223
C.	Rechtfertigungsgründe für eine Durchbrechung . . . . .	223
I.	Geltungsanspruch der Passivierungsbeschränkungen . . . . .	223
II.	Gewinnstreckung durch Rücklagenbildung als Rechtfertigungsgrund . . . . .	226
III.	Fallvergleich zwischen der Abwertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG und nach § 5 Abs. 7 EStG . . . . .	227
IV.	Fiskalzweck . . . . .	228
V.	Qualifizierter Fiskalzweck . . . . .	228
D.	Gesamtergebnis . . . . .	229
§ 12.	Die §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG sind verfassungswidrig . . . . .	229
<b>Teil 6.</b>	<b>Ergebnisse</b> . . . . .	231
§ 13.	Zusammenfassung der Ergebnisse . . . . .	231
<b>Rechtsprechungsübersicht</b>	. . . . .	237
<b>Nachwort</b>	. . . . .	241
<b>Stichwortverzeichnis</b>	. . . . .	243