

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

Die Online-Fachbuchhandlung 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 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 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


C.H. BECK

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

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
Teil 1. Einleitung	1
§ 1. Gegenstand und Gang der Untersuchung	1
Teil 2. Stille Lasten im Steuerrecht	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
Teil 3. Verfassungsgerichtliche Vorgaben nach dem Beschluss zu Jubiläumsrückstellungen	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
Teil 4. Das Realisationsprinzip als verfassungsrechtliche Direktive zur zeitlichen Zuordnung von Erfolgsbeiträgen in der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich	117
§ 8. Die dem System der Einkommensbesteuerung zugrunde liegenden gesetzgeberischen Belastungsgrundentscheidungen	118
§ 9. Finanzverfassungsrechtliche und freiheitsrechtliche Fundierung des Realisationsprinzips	165
Teil 5. Verfassungskonformität der steuerrechtlichen Behandlung stiller Lasten	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
Teil 6. Ergebnisse	231
§ 13. Zusammenfassung der Ergebnisse	231
Rechtsprechungsübersicht	237
Nachwort	241
Stichwortverzeichnis	243

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV
Literaturverzeichnis	XIX
Teil 1. Einleitung	1
§1. Gegenstand und Gang der Untersuchung	1
Teil 2. Stille Lasten im Steuerrecht	5
§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
Teil3. Verfassungsgerichtliche Vorgaben nach dem Beschluss zu Jubiläumsrückstellungen	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
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
Teil 4. Das Realisationsprinzip als verfassungsrechtliche Direktive zur zeitlichen Zuordnung von Erfolgsbeiträgen in der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich		117
§ 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
Teil 5. Verfassungskonformität der steuerrechtlichen Behandlung stiller Lasten ..	173
§ 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
Teil 6.	Ergebnisse	231
§ 13.	Zusammenfassung der Ergebnisse	231
Rechtsprechungsübersicht	237	
Nachwort	241	
Stichwortverzeichnis	243	