

Schriften zum Steuerrecht

Band 153

**Die Bemessungsgrundlage
des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG**

**Eine Untersuchung zur systemgerechten Bemessung
der Absetzung für Abnutzung bei einem nach der Verwendung
zur Erzielung von Überschusseinkünften in ein Betriebsvermögen
eingelegten Wirtschaftsgut**

Von

Christian Vandersmissen



Duncker & Humblot · Berlin

CHRISTIAN VANDERSMISSEN

Die Bemessungsgrundlage des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG

Schriften zum Steuerrecht

Band 153

Die Bemessungsgrundlage des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG

Eine Untersuchung zur systemgerechten Bemessung
der Absetzung für Abnutzung bei einem nach der Verwendung
zur Erzielung von Überschusseinkünften in ein Betriebsvermögen
eingelegten Wirtschaftsgut

Von

Christian Vandersmissen



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät
der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg
hat diese Arbeit im Jahr 2019
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 16

Alle Rechte vorbehalten
© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15950-5 (Print)
ISBN 978-3-428-55950-3 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

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

Vorwort

Die vorliegende Untersuchung behandelt mit der Rechtsnorm des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG eine Vorschrift, die zur Eindämmung von Steuergestaltungen im Zusammenhang mit der Abschreibung von Wirtschaftsgütern geschaffen wurde. Die Arbeit beschäftigt sich mit den Tatbestandsmerkmalen und Rechtsfolgen der Vorschrift, beschreibt ihre Auswirkungen für den Steuerpflichtigen und diskutiert offene Rechtsfragen. Sie zeigt aber auch auf, dass die Norm weitere Gestaltungsvorschläge zur Umgehung hervorgerufen hat. Damit ist die Regelung beispielhaft für zahlreiche Steuerrechtsnormen, die zu einer beachtlichen Komplexität der Besteuerung beitragen, ohne eine umfassende Steuergerechtigkeit zu schaffen. Neben der Diskussion der Rechtsfragen, die sich im Zusammenhang mit der Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG stellen, soll die Arbeit daher zu einer Vereinfachung des Steuerrechts unter Berücksichtigung seiner Strukturprinzipien anregen.

Die Juristische Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg hat diese Arbeit im Wintersemester 2018/2019 als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde für die Veröffentlichung aktualisiert, wobei später veröffentlichte Rechtsprechung und Literatur bis zum 31. Mai 2020 berücksichtigt werden konnten.

An dieser Stelle möchte ich mich für die vielfältige Unterstützung bedanken, die mir während der Erstellung dieser Arbeit zuteilwurde.

Mein vornehmster Dank gebührt dabei Herrn Professor Dr. Dres. h. c. Paul Kirchhof, Bundesverfassungsrichter a.D., der mir die Anregung für das Thema der Untersuchung gegeben und die Arbeit mit viel Geduld betreut hat. Als akademischer Lehrer hat er mich im fachlichen Diskurs und mit praktischem Rat stets unterstützt und gefördert. Während der Tätigkeit an seinem Lehrstuhl hat er mich für das Steuerrecht begeistern können und dadurch meine berufliche Zukunft geprägt. Hierfür bin ich sehr dankbar.

Herrn Professor Dr. Hanno Kube gilt mein Dank für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens und hilfreiche Anregungen, die ihren Eingang in die Druckfassung des Manuskripts gefunden haben. Ebenso bin ich Herrn Professor Dr. Ekkehart Reimer für die Leitung der Prüfungskommission und den fachlichen Austausch während der Studien- und Promotionszeit verbunden.

Für die zahlreichen Fachgespräche und die fortwährende Diskussionsbereitschaft danke ich meinen ehemaligen Kolleginnen und Kollegen am Insti-

tut für Finanz- und Steuerrecht, vor allem Professor Pedro Augustin Adamy und Dr. Max Vogel. Daneben gilt mein Dank auch Reinier van Alphen, Dr. Maximilian Apel, Priv.-Doz. Dr. Mattis Bertlich, Dr. Benedikt von Bronk, Maximilian Frye, Dr. Moritz Matthey, Dr. Marlien Telöken, Dr. Fabian Stephany und Benedikt von Thüngen-Reichenbach, die mir mit wichtigen Ratschlägen zur Seite gestanden haben.

Schließlich hat mich meine Frau Elisabeth während der gesamten Promotionszeit vorbehaltlos unterstützt. Durch ihren Zuspruch hat sie in besonderer Weise zu dieser Arbeit beigetragen. Ihr möchte ich das Buch widmen.

Berlin, im Herbst 2020

Christian Vandersmissen

Inhaltsübersicht

A. Unterbindung systemwidriger Steuervorteile durch § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG?	25
I. Das Problem „doppelter Abschreibungen“ als Ausgangspunkt der Vorschrift	28
II. Notwendigkeit und maßgebliche Erkenntnisziele der Untersuchung ...	32
III. Übersicht über die weitere Gliederung und methodische Herangehensweise	33
B. Begrenzung der Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	36
I. Überblick über die Regelungsbereiche und Anwendungsfälle der Vorschrift	36
II. Tatbestandliche Voraussetzungen von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	57
III. Begrenzung der weiteren Absetzungsbeträge als Rechtsfolge der Vorschrift	105
IV. Diskussion von Gestaltungen zur Umgehung der Vorschrift in der Literatur	184
V. Schlussfolgerungen aus den bisherigen Ergebnissen der Untersuchung ..	198
C. Anforderungen für die rechtliche Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage	201
I. Ausrichtung aller Steuergesetze nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	204
II. Objektives Nettoprinzip als Maßstab der Bestimmung von Betriebsausgaben	228
III. Anforderungen des Folgerichtigkeitsgebots an die Bemessungsgrundlage	268
IV. Folgerungen aus den Verfassungsanforderungen für § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	309
D. Reformüberlegungen zur Bemessungsgrundlage des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	311
I. Entwicklung eines eigenen Lösungsvorschlags anhand der Steuerprinzipien	311
II. Rechtfertigung der Besteuerung bei einer Einlage aus dem Privatvermögen	323
III. Verbleibende Gestaltungen zur Aufstockung des Absetzungspotenzials ..	328
IV. Weiterführende Ansätze zur Verhinderung „doppelter Abschreibungen“	330
V. Ausblick auf eine Unterbindung von Gestaltungen durch die Gesetzgebung	340

E. Zusammenfassung der Thesen	343
Literaturverzeichnis	346
Stichwortverzeichnis	382

Inhaltsverzeichnis

A. Unterbindung systemwidriger Steuervorteile durch § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG?	25
I. Das Problem „doppelter Abschreibungen“ als Ausgangspunkt der Vorschrift	28
II. Notwendigkeit und maßgebliche Erkenntnisziele der Untersuchung ...	32
III. Übersicht über die weitere Gliederung und methodische Herangehensweise	33
B. Begrenzung der Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	36
I. Überblick über die Regelungsbereiche und Anwendungsfälle der Vorschrift	36
1. Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung	38
a) Bedeutung der Bemessungsgrundlage innerhalb der Absetzungsfaktoren	39
b) Anwendbarkeitsbereich der steuerrechtlichen Absetzungsvorschriften	40
2. Anknüpfung von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG an die Einlage eines Wirtschaftsguts	42
a) Tatbestandsanforderungen der Einlage und Abgrenzung zur Umwidmung	42
b) Begrenzung des Regelungsbereichs auf Einlagen aus dem Privatvermögen	43
3. Erforderliche vorangehende Nutzung im Bereich der Überschusseinkünfte	45
4. Eigenständiger Bemessungswert außerhalb der Bewertungsvorschriften	45
5. Begrenzung der Bemessungsgrundlage nur bei Aufstockungsmöglichkeit	47
6. Zeitliche Geltung der Regelung im Hinblick auf das Rückwirkungsverbot	48
a) Unterschiedliche Beurteilung von echter und unechter Gesetzesrückwirkung	49
b) Reichweite des Vertrauensschutzes im Rahmen der unechten Rückwirkung	50
c) Zulässigkeit der Rückwirkung im Fall von § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG a. F.	53
7. Zwischenergebnis	56

II. Tatbestandliche Voraussetzungen von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	57
1. Vorverwendung des Wirtschaftsguts im Rahmen der Überschusseinkünfte	57
a) Liebhaberei und das Unterlassen der fälligen Absetzungen für Abnutzung	59
b) Zurechnung der Verwendung bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge	60
aa) Geltung der allgemeinen Zurechnungsnorm für die Gesamtrechtsnachfolge	61
bb) Keine einheitliche Rechtsauffassung für die Einzelrechtsnachfolge	62
(1) Interpretation nach dem Wortlaut und Zweck von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	63
(2) Parallelwertung im Hinblick auf § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. a EStG	65
(3) Übertragbarkeit der Einlagewert-Rechtsprechung auf § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	68
(4) Mögliche Zurechnung durch die Fortsetzungsfiktion von § 11d Abs. 1 EStDV	68
(5) Schlussfolgerungen für die Anwendbarkeit von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	71
c) Zwischenergebnis	72
2. Einlage eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens in ein Betriebsvermögen	72
a) Übertragung in das Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers	75
b) Übertragung in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft	77
aa) Kein Betriebsvermögen bei vermögensverwaltender Personengesellschaft	79
bb) Unterscheidung zwischen Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen	81
cc) Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen (Einbringung)	83
dd) Übertragung ohne Gegenleistung der Gesellschaft (verdeckte Einlage)	88
c) Übertragung in das Vermögen einer Körperschaft	90
aa) Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen (Einbringung)	91
bb) Übertragung ohne Gegenleistung der Gesellschaft (verdeckte Einlage)	93
(1) Abgrenzung der verdeckten Einlage zur Betriebseinnahme der Gesellschaft	94
(2) Keine Anwendung bei der Besteuerung gemäß § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG	95
(3) Abweichende Beurteilung für die Fiktion nach § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG	96

d) Zwischenergebnis	98
3. Umfang des Tatbestands als Anknüpfungspunkt der weiteren Untersuchung	99
a) Aufstockung der Bemessungsgrundlage ohne bisherige Abschreibungen	100
b) Rechtfertigung weiterer Absetzungsbeträge beim tauschähnlichen Vorgang	100
c) Keine Analogiemöglichkeit zur Erweiterung des Anwendungsbereichs	102
d) Folgerungen aus der Reichweite der Vorschrift für ihren Regelungszweck	104
e) Fehlende Systematisierung als Grund für die eingeschränkte Reichweite?	104
III. Begrenzung der weiteren Absetzungsbeträge als Rechtsfolge der Vorschrift	105
1. Beschränkung auf die Bestimmung der weiteren Absetzung für Abnutzung	106
2. Rückgriff auf den Einlagewert zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage	109
a) Bedeutung des Teilwerts für die Einlagebewertung des Wirtschaftsguts	111
b) Abweichende Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten	113
3. Kürzung des Teilwerts um geltend gemachte Abschreibungen vor Einlage	118
a) Absetzung für Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG)	121
aa) Berechnung der Absetzungsbeträge im Bereich der Überschusseinkünfte	122
bb) Bedeutung der Absetzungsdauer für das Entstehen von stillen Reserven	123
(1) Bestimmung des Verwendungszeitraums mithilfe der sog. AfA-Tabellen	125
(2) Möglichkeit zur Schätzung der Nutzungsdauer durch den Steuerpflichtigen	126
(3) Absetzung von abnutzbaren Gegenständen ohne bestehenden Wertverlust	128
cc) Sondervorschriften für die Absetzung von Gebäuden (§ 7 Abs. 4, 5 EStG)	129
(1) Festgelegte Nutzungsdauer durch gesetzlich bestimmte Absetzungssätze	131
(2) Bedeutung des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG für die Absetzung von Gebäuden	133
(3) Inanspruchnahme von Erhaltungsaufwendungen neben den Absetzungen	134

dd) Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 7 EStG)	134
b) Absetzungen für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6 EStG)	138
c) Sonderabschreibungen (§ 7b EStG, § 4 FördG)	139
aa) Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau (§ 7b EStG)	142
bb) Sonderabschreibung im Fördergebiet (§ 4 FördG)	145
cc) Einschränkung von Fördertatbeständen aufgrund ihrer Besteuerungsfolgen	147
d) Erhöhte Absetzungen (§§ 7h, 7i EStG, §§ 7b, 7c, 7k EStG a. F., §§ 14a–15 BerlinFG)	149
aa) Förderung von Bauwerken in städtebaulichen Sondergebieten (§ 7h EStG)	150
bb) Steuererleichterung für denkmalgeschützte Gebäude im Inland (§ 7i EStG)	151
cc) Ausgelaufene Förderung zur Schaffung von Wohnraum (§§ 7b, 7c, 7k EStG a. F.)	153
dd) Besondere Förderung von Immobilien in Berlin (West) (§§ 14a–15 BerlinFG)	156
e) Bewertungsfreiheit bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 2 EStG)	157
aa) Abschließende Aufzählung der berücksichtigten Abschreibungsformen	159
bb) Abweichende Auslegung aufgrund des Zwecks von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	160
f) Zwischenergebnis	161
4. Begrenzung durch die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten	162
5. Bestimmung der weiteren Absetzungen durch den ungekürzten Einlagewert	164
6. Darstellung der Rechtsfolgen anhand von vier Fallgruppen mit Beispielen	166
a) Kategorie 1 (Einlagewert > ursprüngliche Anschaffungs-/Herstellungskosten)	166
b) Kategorie 2 (ursprüngliche Anschaffungs-/Herstellungskosten > Einlagewert > fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten)	167
c) Kategorie 3 (Einlagewert ≤ fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten)	168
d) Kategorie 4 (Sonderfall: Einlagewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 EStG)	169
7. Abschreibungen des Wirtschaftsguts nach Einlage in das Betriebsvermögen	170
a) Beanspruchung von degressiven Absetzungen und Förderabschreibungen	171
b) Zulässigkeit von Sofortabzug und Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert	174

c) Weitere Abschreibungshöhe bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	177
8. Steuermindernde Berücksichtigung des nicht abschreibbaren Sockelbetrags	179
a) Auswirkungen des Restbuchwerts beim Ausscheiden des Wirtschaftsguts	180
b) Lösungsvorschlag durch das erfolgsneutrale Ausbuchen des Sockelbetrags	181
c) Erforderlichkeit einer Gesetzesgrundlage für das erfolgsneutrale Ausbuchen	182
9. Zwischenergebnis	183
IV. Diskussion von Gestaltungen zur Umgehung der Vorschrift in der Literatur	184
1. Einbringung des Wirtschaftsguts in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft	185
2. Schenkung oder Veräußerung des Gegenstands an nahestehende Personen	187
3. Bewertung der Gestaltungswege zur Umgehung von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	188
a) Anforderungen an die Angemessenheit der Gestaltung nach § 42 Abs. 1 AO	189
b) Drohende Gewerbesteuerpflicht nach der Überführung an eine Gesellschaft	192
c) Belastung mit Grunderwerbsteuer bei der Überführung von Grundstücken	195
d) Zwischenergebnis	197
V. Schlussfolgerungen aus den bisherigen Ergebnissen der Untersuchung ..	198
C. Anforderungen für die rechtliche Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage	201
I. Ausrichtung aller Steuergesetze nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	204
1. Bedeutung der Absetzungsregeln für die Erfassung von Leistungsfähigkeit	205
a) Periodengerechte Erfassung von Aufwand (sog. Aufwandsverteilungsthese)	207
b) Berücksichtigung des eingetretenen Wertverlusts (sog. Wertverzehrthese)	209
c) Doppelte Funktion der Absetzung für Abnutzung (sog. Kombinationsthese)	210
d) Keine Rechtfertigung der Regelung durch den Wertverzehr (Stellungnahme)	211
2. Bemessung der Absetzung für Abnutzung durch getragene Aufwendungen	215
a) Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	216

aa)	Kategorie 1 (Einlagewert > ursprüngliche Anschaffungs-/Herstellungskosten)	216
bb)	Kategorie 2 (ursprüngliche Anschaffungs-/Herstellungskosten > Einlagewert > fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten)	217
cc)	Kategorie 3 (Einlagewert \leq fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten)	217
dd)	Kategorie 4 (Sonderfall: Einlagewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 EStG)	218
b)	Leistungsfähigkeit und Übertragungen außerhalb von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	218
aa)	Abfluss von Leistungsfähigkeit durch die Anschaffung des Wirtschaftsguts	219
bb)	Kein Abfluss von Leistungsfähigkeit durch Einbringung bei Gesellschaften	220
(1)	Behandlung als tauschähnliches Geschäft durch das sog. Tauschgutachten	220
(2)	Tauschähnlichkeit des Einbringungsvorgangs in eine Mitunternehmerschaft	222
(3)	Keine Tauschähnlichkeit der Einbringung für die aufnehmende Gesellschaft	223
c)	Zwischenergebnis	227
II.	Objektives Nettoprinzip als Maßstab der Bestimmung von Betriebsausgaben	228
1.	Umsetzung des objektiven Nettoprinzips im Rahmen der Gewinneinkünfte	231
a)	Bestimmung der Betriebsausgaben durch die betrieblichen Aufwendungen	233
aa)	Aufwendungen als Oberbegriff für Ausgaben und betrieblichen Aufwand?	234
bb)	Tatsächliche Ausgaben als Voraussetzung des Aufwendungstatbestands?	235
cc)	Keine Erstreckung auf lediglich betrieblichen Aufwand (Stellungnahme)	236
dd)	Exkurs: Vorschlag für ein einheitliches Begriffsverständnis im Steuerrecht	241
(1)	Aufwendungen als steuerlicher Begriff im Rahmen von Abzugstatbeständen	241
(2)	Aufwand als Begriff mit nur zivilrechtlicher oder bilanzrechtlicher Bedeutung	242
(3)	Erforderliche Anpassungen zur Schaffung einer einheitlichen Terminologie	244
b)	Bedeutung des engen Aufwendungsbegriffs für die Absetzungs-vorschriften	245

aa) Lösung des Problems „doppelter Abschreibungen“ durch Abzugsverbot	247
(1) Kategorie 1 (Einlagewert > ursprüngliche Anschaffungs-/Herstellungskosten)	248
(2) Kategorie 2 (ursprüngliche Anschaffungs-/Herstellungskosten > Einlagewert > fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten)	249
(3) Kategorie 3 (Einlagewert \leq fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten)	249
(4) Kategorie 4 (Sonderfall: Einlagewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 EStG)	250
bb) Keine Begrenzung durch die Rechtsprechung anhand von § 4 Abs. 4 EStG	250
(1) Begrenzung der Absetzung für Abnutzung durch die Finanzgerichtsbarkeit	251
(2) Keine Anwendung von § 4 Abs. 4 EStG auf die Absetzung für Abnutzung	253
(3) Vorteile einer Begrenzung der weiteren Absetzungen durch § 4 Abs. 4 EStG	255
cc) Sperrwirkung des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG für eine weitergehende Kürzung?	256
dd) Zwischenergebnis	259
2. Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für andere Übertragungsformen	261
a) Eingeschränkte Abzugsmöglichkeit des Drittaufwands beim Begünstigten	262
aa) Abziehbarkeit bei abgekürztem Zahlungsweg und abgekürztem Vertragsweg	263
bb) Übernahme der Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Schenkungen	264
b) Übertragung der Rechtsgedanken des Drittaufwands auf die Einbringung	266
c) Weitere Rückschlüsse für die Einlage und ihre Gestaltungsalternativen	267
d) Zwischenergebnis	268
III. Anforderungen des Folgerichtigkeitsgebots an die Bemessungsgrundlage	268
1. Selbstbindung des Gesetzgebers für die Normumsetzung von Leitgedanken	270
a) Folgerichtigkeit der Normgebung als Vorgabe der rationalen Rechtsordnung	271
b) Anforderungen des Folgerichtigkeitsgebots an den Inhalt von Regelungen	272
c) Umfang der Selbstbindung des Gesetzgebers für die Folgeentscheidungen	273

d)	Besondere Bedeutung der Folgerichtigkeit für die Steuerrechtsordnung	274
e)	Folgerichtigkeitsgebot als Anforderung auch an die übrigen Staatsgewalten	275
2.	Anwendung der Vorgaben für die Folgerichtigkeit auf § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	275
a)	Folgerichtige Bestimmung der Bemessung nach Übertragungsvorgängen	276
aa)	Bemessung der Absetzungsbeträge nach Entnahme oder Betriebsaufgabe	276
(1)	Grundsatz der weiteren Bemessung mit dem Teilwert oder gemeinen Wert	277
(2)	Ausnahmefälle mit einer Fortführung der ursprünglichen Absetzungsreihe	278
(3)	Konsequente Absetzungsbegrenzung bei Entnahme und Betriebsaufgabe	282
(4)	Bemessung der weiteren Absetzungen nach Entnahme eines zuvor eingelegten Wirtschaftsguts	282
bb)	Bemessung der Absetzungsbeträge nach Umwidmung im Privatvermögen	284
cc)	Bemessung der Absetzungen nach Schenkung, Tausch und Einbringung	286
(1)	Bemessungsgrundlage bei unentgeltlich übertragenen Wirtschaftsgütern	287
(2)	Bemessung der weiteren Absetzungsbeträge nach Tausch und Einbringung	290
dd)	Bemessungsgrundlage nach Einlage aus einem anderen Betriebsvermögen	292
ee)	Bemessungsgrundlage nach Wechsel von der Gewinnermittlung nach der Tonnage zum Betriebsvermögensvergleich	293
ff)	Folgerichtige Umsetzung der Leitgedanken für die Bemessungsgrundlage	295
(1)	Anwendung auf die Einlage eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen	296
(2)	Abgrenzung zur Bemessungsgrundlage bei eingebrachten Wirtschaftsgütern	297
gg)	Zwischenergebnis	299
b)	Anforderungen der Einlage für die Folgerichtigkeit der Absetzungsbeträge	301
aa)	Funktion des Einlagevorgangs für die systemgerechte Gewinnermittlung	301
bb)	Folgerichtige Behandlung der Einlage als anschaffungsähnlicher Vorgang?	304
cc)	Aufstockungsmöglichkeit bei fehlenden Absetzungen im Privatvermögen	306

dd) Anwendung der Maßstäbe auf die Bemessung nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	308
3. Zwischenergebnis	309
IV. Folgerungen aus den Verfassungsanforderungen für § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	309
D. Reformüberlegungen zur Bemessungsgrundlage des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	311
I. Entwicklung eines eigenen Lösungsvorschlags anhand der Steuerprin- zipien	311
1. Kein Rückgriff auf die Begrenzung mithilfe des Betriebsausgaben- begriffs	312
2. Keine Realisation stiller Reserven bei der Einlage aus dem Privat- vermögen	313
3. Besteuerung stiller Reserven zur Unterbindung ungerechtfertigter Vorteile	314
4. Keine vollständige Besteuerung der stillen Reserven des Privatver- mögens	315
5. Begrenzung der Einlagebesteuerung auf einen Zeitraum von zehn Jahren?	317
6. Erforderliche Schritte für die gesetzgeberische Umsetzung einer Reform	318
7. Verdeutlichung des Reformvorschlags anhand der bisherigen Fall- gruppen	320
a) Kategorie 1 (Einlagewert > ursprüngliche Anschaffungs-/Herstel- lungskosten)	321
b) Kategorie 2 (ursprüngliche Anschaffungs-/Herstellungskosten > Einlagewert > fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten) ..	321
c) Kategorie 3 (Einlagewert ≤ fortgeführte Anschaffungs-/Herstel- lungskosten)	322
d) Kategorie 4 (Sonderfall: Einlagewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 EStG)	322
II. Rechtfertigung der Besteuerung bei einer Einlage aus dem Privatver- mögen	323
1. Keine überzeugende Lösung durch alternative Missbrauchsvorschrif- ten	323
2. Keine Mehrbelastung aufgrund der Aufstockung der Bemessungs- grundlage	325
3. Beschränkung der Regelung auf den unerwünschten Besteuerungs- vorteil	326
III. Verbleibende Gestaltungen zur Aufstockung des Absetzungspotenzials .	328
1. Keine Erstreckung der Neuregelung auf die Einbringung des Wirt- schaftsguts	328
2. Möglichkeit zur Aufstockung durch Veräußerung an nahestehende Personen	329

IV. Weiterführende Ansätze zur Verhinderung „doppelter Abschreibungen“	330
1. Umfassende Besteuerung der Gewinne privater Veräußerungsgeschäfte	331
a) Bedeutung des Dualismus der Einkunftsermittlung für die Einkommensteuer	331
b) Kritik an der unterschiedlichen Erfassung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit	332
c) Vorschläge zur Erweiterung der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte	333
d) Auswirkungen auf die Möglichkeit der Aufstockung der Bemessungsgrundlage	334
2. Abschaffung von Lenkungsnormen bei der Absetzung von Wirtschaftsgütern	335
a) Möglichkeit der Erzielung eines weiteren Steuervorteils neben der Förderung	335
b) Allgemeine Kritik an den erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen	337
c) Reformüberlegungen im Hinblick auf leistungsgerechte Absetzungsbeträge	338
d) Auswirkungen der Reformüberlegungen auf die „doppelten Abschreibungen“	338
3. Unterbindung der Gestaltung durch § 42 Abs. 1 AO und die Rechtsprechung	339
4. Zwischenergebnis	340
V. Ausblick auf eine Unterbindung von Gestaltungen durch die Gesetzgebung	340
E. Zusammenfassung der Thesen	343
Literaturverzeichnis	346
Stichwortverzeichnis	382

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
BauGB	Baugesetzbuch
BB	Der Betriebsberater
Bbg	Brandenburg
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung
Bd.	Band
BerlinFG	Berlinförderungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Sammlung der Entscheidungen des BGH in Zivilsachen
BHG	Berlinhilfegesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des BVerfG

BVerfGK	Kammerentscheidungen des BVerfG
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Sammlung der Entscheidungen des BVerwG
BW	Baden-Württemberg
BWNotZ	Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg
DB	Der Betrieb
DDR	Deutsche Demokratische Republik
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
DM	Deutsche Mark
DNotV	Deutscher Notarverein
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DSchG	Denkmalschutzgesetz
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
DStRK	Deutsches Steuerrecht kurzgefasst
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DStZ/A	Deutsche Steuerzeitung – Ausgabe A
DtZ	Deutsch-deutsche Rechtszeitschrift
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbStB	Der Erbschaft-Steuer-Berater
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStB	Der Ertrag-Steuer-Berater
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhandbuch
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
f.	folgende/folgender
FG	Finanzgericht
FinArch	Finanzarchiv
FM	Finanzministerium
FMBL	Finanzministerialblatt

FördG	Fördergebietsgesetz
FPR	Familie, Partnerschaft, Recht
FR	Finanzrundschau
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GNotKG	Gerichts- und Notarkostengesetz
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrEStSG	Grunderwerbsteuersatzgesetz
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht
Halbs.	Halbsatz
HBeglG	Haushaltsbegleitgesetz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft
InvZulG	Investitionszulagengesetz
IStR	Internationales Steuerrecht
JA	Juristische Arbeitsblätter
JStG	Jahressteuergesetz
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristenzeitung
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuerialog
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
LfSt	Landesamt für Steuern
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MA	Musterabkommen
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MietenWoG	Gesetz zur Mietenbegrenzung im Wohnungswesen
Mio.	Millionen
MittBayNot	Mitteilungen des Bayrischen Notarvereins
MV	Mecklenburg-Vorpommern
n. F.	neue Fassung
n. v.	nicht veröffentlicht
NJW	Neue Juristische Wochenschrift

Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZM	Neue Zeitschrift für Miet- und Wohnungsrecht
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OLG	Oberlandesgericht
PrEStG	Preußisches Einkommensteuergesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des RFH
RG	Reichsgericht
RGBL	Reichsgesetzblatt
RGZ	Sammlung der Entscheidungen des RG in Zivilsachen
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
rkr.	rechtskräftig
RM	Reichsmark
Rn.	Randnummer
RR	Rechtsprechung-Report
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
Sp.	Spalte
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Der Steuerberater
StBereinG	Steuerbereinigungsgesetz
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
Stbg	Die Steuerberatung
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StBW	Steuerberater-Woche
StEd	Steuereildienst
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
SteuerStud	Steuer und Studium
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst

StMF	Staatsministerium der Finanzen
StuB	Steuer- und Bilanzpraxis
StuW	Steuer und Wirtschaft
SWI	Steuer & Wirtschaft International
Thür	Thüringen
ThürVBl.	Thüringer Verwaltungsblätter
Ubg	Unternehmensbesteuerung
UMTS	Universal Mobile Telecommunications System
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
UVR	Umsatz- und Verkehrsteuer-Recht
v. H.	von Hundert
vgl.	vergleiche
VJSchrStFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZfG	Zeitschrift für Geschichtswissenschaft
ZG	Zeitschrift für Gesetzgebung
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZRFG	Zonenrandförderungsgesetz

A. Unterbindung systemwidriger Steuervorteile durch § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG?

Der Steuerstaat bestreitet seine Ausgaben durch die Erhebung von Abgaben und ist daher auf die Beteiligung am wirtschaftlichen Erfolg seiner Bürger angewiesen.¹ Durch die Steuer wird der Steuerpflichtige zur Finanzierung des Gemeinwohls herangezogen, wobei sich die Steuerlast nach der finanziellen Leistungsfähigkeit des Einzelnen richten muss.² Das Steuerrecht hat die Aufgabe, alle leistungsfähigen Personen durch die Tatbestände der Steuergesetze zu erfassen, um eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten.³ Der allgemeine Gleichheitssatz verlangt, dass alle Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit besteuert werden und sich keiner der Steuerpflicht entziehen kann.⁴ Wenn der Steuerzahler seine Belastung durch die Verwen-

¹ BVerfGE 78, 249 (266 f.) – Fehlbelegungsabgabe; 82, 159 (178) – Absatzfonds; 93, 319 (348) – Wasserpfennig; zum Steuerstaat des Grundgesetzes vgl. *Isensee*, in: Festschrift für Ipsen, S. 409; für die Steuer als „Preis der Freiheit“ siehe *Kirchhof*, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, § 118 Rn. 1; zur Rechtfertigung der Steuer auch *Vogel*, *Der Staat* 31 (1986), S. 481; *Tipke*, *Steuerrechtsordnung*, Bd. I, S. 228; *Weber-Grellet*, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, S. 22 f.

² Statt vieler BVerfGE 66, 214 (223) – Zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen: „Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird“; weitere Nachweise finden sich bei *Birk*, in: Festschrift für Kirchhof, § 147 Rn. 13–16; zum Leistungsfähigkeitsgrundsatz bereits *Hensel*, *VJSchrStFR* 1930, 441; ausführlich *Birk*, *Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, S. 6 und passim; für die indirekte Erfassung der vermuteten Leistungsfähigkeit durch die Verbrauchsteuern siehe *Kirchhof*, *DStR* 2008, 1 (2).

³ Vgl. BVerfGE 40, 296 (328) – Abgeordnetendiäten; *Tipke*, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, S. 53; *Kirchhof*, *StuW* 1984, 297 (301 f.); *Kruse*, *StuW* 1990, 322 (323); ähnlich bereits Art. 13 der Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte v. 26.8.1789: „Pour l’entretien de la force publique et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.“; die Anforderungen an die Allgemeinheit der Steuer steigen mit dem staatlichen Finanzbedarf, vgl. *Seer*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, § 1 Rn. 9.

⁴ BVerfGE 96, 1 (6) – Weihnachtsfreibetrag; 101, 297 (309) – Häusliches Arbeitszimmer; *Kirchhof*, *Besteuerung im Verfassungsstaat*, S. 39; *Lang*, *Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, S. 167; zur gleichmäßigen Anwendung der Steuergesetze vgl. BVerfGE 84, 239 (271) – Kapitalertragsteuer: „Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden.“; ähnlich BVerfGE 110, 94 (113) – Spekulationsteuer.

dung steuergünstiger Gestaltungen entgegen seiner tatsächlichen Wirtschaftskraft mindern kann, widerspricht dies der Steuergerechtigkeit. Der Belastungsgrund der Steuer ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bürgers, nicht dessen geistige Befähigung zur planmäßigen Ausnutzung von Besteuerungslücken.⁵

Die Steuergesetze bieten in ihrer Komplexität zahlreiche Möglichkeiten für Steuergestaltungen.⁶ Anders als die strafbare Steuerhinterziehung bei welcher der Steuerpflichtige zur Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben gegenüber den Finanzbehörden macht (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO), ist die offen erklärte Steuerumgehung zulässig, weil der Bürger seine Rechtsgeschäfte im Rahmen des Zivilrechts so ausgestalten kann, dass sie nicht unter den Tatbestand einer Besteuerungsvorschrift fallen.⁷ Dennoch beeinträchtigt die Gestaltungsfreiheit die Steuergerechtigkeit, wenn der Betroffene eine niedrigere Steuerlast erreicht, indem er eine vom Gesetzgeber nicht vorgesehene Besteuerungslücke nutzt.⁸ Dass der Steuerpflichtige hierdurch eine leistungsgerechte Be-

⁵ Vgl. *Tipke*, Besteuerungsmoral und Steuermoral, S. 86; *Eckhoff*, in: Festschrift für Kirchhof, § 148 Rn. 1–6; als „Dummensteuer“ bezeichnet die durch Gestaltungen vermeidbare Steuerlast aus diesem Grund *Rose*, in: Festschrift für Flume, S. 257 (259); für deren Definition als „(Teile von) Steuerlasten, die nicht entstanden wären, wenn der Steuerpflichtige das gleiche wirtschaftliche Ziel unter klugem Einsatz der vorhandenen Gestaltungsmöglichkeiten anders erreicht hätte.“ siehe *ders.*, in: Festschrift für Tipke, S. 153; zu den negativen Folgen der Steuergestaltung detailliert *Kirchhof*, *StuW* 1983, 173.

⁶ Zur Missbrauchsanfälligkeit bereits BVerfGE 13, 331 (344) – Personenbezogene Kapitalgesellschaften; ähnlich BVerfGE 99, 88 (97) – Verlustabzug; für das heutige Steuerrecht *Nawrath*, *DStR* 2009, 2 (3); zur Wirkungsweise von Gestaltungsmöglichkeiten siehe auch *Rose/Glorius-Rose*, *Steuerplanung und Gestaltungsmissbrauch*, S. 33–65; umfangreich *Rödter*, *Gestaltungssuche im Ertragsteuerrecht*, S. 4 und passim; *Sieker*, *Umgebungsgeschäfte*, S. 181–186; für § 42 AO als Generalklausel zur Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen *Seer*, *DStJG* 33 (2010), S. 1; kritisch zu dessen Regelungsumfang allerdings *Hey*, *BB* 2010, 1044; *Offerhaus*, *FR* 2011, 878; zur Steuerumgehung als Rechtsproblem schon *Hensel*, in: *Festgabe für Zitellmann*, S. 217; *Lion*, *VJSchrStFR* 1927, 132 (186).

⁷ Für die Gestaltungsfreiheit nur BFH, Urteil v. 12.7.1988 – IX R 149/83, *BStBl.* II 1988, 942; BFH, Urteil v. 12.9.1995 – IX R 54/93, *BStBl.* II 1996, 158; zu den Grenzen der Steuerumgehung *Fischer*, *SWI* 1999, 79; zur Abgrenzung von der Steuerhinterziehung *Birnbaum/Matschke*, *NZWiSt* 2013, 446.

⁸ Zum Gebot einer gerechten Besteuerung siehe BVerfGE 6, 55 (70) – *Steuersplitting*; ähnlich BVerfGE 105, 17 (47) – *Sozialpfandbriefe*; grundlegend *Smith*, *Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, S. 317 f.; zu den Anforderungen *Schuppert*, in: *Festschrift für Zeidler*, S. 691 (711–713); *Jochum*, *Steuervergünstigung*, S. 95–98; *Di Fabio*, *JZ* 2007, 749 (751 f.); *Tipke*, *StuW* 2007, 201 (204 f.); *Hüttemann*, *DStR* 2015, 1146; *Kirchhof*, in: *Festschrift für Lang*, S. 451 (453); das Wechselverhältnis zur Gestaltungsfreiheit diskutiert *Walz*, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, S. 215.

steuerung vermeiden kann, ist „die größte Schwäche des gegenwärtigen Besteuerungswesens“⁹. Der freiheitsberechtigte Bürger ist bei der Ausübung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit frei und wird die Unzulänglichkeiten des Steuerrechts nutzen, um seine Belastung möglichst gering zu halten.¹⁰ Der Gesetzgeber kann eine gerechte Lastenverteilung nur erreichen, wenn er Steuergesetze erlässt, die eine vollständige Erfassung der Leistungsfähigkeit gewährleisten. Auch im Rahmen des geltenden Rechts ist die Gesetzgebung angehalten, aufkommenden Gestaltungsmöglichkeiten, die einer leistungsgerechten Besteuerung zuwiderlaufen, durch Gesetzesänderungen entgegenzutreten und eine gleichmäßige Steuerlast sicherzustellen.¹¹

Zur Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen im Bereich der Absetzung für Abnutzung hat der Gesetzgeber mit Art. 1 Nr. 11 StEntlG 1999/2000/2002 die Vorschrift des § 7 Abs. 1 Satz 4 (nun: Satz 5) EStG¹² erlassen. Der Steuerpflichtige konnte bis zu Schaffung der Regelung mithilfe der Einlage eines zuvor zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzten Wirtschaftsguts in sein Betriebsvermögen zusätzliche Absetzungsbeträge schaffen und hierdurch sein zu versteuerndes Einkommen mindern. Dabei lagen die für die Abnutzung des Wirtschaftsguts insgesamt in Anspruch genommenen Absetzungsbeträgen in vielen Fällen über den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sodass der Betroffene zusätzliche Betriebsausgaben geltend machen konnte, die dem Gesetzesentwurf zufolge nicht sachlich gerechtfertigt waren.¹³

⁹ So *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, S. 4; ähnlich *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, S. 150 f.; zur Notwendigkeit einer Reform des Steuerrechts auch *Weber-Grellet*, DB 2007, 1717.

¹⁰ *Kirchhof*, DStJG 24 (2001), S. 9 (26–28); *Di Fabio*, JZ 2007, 749 (751); zur Lenkungswirkung der Steuergesetze vgl. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 62–66; im Gegensatz hierzu fordert das Postulat der Steuerneutralität eine Besteuerung, die sich nicht auf das wirtschaftliche Verhalten des Steuerpflichtigen auswirkt, vgl. *Rose*, in: Festschrift für Lang, S. 641; zum Verhalten des Steuerpflichtigen auf die Besteuerung schon *Mann*, FinArch 2 (1934), S. 281; ein „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“ wird diskutiert von *Lenz/Gerhard*, BB 2007, 2429.

¹¹ Siehe hierzu *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, S. 252 f.; ausführlich zu den Anforderungen für den Steuergesetzgeber *Kirchhof*, NJW 1987, 3217; für die Rechtsetzungsgleichheit als Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes vgl. insbesondere *Jochum*, Grundfragen des Steuerrechts, S. 19.

¹² Entwicklung der Vorschrift: § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG eingefügt durch Art. 1 Nr. 11 StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402), zu Satz 5 durch Art. 9 Nr. 7 HBeglG v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076), geändert durch Art. 1 Nr. 8 JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768).

¹³ Vgl. Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 v. 9.11.1998, BT-Drs. 14/23, S. 172 (mit Beispiel): „[Durch die Einlage des Wirtschaftsguts] kann der Steuerpflichtige ohne zusätzliche neue Aufwendungen erneut Abschreibungspotential