

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.12.2016 – 1 K 1912/14

Tenor

- I. Die Klage wird abgewiesen.
- II. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.
- III. Die Revision wird zugelassen

Tatbestand:

[1] Streitig ist die „Deckelung“ der Höhe des steuerlichen Rückstellungsbetrags auf den niedrigeren handelsrechtlichen Rückstellungswert.

[2] Unternehmensgegenstand der 1994 gegründeten Klägerin ist der Abbau und die Verwertung von Rohstoffen, insbesondere von Lava. Für Verpflichtungen zur Rekultivierung von Abbaugrundstücken bildete sie in Handels- und Steuerbilanzen Rückstellungen.

[3] In der Handelsbilanz zum 31.12.2010 bilanzierte die Klägerin Ansammlungsrückstellungen iHv 295.870 €, bei deren Ermittlung geschätzte Kostensteigerungen bis zum Erfüllungszeitpunkt einbezogen wurden und der so ermittelte Erfüllungsbetrag mit einem Zinssatz von 4,94% abgezinst wurde. Steuerlich erfolgte die Ermittlung ohne künftige Kostensteigerungen, der ermittelte Verpflichtungsbetrag wurde entsprechend dem BMF-Schreiben vom 09.12.1999 IV C 2 - S 2175 - 30/99 nicht abgezinst und betrug lt. Steuerbilanz 348.105 €.

[4] Im Rahmen einer für die Jahre 2007 bis 2010 durchgeführten Außenprüfung kürzte der Prüfer unter Hinweis auf § 6 Abs.1 Nr. 3 a EStG diese von der Klägerin gebildete und aus anderen, zwischen den Beteiligten nicht streitigen Gründen von der Bp auf 330.685 € korrigierte Rückstellung lt. Steuerbilanz zum 31.12.2010 um 34.815 € auf den niedrigeren Handelsbilanzwert iHv 295.870 €, weil ansonsten steuerlich ein höherer Rückstellungsbetrag als in der Handelsbilanz ausgewiesen werde. Für den sich aus der erstmaligen Anwendung des BilMoG in 2010 hieraus ergebenden Gewinn iHv 34.815 €, resultierend aus dem Nicht-Ansatz des höheren StB/PB-Werts gegenüber dem bisherigen HB-Ansatz, bildete er sodann eine Rücklage für Rückstellungsauflösung iHv 14/15 des sich aus der Auflösung der Rückstellung ergebenden Gewinns (jährlich 2.321 €, vgl. Tz 1.3 c, 1.4 des Bp-Berichts vom 25.07.2013).

[5] Der Beklagte folgte dem in dem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2010 vom 15. November 2013.

[6] Den hiergegen erhobenen Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 13. Juni 2014 zurück.

Bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern sei regelmäßig der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG zu beachten, der nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für Kapitalgesellschaften gelte. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG sei bei Gewerbetreibenden, die wie die Klägerin auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet seien, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen sei, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts würde oder sei ein anderer Ansatz gewählt worden.

Im Streitfall sei kein zu einer rechtmäßigen Abweichung zwischen handelsbilanziell und steuerlichem Bilanzansatz führendes steuerliches Wahlrecht ausgeübt worden, weil die Klägerin bisher nicht darauf hingewiesen habe und kein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis iSd § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG n.F. vorgelegt worden sei. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG sei daher der Handelsbilanzwert grundsätzlich auch für die Steuerbilanz zu übernehmen.

Allerdings bestimme § 5 Abs. 6 EStG, dass u.a. die Vorschriften über die Bewertung zu befolgen seien. Spezielle steuerliche Bewertungsvorschriften führten daher, neben der Ausübung der oben erwähnten Wahlrechte, grundsätzlich zu einer Abweichung vom Maßgeblichkeitsgrundsatz.

Nach der im Streitfall einschlägigen Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG seien Rückstellungen höchstens insbesondere unter Berücksichtigung der in den unter Buchst. a bis f genannten Grundsätze anzusetzen. Der Einleitungssatz des Abs. 1 Nr. 3a bestimme für die Bewertung von Rückstellungen seinem Wortlaut nach eine Obergrenze, die durch die in den Buchst. a bis f genannten Bewertungsregeln konkretisiert werde. Trotz der Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, also des Vorhandenseins einer speziellen Bewertungsvorschrift, dürfe nach R 6.11 Abs. 3 EStR die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten. An diese Verwaltungsvorschrift, die ihren Ursprung in der Gesetzesbegründung bei Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG habe, sei die Finanzverwaltung gebunden. Diese Verwaltungsauffassung habe auch der BFH im Urteil I R 66/11 vom 11. Oktober 2012 bestätigt; denn danach regele § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG die Bewertung von Rückstellungen nicht abschließend („insbesondere“), sondern durchbreche die nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz zu beachtende handelsrechtliche Bewertung nur dann, wenn die steuerrechtlichen Sonderbestimmungen des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis e EStG dazu führten, dass der handelsrechtliche Wertansatz (Höchstwert) unterschritten werde. Diese Voraussetzung sei aber im Streitfall nicht erfüllt, weil der steuerbilanzielle Wert über dem handelsrechtlichen gelegen habe.

Der Hinweis der Klägerin, die nach R 6.11 Abs. 3 Satz 1 EStR gebotene „Deckelung“ der Rückstellung auf den handelsbilanziellen Wert hebele die nach § 5 Abs. 6 EStG zwingende Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e und f aus, könne daher keinen Erfolg haben.

[7] Mit der vorliegenden Klage wendet sich die Klägerin unter ausdrücklicher Bezugnahme auf einen ihrer Klagebegründung beigefügten „Vermerk zur Frage Rückstellungsbewertung und Maßgeblichkeitsgrundsatz, insbes. Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen in der Steuerbilanz“ von Prof. Dr. Hennrichs (Bl. 34 ff PA) gegen die „Deckelung“ des Rückstellungsbetrags auf den niedrigeren Handelsbilanzwert.

Die Auffassung des Beklagten, dass bei der steuerlichen Gewinnermittlung ein niedrigerer handelsrechtlicher Rückstellungsansatz maßgeblich werde, verstoße gegen die Regel für die Lösung von Normenkollisionen, nach der die speziellere besondere Vorschrift die allgemeine Vorschrift verdränge und ihr vorgehe. Das Steuerrecht normiere in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e und f EStG ein detailreiches eigenständiges Bewertungskonzept für die Abzinsung von Rückstellungen. Sämtliche für die Abzinsung relevanten Parameter seien steuergesetzlich speziell geregelt. So sei die Schätzung des abzuzinsenden Betrags steuerrechtlich auf der Basis einer strikten Stichtagsbetrachtung vorzunehmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f), handelsrechtlich dagegen seien künftige Preis- und Lohnsteigerungen zu berücksichtigen. Für die Bemessung der Abzinsungsdauer gelte bei Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen die Sondervorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG, der Abzinsungssatz sei steuerlich typisierend mit 5,5% festgelegt, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 EStG, handelsrechtlich dagegen sei ein laufzeitkongruenter durchschnittlicher Marktzinssatz anzuwenden.

Nach der in R 6.11 Abs. 3 EStR zum Ausdruck kommenden Rechtsansicht würde dieses eigenständige steuerrechtliche Abzinsungskonzept in den Fällen, in denen sich nach der Modernisierung des Handelsbilanzrechts durch das BilMoG handelsrechtlich ausnahmsweise ein niedrigerer Wertansatz ergebe, nach der Art eines „Meistbegünstigungsprinzips“ derogiert. Der Sache nach würden der Besteuerung in diesen Fällen bei der Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen

nicht § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e und f EStG, sondern die abweichenden handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften zugrunde gelegt. Dies verstoße gegen den Bewertungsvorbehalt gemäß § 5 Abs. 6 EStG. Die Auffassung des Beklagten bewirke der Sache nach eine Gesetzesänderung „auf kaltem Wege“, dies sei der Finanzverwaltung versagt. Eine Steuerrichtlinie diene der Klärung von Zweifels- und Anwendungsfragen und der Sicherstellung einer einheitlichen Anwendung des Steuerrechts, solle aber mit der Richtlinie eine eindeutige und für den speziellen Anwendungsfall geschaffene gesetzliche Regelung wieder außer Kraft gesetzt werden, könne diese Richtlinie nicht bindend sein. Hierzu bedürfe es einer Gesetzesänderung oder eines BFH-Urteils.

[8] Die Klägerin beantragt, den Bescheid für 2010 über Körperschaftsteuer vom 15. November 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Juni 2014 dahingehend abzuändern, dass der Betrag der Rückstellung für Rekultivierungsmaßnahmen lt. Steuerbilanz/Prüferbilanz in Höhe von 330.685 Euro zum Ansatz kommt und nicht auf den handelsrechtlich zu bilanzierenden, niedrigeren Rückstellungsbetrag von 295.870 Euro herabzusetzen ist, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

[9] Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

[10] Er hält an seiner in der Einspruchsentscheidung vertretenen Auffassung fest und verweist auf die Bindungswirkung der Verwaltungsanweisung in R 6.11 Abs. 3 EStR.

[11] Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und die hierzu eingereichten Unterlagen verwiesen (§ 105 Abs. 3 Satz 2 FGO).

Entscheidungsgründe:

[12] Die Klage ist nicht begründet.

[13] Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid und die Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.

[14] Der Beklagte hat die Höhe der streitgegenständlichen Rückstellung unter Anwendung der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in der für das Streitjahr maßgebenden Fassung zutreffend bewertet und mit dem gegenüber dem steuerbilanziellen Wert niedrigeren handelsrechtlichen Wertansatz berücksichtigt.

[15] Nach dem Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, der gemäß § 8 Abs. 1 KStG u.a. auch für eine GmbH gilt, beruht die steuerliche Gewinnermittlung auf dem handelsrechtlichen Jahresabschluss. Die Bewertung von Bilanzposten in der Steuerbilanz richtet sich vorrangig nach steuerrechtlichen Regelungen, § 5 Abs. 6 iVm § 6 EStG. Für die Bewertung der im Streitfall - unstreitig - vorliegenden Sachleistungsrückstellung sieht die Vorschrift des bereits mit dem Steuerentlastungsgesetz StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, BGBl I 1999, 402 eingeführten § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG vor, dass Rückstellungen höchstens insbesondere unter Berücksichtigung der sodann unter den Buchst. a bis f folgenden Grundsätze anzusetzen sind.

[16] Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) vom 25.05.2009, BGBl I 2009, 1102 haben u.a. wichtige Bewertungsvorschriften der §§ 252 ff HGB zum Teil grundlegende Veränderungen erfahren, auch steuerliche Vorschriften wie § 5 Abs. 1 EStG wurden geändert (vgl. im Einzelnen BMF-Schreiben vom 12.03.2010 IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl I 2010, 239). Waren Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen wie etwa im Streitfall für bergrechtliche Verpflichtungen früher handelsrechtlich nicht abzuzinsen, ergibt sich für diese mit Inkrafttreten des BilMoG handelsrechtlich eine Abzinsung über einen Zeitraum bis zum Ende der Erfüllung (§ 253 Abs. 2 HGB). Demgegenüber ist steuerrechtlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG eine Abzinsung nur bis zum Beginn der Erfüllung vorgesehen. So kann es unter anderem deswegen - wie im Streitfall geschehen - in der Folge dazu kommen, dass infolge des nach HGB nunmehr zu beachtenden längeren Abzinsungszeitraumes bei Sachleistungsrückstellungen handelsrechtlich ein niedrigerer Wertansatz für die Rückstellung zu erfolgen hat als nach den steuerrechtlichen Regelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG (vgl. Briesemeister/Joisten/Vossel, FR 2013, 164).

[17] Mit dem Inkrafttreten des BilMoG ergibt sich daher für Fallkonstellationen wie im Streitfall die Frage nach dem maßgeblichen Wertansatz für derartige Rückstellungen oder, wie Hennrichs, auf den sich die Klägerin mit ihrem Klagevortrag im Wesentlichen bezieht, dies formuliert hat, die Frage, „welche Restbedeutung dem Grundsatz der Maßgeblichkeit für die Rückstellungsbewertung zukommt.“ (Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Steuerrechtliche Gewinnermittlung (Bilanzsteuerrecht), Rz 288a).

[18] Ausgehend von der gesetzlichen Formulierung im Einleitungssatz zu § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG werden dazu kontroverse Auffassungen vertreten.

[19] So stellt nach der im Wesentlichen im Schrifttum vertretenen Auffassung die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG eine eigenständige und detaillierte Steuerbilanz-Regelung dar, die das Handelsbilanzrecht insgesamt verdrängt (vgl. die Nachweise bei Schmidt/ Kulosa EStG § 6 EStG Rz 473).

Die Grundsätze des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG gehen nach dieser Auffassung dem allgemeinen Maßgeblichkeitsgrundsatz als *lex specialis* und nach dem Bewertungsvorbehalt gemäß § 5 Abs. 6 EStG vor. Steuerrechtlich sei die Abzinsung detailreich und nach einem eigenständigen Konzept normiert. Sämtliche für die Abzinsung relevanten Parameter, nämlich der abzuzinsende Betrag, der Abzinsungszeitraum und der Abzinsungssatz, seien steuergesetzlich in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e und f EStG besonders geregelt. Daneben sei kein Raum für einen Rückgriff auf die handelsrechtlichen GoB, es gebe insoweit keine Regelungslücke (so die Stellungnahme S 15/12 des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. zur Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsberechnung an das BMF vom 02.10.2012, www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern).

Der Wortlaut des Einleitungssatzes („höchstens insbesondere“) stehe dem nicht entgegen, denn er verlange nicht zwingend einen Vergleich mit dem Wertansatz nach Handelsrecht, sondern könne auch als deklaratorischer Hinweis darauf verstanden werden, dass der steuerliche Wertansatz nach Maßgabe der folgenden Grundsätze begrenzt sei. Der Begriff „höchstens“ verbiete lediglich einen höheren Rückstellungsansatz als der nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ermittelte, er gebiete aber nicht die Übernahme eines handelsbilanziellen niedrigeren Rückstellungswertes (Reuter, Die Bewertung von Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, 52, Diss.).

Eine andere Auslegung hierzu führe zu einer Art „Meistbegünstigungsmaßgeblichkeit“ (Restmaßgeblichkeit *pro fisco*), die vom Gesetzgeber des BilMoG nicht gewollt gewesen sei und auch nicht sachgerecht wäre (vgl. Hennrichs, a.a.O., Rz 288b, m.w.N. und einem Lösungsvorschlag dahingehend, die steuergesetzlich angeordnete Begrenzung des Abzinsungszeitraums auf den Beginn der Erfüllung der Sachleistungsverpflichtung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG im Hinblick

auf eine Objektivierung der Gewinnermittlung und einen zutreffenden, vorsichtig bemessenen Schuldenausweises auch für das Handelsrecht zu übernehmen). Wie die Gesetzesmaterialien zum BilMoG (BT-Drucks. 16/10067, 41, 45, 52) zeigten, habe dessen gesetzgeberische Zielsetzung, die Modernisierung des Handelsbilanzrechts, steuerneutral bleiben sollen (in diesem Sinne auch Briesemeister/Joisten/Vossel, a.a.O.; Rutemöller, BB 2012, 2174; Heinz/Kemper, NWB 2012, 3543; Hoffmann, DStR 2013, 451 sowie NWB 2013, 969; Hainz, BB 2016, 1194).

[20] Demgegenüber geht die Gegenauffassung davon aus, dass für die Bewertung von Rückstellungen in der steuerlichen Bilanzierung der handelsrechtliche Wertansatz auch dann steuerrechtlich maßgeblich ist, wenn sich nach Handelsrecht ein gegenüber dem steuerlichen Wert niedrigerer Ansatz ergibt, der handelsrechtliche Wert somit in diesen Fallkonstellationen die Obergrenze für die Steuerbilanz darstellt.

Diese von der Finanzverwaltung (vgl. die bundesweit abgestimmte Verfügung der OFD Münster vom 13.07.2012 S 2170a - 234 - St 12 - 33, DStR 2012, 1606; OFD Münster, Kurzinformation Einkommensteuer 17/2012 vom 14.09.2012, BB 2012, 2749) und teilweise auch im - verwaltungsnahen - Schrifttum (Maus, NWB 2012, 3538; Meurer, BB 2012, 2807) vertretene Auffassung, wie sie sich auch in R 6.11 Abs. 3 EStR findet, versteht die Formulierung „höchstens insbesondere“ des Einleitungssatzes des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG dahingehend, dass die Rückstellungen in der Steuerbilanz, von Pensionsrückstellungen abgesehen, höchstens unter Berücksichtigung der nachfolgend, nicht abschließend normierten Grundsätze zu bewerten seien, mithin den zulässigen Ansatz nach der Handelsbilanz nicht überschreiten dürften. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG sei danach nur anwendbar, wenn die hier vorgesehenen Bewertungsvorschriften insgesamt zu einem gegenüber der handelsrechtlichen Bewertung niedrigeren Wertansatz führten. Sei aber der handelsrechtliche Wert niedriger, dürfe nach dieser Auffassung höchstens dieser passiviert werden. Für den sich aus § 5 Abs. 6 iVm § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG für Rückstellungen ergebenden steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalt führe die Formulierung „höchstens“ zu einer Rückausnahme, sofern die steuerrechtlichen Bewertungsnormen zugunsten des Steuerpflichtigen eingriffen.

[21] Diese Auffassung hat im Ergebnis auch der BFH vertreten. Mit seinem die Bildung einer Rückstellung für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen betreffenden Urteil vom 11. Oktober 2012 I R 66/11, BStBl II 2013, 676 ist der BFH davon ausgegangen, dass § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG die Bewertung von Rückstellungen nicht abschließend regelt, sondern - wie dem auf Vorschlag des Finanzausschusses eingefügten Einleitungssatz der Vorschrift unmissverständlich zu entnehmen sei (vgl. BT-Drucks. 14/443, 23) - die nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) zu beachtende handelsrechtliche Bewertung (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB a.F.) nur dann durchbreche, wenn die steuerrechtlichen Sonderbestimmungen des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis e EStG dazu führten, dass der handelsrechtliche Wertansatz (Höchstwert) unterschritten werde. Die Entscheidung wird als über die entschiedene Konstellation hinauswirkend angesehen durch den Hinweis, dass für die steuerliche Rückstellungsbewertung auch nach Schaffung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG durch das SteuerEntlG 1999/2000/2002 der handelsrechtliche Vollkostenansatz maßgeblich geblieben sei (Märtens, jurisPR-SteuerR 15/2013 Anm. 1).

[22] Der Senat schließt sich der zuletzt dargestellten Auffassung an. Danach ist der handelsrechtlich anzusetzende abgezinste Wert nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG für die Steuerbilanz als Obergrenze zu beachten, der nicht abgezinste und damit höhere steuerrechtliche Wert kommt nicht zum Ansatz. Für dieses Verständnis sprechen neben dem klaren Wortlaut des Einleitungssatzes des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG auch die Erläuterungen zu dieser gesetzlichen Regelung in der Gesetzesbegründung.

[23] Mag auch die in der o.g. Verfügung der OFD Münster verwendete Formulierung „Maßgeblichkeit“, die freilich in R 6.11 Abs. 3 EStR nicht übernommen wurde, kritisch zu sehen sein, weil § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG unverändert eine steuerrechtliche Bewertungsnorm darstellt, die die

handelsrechtliche Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG außer Kraft setzt, handelt es sich nach der klaren gesetzlichen Formulierung des Einleitungssatzes gleichwohl um eine Verankerung des handelsrechtlichen Wertansatzes als Bewertungsobergrenze für den steuerrechtlichen Wertansatz (so auch Kirsch, www.iww.de/bbp/bilanzierung/rueckstellungen-die-bewertung-von-sachleistungsverpflichtungen vom 15.11.2012).

[24] Dies hat auch der BFH in der Entscheidung I R 66/11 vom 11. Oktober 2012, a.a.O., so gesehen. Auch wenn sich diese Entscheidung mit einer anderen Rückstellungsproblematik - nämlich der Rückstellungsbildung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen - befasst, berührt sie den Kern der im Streitfall zu beantwortenden Rechtsfrage deswegen, weil im dortigen Zusammenhang bei der steuerlichen Berechnung eine Abzinsung angesichts dessen, dass die Aufbewahrungspflicht bereits mit dem Entstehen der Geschäftsunterlagen beginnt und deswegen am Bilanzstichtag schon „läuft“, nicht erfolgt, handelsrechtlich demgegenüber eine Abzinsung vorzunehmen ist und es deswegen zu einem niedrigeren handelsbilanziellen Ansatz kommen kann (Maus, a.a.O.). Nach den Ausführungen des BFH in der Entscheidung I R 66/11 lässt - in Übereinstimmung mit der Verwaltungsanweisung in R 6.11 Abs. 3 EStR - die Fassung des Einleitungssatzes in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG („höchstens insbesondere“) keinen Zweifel daran, dass Rückstellungen in der Steuerbilanz die handelsrechtlich zulässigen Ansätze nicht überschreiten dürfen. Nur dieses Verständnis entspricht dem gesetzgeberischen Willen, nach dem der niedrigere Ansatz in der Handelsbilanz über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch für die Steuerbilanz zu beachten ist (vgl. Wacker, HFR 2013, 489).

[25] Ein anderes Verständnis wäre etwa dann denkbar, wenn die gesetzliche Formulierung des Einleitungssatzes beispielsweise wie folgt lauten würde: „Rückstellungen sind unter Berücksichtigung folgender Grundsätze anzusetzen: ...“. Daraus könnte sich ergeben, dass der handelsrechtlich ermittelte Rückstellungswert für die Steuerbilanz nicht relevant sein könnte. Die im Gesetz verwendete anders lautende Formulierung erfordert indes eine Einbeziehung des handelsrechtlichen Ansatzes (vgl. Maus, a.a.O.). Mag diese auch etwas ungewöhnlich gefasst sein (so auch Meurer, a.a.O.), vermag der Senat gleichwohl nicht zu erkennen, dass das hier mit dem Beklagten vertretene Verständnis „sprachlich unsauber“ ist (so aber Heinz/Kemper, a.a.O.). Der Begriff „höchstens insbesondere“ stellt, wie dies die soeben zu Abgrenzungszwecken dargestellte Alternativformulierung zeigt, sprachlich einen unmittelbaren Bezug zur Handelsbilanz und damit auch zu einem dortigen niedrigeren Wert her, dessen Berücksichtigung wird nicht ausgeschlossen. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG stellt iVm § 5 Abs. 6 EStG eine steuerlich anzuwendende zusätzliche Begrenzung dar und bewirkt, ggfls., eine geringere steuerbilanzielle Rückstellungshöhe als jene in der Handelsbilanz ausgewiesene.

[26] Gerade aus der konkreten Ausgestaltung der Formulierung dieses Einleitungssatzes lässt sich in einer „Art Zwei-Stufen-Theorie“ (vgl. Hennrichs, a.a.O. Rz 288a) folgern, dass auf einer ersten Stufe die Rückstellung nach den besonderen Vorschriften des EStG („insbesondere“) zu bewerten und der so gefundene Wert sodann auf einer zweiten Stufe mit dem handelsrechtlichen Wertansatz zu vergleichen ist. Ist dieser Handelsbilanzwert (ausnahmsweise) niedriger als der steuerliche Wertansatz, so ist der niedrigere handelsrechtliche Ansatz als Obergrenze („höchstens“) auch für das Steuerrecht anzusetzen (vgl. Meurer, a.a.O.).

[27] Nach der seinerzeitigen Gesetzesbegründung zu § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG im Rahmen des StEntlG 1999/2000/2002 ist ersichtlich, dass ein niedrigerer handelsbilanzieller Wertansatz als eine Art Obergrenze in die Steuerbilanz zu übernehmen ist. So ist in BT-Drucks. 14/443, 23 zu Doppelbuchstabe ee - ausdrücklich - zum Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ausgeführt, dass dann, wenn der Ausweis für die Rückstellung in der Handelsbilanz zulässigerweise niedriger ist als der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergebende, der Ausweis in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

maßgebend ist. Aus Sicht des Senats handelt es sich dabei um eine klare Kundgabe des gesetzgeberischen Willens, der sodann in entsprechender Formulierung im Einleitungssatz seinen Niederschlag gefunden hat. Der Gesetzgeber hatte Fallgestaltungen wie die vorliegend streitgegenständliche erkennbar bedacht und deren - grundsätzliche - Lösung bewusst und explizit zum Ausdruck gebracht.

[28] Aus Materialien betreffend die Fassung der EStÄR 2012 - zeitlich nach Inkrafttreten der handelsrechtlichen Regelungen durch das BilMoG - lässt sich ein etwaiger anderweitiger gesetzgeberischer Wille nicht ableiten. Zwar hatte der Finanzausschuss des Bundesrates, wenn auch auf der Ebene der Überlegungen zur Änderung der EStR, diesem unter dem 03.12.2012 empfohlen, der Regelung des R 6.11 EStR unter der Überschrift „Niedrigerer handelsrechtlicher Wert“ folgenden Absatz 3 anzufügen: „Die in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG genannten Grundsätze (z.B. zur Abzinsung) sind auch dann anzuwenden, wenn in der Handelsbilanz ein niedrigerer Wert auszuweisen ist; der handelsrechtliche Wert bildet insoweit keine Obergrenze für den steuerlichen Wert“ (BR-Drucks. 681/1/12).

Gleichwohl hat der Bundesrat (vorgehend Antrag des Landes Baden-Württemberg vom 12.12.2012, BR-Drucks. 681/2/12) dieser Empfehlung nicht folgend unter dem 14.12.2012 beschlossen, der hier streitgegenständlichen Fassung von R 6.11 Absatz 3 EStR zuzustimmen und diese um eine der im BilMoG vorgesehenen Abfederungsregelung entsprechende Möglichkeit zur wahlweisen Verteilung der ausgelösten Gewinnauswirkungen auf 15 Jahre zu ergänzen (BR-Drucks. 681/12).

[29] Soweit die Klägerin darauf hinweist, durch das BilMoG habe eine steuerliche Belastung nicht eintreten sollen, vielmehr sei steuerliche Neutralität angestrebt gewesen, lässt sich eine solche Absichtserklärung in der Gesetzesbegründung finden (BT-Drucks.16/10067, 41, 45, 52; BR-Drucks. 344/08, 87). Unabhängig davon, dass das BilMoG gleichwohl im Grundsatz auch steuerrelevante Regelungen und erhebliche praktische Folgewirkungen gebracht hat (vgl. etwa Prinz, GmbHR 2009, 1027), hat sich durch das BilMoG selbst angesichts der bereits seit 1999 eingeführten Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG und der dort normierten steuerlichen Behandlung nichts verändert. Die der Klägerin zuzugebende Verschärfung ergibt sich ausschließlich aus der grundlegend modifizierten handelsrechtlichen Bewertung von Rückstellungen nach dem BilMoG. Der durch das BilMoG nicht veränderte Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG war bis zu dessen Inkrafttreten allein deswegen ohne (steuerliche) Bedeutung geblieben, weil sich nahezu stets ein niedrigerer steuerlicher Rückstellungswert ergeben hatte (vgl. dazu das vergleichende Beispiel bei Heinz/Kemper, a.a.O., die bei 30-jährigem Verpflichtungszeitraum, gleich hohen Leistungen und einem angenommenen Abzinsungssatz von 5% zu einer Halbierung der handelsrechtlichen Rückstellungshöhe gegenüber der Bewertung vor BilMoG kommen).

[30] Soweit die Klägerin sich gegen den Ansatz der Finanzverwaltung, die Maßgeblichkeit des niedrigeren handelsrechtlichen Rückstellungsansatzes sei aus Gründen des Leistungsfähigkeitsprinzips geboten (vgl. dazu Meurer, a.a.O.), u.a. unter Bezugnahme auf das Zusammenwirken von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e und f EStG mit dem Hinweis wendet, dass die sich aus einer solchen Kumulation ergebende systematische (und rein fiskalisch motivierte erhebliche) Unterbewertung von Rückstellungen auch unter dem Aspekt des Leistungsfähigkeitsprinzips verfassungsrechtlich zweifelhaft sei, hat das BVerfG die gegen eine dies anders beurteilende BFH-Entscheidung (Urteil vom 05. Mai 2011 IV R 32/07, BStBl II 2012, 98) gerichtete Verfassungsbeschwerde mit Beschluss vom 18. Juli 2013 2 BvR 1737/11 gemäß §§ 93a, 93b BVerfGG nicht zur Entscheidung angenommen (juris).

[31] Nicht zuletzt ist zu bedenken, dass die von der Klägerin angefochtene Rechtsfolge im Streitfall nicht unausweichlich erscheint. Denn nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB war den Rechtsanwendern bei der erstmaligen Anwendung des BilMoG ein Wahlrecht eingeräumt worden. War danach auf

Grund der - durch das BilMoG handelsrechtlich - geänderten Bewertung von Verpflichtungen, die die Bildung einer Rückstellung erfordern, eine Auflösung der Rückstellungen erforderlich, durften diese beibehalten werden, soweit der aufzulösende Betrag bis spätestens zum 31. Dezember 2024 wieder zugeführt werden müsste (vgl. dazu auch Heinz/Kemper, a.a.O.). Die Umstellung auf die neuen handelsrechtlichen Vorschriften in der BilMoG-Bilanz bot dem Bilanzierenden zahlreiche Möglichkeiten, einzelne Beibehaltungs- und Fortführungswahlrechte des EGHGB ließen vielfältige bilanzpolitische Spielräume (so Zwirner, BB 2010, 2747 unter Hinweis auf einen Änderungsbeschluss des Hauptfachausschusses (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) vom 9.9.2010 zu IDW RS HFA 28 zum Übergang auf das BilMoG). Ein Steuerpflichtiger konnte daher, wenn er einen möglichst hohen steuerlichen Wertansatz beabsichtigte, sämtliche sich bei der handelsbilanziellen Bewertung von Rückstellungen bietenden Chancen einer höheren Rückstellungsbewertung nutzen, um im Vergleich mit dem steuerlichen Rückstellungswert, aber ohne die Begrenzung durch den Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, einen möglichst hohen steuerlichen Wertansatz erreichen zu können (vgl. Kirsch, www.iww.de/bbp/bilanzierung/rueckstellungen-die-bewertung-von-sachleistungsverpflichtungen vom 15.11.2012; Schmidt/Kulosa, a.a.O.). Eine unterschiedliche Behandlung bei der Besteuerung, wie sie sich im Streitfall zeigt, wird somit nicht zuletzt durch eine von dem Steuerpflichtigen selbst getroffene Entscheidung im Rahmen der handelsrechtlichen Bilanzierung maßgeblich mitbestimmt (zu entsprechenden Strategien vgl. Heinz/Kemper, a.a.O., mit Hinweisen zu Änderungen auch fehlerfreier handelsrechtlicher Jahresabschlüsse).

[32] Schließlich weist der Senat noch ergänzend darauf hin, dass die sich nach der hier vertretenen Rechtsauffassung ergebenden Gewinnauswirkungen für davon betroffene Steuerpflichtige insofern in abgemildertem Umfang steuerwirksam werden, als R 6.11 Abs. 3 Satz 2 EStR deren Verteilung durch Bildung einer gewinnmindernden Rücklage und Auflösung über 15 Jahre ermöglicht.

[33] Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

[34] Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen.