

Zur Bewertung ungewisser Verbindlichkeiten; Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nach Inkrafttreten des BilMoG

Der Handelsbilanzwert für eine Rückstellung bildet auch nach Inkrafttreten des BilMoG gegenüber einem höheren steuerrechtlichen Rückstellungswert die Obergrenze (Anschluss an die BFH-Urteile vom 11.10.2012 - I R 66/11, BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676; vom 13.07.2017 - IV R 34/14, BFH/NV 2017, 1426).

EStG	§§ 5 Abs. 1 Satz 1, 6 Abs. 1 Nr. 3a
KStG	§ 8 Abs. 1
HGB	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 253 Abs. 2 Satz 1

Urteil vom 20.11.2019 - XI R 46/17

Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz vom 07.12.2016 - 1 K 1912/14

T e n o r

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 07.12.2016 - 1 K 1912/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Streitig ist die "Deckelung" der Höhe des steuerrechtlichen Rückstellungsbetrags durch den niedrigeren handelsrechtlichen Rückstellungsbetrag.
- 2 Unternehmensgegenstand der ... gegründeten Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, ist der Abbau und die Verwertung von Rohstoffen. Für Verpflichtungen zur Rekultivierung von Abbaugrundstücken bildete sie in Handels- und Steuerbilanzen Rückstellungen.
- 3 In der Handelsbilanz zum 31.12.2010 erfasste sie Ansammlungsrückstellungen in Höhe von 295.870 €, bei deren Ermittlung geschätzte Kostensteigerungen bis zum Erfüllungszeitpunkt einbezogen wurden; der auf diese Weise ermittelte Erfüllungsbetrag wurde mit einem Zinssatz von 4,94 % abgezinst. Steuerrechtlich erfolgte die Ermittlung ohne künftige Kostensteigerungen; der ermittelte Verpflichtungsbetrag wurde entsprechend dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 09.12.1999 - IV C 2 - S 2175 - 30/99 (BStBl I 1999, 1127) nicht abgezinst und betrug laut 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. 3a des Einkommensteuergesetzes (EStG) die von der Klägerin gebildete und aus anderen (zwischen den Beteiligten nicht streitigen) Gründen auf 330.685 € korrigierte Rückstellung laut Steuerbilanz zum 31.12.2010 um 34.815 € auf den niedrigeren Handelsbilanzwert in Höhe von 295.870 €, weil ansonsten steuerrechtlich ein höherer Rückstellungsbetrag als in der Handelsbilanz ausgewiesen werde. Für den sich aus der erstmaligen Anwendung des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG) vom 25.05.2009 (BGBl I 2009, 1102) in 2010 hieraus ergebenden Gewinn in Höhe von 34.815 € bildete er so dann eine Rücklage für Rückstellungsauflösung nach R 6.11 Abs. 3 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (EStR 2012) in Höhe von 14/15 des sich aus der Auflösung der Rückstellung ergebenden Gewinns (jährlich 2.321 €).

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem in dem nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 15.11.2013. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 13.06.2014).
- 6 Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz wies die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2010 vom 15.11.2013 mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 693 veröffentlichten Urteil vom 07.12.2016 - 1 K 1912/14 ab. Das FG vertrat die Ansicht, dass der handelsrechtlich anzusetzende abgezinste Wert nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG für die Steuerbilanz als Obergrenze zu beachten sei.
- 7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Es sei mit dem BilMoG die formelle Maßgeblichkeit, die eine Bindung des konkreten Bilanzansatzes in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz vorsieht, abgeschafft worden. Seitdem bestehe nur noch eine materielle Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für die Steuerbilanz, soweit diese nicht durch steuerrechtliche Spezialvorschriften durchbrochen werde. Steuerrechtliche Wahlrechte können nach Auffassung der Klägerin somit unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden.
- 8 Die handelsrechtlichen GoB könnten im Bereich der Bewertung nur noch herangezogen werden, wenn die Regelungen des § 6 EStG lückenhaft seien. Dies führe dazu, dass sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f EStG ein ganz eigenständiges steuerrechtliches Bewertungskonzept ergebe. Dieses gehe gemäß dem umfassenden steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalt (§ 5 Abs. 6 EStG) dem allgemeinen Maßgeblichkeitsgrundsatz vor.
- 9 Am Vorrang des umfassenden steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts (§ 5 Abs. 6 EStG) ändere sich auch durch den Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG nichts. Man könne die Formulierung "höchstens" im Einleitungssatz zu § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zwar so verstehen, dass ein steuerrechtliches Wahlrecht bestehe, einen Ansatz unterhalb eines Rückstellungsbetrages i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f EStG zu bilden (so auch Hoffmann, Steuern und Bilanzen 2012, 849, 850); jedoch sei damit kein niedrigerer Handelsbilanzansatz gemeint. Vielmehr markiere die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG einen Höchstbetrag gegenüber einem Wert nach den steuerrechtlichen Bewertungsgrundsätzen für Verbindlichkeiten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG).
- 10 Die Formulierung "höchstens insbesondere" könne sinnvollerweise nur bedeuten, dass im Fall von --nach Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG verbleibenden-- Regelungslü-

cken zunächst § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG und bei dann immer noch verbleibenden Regelungslücken auch die GoB (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) heranzuziehen seien. Damit komme eine Verdrängung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG nicht in Betracht.

- 11 Des Weiteren stehe der Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) zum subjektiven Fehlerbegriff vom 31.01.2013 - GrS 1/10 (BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317) entgegen. Danach sollen handelsrechtliche Bilanzierungswahlrechte möglichst zurückgedrängt werden, um "Manipulationen" der steuerrechtlichen Bemessungsgrundlage und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu vermeiden. Weiterhin stehe der Lösung des FG entgegen, dass die gesetzgeberische Zielsetzung, das BilMoG steuerneutral auszugestalten, nicht erreicht würde.
- 12 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid für 2010 über Körperschaftsteuer vom 15.11.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.06.2014 dahingehend zu ändern, dass der Betrag der Rückstellung für Rekultivierungsmaßnahmen laut Steuerbilanz in Höhe von 330.685 € zum Ansatz kommt und nicht auf den handelsrechtlich zu bilanzierenden, niedrigeren Rückstellungsbetrag in Höhe von 295.870 € herabzusetzen ist, und das zu versteuernde Einkommen unter Berücksichtigung der entfallenden Rücklagenbildung gemäß R 6.11 Abs. 2 und 3 EStR 2012 herabzusetzen.
- 13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Es trägt vor, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz durch das BilMoG nicht in formeller Hinsicht abgeschafft worden sei. An dem Maßgeblichkeitsgrundsatz sei --wie die Vorinstanz und der BFH in seinem Urteil vom 11.10.2012 - I R 66/11 (BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676) es verstanden hätten-- festzuhalten. Es sei nicht eine "Restmaßgeblichkeit" des Handelsbilanzrechts gegeben, sondern es sei --wie sich aus § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG n.F. ergebe-- der handelsrechtliche Ansatz für die steuerrechtlichen Zwecke maßgeblich. Dieser Grundsatz werde nur dann durchbrochen, wenn die steuerrechtlichen Sonderbestimmungen dazu führten, dass der handelsrechtliche Wertansatz unterschritten werde (BFH-Urteil in BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676).
- 15 Das dem Verfahren beigetretene BMF trägt in seiner Stellungnahme vor, dass aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG "höchstens insbesondere" keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit entnommen werden könne. Soweit die Klägerin auch einen Vergleich mit § 6a EStG anstelle, weil dort auch das Wort "höchstens" enthalten sei und dort i.S. einer norminternen Begrenzung und nicht in Bezug auf einen niedrigeren handelsbilan-

ziellen Rückstellungswert verstanden werde, sei dies ebenfalls nicht geeignet, einen Bezug zu handelsbilanziellen Werten zu verhindern.

- 16 Mit dem Wortzusatz "insbesondere" habe der Gesetzgeber gerade zum Ausdruck gebracht, dass es weitere Obergrenzen gebe. Auch im Rahmen einer historischen Auslegung ergebe sich, dass ein niedrigerer handelsbilanzieller Wert ggf. zugrunde zu legen sei. Dies sei eindeutig aus der Gesetzesbegründung zu § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu entnehmen (BTDrucks 14/443, 23).
- 17 Durch das BilMoG habe sich daran nichts geändert. Hätte der Gesetzgeber wegen der handelsrechtlichen Änderungen auch in steuerrechtlicher Hinsicht eine Änderung herbeiführen wollen, hätte er die Worte "höchstens insbesondere" in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG gestrichen. Auch der grundsätzliche Wille des Gesetzgebers, bei Einführung des BilMoG steuerneutral zu handeln, ändere nichts an dieser Bewertung. Zum einen sei bereits nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber bei Einführung des BilMoG alle bisher geltenden Bilanzierungsgrundsätze mit dem Ziel einer Steuerneutralität überschreiben wollte. Weiterhin habe er sich mit den Folgen der kodifizierten Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Wertansätze als Obergrenze in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG gar nicht beschäftigt. Überdies habe die Klägerin genügend handelsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten gehabt, um eine Steuerneutralität herbeizuführen.
- 18 Auch im Rahmen einer teleologischen bzw. systematischen Auslegung komme man nicht zu einem anderen Ergebnis. Die handelsrechtliche Maßgeblichkeit i.S. von § 5 Abs. 1 EStG habe sich seit der Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zwar verändert. Dennoch sei der Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nach dem BilMoG eindeutig in der Weise zu verstehen, dass die handelsrechtliche Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz zunächst bestehe. Sie werde nur dann und nur insoweit durchbrochen, als der Gesetzgeber steuerrechtliche Ansatz- oder Bewertungsvorbehalte festgeschrieben habe (§ 5 Abs. 6 EStG). Da durch den "höchstens insbesondere"-Verweis der Bezug zur handelsrechtlichen Bewertung weiterhin bestehen bleiben sollte, habe keine Verselbständigung der Steuerbilanzwerte von den Handelsbilanzwerten zugelassen werden sollen, selbst wenn die Steuerbilanz durch das BilMoG gegenüber der Handelsbilanz deutlich verselbständigt sei.
- 19 Schließlich sei auch der Rückgriff der Klägerin auf den Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317 nicht erfolgversprechend. Einerseits handele es sich um verschiedene Sachverhalte; andererseits handele es sich bei dem vom Steuerpflichtigen ausgeübten Wahlrecht nicht um eine "Manipulation der steuerlichen Bemessung".

sungsgrundlage durch handelsrechtliche Bilanzierungswahlrechte". Denn es gehe nicht um eine unterschiedliche subjektive Beurteilung der Rechtslage durch den Steuerpflichtigen, weil dieser durch die Ausübung des Wahlrechts objektive Tatsachen in die eine oder andere Richtung geschaffen habe. Es sei auch nicht von einer "Besteuerung nach Wahl" wegen verschiedener Rechtsansichten auszugehen, wie der Große Senat dies ausführt, sondern es gehe um vom Gesetzgeber eingeräumte (handelsrechtliche oder steuerrechtliche) Wahlrechte. Auch liege keine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) vor.

II.

- 20 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 21 Rechtsfehlerfrei hat das FG die Höhe der streitgegenständlichen Rückstellung unter Anwendung der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in der für das Streitjahr maßgebenden Fassung bewertet und mit dem gegenüber dem steuerbilanziellen Wert niedrigeren handelsrechtlichen Wertansatz berücksichtigt.
- 22 1. Gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hat die GmbH in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist. Diese ergeben sich u.a. aus § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB). Danach sind für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Ungewisse Verbindlichkeiten in diesem Sinne sind einerseits Verbindlichkeiten, die dem Grunde nach bestehen, deren Höhe aber noch ungewiss ist, andererseits Verbindlichkeiten, deren künftiges Entstehen, ggf. zusätzlich auch deren Höhe, noch ungewiss ist (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. dazu etwa BFH-Urteile vom 27.06.2001 - I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121; vom 30.11.2005 - I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251; vom 13.02.2019 - XI R 42/17, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2019, 1197).
- 23 Die Bewertung von Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz folgt den handelsrechtlichen Vorschriften, soweit dem steuerrechtliche Vorschriften nicht entgegenstehen (§ 5 Abs. 6 EStG). Für die Bewertung der im Streitfall --unstreitig-- vorliegenden Sachleistungsrückstellung sieht die Vorschrift des bereits mit dem Steuerentlastungsgesetz 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.

24 2. Die im Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG enthaltene Regelung, dass Rückstellungen "höchstens insbesondere" mit den Beträgen nach den folgenden Grundsätzen in Buchst. a bis f anzusetzen sind, führt dazu, dass die sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f EStG ergebenden Rückstellungsbeträge den zulässigen Ansatz nach der Handelsbilanz nicht überschreiten dürfen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676, Rz 14, zu Zeiträumen vor Inkrafttreten des BilMoG; vom 13.07.2017 - IV R 34/14, BFH/NV 2017, 1426, Rz 29, ohne Bindungswirkung für den dortigen Streitfall und ebenfalls für Zeiträume vor Inkrafttreten des BilMoG; ebenso Wacker, *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR--* 2013, 489; Märtens in *juris PraxisReport Steuerrecht* 15/2013 Anm. 1; Meurer, *Betriebs-Berater --BB--* 2012, 2807; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 186; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 976a; Maus, *Neue Wirtschaftsbriefe* 2012, 3542; Schmidt/Kulosa, *EStG*, 38. Aufl., § 6 Rz 471; Schindler in *Kirchhof, EStG*, 18. Aufl., § 6 Rz 154; Hörhammer/Schumann in *Kanzler/Prinz, Handbuch Bilanzsteuerrecht*, 3. Aufl., Rz 2647; Schubert in *BeckBilKomm*, 12. Aufl., § 253 HGB Rz 152; R 6.11 Abs. 3 Satz 1 *EStR* 2012; Oberfinanzdirektion Münster vom 13.07.2012, *Deutsches Steuerrecht --DStR--* 2012, 1606; a.A. Briesemeister/Joisten/Vossel, *Finanz-Rundschau --FR--* 2013, 164; Korn, *Kölner Steuerdialog --KÖSDI--* 2013, 18260, 18265 f.; KKB/Teschke/Kraft, § 6 EStG, 4. Aufl., Rz 183; Zwirner/Endert/Sepetauz, *DStR* 2012, 2094; Prinz/Fellinger, *Die Unternehmensbesteuerung* 2013, 362; Hennrichs in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl., § 9 Rz 288, m.w.N.).

25 a) Maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektiviertete Wille des Gesetzgebers (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 09.11.1988 - 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, unter B.II.1.; BFH-Urteil vom 18.12.2014 - IV R 22/12, BFHE 248, 354, BStBl II 2015, 606, Rz 24, jeweils m.w.N.). Der Feststellung des zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm (grammatikalische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung), aus ihrem Zweck (teleologische Auslegung) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung); zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen (z.B. BFH-Urteil vom 01.12.1998 - VII R 21/97, BFHE 187, 177, HFR 1999, 197, unter II.2.a, Rz 12, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 21.07.2016 - IV R 26/14, BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202, Rz 36). Ziel jeder Auslegung ist die Feststellung des Inhalts einer Norm, wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (vgl. BFH-Urteile vom 09.04.2008 - II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529; in BFHE 248, 354, BStBl II 2015, 606, Rz 24, m.w.N.; BFH-Beschluss in BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202, Rz 36). Gegen seinen Wortlaut ist die Auslegung eines Gesetzes aller-

dings nur ausnahmsweise möglich, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann, oder wenn sonst anerkannte Auslegungsmethoden dies verlangen (z.B. BFH-Urteil vom 21.10.2010 - IV R 23/08, BFHE 231, 544, BStBl II 2011, 277, Rz 23, m.w.N.; BFH-Beschluss in BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202, Rz 36).

- 26 b) Aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG "höchstens insbesondere" ergibt sich keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit. Vielmehr lässt er einen Wortsinn zu, der einen unterhalb des Rückstellungsbetrages nach den folgenden Buchst. a bis f ergebenden Betrag aufgrund handelsrechtlicher oder steuerrechtlicher Bewertungsvorschriften erfasst. Mit dem Wortzusatz "insbesondere" hat der Gesetzgeber gerade zum Ausdruck gebracht, dass es weitere Obergrenzen gibt.
- 27 c) Zu diesem Ergebnis führt auch eine historische und systematische Auslegung sowie der Zweck der Vorschrift.
- 28 aa) Aus einer historischen Auslegung ergibt sich, dass ein niedrigerer handelsbilanzieller Wert als der steuerrechtliche Wert zugrunde zu legen ist. Dies ist zunächst eindeutig der Begründung des Gesetzentwurfs zu § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu entnehmen (vgl. BTDrucks 14/443, 23; BFH-Urteile in BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676, Rz 14; in BFH/NV 2017, 1426, Rz 29; R 6.11 Abs. 3 Satz 1 EStR 2012; ebenso Wacker, HFR 2013, 489; Meurer, BB 2012, 2807; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 471; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 186; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 976a; Hörhammer/Schumann in Kanzler/Prinz, a.a.O., Rz 2647; a.A. Briesemeister/Joisten/Vossel, FR 2013, 164; Korn, KÖSDI 2013, 18260, 18265 f.). Dort heißt es: "Zum Einleitungssatz - Klarstellung, dass die in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG genannten Grundsätze keine abschließende Aufzählung enthalten. Die beispielsweise in § 5 EStG festgelegten Regeln sind ebenfalls zu beachten. Ist der Ausweis für die Rückstellung in der Handelsbilanz zulässigerweise niedriger als der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergebende Ausweis, so ist der Ausweis in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgebend."
- 29 bb) Auch eine systematische Auslegung führt zum Höchstansatz des handelsrechtlichen Bilanzwertes. Zwar hat sich die handelsrechtliche Maßgeblichkeit i.S. von § 5 Abs. 1 EStG seit der Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG verändert. Dennoch ist der Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nach dem BilMoG in der Weise zu verstehen, dass die handelsrechtliche Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz zunächst besteht. Sie wird nur dann und nur insoweit durchbrochen, als der Gesetzgeber steuerrechtliche Ansatz- oder Bewertungsvorbehalte festgeschrieben hat (§ 5 Abs. 6 EStG). Da durch den "höchstens insbe-

sondere"-Verweis der Bezug zur handelsrechtlichen Bewertung weiterhin bestehen bleiben sollte, hat dies keine Verselbständigung der Steuerbilanzwerte von den Handelsbilanzwerten zur Folge gehabt, selbst wenn die Steuerbilanz durch das BilMoG gegenüber der Handelsbilanz deutlich verselbständigt wurde.

- 30 Dem Einwand der Klägerin, die Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG sei eine abschließende steuerrechtliche Normierung, die allenfalls mit dem "höchstens"-Hinweis einen anderen steuerrechtlichen Wert in Bezug nimmt (insbesondere § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG) und die somit die Anwendung des Handelsrechts nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ausschließe (ebenso Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 33), ist nicht zu folgen. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ist keine abschließende Norm. Sie schließt die Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht aus. Dies war die Ansicht des BFH vor Inkrafttreten des BilMoG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676, Rz 14, und vor Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG bereits BFH-Urteil vom 15.07.1998 - I R 24/96, BFHE 186, 388, BStBl II 1998, 728, unter II.3.) und dies hat sich auch für die Zeiträume danach nicht geändert (ebenso Schubert in BeckBilKomm., a.a.O., § 253 HGB Rz 152). Die Änderungen in der steuerrechtlichen Bewertung haben sich allein durch die Änderungen handelsrechtlicher Bewertungsregeln ergeben (vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.12.2016 - 1 K 1912/14, EFG 2017, 693, Rz 29; Meurer, BB 2012, 2807, 2808).
- 31 cc) Auch der Regelungszweck trägt dieses Ergebnis. Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG verfolgt den Zweck, realitätsnähere Bewertungen von Rückstellungen zu erreichen (BTDrucks 14/443, 3). Dieser Zielsetzung wird auch der Bezug zum Maßgeblichkeitsgrundsatz gerecht, wenn der handelsrechtliche Wert der Rückstellung niedriger ist als der steuerrechtliche (ebenso Meurer, BB 2012, 2807). So wird z.B. für Rückstellungen für Verbindlichkeiten statt eines pauschalen Zinssatzes von 5,5 % (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG) nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB ein ihrer Restlaufzeit entsprechender durchschnittlicher Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre im Rahmen der Abzinsung angewandt oder es werden handelsrechtlich seit dem Inkrafttreten des BilMoG auch künftige Entwicklungen bei der Rückstellungsbewertung mit einbezogen, so dass auch insoweit eine realitätsnähere Bewertung erfolgt (vgl. Kahle, Deutsche Steuer-Zeitung 2017, 904, 913).
- 32 dd) Der mit dem BilMoG verfolgte Zweck der Steuerneutralität, der an verschiedenen Stellen in der Begründung des Gesetzentwurfs formuliert wurde (BTDrucks 16/10067, 41, 45, 52), wird durch diese Auslegung nicht beeinträchtigt. Die Anwendung der durch das BilMoG eingeführten neuen handelsrechtlichen Bewertungsregeln führt zwar nunmehr steuerrechtlich zu gewinnwirksamen Rückstellungsaufösungen; alleinige Ursache

ist aber das Handelsrecht (s. oben unter II.2.c bb). Soweit der Gesetzgeber mit den umfangreichen Änderungen durch das BilMoG eine steuerneutrale Reform verwirklichen wollte, hat er dies letztlich an dieser Stelle nicht ins Gesetz übernommen.

- 33 Wäre es vom Gesetzgeber beabsichtigt gewesen, wegen der handelsrechtlichen Änderungen auch in steuerrechtlicher Hinsicht insoweit eine Änderung herbeizuführen, hätte er die Worte "höchstens insbesondere" in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG gestrichen bzw. modifiziert. Waren Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen (wie etwa im Streitfall für bergrechtliche Verpflichtungen) bislang 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). Der Gesetzgeber hätte daher eine entsprechende Änderung des Einleitungssatzes in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG vornehmen müssen, wenn er eine dadurch sich ergebende Änderung des steuerrechtlichen Bilanzansatzes hätte verhindern wollen. Dies ist nicht geschehen. Das generelle gesetzgeberische Motiv einer Steuerneutralität des handelsrechtlichen Reformteils hilft daher nicht über den Wortlaut hinweg (ebenso Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 186). Demgemäß sieht R 6.11 Abs. 3 Satz 2 und 3 EStR 2012 für Altfälle (Rückstellungen spätestens zum 31.12.2009 passiviert) eine Übergangsregelung vor (gewinnmindernde Rücklage in Höhe von 14/15 des Bewertungsgewinns i.V.m. jährlicher gewinnerhöhender Auflösung in Höhe von mindestens 1/15; s.a. Wacker, HFR 2013, 489).
- 34 3. Die weiteren Einwendungen der Klägerin stehen diesem Ergebnis nicht entgegen.
- 35 a) Soweit sie einwendet, dass die steuerbilanziellen Werte wegen Wegfalls der formellen Maßgeblichkeit grundsätzlich gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht von der Handelsbilanz abhängig seien, sondern nach handelsrechtlichen GoB zu ermitteln wären, ist dem nicht zuzustimmen. Der Steuerpflichtige ist nicht nur an die abstrakten Normen des EStG über die Gewinnermittlung, sondern grundsätzlich auch an den im Einzelfall gewählten handelsrechtlichen Bilanzansatz gebunden (BFH-Urteile vom 25.04.1985 - IV R 83/83, BFHE 144, 25, BStBl II 1986, 350, unter 4.; vom 24.01.1990 - I R 17/89, BFHE 160, 155, BStBl II 1990, 681, unter 2.2., m.w.N.; vom 21.10.1993 - IV R 87/92, BFHE 172, 462, BStBl II 1994, 176, unter I.4.; vom 13.06.2006 - I R 84/05, BFHE 214, 178, BStBl II 2007, 94, unter II.3.b aa). Daran hat sich nach dem Inkrafttreten des BilMoG, das den Gedanken der formellen Maßgeblichkeit in seiner ursprünglichen Form aufgegeben hat, im Hinblick auf den Streitfall nichts geändert.
- 36 b) Auch aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317 zur Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs ergibt sich nichts anderes. Denn es han-

delt sich bei dem vom Steuerpflichtigen ausgeübten Wahlrecht nicht um eine "Manipulation der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch handelsrechtliche Bilanzierungswahlrechte"; es geht nicht um eine Bindungswirkung für das Finanzamt, die durch die Wahl zwischen mehreren vertretbaren Rechtsansichten entstehen soll (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, Rz 64), sondern um eine auf einer steuerrechtlichen Regelung (hier § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG) beruhenden Berücksichtigung eines ggf. bestehenden handelsrechtlichen Wahlrechts des Steuerpflichtigen.

- 37 c) Ebenso führt das Auslegungsergebnis auch nicht im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG zu einer verfassungswidrigen Besteuerung. Denn auch eine Berücksichtigung handelsrechtlicher Bewertungsansätze im Rahmen der Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG führt im Vergleich zu § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung.
- 38 aa) Zunächst unterscheidet sich die Nr. 3a von der Nr. 3 des § 6 Abs. 1 EStG dadurch, dass es um die Bewertung verschiedener Wirtschaftsgüter geht. Während in der Nr. 3 allgemein die Bewertung von Verbindlichkeiten geregelt wurde, behandelt Nr. 3a Rückstellungen. Der Gesetzgeber ist nicht verfassungsrechtlich verpflichtet, die für Verbindlichkeiten geltenden Abzinsungsgrundsätze auf Rückstellungen ohne weitere Differenzierungen zu übertragen (vgl. Wacker, HFR 2013, 489).
- 39 bb) Des Weiteren stellt die Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes keine willkürliche Regelung dar. Das BVerfG hat selbst dargelegt, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz seit jeher in erster Linie auf Gründen der Praktikabilität der unternehmerischen Gewinnermittlung basiert. Er wird von ihm nicht beanstandet (BVerfG-Beschluss vom 12.05.2009 - 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, BStBl II 2009, 685, Rz 34). Kommt er nach einer steuerrechtlichen Vorschrift --hier § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG-- zur Anwendung, kann darin keine willkürliche Regelung liegen.
- 40 cc) Weiterhin erfordert der Gleichheitssatz nicht, dass eine Gleichbehandlung im jeweiligen Veranlagungszeitraum erfolgt. Dass es durch die Auslegung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu einer für den Steuerpflichtigen ungünstigeren Verlagerung der Gewinnminderung auf einen späteren Veranlagungszeitraum kommt, führt nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht zu einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz, da der Zeitpunkt der Gewinnminderung nach dem BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 111, BStBl II 2009, 685 keine Bedeutung für die Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat - maßgeblich ist allein der Totalgewinn. Im Ergebnis sind daher die Regelungen zu Rückstel-

lungen in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (von einer Verfassungsmäßigkeit des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG geht auch die bisherige Rechtsprechung des BFH aus, s. BFH-Urteile vom 27.01.2010 - I R 35/09, BFHE 228, 250, BStBl II 2010, 478, Rz 28; vom 05.05.2011 - IV R 32/07, BFHE 233, 524, BStBl II 2012, 98, Rz 48 ff.).

41 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.