

Dr. Johanna Hey, Köln\*

## Verbot und Auflösung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen: Gerechtigkeit in der Zeit?

Zugleich Besprechung der Vorlage des BFH vom 10. 11. 1999 – X R 60/95, BB 2000, 347

Der X. Senat des BFH hat dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die zeitlich befristete Anordnung eines Verbots von Jubiläumsrückstellungen verfassungskonform war. Dabei sieht der Vorlagebeschluss zum einen das Imparitätsprinzip verletzt, zum anderen wird die Ungleichbehandlung in der Zeit angeprangert. Zündstoff bietet die Vorlage nach Ansicht der Verfasserin, weil es sich bei §§ 5 Abs. 4, 52 Abs. 6 EStG a. F. nicht um einen Einzelfall steuerrechtlicher „Zickzackgesetzgebung“ handele und weil der Gesetzgeber erst kürzlich mit dem StEntlG 1999/2000/2002 erneut massive Einschränkungen bei der Rückstellungsbildung vorgenommen habe. Die Autorin geht der Frage nach, wie eine Entscheidung des BVerfG aussehen könnte. Untersucht wird auch, ob die Einführung von Rückstellungsverboten mit der Auflösung der in der Vergangenheit gebildeten Rückstellungen einhergehen darf.

### I. Vorlagefrage des BFH

Durfte der Gesetzgeber für die Jahre 1988 bis 1992 die Bildung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen verbieten und gleichzeitig die gewinnerhöhende Auflösung in der Vergangenheit gebildeter Rückstellungen anordnen? Diese Frage hat der X. Senat des BFH mit Beschluss vom 10. 11. 1999 dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt<sup>1</sup>. Der Vorlagebeschluss spiegelt die von Anfang an im Schrifttum geäußerte Kritik an dem als Übergangsvorschrift getarnten zeitweiligen Rückstellungsverbot mit Auflösungsverpflichtung wider<sup>2</sup>.

Handelsrechtlich sind für Verpflichtungen zur Zahlung von Jubiläumszuwendungen als ungewisse Verbindlichkeiten i. S. v. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB Rückstellungen zu bilden<sup>3</sup>. Die steuerrechtliche Behandlung war hingegen seit den sechziger Jahren umstritten<sup>4</sup>, bis der BFH in einem Urteil vom 5. 2. 1987<sup>5</sup> die Bildung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen im Hinblick auf § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ausdrücklich auch für die Zwecke der Besteuerung anerkannte. Der Gesetzgeber reagierte umgehend: Nachdem er in einem ersten Gesetzentwurf die Bildung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen an Voraussetzungen knüpfte, die einem Verbot gleichkamen<sup>6</sup>, wurde im Steuerreformgesetz 1990 die steuerwirksame Rückstellungsbildung unter den einschränkenden Voraussetzungen des § 5 Abs. 4 EStG weiterhin zugelassen<sup>7</sup>. Zugleich ordnete der Gesetzgeber aber für die Jahre 1988 bis 1992 ein absolutes Rückstellungsverbot und für vor 1988 gebildete Rückstellungen ein Auflösungsgebot an (§ 52 Abs. 6 S. 1 u. 2 EStG a. F.).

### II. Erwartungen an die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

Die Vorlagefrage des BFH bietet Zündstoff weit über den Anlassfall hinaus, weil sie das Gebot der *folgerichtigen* und *konsequenten Umsetzung einkommensteuerrechtlicher Prinzipien* und die *Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips* zum Gegenstand hat, weil sie grundsätzliche Reflexionen über *Änderungsbefugnis* und *Kontinuitätsverpflichtung* des Einkommensteuergesetzgebers herausfordert und weil sie möglicherweise *Maßstäbe für die „Gegenfinanzierung“* von Steuerreformen setzen wird.

Dabei lässt der Vorlagebeschluss zwei alternative Argumentationslinien des Bundesverfassungsgerichts zu:

– Das Gericht kann in Fortsetzung seiner Entscheidung zu § 22 Nr. 3 EStG<sup>8</sup> die Vorschrift des § 52 Abs. 6 EStG a. F. allein als Verstoß gegen das bilanzsteuerrechtliche Vorsichtsprinzip zu Fall bringen und den Gesetzgeber zur folgerichtigen Umsetzung der von ihm getroffenen Belastungsentscheidung verpflichten. Das Verfassungsgericht wäre gezwungen, sich dezidiert mit bilanzsteuerrechtlichen Fragen der Einkünfteermittlung auseinanderzusetzen, um den Verstoß gegen die Grundsätze steuerlicher Rückstellungsbildung festzustellen.

– Es kann die bilanzsteuerrechtliche Einordnung der Jubiläumsrückstellung aber auch offen lassen. In diesem Fall muss das Verfassungsgericht sich der Frage der Gleichheit in der Zeit stellen. Es muss beantworten, ob Steuerpflichtige in den Jahren 1988 bis 1992 mit Steuerpflichtigen in späteren Jahren vergleichbar sind und, wenn es dies bejaht, ob eine zeitweilige Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden kann. Vielleicht wird es dabei den allgemeinen Gleichheitssatz zu einem kontinuiertsgebietenden Bollwerk gegen die Änderungsmanie des Gesetzgebers aufwerten? Allgemeine Aussagen dazu treffen, wie das Einkommensteuerrecht zu verstetigen ist? Den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung<sup>9</sup> auch auf die Vermeidung von Widersprüchen zwischen heute und morgen ausdehnen?

\* Die Autorin ist als Wissenschaftliche Assistentin am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln tätig. Mehr über die Verfasserin erfahren Sie auf S. XVI.

1 BB 2000, 347 ff., FR 2000, 261 ff., DStZ 2000, 263 ff.

2 Vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rdnr. 349; Schulze-Osterloh, in: FS Friauf, 1996, S. 833, 840 ff.; ders., StuW 1991, 284, 287; Slomma, DStZ 1989, 277 f.; Söfing, StbJb. 1988/89, 120, 131 ff.; Höfer/Reiners, BB 1988, 2064 ff.; Siegel, BB 1989, 182; Hartung, BB 1989, 736; wohl auch Höfer, DB 1993, 2241; ders., DStR 2000, 372; a. A. Weber-Grellet, in: Schmidt, EStG, 19. Aufl. 2000, § 5 Rdnr. 409; ders., FR 2000, 267 f.; Schreiber, in: Blümich, EStG, Stand: Juni 1999, § 5 Rdnr. 842; Lambrecht, in: Kirchhof/Söhn, EStG-Komm., Stand: Jan. 1999, § 5 E 23.

3 Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 2. Aufl. 2000, D 949; Lambrecht (Fn. 1), § 5 Rdnr. E 18; Döllerer, BB 1988, 238, 240; Müller, BFuP 1987, 322 (325); Langohr-Plato, FR 1994, 389; Küting/Weber, BB 1988, 2280, 2281; Clemm/Erle, in: Beck Bil-Komm., 4. Aufl. 1999, § 249 Rdnr. 100 (Stichwort „Jubiläumszuwendungen“); Dunker, Arbeitnehmerjubiläumsrückstellungen als Sozialaufwand in der Handels- und Steuerbilanz, 1991, S. 117 ff.; a. A. (Anwendung der Grundsätze über schwebende Geschäfte) ADS, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilbd. 6, 6. Aufl. 1998, § 249 Rdnr. 96 f.; Mathiak, StuW 1987, 253, 256 ff.

4 Im Jahr 1960 (BFH, 19. 7. 1960, BStBl. III 1960, 347) hatte der BFH die Bildung von Jubiläumsrückstellungen abgelehnt, später ließ er die Rückstellung zu, neutralisierte deren Effekt aber durch die Bildung eines immateriellen, zu aktivierenden Wirtschaftsguts „Betriebstreue“ (BFH, 18. 3. 1965, BStBl. III 1965, 289 f.). Nachdem die Bildung eines derartigen Aktivpostens bereits in BFH, 23. 4. 1975, BStBl. II 1975, 875, 877, abgelehnt worden war, wurde 1983 die Bildung von Rückstellungen für von der Betriebstreue abhängige Gratifikationen erstmals grundsätzlich anerkannt (BFH, 7. 7. 1983 – IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753 ff.).

5 BStBl. II 1987, 845.

6 Entwurf eines StReformG 1990 v. 19. 4. 1988, BT-Drucks. 11/2157, 3; vgl. zu diesem ersten Entwurf die Kritik von Bordewin, DB 1988, 413 f.; Döllerer (Fn. 3), 238 ff.; Knobbe-Keuk, BB 1988, 1086, 1087 ff.

7 Verkündet am 2. 8. 1988 (StReformG 1990 v. 25. 7. 1988, BGBl. I 1988, 1093); zur verbleibenden Kritik an § 5 Abs. 4 EStG vgl. Lang (Fn. 2), § 9 Rdnr. 349.

8 BVerfG, 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 98, 88 ff.

9 Zur Bedeutung des vom BVerfG in seiner Verpackungsteuer-E (BVerfG, 7. 5. 1998, BVerfGE 98, 83, 97 ff.) aus dem Rechtsstaatsprinzip entwickelten Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung für das Steuerrecht s. Kirchhof, StbG. 1998, 385, 388; einschränkend Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 25.

Der BFH hat in seiner Vorlage beide Ungleichbehandlungen gerügt<sup>10</sup>. Der Unterschied zwischen Steuerpflichtigen, die zwischen 1988 und 1992 Jubiläumsrückstellungen gebildet haben, und solchen, die *innerhalb dieses Zeitraums* Rückstellungen für vergleichbare ungewisse Verbindlichkeiten gebildet haben, sei ein *sachlich* nicht relevanter. Der Unterschied zu Steuerpflichtigen, die *außerhalb dieses Zeitraums* Jubiläumsrückstellungen gebildet haben, sei lediglich ein (ebenfalls nicht relevanter) *zeitlicher*. Beide Gleichheitsverstöße führen für sich betrachtet zur Verfassungswidrigkeit von § 52 Abs. 6 EStG a. F., so dass das Verfassungsgericht, wenn es der Einschätzung des BFH folgt, grundsätzlich frei ist, welchen Weg es beschreitet<sup>11</sup>, den des *periodeninternen* oder den des *periodenübergreifenden* Vergleichs.

### 1. Einordnung von § 52 Abs. 6 EStG a. F.

Fraglich ist zunächst die Einordnung der in § 52 Abs. 6 EStG a. F. getroffenen Regelung. *Weber-Grellet* hat in einer kritischen Anmerkung zum Vorlagebeschluss vom 10. 11. 1999 hervorgehoben, es handle sich bei § 52 Abs. 6 EStG a. F. nur um eine Übergangsregelung<sup>12</sup> – scheinbar in der Ansicht, für Übergangsregelungen würde ein herabgesetzter verfassungsrechtlicher Maßstab gelten.

Dabei kann, ohne dass es darauf ankommt, ob für die Verfassungsrechtskontrolle von Übergangsregelungen spezielle Regeln gelten, schon der Einordnung von § 52 Abs. 6 EStG a. F. als Übergangsregelung nur eingeschränkt zugestimmt werden. Übergangsregelungen legen fest, ob und wie lange unter altem Recht entstandene und noch andauernde Sachverhalte nach einer Gesetzesänderung weiterhin nach altem oder bereits nach neuem Recht behandelt werden<sup>13</sup>. Weder das auf den Zeitraum 1988 bis 1992 befristete Rückwirkungsverbot (§ 52 Abs. 6 S. 1 EStG a. F.) noch die Auflösungsverpflichtung (§ 52 Abs. 6 S. 2 EStG a. F.) stellen Übergangsregelungen in diesem Sinne dar. Beide enthalten eigenständige Regelungen, denn der Umweg über ein absolutes Rückwirkungsverbot und die Auflösung aller Altrückstellungen war weder geeignet noch erforderlich, um den Übergang zwischen der unbeschränkten Zulässigkeit der Rückstellung nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB und der eingeschränkten Zulässigkeit nach § 5 Abs. 4 EStG zu bewältigen. Eine Übergangsregelung hat der Gesetzgeber mit § 52 Abs. 6 EStG a. F. nur insoweit getroffen, als er den Übergang zwischen der unbegrenzten Zulässigkeit der Rückstellung und dem für die Jahre 1988 bis 1992 angeordneten absoluten Rückstellungsverbot regelte, indem er die steuerlichen Wirkungen der Auflösungsverpflichtung auf drei Jahre verteilte. Der Hinweis, es handle sich vorliegend lediglich um eine Übergangsregelung, hilft also in keiner Weise weiter, im Gegenteil: Er verschleiern den vielschichtigen wahren Rechtscharakter von § 52 Abs. 6 EStG a. F. Der BFH hat deshalb der formalen Stellung von Rückstellungsverbot und Auflösungsgebot in § 52 EStG zu Recht keine Bedeutung beigemessen<sup>14</sup>.

### 2. Rückstellungsverbot und Auflösungsgebot als Problem der folgerichtigen Umsetzung einkommensteuerrechtlicher Belastungsentscheidungen

Unter dem Aspekt der Systemgerechtigkeit wird sich dem Verfassungsgericht die Frage stellen, ob der Gesetzgeber in § 52 Abs. 6 EStG a. F. „die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit“<sup>15</sup> umgesetzt hat. Das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der Systemgerechtigkeit verwehrt es dem Gesetzgeber, *beliebige* Ausnahmen von den der Ordnung eines Sachgebiets zugrunde gelegten einfachgesetzlichen Prinzipien vorzunehmen. Deshalb bedarf es einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber von dem bilanzsteuerrechtlichen Grundsatz, dass für un-

wisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden sind<sup>16</sup>, abweichen will. Dies gilt umso mehr, als es sich um eine der zentralen Grundentscheidungen des Bilanzsteuerrechts handelt, die das Vorsichtsprinzip als Ausprägung des rechtsstaatlichen Übermaßverbots umsetzt<sup>17</sup>.

Dass es sich bei Jubiläumszuwendungen um ungewisse<sup>18</sup> Verbindlichkeiten im Sinne des Einkommensteuerrechts handelt, wird zum einen im Hinblick auf die zeitliche Zuordnung (wirtschaftliche Verursachung<sup>19</sup>) der Betriebsvermögensminderung durch die Jubiläumszuwendung bestritten<sup>20</sup>. Zum anderen werden im Rahmen arbeitsrechtlicher Dauerschuldverhältnisse die Grundsätze der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten für nicht anwendbar erachtet. Stattdessen seien die Maßstäbe der Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften anzulegen. Daher müsse das Bestehen eines negativen Saldos zwischen Arbeitsleistung und Gegenleistung zur Voraussetzung der Rückstellung gemacht werden<sup>21</sup>. Indessen wird sich das Bundesverfassungsgericht mit der Frage, ob die Jubiläumszuwendung Entgelt für in der Vergangenheit geleistete Betriebstreue ist und insofern von einem Erfüllungsrückstand<sup>22</sup> auszugehen ist, wohl nicht weiter auseinandersetzen müssen. Zweifel an der Zulässigkeit dieser Betrachtung hat der Einkommensteuergesetzgeber selbst zerstreut, indem er in § 5 Abs. 4 EStG die Rückstellung ausdrücklich zulässt und damit zu erkennen gibt, dass er von einem überwiegenden Vergangenheitsbezug der Zuwendung ausgeht, denn angesichts der Entstehungsgeschichte der Vorschrift kann nicht angenommen werden, der Gesetzgeber habe hier in Abweichung von den allgemein für Verbindlichkeitsrückstellungen geltenden Grundsätzen eine durch das objektive Nettoprinzip nicht gebotene Steuervergünstigung schaffen wollen<sup>23</sup>.

Der Steuergesetzgeber ist von Verfassungen wegen zwar nicht gehindert, vom Vorsichtsprinzip und der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz abzurücken<sup>24</sup>. Das Maßgeblichkeitsprinzip ist

10 Vgl. BFH, BB 2000, 347, 351.

11 Zwar sind Doppelbegründungen denkbar und zulässig, sie führen aber – am Streit um die Reichweite der Vermögensteuerentscheidung v. 22. 6. 1995 (BVerfGE 93, 121 ff.) ist dies jüngst besonders deutlich geworden – häufig zu Unklarheit über die Reichweite der Bindungswirkung nach § 31 Abs. 1 BVerfGG.

12 Vgl. *Weber-Grellet*, FR 2000, 267, 268.

13 Vgl. etwa die Definition bei *H. Schneider*, Gesetzgebung, 2. Aufl. 1991, § 15 Rdnr. 543.

14 Vgl. BFH, BB 2000, 347, 352.

15 Vgl. BVerfG, 30. 9. 1998, BVerfGE 99, 88, 95; außerdem BVerfG, 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121, 136 u. 165, 172; BVerfG, 27. 6. 1991, BVerfGE 84, 239, 271; vgl. ferner zum Gebot der Folgerichtigkeit im Steuerrecht z. B. *Lang* (Fn. 2), § 4 Rdnr. 1 ff.; *Tipke*, BB 1973, 157, 158; *Kirchhof*, StuW 1984, 297, 312; *Schön*, StuW 1995, 366, 371, und aktuell *Jachmann* (Fn. 9), S. 23–26.

16 Vgl. *Lambrecht* (Fn. 2), § 5 Rdnr. D 46; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 50; *Lang* (Fn. 2), § 9 Rdnr. 318.

17 Vgl. *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, S. 368; *Pezzer*, DStJG Bd. 14 (1991), 3, 24.

18 In dem Tatbestandsmerkmal der „Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“ scheint das FG Hamburg, 7. 7. 1995, EFG 1995, 964, 965, den entscheidenden Unterschied von Jubiläumsrückstellungen zu anderen Verpflichtungen aus dem Personalbereich zu sehen (mit Hinweis auf die häufige Fluktuation und das Verschwinden von „Traditionsbetrieben“).

19 Vgl. hierzu BFH, 1. 8. 1984, BStBl. II 1985, 44.

20 ADS (Fn. 3), § 249 Rdnr. 97.

21 *Mathiak* (Fn. 3), 256 ff., weist darauf hin, dass nach diesen Kriterien im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses Rückstellungen praktisch nie in Betracht kommen; ähnlich *Müller-Gatermann*, FR 1987, 228 f.; hiergegen überzeugend *Dunker* (Fn. 3).

22 Vgl. BFH, 5. 12. 1987, BStBl. II 1987, 845, 846; hierzu eingehend *Woerner*, StbJb. 1984/85, 177, 181 ff.

23 Ebenso *Slomma* (Fn. 2), 277, 278.

24 Vgl. *Schön* (Fn. 15), 366, 369 und 371, der dem objektiven Nettoprinzip demgegenüber zu Recht Verfassungsrang zumisst. Vgl. auch österreichischer VfGH, 9. 12. 1997, ÖStZ 1998, 119, 121 u. 122: Sachgerecht im Sinne der Markteinkommenstheorie wäre es auch, Rückstellungen insgesamt zu verbieten. Lässt der Gesetzgeber Rückstellungen aber grundsätzlich zu, so darf er von dieser Sachgesetzlichkeit nicht grundlos abweichen.

ebenso wenig verfassungskräftiges Prinzip wie das Vorsichtsprinzip. Er ist jedoch an die einmal getroffene Belastungsentscheidung in der Weise gebunden, dass auf Einzelfälle beschränkte Ausnahmen von der selbst geschaffenen Sachgesetzlichkeit einer besonderen Rechtfertigung bedürfen. Zwar gerät das Maßgeblichkeitsprinzip vor allem in letzter Zeit immer stärker ins Wanken. Doch die zahlreichen Durchlöcherungen des Prinzips können nicht als dessen Aufgabe, auch nicht als eine schrittweise Einschränkung gewertet werden<sup>25</sup>, zumal bisher unklar ist, welche neue Systemscheidung an die Stelle der bisherigen Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz treten soll. Solange der Gesetzgeber es grundsätzlich für geboten hält, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB steuerrechtlich anzuerkennen, muss begründet werden, warum dies für die ungewisse Verbindlichkeit „Jubiläumszuwendung“ für den Zeitraum 1988 bis 1992 nicht gelten soll.

Von dem Rechtfertigungserfordernis entbindet auch der Umstand nicht, dass der Verstoß gegen das der Bildung von Rückstellungen zugrunde liegende Vorsichtsprinzip nicht zu einem endgültigen Abzugsverbot, sondern nur zu einer zeitlichen Verlagerung der Aufwandsberücksichtigung führt<sup>26</sup>. Auch wenn die bloß zeitliche Verschiebung der Berücksichtigung von Aufwand einen gegenüber einem endgültigen Abzugsverbot weniger schwerwiegenden Eingriff begründet, darf die Bedeutung des Besteuerungszeitpunkts für die Höhe der Steuerlast nicht außer Acht gelassen werden. Die frühere Erfassung des Aufwands durch die Bildung von Rückstellungen führt gegenüber einer Berücksichtigung erst im Zeitpunkt der Zahlung zu einem niedrigeren Steuerbarwert und folglich zu Zins- und Liquiditätsvorteilen. Zudem geht es bei der Rechtfertigung von § 5 Abs. 4 EStG nicht primär um einen Vergleich zwischen Rückstellung und späterem Abzug im Hinblick auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern zu rechtfertigen ist der Bruch mit der Systemscheidung, in der Handelsbilanz gebildete Rückstellungen auch steuerrechtlich anzuerkennen. Den Vergleichspunkt bilden nicht Steuerpflichtige, deren Betriebsausgaben nicht abziehbar sind, sondern Steuerpflichtige, die für ihre ungewissen Verbindlichkeiten Rückstellungen bilden können.

### 3. Temporäres Rückstellungsverbot als Problem der Gerechtigkeit in der Zeit

Der Bundesfinanzhof scheint einer allein aus dem Gebot der folgerichtigen Umsetzung der bilanzsteuerrechtlichen Prinzipien entwickelten Lösung<sup>27</sup> nicht recht zu vertrauen, wohl weil der Systemverstoß hier weniger evident ist, als dies bei § 22 Nr. 3 EStG<sup>28</sup> der Fall war. Es ist nicht auszuschließen, dass das Verfassungsgericht es der Wertung und dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überlassen könnte, den Vergangenheitsbezug von Jubiläumszuwendungen stärker oder weniger stark zu betonen. Deshalb hat der X. Senat die *Ungleichbehandlung in der Zeit* in den Vordergrund gestellt und *Folgerichtigkeit* und *Widerspruchsfreiheit in der Zeit* eingefordert.

#### a) Gleichheitssatz und Gesetzesänderungen

Jede Gesetzesänderung erzeugt Ungleichbehandlungen<sup>29</sup>. Identische Sachverhalte, die sich nur in zeitlicher Hinsicht unterscheiden, werden unterschiedlich behandelt, je nachdem ob sie sich vor oder nach In-Kraft-Treten des neuen Gesetzes ereignen. Das Faktum allein, dass nach der Rechtsänderung anderes Recht gilt als zuvor, verletzt Art. 3 Abs. 1 GG jedoch nicht<sup>30</sup>. Das gleichheitsrechtliche Gebot, dass eine Rechtsentscheidung nicht von dem Zeitpunkt abhängen darf, in dem sie getroffen wird, gilt nur insoweit, als sich inzwischen nicht das zugrunde

liegende Gesetz geändert hat<sup>31</sup>. Die demokratisch legitimierte Gestaltungsmacht des Gesetzgebers erlaubt die Abkehr von altem, die Hinwendung zu neuem Recht unter Inkaufnahme von Ungleichbehandlungen in zeitlicher Hinsicht. Dies ist ohne weiteres dort einsichtig, wo das neue Recht einen Missstand behebt, besseres, richtigeres Recht ist, gilt aber auch dort, wo der Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit zwischen gleichwertigen Gestaltungsalternativen hin- und herwechselt<sup>32</sup>. Diese Schwäche von Art. 3 Abs. 1 GG gegenüber Gesetzesänderungen, die einen Vorher-/Nachhervergleich abschneiden, hat wie kein anderer *Dürig* zum Ausdruck gebracht, wenn er die Zeit als „offene Flanke“ der Gleichheit bezeichnet<sup>33</sup>. Dennoch will *Dürig* die Zeit als trennendes Moment zwischen den Sachverhalten nicht in einer Weise verstanden wissen, die die Gleichheit zu einem disponiblen Gegenstand des zeitlichen Augenblicks macht<sup>34</sup>. Vielmehr stabilisiere die Gleichheit das Recht gegenüber permanentem Wechsel, entfalte „entzeitende“ Wirkung<sup>35</sup>. Andere Autoren leiten einen Schutz vor allzu häufigen Gesetzesänderungen als objektiv-rechtliches *Kontinuitätsgebot* aus dem Rechtsstaatsprinzip ab<sup>36</sup>.

#### b) Folgerungen für die Verfassungsmäßigkeit von § 52 Abs. 6 S. 1 EStG a. F.

Was aber heißt das in concreto? Ist die entzeitende Wirkung von Art. 3 Abs. 1 GG messbar? Sind Verstöße gegen das Gebot rechtsstaatlicher Kontinuitätsgewähr justizierbar? Diesen Fragen wird sich das Verfassungsgericht stellen müssen. Es wird, wenn es die einkommensteuersystematischen Bedenken nicht ausreichen lässt, konkret zu beantworten haben, ob es innerhalb eines kurzen Zeitraums drei unterschiedliche Rechtszustände – uneingeschränkte Zulässigkeit bis 1987, Verbot (1988 bis 1992) und ab 1993 eingeschränkte Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen – geben darf.

Schnell aufeinander folgende, auch gegenläufige Gesetzesänderungen sind gerade im Steuerrecht, wo nahezu jede größere Änderungsgesetzgebung eine alsbaldige Korrektur durch Steuerbereinigungsgesetze nach sich zieht, an der Tagesordnung. Die oftmals mühsame Annäherung an die eigentlich intendierte Regelung hat die Geltung unterschiedlicher Gesetzesbefehle

25 Vgl. DSJG, BB 1988, 1089, 1091; so aber scheinbar FG Hamburg, 7. 7. 1995, EFG 1995, 964.

26 Vgl. den Einwand des FG Hamburg, 7. 7. 1995, EFG 1995, 964, 965; FG Düsseldorf, 3. 2. 1995, EFG 1995, 724, 725; auch *Weber-Grellet* (Fn. 12), 268.

27 Der österreichische VfGH (Erk., 9. 12. 1997, G 403/97, ÖStZ 1998, 119, 122 f.) hat sich mit diesen Fragen sehr differenziert befasst. Allerdings lag ihm kein zeitlich begrenztes, sondern ein unbefristetes absolutes Rückstellungsverbot zur Entscheidung vor, so dass er sich auf Widersprüche in der Zeit nicht zurückziehen konnte.

28 Vgl. BVerfG, 30. 9. 1998, BVerfGE 99, 88 ff.

29 Vgl. *Rüfner*, in: *Bonner Komm.*, 1992, Art. 3 Abs. 1 Rdnr. 116; *Kloepfer*, VVDStRL Heft 40 (1982), 63, 86; *Kirchhof*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR V, Stand: Nov. 1992, § 124 Rdnr. 138.

30 So zutreffend *Muckel*, Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes, 1989, S. 56; *Kloepfer*, DÖV 1978, 225, 227; *Jachmann*, ThürVBl. 1999, 269, 274; *Schlenker*, Soziales Rückschrittsverbot, 1986, S. 85 Fn. 2; *Peine*, Systemgerechtigkeit, 1985, S. 256 f., geht noch einen Schritt weiter, indem er feststellt, Art. 3 Abs. 1 GG enthalte geradezu ein Gesetzesänderungsgebot, andernfalls lasse sich in einer ständig wandelnden Gesellschaft Chancengleichheit gar nicht herstellen.

31 Vgl. *Luhmann*, Grundrechte als Institutionen, 1965, S. 165.

32 *Rüfner* (Fn. 29), Art. 3 Abs. 1 Rdnr. 116; *Maurer*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR III, 2. Aufl. 1996 § 60 Rdnr. 56.

33 *Dürig*, in: *Maunz/Dürig*, GG-Komm., 1973, Art. 3 Rdnr. 194-232.

34 *Dürig* (Fn. 33), Art. 3 Rdnr. 212: „Die verfassungsrechtliche Gleichheit strukturiert ‚Maß-Losigkeit‘ und Beliebigkeit des von der Freiheit her nicht zu bremsenden permanenten Wechsels.“

35 *Dürig* (Fn. 33), unter Berufung auf *Luhmann* (Fn. 31), S. 165, der den von *Husserl* geprägten Begriff der „Entzeitung der Rechts“ durch den Gleichheitssatz aber insoweit einschränkt, als das den Fall entscheidende Recht nicht inzwischen geändert wurde.

36 Vgl. hierzu *Kloepfer* (Fn. 29), 63, 81 ff.; *Hahn*, IFSt., Heft 269 (1987), 57; *Scholz*, Die Rechtssicherheit, 1955, S. 1 ff.; *Kirchhof* (Fn. 29), § 124 Rdnr. 139; zur Kontinuitätsgewähr s. insb. auch *Maurer* (Fn. 32), § 60 Rdnr. 1 ff.

...kurzester Zeiträume zur Folge. Doch § 5 Abs. 4 EStG, § 52 Abs. 6 EStG a. F. haben eine andere Dimension, weil der Gesetzgeber den Zickzackkurs hier planvoll inszeniert hat, während man ihm bei den allfälligen Korrekturgesetzen zugute halten kann, es handle sich um Versehen und nicht Absicht, um die Korrektur möglicherweise vermeidbarer, jedenfalls aber unbewusster Fehler. Der demokratische Gesetzgeber hat ein Recht auf Irrtum und nicht nur das Recht, sondern auch die Pflicht, Irrtümer zu korrigieren<sup>37</sup>. Hingegen handelt er willkürlich, wenn er ohne sachlichen Grund innerhalb kürzester Zeit zwei unterschiedliche Rechtsfolgen normiert, auch wenn beide für sich betrachtet innerhalb seines Gestaltungsspielraums liegen sollten. Kurzzeitige gesetzliche Maßnahmen sind zwar im Bereich der Förder- und Lenkungsnormen denkbar, sie sind dort oftmals sogar geboten, um volkswirtschaftlichen Fehlallokationen entgegenzuwirken. Vergünstigungen können nach Kassenlage zeitweilig ausgesetzt, beschränkt oder wieder abgeschafft werden<sup>38</sup>. Dies gilt jedoch nicht für Fiskalzwecknormen, die der Abbildung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dienen<sup>39</sup>. Es kann nicht kurz aufeinander folgend zwei unterschiedliche Leistungsfähigkeitsmaßstäbe geben<sup>40</sup>.

Dennoch ist nicht zu erwarten, dass das Bundesverfassungsgericht ein allgemein gefasstes „Willkürverbot in der Zeit“ aussprechen wird, wenn es nicht eine wahre Prozesslawine derer, die durch kurzzeitige Maßnahmen benachteiligt werden, auslösen will. Es kann sich auf die Besonderheiten des Einzelfalles berufen, die darin liegen, dass der Gesetzgeber uno acto zwei gegenläufige Anordnungen getroffen hat. Hätte er zunächst in 1988 ein vollständiges Rückstellungsverbot normiert und sich dann vier Jahre später eines Besseren besonnen und in einem neuen Gesetz die Rückstellung eingeschränkt wieder zugelassen, so wäre der Vorwurf des widersprüchlichen Handelns wohl nicht so scharf ausgefallen. Und dennoch wird man sich fragen müssen, ob der formale Unterschied der Regelung in *einem* oder in *zwei zeitlich aufeinanderfolgenden* Gesetzen tatsächlich zu einer unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Bewertung führen kann. Aus dem Blickwinkel des Gebots der „Widerspruchsfreiheit in der Zeit“ kann es nicht darauf ankommen, wann die Regelungen normiert worden sind, sondern allein darauf, dass innerhalb eines kurzen Zeitraums zwei entgegengesetzte Verhaltensanweisungen Geltung beanspruchen, ohne dass sich die zugrunde liegende Tatsachenbasis oder die Rechtserkenntnis des Gesetzgebers zwischenzeitlich geändert hat<sup>41</sup>. Allerdings wird sich der Gesetzgeber, wenn er in zwei aufeinander folgenden Akten handelt, eher darauf zurückziehen können, er habe die erste Entscheidung als fehlerhaft erkannt und korrigieren wollen. Dann jedoch stellt sich die Frage, ob nicht zur Vermeidung von Widersprüchen in der Zeit diese Korrektur, soweit sie eine für den Steuerpflichtigen günstigere Regelung enthält, rückwirkend auf den Erlass des ersten Gesetzes in Kraft gesetzt werden muss.

#### 4. Rechtfertigung des befristeten Rückstellungsverbots

Weder die Durchbrechung des bilanzsteuerrechtlichen Vorsichtsprinzips noch die Ungleichbehandlung in der Zeit lassen sich rechtfertigen. Die Kommentarliteratur sieht zwar in Anbetracht der zeitlichen Befristung des Rückstellungsverbots und der hohen Kosten der erwarteten Rückstellungsbildung in den vom Gesetzgeber angeführten haushaltspolitischen Belangen (Notwendigkeit einer Gegenfinanzierung der Steuerreform 1990) ausnahmsweise einen tragfähigen Rechtfertigungsgrund<sup>42</sup>. Der BFH ist derartigen Rechtfertigungsversuchen jedoch zu Recht entschieden entgegengetreten<sup>43</sup>. Eine singuläre Durchbrechung einkommensteuerrechtlicher Prinzi-

pien der Maßgeblichkeit und vorsichtigen Bilanzierung kann nicht mit dem durch diesen Verstoß erzielten Steueraufkommen gerechtfertigt werden. Der Gesetzgeber kann von gesetzlichen Förderangeboten – unter Berücksichtigung der Bestandsinteressen derer, die das Angebot in der Vergangenheit bereits angenommen haben – aus haushaltspolitischen Erwägungen jederzeit abrücken, weil Subventionen und Steuerergünstigungen notwendigerweise unter dem Vorbehalt der Finanzierbarkeit stehen. Gerechtigkeitsmoratorien, Grundrechtspausen im Dienste des Staatshaushalts kann es hingegen jedenfalls in normalen Zeiten nicht geben. Dies gilt auch dann, wenn es um die Finanzierung einer großen, die Bürger um 50 Milliarden entlastenden Steuerreform<sup>44</sup> geht, denn allgemeine Steuersenkungen können gleichheitssatzkonform nicht auf dem Rücken Einzelner ausgetragen werden. Auch ist eine Saldierung zwischen be- und entlastenden Regelungen nicht zulässig, soweit nicht die eine dennotwendige Kehrseite der anderen ist<sup>45</sup>.

Der Hinweis, es handle sich um eine zeitlich begrenzte Maßnahme, trägt zur Rechtfertigung ebenfalls nicht bei, und zwar schon deshalb, weil er dem wahren Charakter der Regelung nicht gerecht wird, bei der es keineswegs nur darum ging, für einen kurzen Zeitraum die Bildung von Rückstellungen zu unterbinden. Vielmehr wurde durch die Auflösungsverpflichtung faktisch der gesamte Zeitraum von der ersten Bildung von Jubiläumsrückstellungen bis zum Jahr 1992 erfasst. Zudem spielt es im Rahmen des periodeninternen Vergleichs mit anderen Steuerpflichtigen, die für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen bilden können, keine Rolle, dass in einer späteren Periode Rückstellungen wieder gebildet werden können.

#### 5. Auflösung der in der Vergangenheit gebildeten Rückstellungen als Verstoß gegen die steuerliche Planungssicherheit

Ausdrücklich offen gelassen wurde in der Vorlageentscheidung des BFH die Frage, ob die Anordnung der gewinnerhöhenden Auflösung der vor 1988 gebildeten Rückstellungen eine unzulässige Rückwirkung darstellt<sup>46</sup>. Näher haben sich dagegen die Finanzgerichte Düsseldorf<sup>47</sup> und Hamburg<sup>48</sup> mit der Auflösungsverpflichtung beschäftigt und diese – in Einklang mit einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 6a EStG aus dem Jahre 1984<sup>49</sup> – für verfassungskonform befunden. Zum einen handle es sich bei der Auflösungsverpflichtung nicht um eine Rückwirkung, jedenfalls nicht um eine

37 Dürig (Fn. 33), Art. 3 Rdnr. 210 f.

38 Rübner (Fn. 29), Art. 3 Abs. 1 Rdnr. 120.

39 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 1993, S. 1449.

40 Tipke (Fn. 39), S. 1449: „Steuergerechtigkeit kann nicht von Jahr zu Jahr etwas anderes bedeuten. Nur langfristiges Recht vermag Rechtssinn und Rechtsbewusstsein zu erzeugen oder zu fördern“.

41 In diesem Sinne BVerfG, 21. 7. 1955, BVerfGE 4, 219, 246, Hervorhebungen durch die Verf.: Ist der Kreis der von einem Gesetz „ergriffenen Tatbestände von vornherein bekannt“, so ist „der Gesetzgeber unter Umständen durch den Gleichheitssatz an der Änderung der einmal getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung gehindert“.

42 Vgl. Lambrecht (Fn. 2), § 5 Rdnr. E 23; Weber-Grellet (Fn. 2), § 5 Rdnr. 409; ders., FR 2000, 267 f.; Schreiber, in: Blümich (Fn. 2), § 5 Rdnr. 842.

43 Vgl. BFH, BB 2000, 347, 352.

44 Vgl. BT-Drucks. 11/2157 v. 9. 4. 1988, 1.

45 Schön, BB 1997, 1333, 1338; Schwenke, BB 1997, 2409, 2410; Felix, Stbg. 1996, 200, 201; Löhlein, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze, 1964, S. 59.

46 Vgl. BFH, BB 2000, 347, 353 (B.III.4). Das BVerfG ist an diese Begrenzung der Vorlagefrage nicht gebunden. Es prüft die vorgelegte Norm stets vollumfänglich an der gesamten Verfassung, vgl. BVerfG, 3. 6. 1969, BVerfGE 26, 44, 58.

47 Vgl. FG Düsseldorf, 3. 2. 1995, EFG 1995, 724, 726 f.

48 Vgl. FG Hamburg, 7. 7. 1995, EFG 1995, 964, 965.

49 Vgl. BVerfG, 28. 11. 1984, BVerfGE 68, 287, 306 ff.

echte" (Rückbewirkung von Rechtsfolgen), da die Auflösung der Rückstellungen erst nach Verkündung des neuen Gesetzes vorzunehmen sei. Das Finanzgericht Düsseldorf bezweifelte überdies, dass es überhaupt eine Vertrauensgrundlage gegeben habe, weil die Zulässigkeit von Jubiläumsrückstellungen nicht ausdrücklich im EStG geregelt war, die Frage in der Literatur kontrovers diskutiert wurde und die Finanzverwaltung die Rückstellungsbildung grundsätzlich nicht anerkannte. Auch auf der Grundlage des Urteils des BFH vom 5. 2. 1987 habe sich ein derartiges Vertrauen nicht bilden können, weil die Gesetzesänderung alsbald diskutiert worden sei und das BMF zeitgleich mit der Veröffentlichung der Entscheidung im Bundessteuerblatt<sup>50</sup> in einem Erlass zu der Anwendung der Entscheidung<sup>51</sup> ausdrücklich auf die Möglichkeit einer Gesetzesänderung hingewiesen habe, so dass die Änderung jedenfalls vorhersehbar war<sup>52</sup>. Schließlich sei durch die Verteilung der Auflösung auf drei Jahre der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt. In der Literatur ist das Auflösungsgebot des § 52 Abs. 6 S. 2 EStG a. F. demgegenüber verschiedentlich als „unzulässige Rückwirkung" bezeichnet worden<sup>53</sup>, ohne allerdings diesen Vorwurf näher zu spezifizieren. Das Bundesverfassungsgericht wird sich mit dieser Problematik ausführlich nur dann beschäftigen müssen, wenn es nicht bereits das Rückstellungsverbot als solches für verfassungswidrig hält.

Aus der Sicht des Fiskus ist die Anordnung einer Auflösung aller in der Vergangenheit akkumulierten Rückstellungen – er hat sich dieses Instruments im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 ausgiebig bedient<sup>54</sup> – äußerst verführerisch, weil die Auflösung weitaus höhere Summen in die Staatskasse spült als ein (befristetes) Rückstellungsverbot<sup>55</sup>. Ist dieser Geldsegen auch nur vorübergehender Natur, wenn ein späterer Abzug bei Zahlung der Zuwendung weiterhin zugelassen wird, so verbleibt ein aktueller Liquiditäts- und Zinseffekt. Dies scheint die treibende Motivation für den Gesetzgeber zu sein, Einschränkungen der Rückstellungsbildung stets unter Anordnung von Auflösungsgeboten zu normieren. Insofern stellt § 52 Abs. 6 S. 2 EStG a. F. keinen Einzelfall dar, sondern entspricht der ständigen Gesetzgebungspraxis, was der verfassungsrechtlichen Frage besondere Brisanz verleiht.

### a) Vergangenheitsbezug der Regelung

Eine grundsätzlich unzulässige *echte* Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) nimmt das Bundesverfassungsgericht an, wenn der Gesetzgeber in abgeschlossene Sachverhalte eingreift. Grundsätzlich zulässig soll demgegenüber als *unechte* Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) der Eingriff in im Zeitpunkt der Gesetzesänderung noch andauernde offene Sachverhalte sein<sup>56</sup>.

Formal stellt das Auflösungsgebot des § 52 Abs. 6 S. 2 EStG a. F. keine (echte) Rückwirkung<sup>57</sup> dar, weil die Rechtsfolgen der Gewinnerhöhung erst in Bilanzen nach Verkündung des Steuerreformgesetzes 1990 eintreten. Materiell hingegen führt die Regelung zu einer unbegrenzt in die Vergangenheit reichenden Rückabwicklung. Der Gesetzgeber bedient sich dabei desselben Kunstgriffs, der auch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum formellen Bilanzzusammenhang<sup>58</sup> zugrunde liegt<sup>59</sup>: Das Kontinuum der Bilanz erlaubt es, den Sachverhalt praktisch unbegrenzt als offen anzusehen. Solange ein Aktiv- oder Passivposten noch in der Bilanz steht, kann er zum Anknüpfungspunkt von Änderungen genommen werden, die man bilanztechnisch erst in der Zukunft eintreten lässt. Damit machen Rückwirkungsanordnungen nicht nur nicht vor abgeschlossenen Veranlagungszeiträumen Halt,

sondern überwinden mühelos auch die Schranken der Verjährung.

Verkannt wird dabei jedoch die Abschlussfunktion der periodischen Bilanzaufstellung. Der bilanzierende Steuerpflichtige trifft seine Gewinnverwendungsentscheidungen auf der Grundlage der Bilanz. Die Steuerbilanz gibt als Grundlage des späteren Steuerbescheids Auskunft über den Gewinn, der dem Steuerpflichtigen nach Steuern zur „freien" Verfügung steht. Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass es sich bei der Bildung von Rückstellungen insofern um vorläufige Maßnahmen handelt, als sie beim Wegfall ihres Grundes aufzulösen sind<sup>60</sup>. Die Auflösungsverpflichtung gemäß § 249 Abs. 3 S. 2 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG basiert auf einer Veränderung *im Tatsächlichen*, die mit einer Betriebsvermögensmehrung und folglich mit einem Leistungsfähigkeitszuwachs einhergeht. § 249 Abs. 3 S. 2 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG berechtigt nicht dazu, den Sachverhalt der Bildung von Rückstellungen in der Vergangenheit als in *jeder* Hinsicht offen anzusehen. Die Sachverhaltsoffenheit bezieht sich nämlich konkret nur auf den Wegfall des wirtschaftlichen Grundes für die Rückstellung. Dieser aber entfällt gerade nicht, wenn der Steuergesetzgeber der Rückstellung aus haushaltspolitischen Erwägungen die Anerkennung aufkündigt<sup>61</sup>. Entfällt der Grund für die Rückstellung i. S. von § 249 Abs. 3 S. 2 HGB, so kann die Rückstellung auch in der Handelsbilanz aufgelöst werden. Wird die Auflösung in der Steuerbilanz aber durch eine bloße Umbewertung durch den Steuergesetzgeber verursacht, so muss der Handelsbilanzansatz beibehalten werden, weil die Voraussetzungen des § 249 Abs. 3 S. 2 HGB nicht vorliegen<sup>62</sup>. Hier zeigen sich jenseits der Dispositionsschutzproblematik die weitreichenden Folgen, die sich ergeben, wenn Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips auch für in der Vergangenheit aufgestellte Bilanzen Geltung beanspruchen<sup>63</sup>.

Die Pflicht zur Auflösung in der Vergangenheit gebildeter Rückstellungen, ohne dass dieser eine Wertveränderung des Be-

50 Die Veröffentlichung erfolgte erst am 31. 12. 1987 in BStBl. II 1987, 845.

51 BStBl. I 1987, 770.

52 Ebenso *Lambrecht* (Fn. 2), § 5 Rdnr. E 23.

53 *Knobbe-Keuk* (Fn. 16), S. 135; *Höfer/Reiners*, BB 1988, 2064, 2068; *Kütting/Weber* (Fn. 3), 2280, 2286; *Slomma* (Fn. 2), 277; *Dunker* (Fn. 3), S. 190.

54 Vgl. insb. die durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingefügten Auflösungsverpflichtungen: § 52 Abs. 14 EStG (Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind); § 52 Abs. 16 S. 8 i.V. mit S. 10 (Einschränkungen nach § 5 Abs. 3 a EStG), § 52 Abs. 16 S. 9 (Verlängerung des Ansammlungszeitraums); ferner schon früher § 52 Abs. 17 S. 2, 2. Halbs. EStG (Anhebung des Rechnungszinsfußes im Rahmen von § 6 a EStG); § 52 Abs. 13 S. 2 EStG („Drohverlustrückstellungen“).

55 Im Falle des § 52 Abs. 6 S. 2 EStG a. F. wurden die Mehreinnahmen auf 600 Mio. DM für jedes Jahr der Auflösung, insgesamt also 1,8 Mrd. DM, beziffert (BR-Drs. 100/88, 229).

56 St. Rspr., aktuell z. B. BVerfG, 15. 10. 1996, BVerfGE 95, 64, 86. Diese fast 40-jährige Tradition einer dichotomen Entscheidungspraxis scheint jedoch überwunden durch die Entscheidung des 2. Senats vom 3. 12. 1997 (BVerfGE 96, 67, 78 ff.), in der bereichsspezifisch für das Steuerrecht ein einheitlicher dispositionsbezogener Rückwirkungs begriff entwickelt und zugleich die Veranlagungszeiträume rechtsprechend (so noch BVerfG, 14. 5. 1986, BVerfGE 72, 200 ff.) aufgegeben wurde.

57 Vgl. BVerfG, 3. 12. 1997, BVerfGE 97, 67, 78: „Eine Rechtsnorm entfaltet Rückwirkung, wenn der Beginn ihres zeitlichen Anwendungsbereichs auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm gültig geworden ist.“

58 Vgl. grundlegend BFH GrS, 29. 11. 1965, BStBl. III 1966, 142; scheinbar in Frage gestellt durch BFH GrS, 10. 11. 1998, BStBl. II 1998, 83; hierzu *Groh*, DB 1998, 1931 ff.; allgemeine Kritik etwa bei v. *Groll*, in: *Hübschmann/Happ/Spitaler*, Komm. zur AO und FGO, 10. Aufl. (Stand: März 1997), vor §§ 172–177 AO Rdnr. 127.

59 Vgl. BT-Drucks. 11/2157, 140, wo die Auflösung der Rückstellung in zukünftigen Bilanzen ausdrücklich als „nicht rückwirkend" bezeichnet wird.

60 Hierzu allgemein *Winnefeld* (Fn. 3), D 920.

61 Vgl. *Slomma*, DStZ 1989, 277, 278; *Winnefeld* (Fn. 3), D 923 u. D 951.

62 BFH, BB 2000, 347, 353; *Kütting/Weber* (Fn. 3), 2280, 2282; *Höfer*, DB 1993, 2241; *ADS* (Fn. 3), § 249 Rdnr. 241.

63 Vgl. hierzu ausführlich *Ernsting*, StuB 1999, 1199 ff. (am Beispiel von § 52 Abs. 16 EStG).

triebsvermögens zugrunde liegt, verstößt zudem gegen die Systematik einer an der Markteinkommenstheorie ausgerichteten Einkommensteuer, deren Leistungsfähigkeitsindikator das am Markt realisierte Einkommen ist. Das Realisationsprinzip verhindert nicht nur eine Übermaßbesteuerung unsicherer Werte, sondern gewährleistet auch, dass der Steuerpflichtige über *aktuelle Liquidität* zur Steuerzahlung verfügt<sup>64</sup>. Der Steuerpflichtige kann sich nur dann nicht darauf berufen, er habe über das zur Steuerzahlung erforderliche Einkommen anderweitig verfügt, wenn ihm im Zeitpunkt seiner Verwendungsentscheidungen die Höhe der Steuerpflicht bereits bekannt war. Die zeitnahe periodische Erhebung der Steuer, mit der der jeweilige Besteuerungszeitraum abgeschlossen wird, verwirklicht das Prinzip freiheitsschonender Besteuerung, folgt aber auch aus einer Beschränkung auf die Besteuerung *aktueller* Leistungsfähigkeit. Die aktuelle Einkommensteuer darf weder zukünftige, noch in früheren Besteuerungsperioden erwirtschaftete Einkünfte erfassen. Funktion der Bilanz ist es daher, im Wege des Betriebsvermögensvergleichs Wertveränderungen des *jeweiligen* Besteuerungszeitraums gegenüber dem vorherigen Wirtschaftsjahr zu ermitteln<sup>65</sup>.

Von der Bilanz als Grundlage von Gewinnverwendungsentscheidungen ist die Frage zu unterscheiden, ob die Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen auch Dispositionsgrundlage für die Zusage von Jubiläumszuwendungen ist. Der Wegfall der steuerwirksamen Bildung von Rückstellungen verteuert aus der Sicht des Arbeitgebers die Jubiläumszuwendung. Zivilrechtlich bleibt er jedoch verpflichtet, die Jubiläumszuwendung in der versprochenen Höhe zu zahlen. Auch wenn sich die Kosten der Zusage erhöhen, kann eine Anpassung der Zahlungsverpflichtung über das Institut des Wegfalls der Geschäftsgrundlage in der Regel nicht verlangt werden<sup>66</sup>. Damit besteht für den Arbeitgeber keine Möglichkeit, sein Verhalten der veränderten Rechtslage anzupassen. Dennoch wird man vorliegend für die Gewährung verfassungsrechtlichen Dispositionsschutzes nicht auf die Erteilung der Zusage abstellen können, weil die Rückstellungsmöglichkeit wohl nicht wesentliche Bedingung für die Erteilung der Zusage von Jubiläumszuwendungen ist.

#### b) Dispositionsgrundlage und Vorhersehbarkeit der Änderung

Fraglich erscheint allerdings, ob in der Vergangenheit überhaupt auf die steuermindernde Bildung von Jubiläumsrückstellungen vertraut werden konnte, denn zum einen war die Bildung von Jubiläumsrückstellungen bis kurz vor der Einfügung von § 5 Abs. 4 EStG umstritten, zum anderen wurde die Gesetzesänderung alsbald nach Ergehen der Entscheidung des BFH vom 5. 2. 1987 angekündigt.

Das Bundesverfassungsgericht schränkt das Verbot (echter) Rückwirkungen ein, wenn die Änderung vorhersehbar<sup>67</sup> oder eine sichere Vertrauensgrundlage nicht vorhanden ist („unklare Rechtslage“)<sup>68</sup>. Dabei kam es bisher in diesen Fällen zu einem vollständigen Abwägungsausfall. Mangels Vertrauens – so das Verfassungsgericht – bedürfe es keines Vertrauensschutzes. In der richtungsändernden Schiffsbaubeteiligungsentscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 3. 12. 1997 scheint hingegen die Vorhersehbarkeit der Änderung nur noch die Funktion eines Abwägungsfaktors einzunehmen. Je eher der Steuerpflichtige mit der Änderung rechnen muss, desto geringer sind die Anforderungen an das Änderungsinteresse des Staates<sup>69</sup>. Diese Neubewertung des Vorhersehbarkeitskriteriums verdient unbedingte Zustimmung, weil sie anders als die bisherige Rechtsprechungspraxis den rechtsstaatlich relevanten Unterschied zwischen dem verkündeten

Gesetz und vorlegislatorischen Maßnahmen zum Ausdruck bringt. Folglich entbindet die alsbaldige Ankündigung eines Nichtanwendungsgesetzes nicht von der Rechtfertigung des Eingriffs in abgeschlossene Dispositionen, sondern mindert allenfalls die Anforderungen an die Rechtfertigung.

Im vorliegenden Fall war der Hinweis auf eine mögliche Gesetzesänderung durch die Finanzverwaltung allerdings auch zu einer bloßen Verminderung des Vertrauens in die Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen ungeeignet. Zum einen ist eine Ankündigung durch das Bundesfinanzministerium als Exekutivorgan schon aus Gründen der Gewaltenteilung nicht in der Lage, die Verlässlichkeit geltender Gesetze herabzusetzen<sup>70</sup>. Zum anderen konnte das Anwendungsschreiben des BMF vom 28. 12. 1987<sup>71</sup>, mit dem die am 2. 8. 1988 verkündete Gesetzesänderung angekündigt wurde, allenfalls zu einer Vertrauensreduktion hinsichtlich der in der Bilanz 1987 gebildeten Rückstellungen führen.

Die Finanzgerichte haben folglich einen anderen Ausnahmegrund hervorgehoben – den der *unklaren Rechtslage*<sup>72</sup>. In der Tat kann sich auf eine unklare Rechtslage kein Vertrauen des Steuerpflichtigen gründen. Unklares Recht reduziert die Handlungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen und ist daher für sich betrachtet ein freiheits- und rechtsstaatliches Problem. Der auf unklarer Basis handelnde Steuerpflichtige kann jedoch bei objektiv mehrdeutigem Recht nicht Vertrauen in die ihm günstigste Auslegungsvariante reklamieren<sup>73</sup>. Andererseits besteht kein berechtigtes Interesse des Gesetzgebers, unklares Recht im Nachhinein durch rückwirkende Gesetzgebung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen zu klären, denn im Nachhinein lässt sich die Unklarheit im Zeitpunkt der ursprünglichen Rechtsanwendung nicht beheben<sup>74</sup>. Ein Bedürfnis nach nachträglicher Klärung fehlt erst recht, wenn zuvor bereits eine für den Steuerpflichtigen günstige Klärung durch ein oberstes Fachgericht herbeigeführt worden ist. Im Übrigen war im vorliegenden Fall die Rechtslage nicht objektiv unklar. Die Weigerung der Finanzverwaltung, Jubiläumsrückstellungen anzuerkennen, konnte die eindeutige Gesetzeslage, wie sie sich aus § 249 Abs. 1 S. 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ergab<sup>75</sup>, schon im Hinblick auf den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) nicht in Frage stellen. So hatte die Einfügung von § 5 Abs. 4 EStG, § 52 Abs. 6 EStG a. F. auch nicht klarstellende, sondern gestaltende Wirkung.

#### c) Rechtfertigung der Einbeziehung von Altrückstellungen?

Ist schon das Rückstellungsverbot als solches verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen, so ist es die Auflösung der

64 Vgl. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, S. 173 f.

65 Vgl. Schön, BB 1997, 1333, 1338.

66 Diese Möglichkeit besteht grundsätzlich nur, wenn die steuerrechtlichen Folgen ausdrücklich zum Vertragsinhalt gemacht wurden, vgl. Roth, in: Münchner Komm., 3. Aufl. 1994, § 242 Rdnr. 623, 625; Kuhse, StB 2000, 2, 4.

67 Erstmals BVerfG, 14. 11. 1961, BVerfGE 13, 206, 213, und seither st. Rspr. z. B. BVerfG, 14. 5. 1986, BVerfGE 72, 200, 240, 240 (echte Rückwirkung); BVerfG, 15. 10. 1996, BVerfGE 95, 64, 87.

68 S. etwa BVerfG, 4. 5. 1960, BVerfGE 11, 72 f.; BVerfG, 23. 3. 1971, BVerfGE 30, 367, 388; BVerfG, 17. 1. 1979, BVerfGE 50, 177, 194.

69 Vgl. BVerfG, 3. 12. 1997, BVerfGE 97, 67, 82 f.

70 Vgl. Kruis, Sondervotum zu BVerfG, 3. 12. 1997, BVerfGE 97, 85, 86.

71 BStBl. I 1987, 770.

72 Siehe Fn. 47 u. 48.

73 Ebenso Danzer, Steuerumgehung, 1981, S. 80; Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, 1983, S. 265.

74 Allenfalls ließe sich für noch offene Fälle eine sicherere Entscheidungsbasis auch mit Rückwirkung normieren.

75 Im Vorlagebeschluss v. 10. 11. 1999 (BB 2000, 347, 352) wird völlig zu Recht ausgeführt, dass der BFH 1987 keine neue Rechtslage geschaffen, sondern lediglich das, was schon vorher nach allgemeinen Grundsätzen Recht war, verbindlich für Jubiläumsrückstellungen anerkannt hat.

in der Vergangenheit gebildeten Rückstellungen umso weniger. Sollte das Verfassungsgericht jedoch zu dem Ergebnis kommen, dass das Rückstellungsverbot und auch seine lediglich zeitweilige Anordnung noch vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt sind, so bedarf es einer speziellen Rechtfertigung der Einbeziehung der vor In-Kraft-Treten von § 52 Abs. 6 EStG a. F. gebildeten Rückstellungen. Es ist darzulegen, dass nicht nur ein Interesse an der Gesetzesänderung an sich bestand, sondern dass gerade auch die Einbeziehung der Altfälle erforderlich war<sup>76</sup>.

Der naheliegendste Grund für die Einbeziehung ist der Finanzierungseffekt, aber er ist keine Rechtfertigung. Noch weniger als das zeitweilige Rückstellungsverbot können haushaltspolitische Interessen das Auflösungsgebot rechtfertigen. Zwar entfaltet gerade die Auflösung der in der Vergangenheit gebildeten Rückstellungen eine besonders hohe Finanzierungswirkung. Der Eingriff in die Grundrechte der Betroffenen durch die Anordnung der Auflösung der Rückstellungen unter Verletzung der Steuerplanungssicherheit und entgegen dem einkommensteuerlichen Realisationsprinzip wiegt jedoch ungleich schwerer als das zeitweilige Rückstellungsverbot, auf das sich die Betroffenen zumindest einrichten konnten. Mindereinnahmen, durch die die Durchführung der Steuerreform 1990 hätte gefährdet werden können, hätten zudem auch durch ein Nachholverbot wirksam vermieden werden können<sup>77</sup>. Anders als bei der Schiffsbaubeteiligungsentscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 3. 12. 1997 ging es hier auch nicht um die Abschaffung „wirtschaftlich unsinniger“ Subventionen<sup>78</sup>, sondern die Änderung betrifft „Grundfragen der Gewinnermittlung“<sup>79</sup>. Derartige Grundvorschriften erzeugen ein gesteigertes Vertrauen der auf sie gestützt planenden Steuerpflichtigen<sup>80</sup>. Schließlich ändert auch die Verteilung der Auflösungsverpflichtung über drei Jahre an der Verfassungswidrigkeit von § 52 Abs. 6 EStG a. F. nichts<sup>81</sup>. Zwar mindert die zeitliche Streckung die Eingriffsintensität. Doch auch der weniger intensive Eingriff bedarf der Rechtfertigung, und eine solche ist nicht ersichtlich.

## 6. Nichtanwendungsgesetzgebung als Verfassungsproblem?

Die Regelungen von § 5 Abs. 4 EStG, § 52 Abs. 6 EStG a. F. stehen in der langen Tradition rechtsprechungsbrechender Gesetze<sup>82</sup>. Als „illoyal und rechtsstaatswidrig“ wird derartige Nichtanwendungsgesetzgebung bezeichnet, wenn sie nicht rechtsdogmatische Fehlteile korrigiert, sondern rein fiskalisch motiviert ist<sup>83</sup>. Noch einen Schritt weiter ging *Felix*, der auch das nicht verfassungswidrige Nichtanwendungsgesetz als „steuerwidrige Norm“ für „nicht anwendbar“ hielt<sup>84</sup>. Kommt also dem Umstand, dass § 5 Abs. 4 EStG, § 52 Abs. 6 EStG a. F. den BFH ins Unrecht setzen, eine besondere, über den Inhalt der Regelung hinausgehende Bedeutung bei, mit der sich das Bundesverfassungsgericht beschäftigen müsste? Diese Frage stellt sich hier in besonderer Weise, weil der Gesetzgeber nicht nur für die Zukunft eine von der Rechtsprechung abweichende Regelung getroffen hat, sondern weil er mit der vergangenheitswirksamen Auflösungsverpflichtung des § 52 Abs. 6 S. 2 EStG a. F. auch dem konkreten Urteil des BFH vom 5. 2. 1987 den Boden entzogen hat. Finanzverwaltung und Gesetzgeber arbeiten dabei Hand in Hand gegen den Steuerpflichtigen und gegen die Finanzrechtsprechung, wenn dem Gesetzgeber von der Finanzverwaltung durch Nichtanwendungserlasse und „Ankündigungsschreiben“ auch noch das Terrain für eine rückwirkende Nichtanwendungsgesetzgebung gegen unliebsame Urteilsprüche gesichert wird<sup>85</sup>.

Dennoch ist antijustizieller Gesetzgebung, soweit sie nicht bereits inhaltlich verfassungswidrig ist, mit den Mitteln des Verfassungsrechts kaum Einhalt zu gebieten. Die berechtigte rechtspolitische Kritik lässt sich nicht zu einem Verfassungsverstöß verdichten. Rechtsprechungsbrechende Gesetze stellen den rechtsstaatlichen Grundsatz der Gewaltenteilung zwar auf eine harte Probe, verletzen ihn aber nicht. In der Funktionenordnung<sup>86</sup> des Grundgesetzes obliegt – verallgemeinernd dargestellt – der Rechtsprechung die Beurteilung der Vergangenheit, dem Gesetzgeber die abstrakt-generelle Regelung der Zukunft, die Verwaltung beurteilt und gestaltet den Einzelfall. Der Gesetzgeber verkennt, wenn er „in Gesetzesform gekleidete Nichtanwendungserlasse“<sup>87</sup> erlässt, die Funktion der Gesetzgebung als Instanz abstrakt-genereller Regelungen. Nichtanwendungsgesetze sind daher immer auch ein Verlust „gesetzgeberischer Distanz“<sup>88</sup>, ohne dabei allerdings mit dem Verbot des Einzelfallgesetzes (Art. 19 Abs. 1 S. 1 GG)<sup>89</sup> in Konflikt zu geraten.

Ein Verfassungsverstöß ließe sich ferner dann annehmen, wenn die Funktionenordnung des Grundgesetzes den Gesetzgeber in seiner ihm kraft demokratischer Legitimation verliehenen Gestaltungsmacht in der Weise einschränkt, dass er an die durch die Rechtsprechung gestaltete Rechtslage gebunden ist<sup>90</sup>. Dies ist jedoch, soweit der Gesetzgeber sich auf Änderungen pro futuro beschränkt, zu verneinen<sup>91</sup>. Der Gesetzgeber ist frei, seine Gestaltungsentscheidung an die Stelle einer ihm unliebsamen Rechtsprechung des BFH zu setzen, sei es auch nur aus fiskalischen Gründen. Allerdings sind derartige Nichtanwendungsgesetze besonders sorgfältig daraufhin zu prüfen, ob sie sich in das bestehende System einfügen und mit den Grundrechten der Normadressaten vereinbar sind, denn belastende Nichtanwendungsgesetze tragen die Vermutung in sich, dass es sich um gleichheitswidrige Durchbrechungen des Systems aus fiskalischen Gründen handelt. Eine das einkommensteuerrechtliche System durchbrechende Nichtanwendungsgesetzgebung verstößt aber bereits für sich betrachtet gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der Folgerichtigkeit und Systemkonsequenz. Des zusätzlichen Hinweises, dass es sich hierbei um ein rechtsprechungsbrechendes Gesetz handelt, bedarf es nicht. Versuche, durch Loyalitätspflichten der Gewalten und Mäßigungsgebote der stilistisch unerfreulichen Nichtanwendungsgesetzgebung

76 *Burmeister*, in: FS Friauf, 1996, S. 759, 787; *Friauf*, StJb. 1986/87, 279, 288 ff.

77 Vgl. DStJG (Fn. 25), 1089, 1092.

78 Vgl. BVerfG, 3. 12. 1997, BVerfGE 97, 67, 81.

79 Vgl. BFH, BB 2000, 347, 352.

80 So insb. *Lang*, WPg 1998, 163, 174; *Friauf*, StuW 1985, 308, 318; *Degenhart*, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers, 1976, S. 88, 102 ff., im Hinblick auf den Grundsatz der Systembindung des Gesetzgebers; ferner *Schön* (Fn. 65), 1333, 1337.

81 So auch *Schön* (Fn. 65), 1333, 1342, im Hinblick auf eine vergleichbare Regelung im Zuge der Einführung eines Wertaufholungsgebots.

82 Vgl. nur aus jüngster Zeit § 4 Abs. 4a EStG gegen BFH GrS, 8. 12. 1997, BStBl. II 1998, 193.

83 *Lang* (Fn. 2), § 5 Rdnr. 127; ähnlich *Crezelius*, in: FG Felix, 1989, S. 37, 44 ff.

84 *Felix*, BB 1988, 1500, 1502. Es ist fraglich, ob man diese Figur heute, in einer Zeit verschärfter verfassungsgerichtlicher Steuerrechtskontrolle, noch benötigt.

85 Hieran hat das FG Düsseldorf, 3. 2. 1995, EFG 1995, 724, 725, keinerlei Anstoß genommen.

86 Vgl. *Schmidt-Alßmann*, HStR I, 1987, § 24 Rdnr. 52 ff.; *Herzog*, in: Maunz/Dürig (Fn. 33), Art. 20 Anm. 66 ff.

87 Vgl. *Mathiak* (Fn. 3), 253, 258.

88 *Kloepfer* (Fn. 29), 63, 68.

89 Zu dessen Inhalt s. BVerfG, 29. 11. 1961, BVerfGE 13, 225, 229.

90 Zumindest Art. 20 Abs. 3 GG gibt hierfür keinen Anhaltspunkt: Die Gesetzgebung ist an die verfassungsmäßige Ordnung, nicht aber an Urteile der Judikative gebunden, vgl. auch *Offenhaus*, StJb. 1995/96, 7, 9 u. 12.

91 Ebenso für eine grundsätzliche Zulässigkeit von Nichtanwendungsgesetzgebung *Klein*, DStZ 1984, 55, 59; *ders.*, in: FS Sandler, 1991, S. 483, 493; *Scholtz*, in: FS Klein, 1994, S. 1041, 1059.

darüber hinaus Schranken zu setzen, müssen hingegen zwangsläufig unscharf bleiben<sup>92</sup>.

Gegen die aus der Gewaltenteilung resultierende Funktionsordnung verstößt der Gesetzgeber jedoch, wenn er durch ein Nichtanwendungsgesetz mit Wirkung für die Vergangenheit auch die von dem zu brechenden Urteil entschiedenen Fälle erfasst<sup>93</sup>. Beansprucht das Nichtanwendungsgesetz Geltung für die Vergangenheit, so setzt es sich nicht nur über die im Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung geltende Rechtslage hinweg, sondern konterkariert die Aufgabe der Judikative, durch in Rechtskraft erwachsende Urteile Rechtsfrieden herzustellen. Dass derartige Verhalten unabhängig von rechtsstaatlichen und freiheitsrechtlichen Dispositionsschutzgebieten bereits als Verstoß gegen das rechtsstaatliche Gewaltenteilungsprinzip verfassungswidrig ist, lässt sich am eindrucksvollsten demonstrieren, wenn man sich die Situation des Klägers, der das BFH-Urteil vom 5. 2. 1987<sup>94</sup> erstritten hat, vor Augen hält. Er wird durch § 52 Abs. 6 S. 2 EStG a. F. zur Auflösung eben jener Rückstellungen gezwungen, deren Bildung der BFH ihm – auf Grund der damaligen Rechtslage – zugebilligt hat. Das rechtskräftige Urteil wird entwertet. Dabei beschränkt sich der Verstoß gegen das Gewaltenteilungs-

prinzip nicht nur auf die Parteien des damaligen Rechtsstreits, weil Urteile des BFH über den konkreten Anlassfall hinaus Breitenwirkung entfalten<sup>95</sup>.

### III. Ausblick

Die Vorlage des BFH zu § 52 Abs. 6 EStG a. F. adressiert Fragen von grundsätzlicher, weit über die zur Überprüfung vorgelegten Normen hinausgehender Bedeutung. Sie gibt dem Verfassungsgericht Gelegenheit, entweder die Anforderungen des Gebots der Systemgerechtigkeit sehr viel stärker zu detaillieren als dies in der Vergangenheit der Fall war und damit der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit in *sachlicher* Hinsicht engere Grenzen zu ziehen, oder erstmalig Grundsätze für die Gestaltungsfreiheit in *zeitlicher* Hinsicht aufzustellen.

92 Dies gibt Crezelius (Fn. 83), S. 37, 54, der für ein solches Gebot der Mäßigung als Ausfluss des Verhältnismäßigkeitsprinzips plädiert, selbst zu; ebenfalls vage Offerhaus (Fn. 90), 7, 12.

93 In diese Richtung auch Knobbe-Keuk, BB 1985, 941, 942.

94 Siehe Fn. 5.

95 Diese war im vorliegenden Fall noch nicht einmal durch einen Nichtanwendungserlass eingeschränkt worden; das BMF hatte die Anwendung des Urteils vom 5. 2. 1987 durch die Finanzverwaltung sogar ausdrücklich bestätigt (BStBl. I 1987, 770).

## Information

### Rückgewähr von Einlagen und Ausschüttungen aus EK 04 durch unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft

OFD Frankfurt a. M., Rdvfg. vom 17. 4. 2000 – S 2143 A – 36 – St II 20

#### 1) Bilanzsteuerrechtliche Behandlung beim Empfänger (HMdF-Erlass vom 9. 1. 1987 – S 2143 A – 6 – II B 1 a, gleichlautendes BMF-Schreiben im BStBl. I S. 171)

Bezüge aus Anteilen an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft gehören nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie

- aus Ausschüttungen oder aus einer Kapitalherabsetzung stammen, für die Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG als verwendet gilt, oder
- auf Grund einer Kapitalherabsetzung anfallen und die Kapitalrückzahlung aus dem übrigen Eigenkapital im Sinne des § 29 Abs. 2 KStG geleistet wird.

Gehören die Anteile an der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft zu einem Betriebsvermögen, sind die gesamten Bezüge in den Betriebsvermögensvergleich einzubeziehen. Zu der Frage, welche Auswirkungen sich in diesen Fällen bei der Einkommensbesteuerung des Empfängers ergeben, wird wie folgt Stellung genommen:

Setzt die Körperschaft ihr Nennkapital zum Zweck der Kapitalrückzahlung herab (§ 222 AktG, § 58 GmbHG), so mindern die Rückzahlungsbeträge, soweit sie nicht Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind, nachträglich die Anschaffungskosten der Anteile. Nimmt die Körperschaft Ausschüttungen vor, sind diese als Kapitalrückzahlung zu behandeln, soweit für sie Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gilt.

Die Bezüge sind insoweit vom Buchwert der Anteile abzusetzen; der Teilwert der Anteile ist dabei ohne Bedeutung. Bezüge der genannten Art, die den Buchwert der Anteile übersteigen, sind gewinnerhöhende Betriebseinnahmen.

Der HMdF-Erlass vom 29. 2. 1980 – S 2143 A – 6 – II B 1 a – wird durch diesen Erlass ersetzt.

Dieser Erlass ergeht im Einvernehmen mit dem Bundesminister der Finanzen und den Finanzministern(-senatoren) der anderen Länder. Er entspricht dem BMF-Schreiben vom 9. 1. 1987 – IV B 2 – S 2143 – 24/86 –, das im BStBl. 1987 I S. 171 veröffentlicht ist.

#### 2) Steuerliche Behandlung der Gewinnausschüttungen durch Kapitalgesellschaften im Beitrittsgebiet, für die der Teilbetrag EK 04 als verwendet gilt, bei den Anteilseignern (Grundlage: HMdF-Erlass vom 10. 5. 1991 – S 2651 A – 3 – II B 3 a)

Es ist die Frage gestellt worden, ob die Verwaltungsanweisung zu 1) auch dann anzuwenden ist, wenn eine Tochter-Kapitalgesellschaft im Beitrittsgebiet, die ihr verwendbares Eigenkapital zum 1. 1. 1991 gemäß § 54 a Nr. 7 KStG i. d. F. des Einigungsvertragsgesetzes in dem Teilbetrag EK 04 auszuweisen hat, nach dem 31. 12. 1990 Gewinnausschüttungen für vor dem 1. 1. 1991 endende Wirtschaftsjahre an ihre westdeutsche Muttergesellschaft vornimmt. Die Frage stellt sich deshalb, weil damit für den Teil der Ausschüttung, der den Buchwert der Beteiligung übersteigt, neben die bei der Tochtergesellschaft eingetretene Belastung mit der Körperschaftsteuer der ehemaligen DDR eine bundesdeutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf der Ebene der westdeutschen Muttergesellschaft tritt.

Nach dem Ergebnis der Erörterung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder wird ein Abweichen von der Regelung in dem HMdF-Erlass vom 9. 1. 1987 (vgl. 1) nicht als gerechtfertigt angesehen. Die Zweifachbelastung kann sich im Übrigen außer bei Körperschaften im Beitrittsgebiet in allen Fällen ergeben, in denen eine Körperschaft erstmals in die Gliederungspflicht eintritt (vgl. § 30 Abs. 3 KStG i. d. F. des Einigungsvertragsgesetzes). Wenn sich in solchen Fällen eine zweifache Besteuerung ergibt, dann ist dies keine Doppelbelastung, die das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren verhindern kann; denn die erste Belastung ist zu einer Zeit eingetreten, als die Körperschaft noch nicht zur Gliederung ihres verwendbaren Eigenkapitals verpflichtet war.



# Betriebs Berater

Zeitschrift für Recht und Wirtschaft

## Wirtschaftsrecht

---

Das neue Fernabsatzgesetz – oder: System statt „Flickenteppich“  
*Prof. Dr. Klaus Tonner* · 1413

Freiberufersozietät: Fehlende zeitliche Begrenzung einer Mandanten-  
schutzklausel führt nicht zur Nichtigkeit · 1420

Große Zeitungsanzeige eines Steuerberaters ist nicht berufs- und  
wettbewerbswidrig · 1428

## Steuerrecht

---

Ansätze zu einer gleichheitsgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer  
*Prof. Dr. Monika Jachmann* · 1432

Gewerblicher Grundstückshandel oder private Vermögensverwaltung · 1442

Keine Betriebsaufspaltung bei verschiedenen Beteiligungsverhältnissen  
und Einstimmigkeitsprinzip in der Besitzpersonengesellschaft · 1447

## Bilanzrecht und Wirtschaftsprüfung

---

Verbot und Auflösung von Rückstellungen für Jubiläumswendungen:  
Gerechtigkeit in der Zeit? *Dr. Johanna Hey* · 1453

## Arbeits- und Sozialrecht

---

Rechtsfragen zur Nebentätigkeit von Arbeitnehmern  
*Dr. Frank Wertheimer und Margarete Krug* · 1462

Arbeitnehmerstellung eines Versicherungsvertreters,  
m. Kommentar v. *Dr. Kerstin Reiserer* · 1469

Anspruch auf Nebentätigkeitsgenehmigung als Rechtsanwalt · 1473

28/29

55. Jahrgang · 13. Juli 2000  
Seiten 1413–1476

Verlag Recht und Wirtschaft · Heidelberg

# Inhaltsverzeichnis

## Wirtschaftsrecht

- Das neue Fernabsatzgesetz – oder:  
System statt „Flickenteppich“**  
Professor Dr. Klaus Tonner, Rostock ..... 1413

### Entscheidungen

#### Gesellschaftsrecht

- Freiberuflersozietät: Fehlende zeitliche Begrenzung  
einer Mandantenschutzklausel führt nicht zur  
Nichtigkeit (BGH, 8. 5. 2000) ..... 1420

#### Verbraucherkreditrecht

- Berücksichtigung eines Disagios bei Rückzahlung der  
den gesetzlichen Zinssatz übersteigenden Beträge  
(BGH, 4. 4. 2000) ..... 1421

#### Bürgschafts-/AGB-Recht

- Formularverzicht auf Rechte aus § 776 S. 1 BGB –  
Änderung der Rechtsprechung  
(BGH, 2. 3. 2000, m. Kommentar v. Ulrich Kulke) ... 1424

#### Allgemeines Vertragsrecht

- Genehmigung beurkundungsbedürftiger Rechts-  
geschäfte: Der Vertretene muss sich die Kenntnis des  
vollmachtlosen Vertreters zurechnen lassen  
(BGH, 29. 3. 2000) ..... 1425

#### Berufs-/Insolvenzrecht

- Vermögensverfall eines Rechtsbeistands rechtfertigt  
Widerruf der „Vollerlaubnis“ nach früherem Recht  
(BGH, 13. 3. 2000) ..... 1426

#### Berufs-/Wettbewerbsrecht

- Große Zeitungsanzeige eines Steuerberaters ist nicht  
berufs- und wettbewerbswidrig (BGH, 27. 4. 2000) ... 1428

#### Wettbewerbsrecht

- Blickfangmäßige Herausstellung einer Computer-  
werbung: Irreführung, wenn Verkehrserwartung einer  
sofortigen Mitnahmemöglichkeit nicht entsprochen  
wird (BGH, 17. 2. 2000) ..... 1429

#### Werkvertragsrecht

- Beauftragung eines Architekten mit Gebäude-  
modernisierung (BGH, 18. 5. 2000) ..... 1431

#### Verfahrensrecht

- Wert der Beschwerde bei Verurteilung eines Vermieters  
zur Mängelbeseitigung (BGH, 17. 5. 2000) ..... 1431  
Klagezustellung „demnächst“: Vermeidbare Verzö-  
gerungen im Geschäftsablauf des Gerichts werden  
nicht angerechnet (BGH, 20. 4. 2000) ..... 1431

## Steuerrecht

- Ansätze zu einer gleichheitgerechten Ersetzung der  
Gewerbsteuer**  
Professor Dr. Monika Jachmann, Universität Jena .... 1432

### Entscheidungen und Informationen

#### Einkommensteuer

- Gewerblicher Grundstückshandel oder private  
Vermögensverwaltung (BGH, 15. 3. 2000) ..... 1442

#### Gewerbsteuer

- Keine Betriebsaufspaltung bei verschiedenen Betei-  
ligungsverhältnissen und Einstimmigkeitsprinzip in  
der Besitzpersonengesellschaft (BFH, 15. 3. 2000) .. 1447

#### Eigenheimzulage

- Eigenheimzulage: Nur anteilige Förderung  
bei Miteigentum (BFH, 29. 3. 2000) ..... 1449  
Eigenheimzulage nur entsprechend dem jeweils  
erworbenen Miteigentumsanteil (BFH, 6. 4. 2000) .. 1450

#### Erbschaftsteuer

- Jahressteuer nach § 23 ErbStG bei Zusammen-  
rechnung eines Rentenerwerbs mit Vorerwerben  
(OFD München, 7. 4. 2000) ..... 1452

- Neueste Rechtsprechung des BFH in Leitsätzen** ..... 1452

## Bilanzrecht und Wirtschaftsprüfung

- Verbot und Auflösung von Rückstellungen für  
Jubiläumswendungen: Gerechtigkeit in der Zeit?**  
Dr. Johanna Hey, Köln ..... 1453

### Information

- Rückgewähr von Einlagen und Ausschüttungen aus  
EK 04 durch unbeschränkt steuerpflichtige Körper-  
schaft (OFD Frankfurt a. M.) ..... 1460

## Arbeits- und Sozialrecht

### Rechtsfragen zur Nebentätigkeit von Arbeitnehmern

Dr. Frank Wertheimer und Margarete Krug,  
Freiburg i. Br. .... 1462

### Entscheidungen

#### Kollektivarbeitsrecht

Auskunftspflicht im Zusammenhang mit der Bildung  
eines Europäischen Betriebsrats (BAG, 27. 6. 2000) .. 1469

#### Individualarbeitsrecht

Arbeitnehmerstellung eines Versicherungsvertreters  
(BAG, 15. 12. 1999, m. Kommentar v. Dr. Kerstin  
Reiserer) ..... 1469

Anspruch auf Nebentätigkeitsgenehmigung als  
Rechtsanwalt (BAG, 21. 9. 1999) ..... 1473

#### Verfahrensrecht

Klagefrist bei auflösend bedingten Arbeits-  
verhältnissen (BAG, 23. 2. 2000) ..... 1473

## Literatur 1475

### Rubriken

Die erste Seite ..... S. I  
BB-Aktuell..... S. IV, VIII  
Stellenmarkt..... S. IX  
Geschäftsbericht..... S. X  
Neue Bücher..... S. XI  
Veranstaltungen ..... S. XV  
BB-Autoren..... S. XVI  
Impressum..... S. XVI

Die nächste Ausgabe des Betriebs-Beraters,  
Heft 30/2000, erscheint am 27. Juli 2000.

BB im Internet: [www.betriebs-berater.de](http://www.betriebs-berater.de)

### Entscheidungen

Bundesgerichtshof	17. 2. 2000	I ZR 254/97 .....	1429	
	2. 3. 2000	IX ZR 328/98 .....	1424	
	13. 3. 2000	AnwZ (B) 28/99 ...	1426	
	29. 3. 2000	VIII ZR 81/99 .....	1425	
	4. 4. 2000	XI ZR 200/99 .....	1421	
	20. 4. 2000	VII ZR 116/99 .....	1431	
	27. 4. 2000	I ZR 292/97 .....	1428	
	8. 5. 2000	II ZR 308/98 .....	1420	
	17. 5. 2000	XII ZR 314/99 .....	1431	
	18. 5. 2000	VII ZR 436/98 .....	1431	
	Bundesfinanzhof	13. 7. 1999	VIII R 29/97 .....	1452
		15. 3. 2000	VIII R 82/98 .....	1447
			X R 130/97 .....	1442
		23. 3. 2000	VII R 48/99 .....	1452
29. 3. 2000		IX B 111/98 .....	1449	
Bundes- arbeitsgericht	6. 4. 2000	IX R 90/97 .....	1450	
	21. 9. 1999	9 AZR 759/98 .....	1473	
	15. 12. 1999	5 AZR 3/99 .....	1469	
	23. 2. 2000	7 AZR 906/98 .....	1473	
	27. 6. 2000	1 ABR 32/99 .....	1469	

### Verwaltungsanweisungen

#### Oberfinanzdirektionen

Frankfurt a. M.	17. 4. 2000	S 2143 A -	
		36 - St II 20 .....	1460
München	7. 4. 2000	S 3834 - 1 St 353,	
		ErbSt-Kartei, S 23 ErbStG Kartei 2 ....	1452

Schriftleitung: RA Prof. Dr. Wolfgang Gast, RA Uwe-Karsten Reschke, RA Dr. Thomas Wegerich, sämtlich Heidelberg.

Ständige Mitarbeiter: Prof. Dr. Holger Altmeyen, Passau; Prof. Dr. Dieter Dziadkowski, München; Prof. Dr. Hartwig Henze, Richter am BGH, Karlsruhe; Prof. Dr. Gerrick v. Hoyningen-Huene, Heidelberg; Prof. Dr. Helmut Köhler, München; Prof. Dr. Karlheinz Küting, Saarbrücken; Prof. Dr. Wolfgang Leinemann, Vorsitzender Richter am BAG, Erfurt; Prof. Dr. Walter Löwe, München; Prof. Dr. Manfred Löwisch, Freiburg; Prof. Dr. Fritz Nicklisch, Heidelberg; Prof. Dr. Rolf Serick †, Heidelberg; StB Dr. Andreas Söffing, Frankfurt/Main; Dr. Roland Wacker, Richter am BFH, München; RA und Notar Dr. Klaus-R. Wagner, Wiesbaden; RA Dr. Friedrich Graf von Westphalen, Köln; Dr. Lothar Woerner, Vorsitzender Richter am BFH a. D., München.