

Wertveränderungen). Seit Jahren judiziert vornehmlich der BFH, nicht der BGH, über handelsrechtliche GoB; eigenständige steuerliche Wertungsprinzipien werden bedeutsamer. Auch dies führt – weitergedacht – weg von der Einheitsbilanz. Schließlich wird auch „Gedankengut“ der internationalen Rechnungslegung Einflussnahme auf die handelsrechtlichen GoB erlangen; aus Steuersicht wird man das kritisch sehen müssen, denn „entscheidungs-nützliche Informationsverbesserung“ für Kapitalmarktteilnehmer hat mit Leistungsfähigkeitsbesteuerungsmaximen nur wenig zu tun.

Was folgt daraus? „Totenglocken“ muss man für das Maßgeblichkeitsprinzip derzeit

sicher nicht läuten (so aber *Theile*, DStR 2009 S. 2384). Ob dieser Grundsatz allerdings mittel-, gar langfristig – bei aller Sympathie für ein einheitliches Rechenwerk – zu halten sein wird, bezweifle ich. Wissenschaft, Richterschaft und Praxis sollten bei der „Erdenkung“ eines prinzipiengeleiteten, eigenständigen und kodifizierten Steuerbilanzrechts mitwirken, sich nicht sperren. Ob die Zeit dafür schon reif ist, muss sich erweisen. Natürlich darf auch bei einem „entmaßgeblichten“ Bilanzsteuerrecht letztlich nur ein vorsichtig ermittelter Gewinn besteuert – und auch ausgeschüttet – werden. Schutz vor fiskalischer Willkür muss auch in einem eigenständigen Steuerbilanzrecht gewährleistet sein. Dabei haben auch steuerliche Wahl-

rechte ihren Platz, und zwar nicht nur aus Subventionsgründen sowie vereinfachungsbedingt, sondern immer dort, wo unsichere Wertentwicklungen Spielräume erfordern. Bilanzielle Abbildung erfordert stets Ansatz-, Auswahl- und Bewertungsermessen. Hier kann bilanzpolitisch viel versteckt sein. Wahlrechte sind klarer und im „Totalgewinn“ eines betrieblichen Engagements meist neutral. Die gedankliche Einbindung eines solchen Konzepts in europäische Entwicklungen – etwa das CCCTB-Projekt einer europaweiten Gruppenbesteuerung (aktuell dazu *Herzig*, FR 2009 S. 1037) – muss gewährleistet sein. Eine „spannende Entwicklung“, aber auch viel Ungeklärtes liegt vor uns!

WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz

Das Unternehmenssteuerrecht ist keine verfassungsfreie Zone!

– Zur Entscheidung des BVerfG zum temporären Verbot von Jubiläumsrückstellungen –

Selten sind so große Hoffnungen in das Bundesverfassungsgericht gesetzt worden wie derzeit. Dies wird besonders deutlich anhand der **Fülle von Normenkontrollanträgen** aus der Finanzgerichtsbarkeit, etwa zur Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetzgebung (FG Köln v. 25.07.2002 – 13 K 460/01, EFG 2002 S. 1236; BFH v. 06.11.2002 – XI R 42/01, BStBl. II 2003 S. 257; BFH v. 16.12.2003 – IX R 46/02, BStBl. II 2004 S. 284; FG Köln v. 24.08.2005 – 14 K 6187/04, DStRE 2007 S. 150; BFH v. 02.08.2006 – XI R 30/03, BStBl. II 2006 S. 895; BFH v. 02.08.2006 – XI R 34/02, BStBl. II 2006 S. 887), aber auch zum Unternehmenssteuerrecht (s. etwa die Vorlage des FG Hamburg zur Verfassungskonformität der Typisierung nichtabziehbarer Betriebsausgaben in § 8b Abs. 5 KStG (v. 07.11.2005 – 5 K 153/06, EFG 2008 S. 236). Je aggressiver der Gesetzgeber die verfassungsrechtlichen Grenzen austestet, ja ihre Existenz in Frage stellt, umso mehr Widerstand regt sich.

Der **Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums** (BT-Drucks. 17/15) mildert zwar mit den Korrekturen an § 8c KStG und § 4h EStG einige der besonders problematischen Regelungen der Unternehmenssteuerreform 2008 ab, freilich ohne die Eingriffe in das objektive Nettoprinzip auf das durch Missbrauchsvermeidung zu rechtfertigende Maß zurückzuführen.

Mit der **Entscheidung zur Entfernungspauschale vom 09.12.2008** (2 BvL 1/07, DStR 2008 S. 2460) hat sich das Bundesverfassungsgericht der Tendenz, aus Gründen puren Gegenfinanzierungsfiskalismus systemtragende Prinzipien zu unterminieren, deutlich entgegengesetzt. Dazu bedurfte es nicht der Entwicklung neuer verfassungsrechtlicher



Prof. Dr. Johanna Hey

(Universität zu Köln)

Prinzipien. Der 2. Senat hat lediglich das bereits im 1. Band der Bundesverfassungsgerichtsentscheidungen angelegte (BVerfG v. 05.04.1952 – 1 BvH 1/52, BVerfGE 1 S. 208 [246]) und seit dem 19. Band (BVerfG v. 13.07.1965 – 1 BvR 771/59, BVerfGE 19 S. 101 [116]) in ständiger Rechtsprechung im Steuerrecht etablierte **Gebot folgerichtiger Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidungen** konsequent angewendet. Der Gesetzgeber kann Prinzipien wie das objektive Nettoprinzip, dessen verfassungsrechtlichen Stellenwert das Bundesverfas-

sungsgericht nach wie vor offen lässt, durchbrechen, muss hierfür aber einen besonderen sachlichen Grund anführen. Dabei ist die bloße Erzielung von Mehreinnahmen bzw. Verhinderung von Mindereinnahmen nicht geeignet, Ausnahmen vom Nettoprinzip zu rechtfertigen. Anders als seitens des Bundesfinanzministeriums befürchtet, beschneidet das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Folgerichtigkeitsgebot nicht die Reformfähigkeit des Steuergesetzgebers. Denn der Gesetzgeber ist nicht gehindert, neue Belastungsentscheidungen zu treffen, bisherige Prinzipien aufzugeben oder durch neue zu ergänzen, solange diese ihrerseits dem jeweiligen Regelungsbereich angemessen (sachgerecht) sind und konsequent verfolgt werden.

Im Schrifttum wurde die Entscheidung zur Entfernungspauschale überwiegend sehr positiv aufgenommen und Schlussfolgerungen auch für die Unternehmensbesteuerung gezogen (vgl. *K.-D. Driën*, Das Unternehmensteuerrecht unter verfassungsgerichtlicher Kontrolle – Zur Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers zwischen Folgerichtigkeit und Systemwechsel, Ubg 2009 S. 23). In der Tat lässt sich das Gebot folgerichtiger Ausgestaltung des Steuertatbestands nicht auf einzelne Materien des Steuerrechts beschränken. Nicht nur Arbeitnehmer, sondern auch Unternehmen haben einen aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Anspruch auf eine an Prinzipien orientierte Aufteilung der Steuerlast.

Dies verkennt die jüngste **Entscheidung des BVerfG zum temporären Verbot der Bildung von Jubiläumsrückstellungen vom 12.05.2009** (2 BvL 1/00, BFH/NV 2009 S. 1382). Zugrunde lag ein dem BVerfG im Wege des Normenkontrollantrags (BFH v. 10.11.1999 – X R 60/95, BStBl. II 2000

S. 131) zur Überprüfung angetragenes temporäres Rückstellungsverbot, verbunden mit der Pflicht zur Auflösung in der Vergangenheit gebildeter Jubiläumsrückstellungen für die Jahre 1988–1992. Dieses hatte der Steuerreformgesetzgeber 1990 als Reaktion auf die Anerkennung von Verbindlichkeitsrückstellungen für Jubiläumszusagen durch BFH vom 19.05.1987 (VIII R 327/83, BStBl. II 1987 S. 848) **aus rein fiskalischen Gründen** angeordnet, was auch dadurch deutlich wird, dass Jubiläumsrückstellungen für Zeiträume ab 1992 nach der bis heute geltenden Regelung des § 5 Abs. 4 EStG zugelassen sind. Das Bundesverfassungsgericht – wohlgermerkt derselbe Senat, der nur fünf Monate zuvor in der Entscheidung zur Entfernungspauschale durch konsequente Anwendung des Folgerichtigkeitsgebots einen wichtigen Beitrag zu einer gleichheitssatzkonformen Aufteilung der Steuerlast geleistet hatte – hat sich auf eine bloße Willkürprüfung zurückgezogen und das zeitweilige Rückstellungsverbot unbeanstandet gelassen. Dabei hat der Senat eine höchst problematische neue Unterdifferenzierung eingeführt. Zwar hält die Entscheidung daran fest, dass die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers hinsichtlich der Ausgestaltung des Besteuerungstatbestands durch die Bindung an das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der Folgerichtigkeit beschränkt ist, nimmt hiervon dann allerdings die Ausgestaltung der Bildung von Rückstellungen in der Steuerbilanz aus. „Die Entwicklung ‚überzeugender‘ dogmatischer Strukturen durch eine systematisch konsequente und praktikable Tatbestandsgestal-

tung“ müsse dem Gesetzgeber und der Fachgerichtsbarkeit überlassen bleiben. Deshalb wurde das temporäre Verbot von Jubiläumsrückstellungen nur am Willkürverbot gemessen.

Selbst anhand des Willkürmaßstabs kann die Entscheidung nicht überzeugen. Denn Mehreinnahmen lassen sich auch durch die willkürliche Heranziehung einzelner Steuerpflichtiger erzielen. Das reine Fiskalargument lässt den Willkürvorwurf nicht entfallen. Nun mag das Ergebnis den Besonderheiten des Falles geschuldet gewesen sein, entschieden zu widersprechen ist jedoch der These, es gäbe innerhalb der Ausgestaltung des Steuertatbestands dem Folgerichtigkeitsgebots entzogene Bereiche oder, wie es das Gericht formuliert, „verfassungsrechtlich nicht ohne weiteres relevante Einzelregelungen“. Weder ist klar, nach welchem Kriterium die Abgrenzung zwischen Folgerichtigkeitsmaßstab und bloßer Willkürkontrolle innerhalb des Steuertatbestands zu treffen sein soll, noch kann eine derartige Differenzierung der Sache nach überzeugen. Gerade für die Entwicklung dogmatisch überzeugender Strukturen ist eine folgerichtige Umsetzung von Prinzipien unerlässlich. Auch belegen die häufigen Nichtanwendungsgesetze, mit denen der Gesetzgeber dogmatisch folgerichtige Entscheidungen des Bundesfinanzhofs außer Kraft setzt, dass der Gesetzgeber von sich aus nicht willens ist, die Entstehung derartiger Strukturen zuzulassen, geschweige denn, sie selbst zu schaffen. Dabei geht es nicht um Ästhetik, sondern um die Gleichheitssatzkonformität des Steuerrechts.

Und für dessen Kontrolle ist das Bundesverfassungsgericht zuständig. Egal auf welcher Ebene des Steuertatbestands – wenn der Gesetzgeber von der Tatbestandsausgestaltung zugrunde gelegten Prinzipien (wie etwa dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip) abweichen will, bedarf er hierfür eines über den reinen Fiskalzweck hinausgehenden Grundes. Zwar mag es leichter sein, ein Rückstellungsverbot zu rechtfertigen als ein definitives Verbot des Abzugs von Aufwendungen. Dies darf aber nicht dazu führen, dass die gesetzgeberische Entscheidung a priori einer Kontrolle entzogen wird. Dem Umstand, dass es sich ggf. um ein weniger gewichtiges Prinzip handelt, kann nämlich auf der Abwägungsebene im Rahmen der Rechtfertigung Rechnung getragen werden.

Der Unternehmenssteuergesetzgeber hat genügend „Material“ produziert, das dem Bundesverfassungsgericht Gelegenheit geben wird, seine im Beschluss zur Jubiläumsrückstellung zum Ausdruck kommende Zurückhaltung zu überdenken. Es ist zum einen zu hoffen, dass das Gericht entsprechende Verfassungsbeschwerden nicht bereits an der Annahmehürde wird scheitern lassen, zum anderen, dass es den Mut haben wird, seine Folgerichtigkeitsrechtsprechung nicht nur Pendlern und eventuell noch Inhabern häuslicher Arbeitszimmer zuteil werden zu lassen (s. Vorlagebeschluss des FG Münster v. 08.05.2009 I K 2872/08 E, EFG 2009 S. 1224), sondern auch Unternehmen und Unternehmern.

Prof. Dr. Johanna Hey

Der Solidaritätszuschlag – Bringt der Vorlagebeschluss des FG Niedersachsen vom 25.11.2009 den Soli wirklich zu Fall?

Der Solidaritätszuschlag ist beim Steuerzahler unbeliebt. Er trifft alle, die positive Einkünfte erwirtschaften, ungeachtet ihrer Art, und belastet Arbeitnehmer, Vermieter, Rentner und Unternehmen, letztere unabhängig von ihrer Rechtsform. Die vermeintlich gleiche Lastenverteilung auf breite Schichten der Bevölkerung erscheint gerecht – es wird anscheinend die Solidarität aller eingefordert. Lange schien es, als habe man sich inzwischen an die Belastung – jetzt immerhin noch eine „Zusatzsteuer“ i.H.v. 5,5% auf die „eigentliche“ Einkommen- oder Körperschaftsteuer – gewöhnt. Auch die Rechtsprechung, einschließlich des Bundesverfassungsgerichts, hat bisher keine Veranlassung gesehen, den Solidaritätszuschlag zu „kippen“. So hat das BVerfG noch mit Beschluss vom 11.02.2008 (2 BvR 1708/06) eine Verfassungsbeschwerde – allerdings betreffend das Jahr 2002 – nicht zur Entscheidung angenommen. Doch der Reihe nach:



Dr. Klaus Wagner

Vorsitzender Richter am FG Düsseldorf

Historisches: Bereits vom 01.07.1991 bis zum 30.06.1992 war ein zeitlich befristeter Solidaritätszuschlag erhoben worden; damals mit der Zielsetzung, dass der Ertrag der (Mit-)Finanzierung der mit dem Beitritt der ehemaligen DDR verbundenen Belastungen dienen sollte. Die Neuauflage ließ nicht lange auf sich warten. Schon 1993 erging das Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms. Es brachte den Solidaritätszuschlag ab 1995 in seiner heutigen Form, zunächst mit einem Zuschlagsatz von 7,5%, seit 1998 von 5,5%. Die dem Solidaritätszuschlag zugrunde liegende Konzeption als Zuschlagsteuer ist nicht neu. Steuerliche „Sonderopfer“ hat es schon in Form der Abgabe „Notopfer Berlin“ und später als „Ergänzungsabgabe“ zu Zeiten der ersten Großen Koalition gegeben (Zweites Steueränderungsgesetz 1967 vom 21.12.1967). Die Ergänzungsabgabe hat das BVerfG in einer Entscheidung aus dem