

Ansammlung und Abzinsung von Rückstellungen für Deponie-Rekultivierung und Rückbauverpflichtungen verfassungsgemäß

1. Rückstellungen für Deponie-Rekultivierung sind nach der tatsächlichen Inanspruchnahme anzusammeln.

2. Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln.

3. Die angesammelten Rückstellungen für Deponie-Rekultivierung sowie für Rückbauverpflichtungen sind abzuzinsen.

4. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e in Verbindung mit der Übergangsregelung in § 52 Abs. 16 Sätze 7, 8 und 10 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 ist mit dem Grundgesetz vereinbar. Es liegt keine unzulässige Rückwirkung vor.

EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 § 6 Abs. 1 Nr. 3
Satz 2, Nr. 3a, § 52 Abs. 16 Sätze 7, 8 und 10
EStG i.d.F. des AltfahrzeugG § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d
Satz 2
GG Art. 2 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Art. 14

Urteil vom 5. Mai 2011 IV R 32/07

Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 18. April 2007
3 K 11463/05 (EFG 2007, 1856)

G r ü n d e

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist als GbR Or-
ganträgerin der ... GmbH (im Folgenden: GmbH).
- 2 Gesellschafter der Klägerin waren die X-GmbH, die Y-AG und die
Z-AG & Co. KG. Die X-GmbH hat ihre Beteiligung mit Wirkung zum
1. September 2009 auf die A-GmbH übertragen. Die Anteile an
der A-GmbH wurden zum 1. Januar 2010 von der Y-AG erworben.
Die A-GmbH wurde mit steuerlicher Rückwirkung auf den
1. Januar 2010 auf die Y-AG verschmolzen. Die Y-AG hat die
Klägerin als GbR und den mit der GmbH bestehenden
Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag mit Wirkung zum
31. Dezember 2010 gekündigt.
- 3 Die GmbH bewirtschaftet seit 1979 bis voraussichtlich 2015
eine Deponie. Auf der Deponie wird Asche der GmbH verfüllt.
Zum Betriebsgelände gehören ein Hafen sowie ein Bandkanal. Ein
Teil des Hafens sowie das Gelände, auf dem sich der Bandkanal
befindet, stehen im Eigentum der Bundesrepublik Deutschland
und sind bei Einstellung des Betriebs zurückzubauen.
- 4 Bei der GmbH wurden in den Bilanzen der Wirtschaftsjahre, die
dem Streitjahr (1999) vorausgehen, Rückstellungen für die
Deponie-Rekultivierung, für die Rückbauverpflichtung des Ha-
fens sowie für die Rückbauverpflichtung des Bandkanals
gebildet. Die Klägerin sowie der Beklagte und Revisionsbe-
klagte (das Finanzamt --FA--) gehen von einem Ansammlungszeit-
raum für diese Rückstellungen von 1996 bis 2015 aus.
- 5 Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das FA die Auffas-
sung, die Rückstellungen seien nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a

Buchst. e des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) --EStG 1999-- abzuzinsen. In Höhe von 9/10 der vorgenommenen Abzinsung könne die Klägerin aber nach § 52 Abs. 16 Sätze 10 und 7 EStG 1999 eine Gewinn mindernde Rücklage bilden. Das FA änderte dementsprechend den aufgrund der Feststellungserklärung der Klägerin ergangenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr.

6 Der Einspruch der Klägerin, mit dem sie geltend machte, die Abzinsung sei verfassungswidrig, blieb erfolglos.

7 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1856 veröffentlicht.

8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie macht u.a. geltend:
Die Rückstellungen seien schon nach einfachem Recht nicht abzuzinsen. Der Gesetzgeber könne den Faktor Zeit bei Sachleistungsverpflichtungen dadurch berücksichtigen, dass der Erfüllungsbetrag nach den am Bilanzstichtag bestehenden Preisverhältnissen beurteilt werde, oder dadurch, dass nicht der Nennwert der Schuld, sondern lediglich deren Barwert angesetzt werde, oder er könne den Gesamtaufwand pro rata temporis den durch die Aufwendungen alimentierten Erträgen zuordnen. Es sei jedoch nach dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck der Regelung unzutreffend, diese drei Möglichkeiten zulasten des Steuerpflichtigen zu kumulieren.

9 Durch die Bemessung des Erfüllungsbetrags und die Ansammlungstechnik schöpfe der Fiskus den Vorteil der erst zukünftigen

Erfüllung ab, so dass der Steuerpflichtige diesen Vorteil nicht behalten könne. Da nach der Rechtsprechung zu Geldleistungsverpflichtungen jede noch so geringe Verzinsung zur Vermeidung der gesetzlichen Abzinsung ausreiche, müsse dieser Gedanke zur Vermeidung einer Schlechterstellung auch bei Sachleistungsverpflichtungen zur Anwendung gelangen. Die den Rückstellungen zu Grunde liegenden Verbindlichkeiten seien daher bei wertender Betrachtung als verzinslich i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Alternative 2 EStG 1999 anzusehen. Dies werde durch die neuere Rechtsprechung bestätigt (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Oktober 2009 I R 4/08, BFHE 226, 347, BStBl II 2010, 177; BFH-Urteil vom 27. Januar 2010 I R 35/09, BFHE 228, 250, BStBl II 2010, 478).

10 Außerdem beruhten die im Streit stehenden Rückstellungen auf Anzahlungen bzw. Vorleistungen, weil in den Preisen für die Endkunden kalkulatorische Anteile für die Rekultivierung und die Rückbaumaßnahmen enthalten seien. Schließlich habe die Rekultivierung der Deponie bereits begonnen.

11 § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1999 sei verfassungswidrig, wenn die einfachgesetzliche Auslegung ergäbe, dass diese Vorschrift auf den Streitfall anwendbar sei.

12 Auch nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 12. Mai 2009 2 BvL 1/00 (BVerfGE 123, 111) seien innerhalb des Binnenbereichs des Steuerbilanzrechts weiterhin die Bindungen des allgemeinen Gleichheitssatzes zu beachten. Sachleistungsverpflichtungen dürften deshalb gegenüber Geldleistungsverpflichtungen nicht ohne sachlichen Grund benachteiligt werden. So verhielte es sich jedoch, wenn bei Sachleistungsverpflichtungen die verschiedenen Faktoren zur Berücksichti-

gung des Zeitmoments kumuliert würden. Daher gebiete eine verfassungskonforme Auslegung, die nach den Preisverhältnissen zum Stichtag bewerteten Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen oder angesammelte Verteilungsrückstellungen als verzinslich anzusehen. Das gelte auch im Vergleich zu Rückstellungen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 EStG 1999.

13 Schließlich verstoße die konkrete Ausgestaltung der Abzinsung gegen das Gebot der Folgerichtigkeit und sei verfassungswidrig, wie sich im Einzelnen aus einem vorgelegten Gutachten ergebe. Außerdem sei die Abzinsung der Rückstellungen ein unverhältnismäßiger Steuerzugriff, weil der Gesetzgeber nicht realisierte Wertzuwächse nicht besteuern dürfe.

14 Die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG 1999 auf Rückstellungen, die bereits zum Ende eines vor dem 1. Januar 1999 endenden Wirtschaftsjahrs gebildet wurden, verstoße gegen das Rückwirkungsverbot. Dies werde durch die aktuelle Rechtsprechung des BVerfG zur Rückwirkung bestätigt (Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 1727; 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, DStR 2010, 1733). Vorliegend sei auch der Altbestand an Rückstellungen einer Neubewertung unterworfen worden. Damit habe der Gesetzgeber die frühere Belastungsentcheidung, Verbindlichkeiten und Verbindlichkeitsrückstellungen nur abzuzinsen, wenn ein verdecktes Kreditgeschäft eliminerbar war, nachträglich durch eine neue Bewertung des Rückstellungsaltbodybestands korrigiert und damit in unzulässiger Weise auf einen vorhandenen Vermögensbestand der Steuerpflichtigen zugegriffen.

15 Hilfsweise macht die Klägerin zur Höhe der Rückstellungsbe-

träge für die Rückbauverpflichtungen geltend, dass nicht nur der Ansammlungsbetrag nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG 1999, sondern auch der Betrag, der sich nach Ansammlung und nach Abzinsung ergebe, jährlich gleich sein müsse. Dies ergebe sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG 1999.

16 Die Klägerin beantragt,
das angegriffene Urteil und die Einspruchsentscheidung aufzuheben sowie die im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung vom 29. Januar 2004 festgestellten Einkünfte dahin gehend zu ändern, dass die Rückstellungen nicht abgezinst werden und die Rücklage nach § 52 Abs. 16 EStG 1999 entfällt.

17 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

18 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Rechtsstreit beigetreten. Es ist in Übereinstimmung mit dem FA und dem FG der Auffassung, dass sich aus der einfachgesetzlichen Auslegung der einschlägigen Vorschriften eine Abzinsung der streitigen Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ergebe. Auch bestünden keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Das BMF hat keinen Antrag gestellt.

19 Die B-GmbH und die X-GmbH wurden zu dem Verfahren beigeladen. Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt.

II.

20 Die Revision der Klägerin ist nicht begründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die streitigen Rückstellungen waren nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1999 abzuzinsen (dazu unter 1.). Die so

ausgelegte Vorschrift ist mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar (dazu unter 2.).

21 1. Das FA hat die Rückstellungen für die Deponie-Rekultivierung sowie für die Rückbauverpflichtungen des Hafens und des Bandkanals zutreffend nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1999 abgezinst.

22 a) Die Bewertung der Rückstellungen ist nicht zu beanstanden.

23 aa) Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG 1999 mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten.

24 (1) Maßgeblich sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag (BFH-Urteile vom 19. Februar 1975 I R 28/73, BFHE 115, 218, BStBl II 1975, 480; vom 7. Oktober 1982 IV R 39/80, BFHE 137, 25, BStBl II 1983, 104, unter I.3. der Gründe; vom 8. Juli 1992 XI R 50/89, BFHE 168, 329, BStBl II 1992, 910, unter II.2. der Gründe). Ausgehend vom Stichtagsprinzip liegt die Ursache für Preis- und Kostensteigerungen, die erst nach dem Bilanzstichtag zu erwarten sind, in der Zukunft (vgl. BRDrucks 344/08, S. 112, wonach das Stichtagsprinzip durch ihre Berücksichtigung eingeschränkt wird; anderer Ansicht Küting/Cassel/Metz, Der Betrieb 2008, 2317). In Zukunft zu erwartende Preis- und Kostensteigerungen mindern die Leistungsfähigkeit am Bilanzstichtag (noch) nicht. Insofern würde durch ihre Berücksichtigung Aufwand, der (nur) für künftige Perioden zu erwarten ist, vorweggenommen. Künftig zu erwartende Preis- und Kostensteigerungen können daher steuerlich nicht berücksichtigt werden (gleicher Ansicht Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 979a). Grund dafür ist --abweichend von der Ansicht der Klägerin--

nicht der Faktor "Zeit" als solcher, sondern die am Bilanzstichtag noch nicht vorliegende wirtschaftliche Verursachung der erst in Zukunft zu erwartenden Preis- und Kostensteigerungen.

25 (2) Die Einführung des Abzinsungsgebots hat daran nichts geändert (anderer Ansicht Kiesel/Görner in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1174). Zwar hat die Rechtsprechung derartige Rückstellungen vor Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1999 nicht abgezinst und dies ursprünglich auch mit der Nichtberücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen begründet (vgl. BFH-Urteile in BFHE 115, 218, BStBl II 1975, 480, unter 1.b der Gründe; vom 27. November 1968 I 162/64, BFHE 94, 383, BStBl II 1969, 247, unter 4.c der Gründe). Darauf hat der Gesetzgeber jedoch bei der Einführung des Abzinsungsgebots (auch) für Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen nicht abgestellt. Grund für dessen Einführung war vielmehr das Bestreben, die Bildung stiller Reserven einzuschränken und die Unternehmen nach ihrer konkreten Leistungsfähigkeit zu besteuern (vgl. BTDrucks 14/443, S. 17 f.). An der Maßgeblichkeit des Stichtagsprinzips für die Nichtberücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen hat sich deshalb nichts geändert.

26 (3) Zwar ist handelsrechtlich nach dem durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25. Mai 2009 (BGBl I 2009, 1102) neugefassten § 253 Abs. 1 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) der Erfüllungsbetrag anzusetzen. Diese mit Einführung des Abzinsungsgebots in § 253 Abs. 2 HGB vorgenommene Gesetzesänderung gilt jedoch für die Steuerbilanz nicht. Denn insoweit schreibt die gleichzeitig eingeführte Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG i.d.F. des BilMoG nunmehr ausdrücklich vor, dass die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag

ohne Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen maßgebend bleiben (zur Begründung vgl. BRDrucks 344/08, S. 112 und S. 219).

- 27 bb) Die Verpflichtungen, die Gegenstand der vorliegend streitigen Rückstellungen sind, sind auf Sachleistungen, nicht auf Geldleistungen gerichtet. Die Rückstellungen fallen daher unter § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG 1999, wie zwischen den Beteiligten nicht streitig ist. Die Beteiligten sind bei der Bewertung der Rückstellungen zutreffend von den Wertverhältnissen am Bilanzstichtag ausgegangen.
- 28 b) Die Rückstellung für die Deponie-Rekultivierung ist nach der tatsächlichen Inanspruchnahme, die Rückstellungen für die Rückbauverpflichtungen sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln.
- 29 aa) Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 EStG 1999). Diese Regelung bezieht sich nur auf echte Ansammlungsrückstellungen (vgl. BTDrucks 14/443, S. 18). Solche Rückstellungen sind für Verpflichtungen zu bilden, die am Bilanzstichtag bereits feststehen, aber unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten auf die für ihr Entstehen ursächlichen Geschäftsjahre verteilt werden müssen (vgl. BTDrucks 14/443, S. 23; Kozikowski/Schubert in Beck Bil-Komm., 7. Aufl., § 253 Rz 164). Davon zu unterscheiden sind Rückstellungen für Verpflichtungen, die am Bilanzstichtag noch nicht feststehen, weil sich der Rückstellungsbetrag nicht nur im wirtschaftlichen Sinn, sondern tatsächlich in jedem Wirtschaftsjahr ändern kann (unechte Ansammlungsrückstellungen; vgl. BTDrucks 14/443, S. 23 f.; Kozikowski/Schubert in Beck

Bil-Komm., a.a.O., § 253 Rz 165); diese werden nach Schlüsselgrößen gemäß tatsächlicher Inanspruchnahme angesammelt (Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 2. Aufl., § 253 Rz 43; Kozikowski/Schubert in Beck Bil-Komm., a.a.O., § 249 Rz 35). Die Ansammlung der Rückstellungen beruht in beiden Fällen darauf, dass sie unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten am maßgeblichen Bilanzstichtag nur anteilig verursacht sind. Sie dient also --abweichend von der Ansicht der Klägerin und ähnlich wie die Bewertung mit den Preisverhältnissen am Bilanzstichtag-- insofern nicht unmittelbar der Berücksichtigung des Faktors "Zeit".

30 bb) Die Rückstellungen für die Rückbauverpflichtungen bezüglich Hafen und Bandkanal stellen echte Ansammlungsrückstellungen dar, wie zwischen den Beteiligten nicht streitig ist. Sie sind daher nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG anzusammeln. Demgegenüber fällt die Rückstellung für die Deponie-Rekultivierung als unechte Ansammlungsrückstellung --anders als im angefochtenen Urteil dargestellt-- nicht unter diese Regelung (vgl. dazu BTDrucks 14/443, S. 23; gleicher Ansicht BMF-Schreiben vom 25. Juli 2005 IV B 2 -S 2137- 35/05, BStBl I 2005, 826, unter II.4.; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 977c; Hoffmann/Lüdenbach, NWB-Kommentar Bilanzierung, a.a.O., § 253 Rz 43; Kozikowski/Schubert in Beck Bil-Komm., a.a.O., § 249 Rz 100 "Rekultivierung", § 253 Rz 165; Schmidt/Kulosa, EStG, 30. Aufl., § 6 Rz 477). Denn Maßstab für die Bildung dieser Rückstellung ist die tatsächliche Inanspruchnahme der Deponie. Davon sind auch die Beteiligten ausgegangen, wie sich den Akten entnehmen lässt.

31 c) Die Rückstellungen für die Deponie-Rekultivierung sowie für die Rückbauverpflichtungen sind abzuzinsen.

32 aa) Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1999 sind Rückstellungen für Verpflichtungen mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Ausgenommen von der Abzinsung sind nach der entsprechend anzuwendenden Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG 1999 einerseits Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als 12 Monate beträgt, und andererseits Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen. Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG 1999). Die Abzinsung beruht auf der typisierenden Vorstellung, dass eine erst in Zukunft zu erfüllende Verpflichtung den Schuldner weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht (BFH-Urteil in BFHE 228, 250, BStBl II 2010, 478, unter II.2.a der Gründe; BFH-Beschluss in BFHE 226, 347, BStBl II 2010, 177, unter II.3.a der Gründe; vgl. auch BTDrucks 14/23, S. 171). Insofern ist Grund für die Abzinsung --wie die Klägerin geltend gemacht hat-- der Faktor "Zeit". Sie folgt mathematisch und ökonomisch dem Grundsatz, dass erst in Zukunft zu erbringende Zahlungen gegenwärtig mit ihrem Barwert abzubilden sind.

33 bb) Die Verpflichtung zur Abzinsung gilt für Sachleistungsverpflichtungen ebenso wie bei Geldleistungsverpflichtungen. Dies folgt aus dem Wortlaut und dem Aufbau der Vorschrift und entspricht dem Willen des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks 14/443, S. 23 f.). Zum einen gilt § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 EStG 1999 allgemein für Verpflichtungen; darunter fallen --wie auch sonst in Nr. 3a-- Geld- und Sachleistungsverpflichtungen. Ausnahmen sind ausdrücklich geregelt (z.B. in Buchst. b, Buchst. d Satz 2, Buchst. e Sätze 2 und 3). An einer solchen Ausnahme für Sachleistungsverpflichtungen fehlt es jedoch in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 EStG 1999. Zum anderen wird

in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG 1999 der für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen maßgebliche Zeitraum ausdrücklich geregelt. Das setzt zwingend voraus, dass (auch) Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen abzuzinsen sind.

34 cc) Der für die Abzinsung der Rückstellung für die Deponie-Rekultivierung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG 1999 maßgebliche Zeitraum war am Bilanzstichtag (31. Dezember 1999) noch nicht abgelaufen. Denn die GmbH hatte noch nicht mit der Erfüllung der Verpflichtung --der Rekultivierung der Deponie-- begonnen. Dies folgt aus den Feststellungen des FG im angefochtenen Urteil, an die der Senat gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), weil sie weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze verstoßen. Etwas anderes ergibt sich --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht daraus, dass nach dem BMF-Schreiben vom 9. Dezember 1999 IV S 2 -S 2175- 30/99 (BStBl I 1999, 1127) Rückstellungen für bergrechtliche Verpflichtungen anders zu beurteilen sind. Denn die zu Grunde liegenden Sachverhalte sind nicht vergleichbar. Hinsichtlich der bergrechtlichen Verpflichtungen geht das BMF von einer laufenden Verfüllung und Rekultivierung der durch den Tagebau abgegrabenen Bereiche aus (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 1127, Rdnr. 2), während bei Deponien die Errichtung und Ablagerung von der Stilllegung und Nachsorge zu unterscheiden sind, wobei die Rekultivierung erst nach der Stilllegung erfolgt (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 826, unter I.3. und I.4.). Für die Richtigkeit dieser Überlegung könnte vorliegend auch sprechen, dass nach Aktenlage im Streitjahr mehr Asche entnommen als verfüllt wurde.

35 dd) Der Abzinsung steht die entsprechend anzuwendende Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Halbsatz 2 Alternative 1 EStG 1999 nicht entgegen. Insbesondere kann nicht deshalb von einer ver-

zinslichen Verpflichtung ausgegangen werden --wie die Klägerin geltend gemacht hat--, weil sie bei den vorliegend streitigen Rückstellungen für Deponie-Rekultivierung und Rückbau das Inflationsrisiko trägt. Die Übernahme dieses Risikos folgt vielmehr aus der Natur der Sachleistungsverpflichtung und stellt weder rechtlich noch wirtschaftlich eine Verzinsung dar.

36 (1) Ein verdeckter Zinsanteil setzt das Bestehen eines (verdeckten) Kreditgeschäfts voraus (BFH-Urteil vom 15. Juli 1998 I R 24/96, BFHE 186, 388, BStBl II 1998, 728, unter II.3.b der Gründe, m.w.N.). Daran fehlt es. Denn die Klägerin war lediglich verpflichtet, die Deponie zu rekultivieren bzw. den ursprünglichen Zustand der Grundstücke wiederherzustellen (Rückbauverpflichtungen). Darin kann weder rechtlich noch wirtschaftlich ein Kreditgeschäft gesehen werden. Zwar deckt bei Kreditgeschäften die Verzinsung regelmäßig auch das Inflationsrisiko ab. Das erlaubt jedoch nicht den Umkehrschluss auf eine Verzinslichkeit der streitigen Sachleistungsverpflichtungen; denn es handelt sich dabei nicht um Kreditgeschäfte.

37 (2) Für eine Verzinslichkeit spricht --entgegen der Ansicht der Klägerin-- auch nicht ein Vergleich mit Rückstellungen für die Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 EStG (i.d.F. des Gesetzes über die Entsorgung von Altfahrzeugen --AltfahrzeugG-- vom 21. Juni 2002, BGBl I 2002, 2199) zwar zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln, jedoch nicht abzuzinsen sind, wenn die Erzeugnisse vor Inkrafttreten der jeweiligen gesetzlichen Regelung in Verkehr gebracht worden sind. Diese --im Übrigen erst nach dem Streitjahr eingeführte-- Regelung beruht auf Gründen, die sich auf den vorliegenden Fall nicht übertragen lassen. Dabei handelt es sich um eine Billigkeitsregelung. Sie dient der Vermeidung unbilliger Härten nach Einführung der gesetzlichen

Rücknahme- und Verwertungsverpflichtungen auch für früher in Verkehr gebrachte Erzeugnisse (vgl. BTDrucks 14/8343, S. 21), während die Rückstellungen vorliegend nicht auf einer Änderung der Rechtslage, sondern auf vertraglich übernommenen Verpflichtungen beruhen. Dem entsprechend ist für das Entstehen der Rücknahme- und Verwertungsverpflichtungen --anders als bei den vorliegend zu beurteilenden Ansammlungsrückstellungen-- nicht (im wirtschaftlichen Sinne) der laufende Betrieb ursächlich (vgl. BTDrucks 14/8343, S. 21).

38 (3) Dass es danach bei Sachleistungsverpflichtungen regelmäßig an der Verzinslichkeit fehlt, führt zu keiner anderen Auslegung. Denn auch für solche Verpflichtungen behält die entsprechende Anwendung der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG 1999 nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 Halbsatz 2 EStG 1999 in Fällen einer Laufzeit von weniger als 12 Monaten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG 1999) sowie bei Anzahlungen oder Vorausleistungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG 1999) ihre Bedeutung.

39 ee) Die streitigen Rückstellungen beruhen nicht auf Anzahlungen oder Vorausleistungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG 1999). Das ist dann der Fall, wenn die Rückstellung aufgrund einer Anzahlung oder einer Vorleistung wegen einer (ungewissen) Rückgewährverpflichtung gebildet worden ist. In solchen Fällen soll nicht abgezinst werden, weil ansonsten ein Gewinn aus einem schwebenden Geschäft entstünde (vgl. BTDrucks 14/443, S. 23; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 463). So verhält es sich vorliegend nicht. Die Berücksichtigung verschiedener Kostenfaktoren im Rahmen der Preiskalkulation der Klägerin (hier: künftiger Rekultivierungsaufwand) kann es demgegenüber nicht rechtfertigen, das von ihren Kunden gezahlte Entgelt entsprechend aufzuteilen und Anzahlungen oder

Vorausleistungen für die einzelnen Kostenfaktoren herauszurechnen.

40 2. Weder hat der Gesetzgeber mit den Regelungen in § 6 Abs. 1 Nrn. 3 und 3a EStG 1999 den ihm von Verfassungs wegen zustehenden weiten Gestaltungsrahmen verlassen, noch gebietet das GG eine andere als die unter II.1. gefundene Auslegung der Vorschrift.

41 a) § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1999 ist mit dem GG vereinbar (vgl. BFH-Urteil in BFHE 228, 250, BStBl II 2010, 478, unter II.3.c der Gründe). Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt nicht vor.

42 aa) Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (ständige Rechtsprechung des BVerfG, z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 111, unter B.I.1.a der Gründe, m.w.N.).

43 (1) Der Gesetzgeber hat bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Dieser Spielraum wird im Bereich des Einkommensteuerrechts vor allem durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 111, unter B.I.1.b der Gründe).

- 44 (2) Das gleichheitsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt die Befugnis des (Steuer-)Gesetzgebers, die zentralen Fragen gerechter Belastungsverteilung weitgehend ungebunden zu entscheiden. Das Verfassungsrecht, namentlich die Grundrechte der Steuerpflichtigen, bilden hier lediglich einen allgemeinen Rahmen für die weitgehende Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Bei der Ausgestaltung seiner Verteilungsentscheidungen binden jedoch die verfassungsrechtlichen Anforderungen an Folgerichtigkeit und Verhältnismäßigkeit die Ausübung der gesetzgeberischen Freiheit an ein hinreichendes Maß an Rationalität und Abgewogenheit. Soweit darüber hinaus "überzeugende" dogmatische Strukturen durch eine systematisch konsequente und praktikable Tatbestandsausgestaltung entwickelt werden müssen, ist dies nicht Aufgabe des Verfassungsrechts (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 111, unter B.I.2.b aa der Gründe).
- 45 (3) Rückstellungen sind Passivposten mit dem Zweck, Aufwendungen, deren Existenz oder Höhe am Abschlussstichtag noch nicht sicher sind und die erst später zu einem Vermögensabgang führen, der Periode der Verursachung zuzurechnen (vgl. Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, 34. Aufl., § 249 Rz 1; Kozikowski/Schubert in Beck Bil-Komm., a.a.O., § 249 Rz 1). Als Wesensmerkmal ist die Ungewissheit von besonderer Bedeutung, die schon im Gesetzestext (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) zum Ausdruck kommt und notwendigerweise Schätzungen erfordert (vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, a.a.O., § 249 Rz 5). Rückstellungen haben Finanzierungscharakter und führen zu einer Steuerstundung, soweit sie auch steuerrechtlich angesetzt werden dürfen (vgl. Kozikowski/Schubert in Beck Bil-Komm., a.a.O., § 249 Rz 1, m.w.N.).
- 46 (4) Eine steuerbilanzrechtliche Abweichung von dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip für die Bildung von Rückstellun-

gen gehört, wie das BVerfG entschieden hat, nicht zu den zentralen Fragen gerechter Belastungsverteilung und verletzt daher das Gebot folgerichtiger Ausgestaltung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen nur dann, wenn sich kein sachlicher Grund dafür finden lässt, sie also als willkürlich zu bewerten ist. Zins- und Liquiditätsvorteile, die als Nebeneffekte auf der Bildung stiller Reserven beruhen, bedürfen unter dem Gesichtspunkt gleicher Steuerbelastung nach finanzieller Leistungsfähigkeit im Blick auf die Überschusseinkünfte einer Rechtfertigung, die vor allem in der Praktikabilität der Besteuerung zu suchen ist. In der Verhinderung der Bildung stiller Reserven liegt insoweit weder eine relevante Abweichung von einer verfassungsrechtlich gebotenen Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit noch eine Durchbrechung des einfachgesetzlichen objektiven Nettoprinzips (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 111, unter B.I.2.b der Gründe; BFH-Urteil vom 25. Februar 2010 IV R 37/07, BFHE 229, 122, BStBl II 2010, 784, unter II.2.a aa, zum Wertaufholungsgebot).

- 47 (5) Daran ändert auch der Hinweis der Klägerin nichts, dass Beschränkungen der intertemporalen Verlustverrechnungsmöglichkeiten in Verbindung mit der Verlagerung der Aufwandswirksamkeit in Richtung Zahlungswirksamkeit durch Beschränkung der Rückstellungsbildung aufgrund der Abschnittsbesteuerung dazu führen können, dass aus dem "wann" der steuerlichen Auswirkung ein "ob" wird. Es entspricht nicht dem Zweck der steuerrechtlichen Anerkennung von Rückstellungen, eine solche --in Ausnahmefällen denkbare, im Streitfall jedoch nicht absehbare-- Auswirkung, die sich aus den Unterschieden zwischen den maßgeblichen Zeitpunkten der steuerlichen Aufwandsberücksichtigung ergeben kann, zu verhindern (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 111, unter B.I.2.b bb der Gründe).

48 bb) Nach diesen Grundsätzen ist die Verpflichtung zur Abzinsung von Rückstellungen nicht gleichheitswidrig, weil sie nicht willkürlich ist.

49 (1) Ziel der Gesetzesänderung war es, die Möglichkeit bilanzierender Unternehmer zur Bildung stiller Reserven im Interesse einer Angleichung an die Maßstäbe für diejenigen Steuerpflichtigen, die nach den Grundsätzen von Zufluss und Abfluss besteuert werden, einzuschränken (Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BTDrucks 14/23, S. 170). Das Abzinsungsgebot hat daher einen sachlichen Grund.

50 (2) Demnach kommt es nicht darauf an, ob --was die Klägerin bemängelt-- die Abzinsungen auf der Aktiv- und Passivseite der Bilanz sowie die Kumulation von Ansammlung und Abzinsung einer Rückstellung systematisch überzeugend sind. Ebenso wenig ist es verfassungsrechtlich zu beanstanden, wenn die Rückstellung abzuzinsen ist, zukünftige Preissteigerungen aber nicht zu berücksichtigen sind.

51 cc) Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht aus einem Vergleich der Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen mit Rückstellungen für Geldleistungsverpflichtungen. Der Ansicht der Klägerin, Sachleistungsverpflichtungen würden ohne rechtlichen Grund benachteiligt, weshalb eine verfassungskonforme Auslegung gebiete, nach den Preisverhältnissen zum Stichtag bewertete Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen oder angesammelte Verteilungsrückstellungen als verzinslich anzusehen, folgt der erkennende Senat nicht.

52 (1) Durch die Kumulation von Ansammlung und Abzinsung werden Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen nicht willkürlich ungleich gegenüber Rückstellungen für Geldleistungsver-

pflichtungen behandelt (anderer Ansicht Frotscher in Frotscher, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 5 Rz 406). Zum einen gilt § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG 1999 in gleicher Weise für beide Arten von Rückstellungen, weil dort allgemein von Verpflichtungen die Rede ist. Demnach sind auch Geldleistungsverpflichtungen anzusammeln, wenn für ihr Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist. Dies wäre z.B. der Fall, wenn an Stelle der Rückbauverpflichtung eine Geldleistung in Höhe der Kosten des Rückbaus vereinbart wäre. Zum anderen haben beide Maßnahmen unterschiedliche Ziele. Während die Ansammlung dazu dient, die am Bilanzstichtag feststehende Verpflichtung unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten auf die Wirtschaftsjahre zu verteilen, die für das Entstehen der Verpflichtung ursächlich sind (siehe oben unter II.1.b aa, m.w.N.), bezieht die Abzinsung ihre Rechtfertigung aus der Vorstellung, dass eine erst in der Zukunft zu erfüllende Verpflichtung den Schuldner weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht (siehe oben unter II.1.c aa, m.w.N.). Der Gesetzgeber handelte daher nicht ohne einen sachlichen Grund, wenn er beide Ziele verfolgte, auch wenn diese Ziele Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen und für Geldleistungsverpflichtungen in tatsächlicher Hinsicht unterschiedlich betreffen.

53 (2) Ebenso wenig ergibt sich eine willkürliche Ungleichbehandlung daraus, dass Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen nach den Preisverhältnissen am Bilanzstichtag zu bewerten sind, während bei Geldleistungsverpflichtungen der im Moment der Fälligkeit zu leistende Geldbetrag angesetzt wird. Denn Grund dafür, dass künftige Preis- und Kostensteigerungen bei der Bewertung der Sachleistungsverpflichtungen nicht berücksichtigt werden dürfen, ist deren aus Sicht des Bilanzstichtags in der Zukunft liegende wirtschaftliche Verursachung

(siehe oben unter II.1.a aa (1)). Typischerweise hängt demgegenüber die Höhe von Geldleistungsverpflichtungen nicht von derartigen, erst in Zukunft zu erwartenden Umständen ab. Beide Rückstellungs-Typen unterscheiden sich daher insoweit wesentlich. Bestätigt wird diese Beurteilung dadurch, dass die Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse am Bilanzstichtag rechtlich nicht auf Sachleistungsverpflichtungen beschränkt ist (vgl. nunmehr § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG); die Einschränkung ergibt sich vielmehr (nur) aus den tatsächlichen Unterschieden.

54 dd) Eine willkürliche Ungleichbehandlung besteht auch nicht im Vergleich zu Rückstellungen für gesetzliche Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen, die vor Inkrafttreten entsprechender gesetzlicher Verpflichtungen in Verkehr gebracht worden sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 EStG i.d.F. des AltfahrzeugG). Denn auch insofern bestehen wesentliche Unterschiede, die die unterschiedliche steuerliche Behandlung rechtfertigen (siehe oben unter II.1.c dd (2)). Für das Streitjahr (1999) kommt im Übrigen eine gleichheitswidrige Benachteiligung schon deshalb nicht in Betracht, weil die Vorschrift erst ab dem 1. Januar 2002 gilt (§ 52 Abs. 1 EStG i.d.F. des AltfahrzeugG).

55 b) Die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG 1999 auf die bereits in der Vergangenheit gebildeten, im Streit stehenden Rückstellungen (vgl. § 52 Abs. 16 Sätze 8 und 10 i.V.m. § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG 1999) ist mit dem GG vereinbar. Es liegt keine unzulässige Rückwirkung vor.

56 aa) Nach der Rechtsprechung des BVerfG entfaltet eine Rechtsnorm eine grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässige "echte" Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender

Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen liegt im Sachbereich des Steuerrechts nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert. Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung") liegt eine "unechte" Rückwirkung vor, die nicht grundsätzlich unzulässig ist (u.a. BVerfG-Beschlüsse in DStR 2010, 1727, unter C.II.1.b bis d der Gründe; in DStR 2010, 1733, unter B.I.1.b bis d der Gründe). Diese Beurteilung teilt der erkennende Senat (Beschluss vom 19. April 2007 IV R 4/06, BFHE 217, 117, BStBl II 2008, 140, unter B.III.1.d der Gründe).

57 bb) Die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG 1999 auf bereits in der Vergangenheit gebildete Rückstellungen in einer Bilanz zum 31. Dezember 1999 ist nach diesen Grundsätzen eine tatbestandliche Rückanknüpfung ("unechte" Rückwirkung). Zwar ändert sich ein bereits gebildeter Wertansatz. Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG 1999 wird aber erst nach ihrer Verkündung (am 31. März 1999) auf den maßgeblichen Bilanzstichtag (31. Dezember 1999) angewendet; die Ansätze in den früheren Bilanzen und die darauf beruhende bereits entstandene Steuerschuld bleiben hingegen unverändert.

58 cc) Der Gesetzgeber hat nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung zu tragen, soweit er künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte knüpft. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der

Rechtslage sind abzuwägen; der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss gewahrt sein. Eine unechte Rückwirkung ist daher mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (BVerfG-Beschlüsse in DStR 2010, 1727, unter C.II.1.c der Gründe; in DStR 2010, 1733, unter B.I.1.c der Gründe).

59 dd) Die Neuregelung des Ansatzes von Rückstellungen in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG 1999 in Verbindung mit der Übergangsregelung in § 52 Abs. 16 Sätze 7, 8 und 10 EStG 1999 genügt diesen Anforderungen.

60 (1) Sie bewirkt im Streitfall zum einen, dass die Rückstellungen für die Rückbauverpflichtungen anzusammeln (siehe oben unter II.1.b bb) und sowohl diese als auch die Rückstellungen für die Deponie-Rekultivierung abzuzinsen sind (siehe oben unter II.1.c). Zum anderen darf der aus der erstmaligen Anwendung auf die früher gebildeten Rückstellungen entstehende Gewinn nach der gleichzeitig eingeführten Übergangsregelung auf zehn Jahre verteilt werden (§ 52 Abs. 16 Satz 10 i.V.m. § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG 1999).

61 (2) Damit hat der Gesetzgeber dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz hinreichend Rechnung getragen und bei der gebotenen Gesamtabwägung die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt.

62 Die Neuregelung diene im Interesse der Allgemeinheit dazu, die Bildung stiller Reserven durch die steuerliche Berücksich-

tigung von Rückstellungen zu beschränken, um die Unternehmen nach ihrer tatsächlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern; dazu wurde die Maßgeblichkeit der auf dem Prinzip des Gläubigerschutzes basierenden handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften eingeschränkt (vgl. BTDrucks 14/443, S. 17). Zur Förderung dieses Ziels ist die neue Regelung auch geeignet.

63 Auf der anderen Seite hatte das Vertrauen der Klägerin in die unveränderte Fortgeltung der für die Bewertung von Rückstellungen geltenden Regelungen geringeres Gewicht, wie sich aus dem Charakter der Rückstellungen ergibt (siehe oben unter II.2.a aa (4)). Die Neuregelung bewirkte für die Klägerin (nur) eine Verschiebung des Zeitpunkts der steuerlichen Berücksichtigung des erwarteten Aufwands im Umfang der künftigen Ansammlung und der Abzinsung hin zu dem Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung der Verpflichtungen. Den aus der Anwendung der Neuregelung auf bereits früher angesetzte Rückstellungen entstehenden Gewinn konnte die Klägerin auf zehn Jahre verteilen. Eine Ausnahme für solche Rückstellungen, die bereits in früheren Bilanzen angesetzt waren, war deshalb bei einer Gesamtabwägung nicht geboten. Einerseits haben die Rückstellungen ohnehin nur vorläufigen Charakter und sind jährlich neu zu bewerten; andererseits hätte ein Bestandsschutz zu einer weiteren Komplizierung dieses Regelungsbereichs geführt. Die Übergangsregelung trägt daher dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz hinreichend Rechnung.

64 (3) Die Entscheidung des BVerfG in DStR 2010, 1733 zur rückwirkenden Absenkung der Beteiligungsquote bei der Besteuerung privater Veräußerungen von Kapitalanteilen rechtfertigt --entgegen der Auffassung der Klägerin-- keine andere Beurteilung. Denn dabei ging es um im Privatvermögen entstandene, nach altem Recht steuerfreie Wertzuwächse, die bei rechtzeiti-

ger Veräußerung steuerfrei geblieben wären (vgl. BVerfG in DStR 2010, 1733, unter B.I.2.b bb der Gründe). Damit sind die vorliegend streitgegenständlichen Rückstellungen nicht vergleichbar. Diese sind spätestens bei tatsächlicher Erfüllung oder endgültigem Wegfall der Verpflichtungen aufzulösen. Der entsprechende Aufwand ist in jedem Fall im Rahmen der betrieblichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen; die Neuregelung ändert nur die Verteilung auf die Jahre bis zur tatsächlichen Erfüllung.

65 c) § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d i.V.m. § 52 Abs. 16 Satz 8 EStG 1999 führt auch unter dem Aspekt der Übermaßbesteuerung nicht zu einer Grundrechtsverletzung. Dabei kann die Frage, ob die durch diese Regelung hervorgerufene Steuerbelastung in den Schutzbereich des Art. 14 GG oder des subsidiär anwendbaren Art. 2 Abs. 1 GG fällt, offenbleiben, denn es ist nicht erkennbar, dass durch die Regelung, die lediglich zu einer zeitlich begrenzten Verschiebung des Betriebsausgabenabzugs führt und zeitlich abgefedert worden ist, eine verfassungsrechtliche Obergrenze zumutbarer Belastung erreicht worden wäre (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 111, unter B.III. der Gründe; BFH-Urteil in BFHE 229, 122, BStBl II 2010, 784, unter II.2.b der Gründe, zum Wertaufholungsgebot).

66 3. Die Berechnung des FA, das zunächst den am Bilanzstichtag angesammelten Rückstellungsbetrag ermittelt und danach diesen Betrag abgezinst hat, entspricht dem Gesetz. Die Klägerin ist zwar der Auffassung, dass der jährliche Zuführungsbetrag, der sich aus der Ansammlung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG 1999 und aus der Abzinsung ergibt, gleich sein müsse und daher der Betrag anders zu berechnen sei (vgl. hierzu Rosner/Tesch/Seemann, Finanz-Rundschau 1999, 1345, unter IV.2.b aa). § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG 1999 verlangt indessen lediglich,

dass unter die Vorschrift fallende Rückstellungen zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln sind. Dass der Zuführungsbetrag auch nach der Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1999 jährlich gleich sein muss, ergibt sich aus dem Gesetz hingegen nicht.