

BFH: Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen

Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind abzuzinsen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1999). Die Verpflichtung zur Abzinsung gilt für Sachleistungsverpflichtungen ebenso wie für Geldleistungsverpflichtungen. Die Regelung ist mit dem Grundgesetz vereinbar.

Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist als GbR Organträgerin einer GmbH, die eine Deponie bewirtschaftet. Bei der GmbH wurden in den Bilanzen Rückstellungen für die Deponie-Rekultivierung und für Rückbauverpflichtungen gebildet. Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, die Rückstellungen seien abzuzinsen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1999). In Höhe von 9/10 der vorgenommenen Abzinsung könne die Klägerin aber eine Gewinn mindernde Rücklage bilden (§ 52 Abs. 16 S. 10 und 7 EStG 1999). Der Einspruch der Klägerin, mit dem sie geltend machte, die Abzinsung sei verfassungswidrig, blieb erfolglos. Auch die Klage hatte keinen Erfolg.

Entscheidung

Das Finanzamt hat die Rückstellungen für die Deponie-Rekultivierung sowie für die Rückbauverpflichtungen zutreffend nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1999 abgezinst. Die Vorschrift ist mit dem Grundgesetz vereinbar.

Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG 1999). Maßgeblich sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag. In Zukunft zu erwartende Preis- und Kostensteigerungen mindern die Leistungsfähigkeit am Bilanzstichtag (noch) nicht und können daher steuerlich nicht berücksichtigt werden. Die Einführung des Abzinsungsgebots hat daran nichts geändert. Zwar ist handelsrechtlich nach dem durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) neugefassten § 253 Abs. 1 S. 2 HGB der Erfüllungsbetrag anzusetzen, diese 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.

Die Rückstellung für die Deponie-Rekultivierung ist nach der tatsächlichen Inanspruchnahme, die Rückstellungen für die Rückbauverpflichtungen sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1999 sind Rückstellungen für Verpflichtungen mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. 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 vom 06.10.2009). Die Verpflichtung zur Abzinsung gilt für Sachleistungsverpflichtungen ebenso wie für Geldleistungsverpflichtungen.

Das Abzinsungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1999 ist mit dem Grundgesetz vereinbar (BFH-Urteil vom 27.01.2010). Eine steuerbilanzrechtliche Abweichung von dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip für die Bildung von Rückstellungen 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. In der Verhinderung der Bildung stiller Reserven liegt weder eine relevante Abweichung von einer verfassungsrechtlich gebotenen Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit noch eine Durchbrechung des einfachgesetzlichen objektiven Nettoprinzips (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.05.2009, BFH-Urteil vom 25.02.2010). Die Verpflichtung zur Abzinsung von Rückstellungen ist nicht gleichheitswidrig, weil sie nicht willkürlich ist. 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. Das Abzinsungsgebot hat daher einen sachlichen Grund.

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht aus einem Vergleich der Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen mit Rückstellungen für Geldleistungsverpflichtungen. Durch die Kumulation von Ansammlung und Abzinsung werden Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen nicht willkürlich ungleich gegenüber Rückstellungen für Geldleistungsverpflichtungen behandelt. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG 1999 gilt 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.

Betroffene Norm

§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002
Streitjahr 1999

Vorinstanz

[Niedersächsisches Finanzgericht](#), Urteil vom 18.04.2007, 3 K 11463/05, EFG 2007, S. 1856

Fundstelle

BFH, Urteil vom 05.05.2011, [IV R 32/07](#), BStBl II 2012, S. 98

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 06.10.2009, [I R 4/08](#), BStBl II 2010, S. 177, siehe Zusammenfassung in den [Deloitte Tax-News](#) (11.01.2010)

BFH, Urteil vom 27.01.2010, [I R 35/09](#), BStBl II 2010, S. 478

BVerfG, Beschluss vom 12.05.2009, [2 BvL 1/00](#), BVerfGE 123, S. 111

BFH, Urteil vom 25.02.2010, [IV R 37/07](#), BStBl II 2010, S. 784, siehe Zusammenfassung in den [Deloitte Tax-News](#) (02.06.2010)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

