

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/bfh-rueckstellungen-fuer-stillegungs-und-nachsorgeverpflichtungen.html>

📅 06.04.2017

Rechnungslegung

BFH: Rückstellungen für Stilllegungs- und Nachsorgeverpflichtungen

Investitionskosten, die in künftigen Wirtschaftsjahren als AK/HK eines Wirtschaftsgutes zu aktivierende Aufwendungen sind, sind auch dann von der Rückstellungsbildung ausgeschlossen, wenn sie zu keinem Ertrag mehr führen können. Ob im Hinblick auf die Abzinsung von Rückstellungen für Nachsorgeverpflichtungen unterschiedliche Abzinsungszeiträume für die sog. Stilllegungs- und die Nachsorgephase zu bilden sind, ist anhand der Rechtsgrundlagen der jeweiligen Nachsorgeverpflichtung zu beurteilen.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, unterhielt mehrere Deponien. Für ihre Nachsorgeverpflichtungen hat sie Rückstellungen gebildet. Zum einen ging es um die Frage, ob Investitionskosten, die in der Stilllegungs- und Nachsorgephase anfallen, von der Rückstellungsbildung ausgeschlossen sind, weil es sich um Aufwendungen handele, die in zukünftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- (AK) oder Herstellungskosten (HK) zu aktivieren seien (§ 5 Abs. 4b S. 1 EStG). Hierzu entschied das FG, dass § 5 Abs. 4b S. 1 EStG der Einbeziehung von Investitionskosten in die Rückstellung nicht entgegenstehe, wenn die anzuschaffenden oder herzustellenden Wirtschaftsgüter für den Kaufmann wertlos sind, weil sie nicht mehr zur Generierung von Erträgen genutzt werden können.

Zum anderen war im Hinblick auf die Abzinsung der Rückstellungsbeträge zu klären, ob für Maßnahmen der Stilllegungsphase und der Nachsorgephase unterschiedliche Abzinsungszeiträume anzuwenden sind, was das FG verneinte.

Entscheidung

Einbeziehung von Investitionskosten in die Rückstellung

Die Klägerin sei unstreitig dem Grunde nach berechtigt, Nachsorgerückstellungen zu bilden. Das FG-Urteil sei aber aufzuheben, weil die in den Nachsorgerückstellungen enthaltenen Investitionskosten nach § 5 Abs. 4b S. 1 EStG von der Rückstellungsbildung ausgeschlossen seien.

Nach § 5 Abs. 4b S. 1 EStG dürfen Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, nicht gebildet werden. Dieser Wortlaut sei, da er sämtliche aktivierungspflichtigen Aufwendungen umfasst, eindeutig; eine teleologische Reduktion bezogen auf in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes zu aktivierende Aufwendungen, die zu keinem künftigen Ertrag mehr führen können und daher "wertlos" sind, sei ausgeschlossen.

Eine Rückstellungsbildung für die von der Klägerin aufgewandten Investitionskosten lasse sich auch nicht damit rechtfertigen, es handele sich insoweit nicht um Anschaffungs- und Herstellungskosten "für" ein Wirtschaftsgut, sondern – bezogen auf eine künftig erforderlich werdende Teilwertabschreibung – "wegen" eines Wirtschaftsguts. Die entsprechende Aufwandsantizipation sei mangels wirtschaftlicher Verursachung des Abschreibungsaufwands im Jahr der Rückstellungsbildung nicht zulässig.

Schließlich könne der BFH auch Tz. 14 des BMF-Schreibens vom 25.07.2005, wonach Aufwendungen in der Stilllegungs- und Nachsorgephase, die vorrangig der umweltgerechten Wiederherstellung des Grundstücks dienen, keine Wertverbesserungen für das Grundstück auslösen und deshalb als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben anzusehen seien, nichts Gegenteiliges entnehmen.

Da für die Frage, ob nachträgliche Herstellungskosten vorliegen, auf den Zeitpunkt des Endes

des Befüllzeitraums abzustellen sei, müsse das FG der Frage nachgehen, ob die in den geltend gemachten Investitionskosten enthaltenen Einzelpositionen vorrangig noch der Abfallablagerung oder aber der umweltgerechten Wiederherstellung des Deponiegrundstückes dienen (vgl. dazu BMF-Schreiben vom 25.07.2005, Tz 12 bis 14 sowie zur Einzelabgrenzung Tz 15).

Separate Abzinsungszeiträume für Stilllegungs- und Nachsorgephase

Das FG habe keine Feststellungen dazu getroffen, auf welcher Rechtsgrundlage die Nachsorgeverpflichtungen der Klägerin beruhten, sodass der BFH nicht darüber entscheiden könne, ob das FG bezogen auf die nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 2 EStG vorzunehmende Abzinsung die Rückstellungen der Höhe nach richtig bemessen hat.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 2 EStG ist für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend. Die Verpflichtung zur Abzinsung gelte für Sachleistungsverpflichtungen ebenso wie für Geldleistungsverpflichtungen. Als Beginn der Erfüllung einer in Teilleistungen zu erbringenden Sachleistungsverpflichtung sei dabei die Vornahme der ersten, nicht völlig unbedeutenden Erfüllungshandlung anzusehen.

Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze teile der BFH zwar die Bedenken des FG, mit der Bildung separater Abzinsungszeiträume für Maßnahmen der Stilllegungsphase und der Nachsorgephase eine "Atomisierung" der Nachsorgeverpflichtungen für Zwecke der Abzinsung vorzunehmen. Ob es sich wegen des einheitlichen Funktionszusammenhangs und des Ineinandergreifens der Maßnahmen – wie bei bergrechtlichen Verpflichtungen (dazu BMF-Schreiben vom 09.12.1999, Tz 3) – bei den vom Ende der Ablagerung bis zum Aufbringen der endgültigen Oberflächenabdichtung einerseits und den vom Aufbringen der endgültigen Oberflächenabdichtung bis zum Ende der Nachsorgeverpflichtung andererseits durchzuführenden Maßnahmen um Teilleistungen einer einheitlichen Sachleistungsverpflichtung oder um selbständige Leistungen (so BMF-Schreiben vom 25.07.2005, Tz 26) handelt, könne der BFH allerdings nicht beantworten. Das FG habe die für diese Beurteilung erforderlichen Feststellungen zu den Rechtsgrundlagen für die Nachsorgeverpflichtungen noch zu treffen.

Betroffene Normen

§ 5 Abs. 4b S. 1 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 2 EStG
Streitjahr 2005

Anmerkungen

BMF-Schreiben vom 25.07.2005

Die Finanzverwaltung vertritt – wie oben dargelegt – in Tz. 14 des BMF-Schreibens vom 25.07.2005 die Auffassung, dass Aufwendungen in der Stilllegungs- und Nachsorgephase nicht zu aktivieren sind, weil sie nicht zu einer Wertverbesserung des Grundstücks führen. Der BFH sieht in dieser Aussage keinen Widerspruch zu seiner eigenen o.g. Auffassung. Im Übrigen weist der BFH darauf hin, dass es sich bei dem BMF-Schreiben um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift handele, die keine Rechtsnormqualität habe und die Gerichte nicht binde (vgl. BFH-Urteil vom 13.01.2011, V R 12/08). Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung mit dem BFH-Urteil umgehen wird, d.h. ob sie ebenfalls der Ansicht ist, dass die Ausführungen des BFH zu Investitionskosten, die in der Stilllegungs- und Nachsorgephase anfallen, dem o.g. BMF-Schreiben nicht entgegenstehen.

Vorinstanz

Finanzgericht Münster, Urteil vom 25.02.2015, 9 K 147/11 K,G,F, EFG 2015, S. 1283

Fundstelle

BFH, Urteil vom 08.11.2016, [I R 35/15](#), BStBl II 2017 Seite 768

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 25.07.2005, BStBl I 2005, S. 826
BFH, Urteil vom 13.01.2011, V R 12/08, BStBl II 2012, S. 61
BMF, Schreiben vom 09.12.1999, BStBl I 1999, S. 1127

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.