

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/fg-muenster-rueckstellungen-fuer-stilllegungs--und-nachsorgeverpflichtungen.html>

📅 03.06.2019

Rechnungslegung

FG Münster: Rückstellungen für Stilllegungs- und Nachsorgeverpflichtungen

Investitionskosten, die der umweltgerechten Wiederherstellung von Deponiegrundstücken dienen, und mit deren Anfall erst nach Ende des Befüllzeitraums einer Deponie zu rechnen ist, können nicht mehr zu nachträglichen Herstellungskosten der Deponiegrundstücke führen. Eine Rückstellungsbildung ist daher insoweit nicht nach § 5 Abs. 4b EStG ausgeschlossen.

Stehen Maßnahmen der Stilllegungs- und Nachsorgephase einer Deponie in einem einheitlichen Funktionszusammenhang und greifen ineinander, handelt es sich um Teilleistungen einer einheitlichen Sachleistungsverpflichtung, für die nur eine einzige Rückstellung zu bilden ist, die insgesamt einheitlich abzuzinsen ist.

Sachverhalt

Eine GmbH unterhielt mehrere Deponien. Für ihre Nachsorgeverpflichtungen hatte 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 handelt, die in zukünftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- (AK) oder Herstellungskosten (HK) zu aktivieren sind (§ 5 Abs. 4b S. 1 EStG). Zum anderen war im Hinblick auf die Abzinsung der Rückstellungsbeträge zu klären, ob für Maßnahmen der Stilllegungsphase und der Nachsorgephase unterschiedliche Abzinsungszeiträume anzuwenden sind.

Der BFH hatte mit Urteil vom 08.11.2016 (I R 35/15) im ersten Rechtsgang die Sache an das FG zurückverwiesen, damit dieses weitere erforderliche Feststellungen treffen kann.

Entscheidung

Vorliegen der Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung

Nach Ansicht des FG war die GmbH dem Grunde nach zur Rückstellungsbildung berechtigt, denn sie war für die von ihr unterhaltenen Deponien verpflichtet, Stilllegungs- und Nachsorgemaßnahmen durchzuführen. In den Rechtsgrundlagen (die das FG im Einzelnen nennt) für die sanktionsbewehrten Stilllegungs- und Nachsorgeverpflichtungen könne eine Konkretisierung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung gesehen werden, die die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung erfüllen (vgl. ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 17.10.2013, IV R 7/11 und vom 08.09.2011, IV R 5/09).

Einbeziehung von Investitionskosten in die Rückstellung

Die in den Nachsorgerückstellungen enthaltenen Investitionskosten sind nach Auffassung des FG nicht nach § 5 Abs. 4b S. 1 EStG von der Rückstellungsbildung ausgeschlossen. 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. Die im Streitfall von der GmbH im Einzelnen getragenen Investitionskosten seien jedoch weder ganz noch teilweise als (nachträgliche) Herstellungskosten dieser Regelung zu unterwerfen.

Grundsätzlich können nach Fertigstellung eines Wirtschaftsguts keine Herstellungskosten mehr anfallen (vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2001, I R 32/00). Abweichendes gilt nur, wenn die in § 255 Abs. 2 HGB genannten Tatbestände der Erweiterung, wesentlichen Verbesserung oder wirtschaftlichen Neuherstellung gegeben sind. Im Rahmen seines Urteils vom 08.11.2016, I R 35/15 im ersten Rechtsgang kam der BFH zu dem Ergebnis, dass sich der Charakter der ursprünglich vorhandenen Grundstücke durch die Nutzung als Deponie und den entsprechenden Eingriff in die Grundstückssubstanz geändert hat und für die Frage, ob nachträgliche Herstellungskosten vorliegen, auf den Zeitpunkt des Endes des Befüllzeitraums

abzustellen ist. Demnach entstehe durch den Übergang in die Stilllegungs- und Nachsorgephase nicht abermals ein neues Wirtschaftsgut, welches zur Entstehung von Herstellungskosten führe.

Nach diesen Grundsätzen dienen die im Streitfall in den Investitionskosten enthaltenen Einzelpositionen nach Ansicht des FG nicht mehr der Abfallablagerung, sondern der umweltgerechten Wiederherstellung der Grundstücke. Denn die Investitionskosten betrafen ausschließlich Aufwendungen, mit deren Anfall erst nach dem Zeitpunkt des Endes des Befüllzeitraums zu rechnen war und die daher nicht mehr zu nachträglichen Herstellungskosten der Deponiegrundstücke führen konnten (so im Ergebnis auch BMF-Schreiben vom 25.07.2005, Tz. 14).

Einheitlicher Abzinsungszeitraum für Stilllegungs- und Nachsorgephase

Es sind auch keine separaten Abzinsungszeiträume für die Stilllegungs- und Nachsorgephase zu bilden, so das FG. Durch § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 2 EStG wird für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen als Abzinsungszeitraum die Zeitspanne von der erstmaligen Bildung der Rückstellung bis zum Beginn der Erfüllung festgelegt. Als Beginn der Erfüllung einer in Teilleistungen zu erbringenden Sachleistungsverpflichtung ist dabei die Vornahme der ersten, nicht völlig unbedeutenden Erfüllungshandlung anzusehen (vgl. BMF-Schreiben vom 26.05.2005, Tz. 26).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze gelangt das FG zu dem Ergebnis, dass es sich wegen des einheitlichen Funktionszusammenhangs und des Ineinandergreifens der Maßnahmen 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 und nicht um selbständige Leistungen handelt.

Denn aus den Rechtsgrundlagen für die einzelnen Nachsorgeverpflichtungen ergäben sich einheitliche Verpflichtungen zur Stilllegung, Oberflächenabdichtung und Nachsorge der Deponien. Die Rechtsgrundlagen unterschieden nicht einzelne „Phasen“ der Nachsorge. Sie schrieben vielmehr ein einheitliches Maßnahmenbündel vor, woraus sich die Einheitlichkeit der Sachleistungsverpflichtung ergebe. Da für die Stilllegungs- und Nachsorgephase danach keine getrennten Abzinsungszeiträume zu bilden sind, sei auch keine Zuordnung der streitbefangenen Aufwendungen für die Oberflächenabdichtung zu einer Phase vorzunehmen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 08.11.2016, I R 35/15).

Betroffene Norm

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

Streitjahre 2001, 2002, 2004 und 2005

Anmerkungen

Divergenz zwischen BFH und FG Münster?

Der BFH war in seinem Urteil vom 08.11.2016, I R 35/15 noch zu dem Ergebnis gekommen, dass die in den Nachsorgerückstellungen enthaltenen Investitionskosten nach § 5 Abs. 4b S. 1 EStG von der Rückstellungsbildung ausgeschlossen seien. Dies stützte er – entgegen der Ansicht des FG Münster in seinem Urteil vom 25.02.2015, 9 K 147/11 K,G,F – darauf, dass das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 4b S. 1 EStG auch in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes zu aktivierende Aufwendungen, die zu keinem Ertrag mehr führen können, erfasst. Der BFH hatte dem FG aber aufgegeben, in einem zweiten Rechtsgang der Frage nachzugehen, ob die in den geltend gemachten Investitionskosten enthaltenen Einzelpositionen vorrangig noch der Abfallablagerung oder aber der umweltgerechten Wiederherstellung des Deponiegrundstückes dienen. Denn für die Frage, ob überhaupt nachträgliche Herstellungskosten vorliegen, sei auf den Zeitpunkt des Endes des Befüllzeitraums abzustellen.

In dem hier dargestellten Urteil des FG Münster vom 13.02.2019 kommt das FG nun zu der Feststellung, dass die Investitionskosten ausschließlich Aufwendungen betrafen, mit deren Anfall erst nach dem Zeitpunkt des Endes des Befüllzeitraums zu rechnen war und die daher nicht mehr zu nachträglichen Herstellungskosten der Deponiegrundstücke führen konnten. Eine Rückstellungsbildung sei daher insoweit nicht nach § 5 Abs. 4b EStG ausgeschlossen. Es dürfte wohl davon auszugehen sein, dass der BFH dieses Ergebnis unter Berücksichtigung der neuen Feststellungen des FG teilt.

Vorinstanz

BFH, Urteil vom 08.11.2016, I R 35/15, BStBl. II 2017, S. 768, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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

Fundstelle

Finanzgericht Münster, Urteil vom 13.02.2019, [13 K 1042/17 K,G](#),
Nichtzulassungsbeschwerde: XI B 31/19

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 17.10.2013, IV R 7/11, BStBl II 2014, S. 302, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 08.09.2011, IV R 5/09, BStBl II 2012, S. 122, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 25.07.2005, IV B 2-S 2137-35/05, BStBl I 2005, S. 826

BMF, Schreiben vom 26.05.2005, IV B 2-S 2175-7/05, BStBl I 2005, S. 699

BFH, Urteil vom 17.10.2001, I R 32/00, BStBl II 2002, S. 349

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.