

Urteil vom 08. November 2016, I R 35/15

Keine teleologische Reduktion des § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG - Abzinsung von Rückstellungen für Nachsorgeverpflichtungen - Herstellungskosten nach Fertigstellung eines Wirtschaftsguts - Gegenstand des Klagebegehrens - Körperschaftsteuerbescheid als Grundlagenbescheid für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 36 Abs. 7 KStG

ECLI:DE:BFH:2016:U.081116.IR35.15.0

BFH I. Senat

EStG § 5 Abs 4b S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 3a Buchst e S 2, KStG § 47 Abs 1, HGB § 249 Abs 1 S 1, HGB § 255 Abs 2, KrW-/AbfG § 31 Abs 2, KrW-/AbfG § 31 Abs 3, KrW-/AbfG § 36 Abs 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 3a Buchst e S 2, EStG § 5 Abs 4b S 1, KStG § 36 Abs 7, KStG § 37 Abs 3 S 1, EStG VZ 2005, KStG VZ 2005, AO § 171 Abs 10, FGO § 68 S 1, FGO § 40 Abs 2, FGO § 42, AO § 351 Abs 2

vorgehend FG Münster, 24. Februar 2015, Az: 9 K 147/11 K,G,F

Leitsätze

1. Das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG erfasst auch in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes zu aktivierende Aufwendungen, die zu keinem Ertrag mehr führen können.
2. Ob bezogen auf die Abzinsung von Rückstellungen für Nachsorgeverpflichtungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG separate Abzinsungszeiträume für die sog. Stilllegungs- und die Nachsorgephase zu bilden sind, ist anhand der vom FG festzustellenden Rechtsgrundlagen der jeweiligen Nachsorgeverpflichtung zu beurteilen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25. Februar 2015 9 K 147/11 K,G,F aufgehoben.

Die Klage wegen Körperschaftsteuer 2003 sowie gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes a.F. zum 31. Dezember 2000 und gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 36 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes wird abgewiesen.

Im Übrigen wird die Sache an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand in der Erfüllung von Aufgaben besteht, die die entsorgungspflichtigen Körperschaften und der Abfallwirtschaftsverband des Kreises Z nach den Abfallgesetzen zu erbringen haben. Gesellschafter der Klägerin sind der Kreis Z und 16 in diesem Kreis ansässige Kommunen.
- 2 Die Klägerin unterhielt u.a. drei Deponien: Die Deponie A wurde bis zum 31. Dezember 1985 zur Verfüllung von Abfällen genutzt. Zum Ende des Jahres 1985 wurde sie stillgelegt; seitdem werden von der Klägerin in Bezug auf diese Deponie Nachsorgemaßnahmen durchgeführt. Die Deponie B wurde bis zum 31. Dezember 1999 zur Ablagerung von Abfällen genutzt. Mit dem Aufbringen der endgültigen Oberflächenabdichtung sollte nach den zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 2001 bis 31. Dezember 2005 bekannten Planungen bei dieser Deponie am

1. Januar 2009 begonnen werden. Auf der Deponie C sollten nach den ursprünglichen, an den Bilanzstichtagen 31. Dezember 2001 und 31. Dezember 2002 bekannten Planungen der Klägerin bis zum 30. Juni 2015 Ablagerungen vorgenommen und ab dem 1. Januar 2024 eine endgültige Oberflächenabdichtung auf der Deponie aufgebracht werden. Aufgrund veränderter, zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 2003 und 31. Dezember 2004 bekannter Planungen sollten letztmalig bis zum 30. Juni 2005 Ablagerungen auf der Deponie vorgenommen werden; die endgültige Oberflächenabdichtung der Deponie sollte ab dem 1. Januar 2017 aufgebracht werden.

- 3 Für ihre Nachsorgeverpflichtungen hat die Klägerin in ihren jeweiligen Handelsbilanzen auf Grundlage eingeholter Gutachten Rückstellungen gebildet. Bei der Ermittlung der Rückstellungsbeträge für die Steuerbilanz hatte die Klägerin für die Deponie C in der Weise eine Abzinsung des Rückstellungsbetrages nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) vorgenommen, dass sie für die Rückstellungen zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 2001 und 31. Dezember 2002 für die zurückgestellten Aufwendungen einen Abzinsungszeitraum vom Bilanzstichtag bis zum 1. Juli 2015 und für die Rückstellungen zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 2003 bis 31. Dezember 2005 einen solchen vom Bilanzstichtag bis zum 1. Juli 2005 zugrunde legte.
- 4 Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer in Bezug auf die von der Klägerin in Ansatz gebrachten Rückstellungen für Nachsorgeverpflichtungen zum einen die --inzwischen nicht mehr streitige-- Auffassung, die zum 31. Dezember 2005 in der Handelsbilanz ausgewiesenen Rückstellungsbeträge seien wegen des Ansatzes von Deponiegasgutschriften, überhöht erfassten Gemeinkosten und nicht anzusetzenden Rückbaukosten zu vermindern. Zum anderen vertrat er die Auffassung, auf der Grundlage des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 25. Juli 2005 (BStBl I 2005, 826, Rz 22) sei für die Verpflichtung der Klägerin zur Stilllegung und zur Nachsorge der Deponien jeweils ein separater Abzinsungszeitraum zu bilden, da es sich um unterschiedliche Verpflichtungen handele. Die zurückgestellten Aufwendungen seien zwei Phasen zuzuordnen: Die Phase I (Stilllegungsphase) umfasse den Zeitraum vom Ende des Verfüllzeitraums bis zur voraussichtlichen Abdichtung der Deponie, die Phase II (Nachsorgephase) beginne mit der endgültigen Abdichtung der Deponie und ende mit dem Ablauf des Nachsorgezeitraums. Entsprechend sei für die auf die Phase I entfallenden Aufwendungen eine Abzinsung für den Zeitraum zwischen dem jeweiligen Bilanzstichtag und dem Ende der Verfüllung und für die Phase II eine solche für den Zeitraum zwischen dem jeweiligen Bilanzstichtag und dem voraussichtlichen Beginn der Aufbringung der endgültigen Abdeckung vorzunehmen. Zudem sei nach dem BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 826, Rz 18 für alle Bilanzstichtage nach dem 1. August 2002 maximal ein Nachsorgezeitraum von 30 Jahren ab dem Ende der Verfüllung anzunehmen. Dementsprechend sei die Nachsorgerückstellung für die Deponie A lediglich unter Berücksichtigung einer bis zum 31. Dezember 2015 zu berücksichtigenden Nachsorgephase zu berechnen.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem in geänderten Körperschaftsteuerbescheiden für 2000 bis 2005 sowie einem geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Jahr 2000 geltenden Fassung (KStG a.F.) zum 31. Dezember 2000. Zudem ergingen ein geänderter Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 36 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und geänderte Gewerbesteuerermessbescheide für 2001, 2002, 2004 und 2005.
- 6 Dem Einspruch der Klägerin gab das FA teilweise statt: In Bezug auf den Ansatz der Nachsorgerückstellungen für die Deponie A entsprach es nach Vorlage einer Bestätigung der Bezirksregierung X, wonach die Klägerin voraussichtlich mindestens bis zum Jahre 2030 Aufwendungen für die Stilllegung und Nachsorge zu übernehmen hatte, dem Begehren der Klägerin, bei der Berechnung der Rückstellungen nicht von einer Laufzeitbegrenzung auf 30 Jahre auszugehen. In Bezug auf die Nachsorgerückstellung für die Deponie C korrigierte das FA einen Rechenfehler bei der Ermittlung des abgezinsten Betrages zum 31. Dezember 2001 und legte bei der Ermittlung der Nachsorgerückstellungen zum 31. Dezember 2001 bis 31. Dezember 2003 genauer ermittelte (interpolierte) Abzinsungsfaktoren zugrunde.
- 7 Darüber hinaus berücksichtigte das FA bei der auf die zweite Abzinsungsphase entfallende Gewinnerhöhung für das Jahr 2001 gewinnmindernd eine Rücklage gemäß § 52 Abs. 16 Satz 11 i.V.m. Satz 8 EStG in der im Jahr 2001 geltenden Fassung (EStG 2001) in Höhe von insgesamt ... DM und gewinnerhöhend Auflösungsbeträge in Bezug auf die vorgenannten Rücklagen in Höhe von insgesamt ... DM (2001) bzw. ... € (2002 bis 2005).
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt, nachdem zuvor zu einem nicht mehr streitrelevanten Punkt Einvernehmen erzielt worden war und das FG u.a. geänderte Körperschaftsteuerbescheide für 2001 bis 2005, einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 36 Abs. 7 KStG und

geänderte Gewerbesteuermessbescheide für 2004 und 2005 erlassen hatte. Die Klägerin sei dem Grunde nach zur Bildung von Rückstellungen für die ihr obliegenden Nachsorgeverpflichtungen berechtigt gewesen. Für die Bewertung der Rückstellungen zum 31. Dezember 2001 bis 31. Dezember 2005 sei von in der Zukunft voraussichtlich anfallenden Aufwendungen für die Erfüllung der Sachleistungsverpflichtung in Höhe der in den Handelsbilanzen der Klägerin ausgewiesenen Beträge, vermindert um ... € (Deponie A), ... € (Deponie B) bzw. ... € (Deponie C) auszugehen. Der vom FA auf der Grundlage von § 52 Abs. 16 Satz 11 i.V.m. Satz 8 EStG 2001 für die zweite Abzinsungsphase gewinnmindernd erfasste Betrag und die Gewinnerhöhungen aus der Auflösung der Rücklage seien nicht mehr in Ansatz zu bringen, denn mangels einer zu berücksichtigenden zweiten Abzinsungsphase fehle es schon an einem rückstellbaren Gewinn i.S. von § 52 Abs. 16 Satz 11 i.V.m. Satz 8 EStG 2001 aus einer weiteren Abzinsung. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1283 veröffentlicht.

- 9 Dagegen wendet sich das FA mit seiner Revision, mit der es die Verletzung materiellen Rechts geltend macht.
- 10 Das FA beantragt, unter Aufhebung des Urteils des FG Münster vom 25. Februar 2015 9 K 147/11 K,G,F die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt teilweise zur Abweisung der Klage und im Übrigen zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.
- 13 I. Die Revision wegen Körperschaftsteuer 2003 sowie gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG a.F. zum 31. Dezember 2000 und gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 36 Abs. 7 KStG ist schon deshalb begründet, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage insoweit abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), weil die Klägerin durch die genannten Bescheide nicht beschwert ist.
- 14 1. Soweit sich die Klägerin gegen die Körperschaftsteuerfestsetzung für das Streitjahr 2003 (zuletzt durch geänderten Körperschaftsteuerbescheid vom 21. März 2014) in Höhe von ... € wendet, ergibt sich dies daraus, dass der festgesetzte Steuerbetrag ausschließlich auf dem Nachsteuertatbestand des § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG beruht, wonach in Fällen des Bezugs von gemäß § 8b Abs. 1 KStG steuerfreien Leistungen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG die Körperschaftsteuer der empfangenden Körperschaft (hier: der Klägerin) um den Betrag der --früheren und im Streitjahr 2003 noch geltenden-- ausschüttungsbedingten Körperschaftsteuerminderung bei der leistenden Körperschaftsteuer zu erhöhen ist. Da diese (Nach-)Steuerbelastung nach Wortlaut und Zweck der Regelung (dazu Senatsurteil vom 25. November 2014 I R 78/12, BFH/NV 2015, 523) auch dann eingreift, wenn das Einkommen der empfangenden Körperschaft negativ ist (z.B. Lange in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 37 Rz 49; Thurmayer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 37 KStG Rz 70; jeweils m.w.N.), ist die Steuerfestsetzung lediglich vom Erhalt der in § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG genannten Ausschüttungen abhängig (Senatsurteil vom 28. November 2007 I R 42/07, BFHE 219, 321, BStBl II 2008, 390) und damit auch nicht an die im anhängigen Rechtsstreit allein umstrittene Frage gebunden, ob die von der Klägerin angesetzten Rückstellungen den Steuerbilanzgewinn vermindert haben.
- 15 2. Die Klägerin ist hingegen beschwert, soweit die Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbetrag des Streitjahres 2004 durch Änderungsbescheide vom 21. März 2014 jeweils auf 0 € herabgesetzt worden sind. Zwar ist eine Klage gegen einen auf 0 € lautenden Bescheid nach § 40 Abs. 2 FGO grundsätzlich unzulässig, weil dieser den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht belastet. Indessen ist im Streitfall zu beachten, dass im Zeitpunkt der Klageerhebung positive Festsetzungen in Gestalt des Körperschaftsteuerbescheides vom 15. Dezember 2010 und des Gewerbesteuermessbescheides vom 20. Dezember 2010, vorgelegen haben. Ergehen mit der Herabsetzung der Körperschaftsteuer bzw. des Gewerbesteuermessbetrages auf 0 € in einem solchen Fall zugleich Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer bzw. des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember des betroffenen Streitjahrs (hier: jeweils durch Bescheide vom 21. März 2004), die --wie auch im Streitfall-- die ursprünglich im Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheid enthaltene Beschwer aufnehmen, so werden diese gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Dezember 2014 X B 113/14, BFH/NV 2015, 510).

- 16** 3. Demgegenüber fehlt es an einer Beschwer der Klägerin, soweit sie sich gegen die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG a.F. zum 31. Dezember 2000 wendet. Nach § 47 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a KStG a.F. ist der Körperschaftsteuerbescheid im Hinblick auf das zu versteuernde Einkommen Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 der Abgabenordnung --AO--) für den Feststellungsbescheid nach § 47 Abs. 1 KStG a.F.; die diesbezüglichen Einwendungen können deshalb gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO nur im Rechtsbehelfsverfahren gegen die jeweiligen Körperschaftsteuerbescheide als Grundlagenbescheide geltend gemacht werden, nicht aber in jenen gegen die Feststellungsbescheide als Folgebescheide (vgl. Senatsurteile vom 12. Oktober 2010 I R 99/09, BFH/NV 2011, 650; vom 20. April 2011 I R 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761; vom 16. September 2015 I R 20/13, BFH/NV 2016, 586).
- 17** 4. Nichts anderes gilt in der Sache, soweit sich die Klägerin gegen die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 36 Abs. 7 KStG wehrt. Auch insoweit beziehen sich ihre Einwendungen nur auf die Höhe des Steuerbilanzgewinns, sie hat aber weder geltend gemacht noch ist erkennbar, wie sich diese Einwendungen auf die Feststellung gemäß § 36 Abs. 7 KStG auswirken könnten.
- 18** II. Die Revision ist auch im Übrigen begründet und führt insoweit zur Aufhebung des FG-Urteils sowie zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, auf welcher Rechtsgrundlage die Nachsorgeverpflichtungen der Klägerin beruhen. Es hat zudem § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG bezogen auf die von der Klägerin im Rahmen ihrer Nachsorgeverpflichtungen zu leistenden Investitionskosten zu Unrecht teleologisch reduziert und deshalb auch nicht ermittelt, welche Aufwendungen die Klägerin in den Streitjahren im Einzelnen getragen hat.
- 19** 1. Nach § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind Rückstellungen u.a. für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Nach dieser Vorschrift, die als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG und § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes auch bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags zu beachten ist (ständige Rechtsprechung, Senatsbeschluss vom 16. Dezember 2009 I R 43/08, BFHE 227, 469, BStBl II 2012, 688; Senatsurteile vom 6. Februar 2013 I R 8/12, BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686; vom 2. Juli 2014 I R 46/12, BFHE 246, 339, BStBl II 2014, 979), ist Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach --deren Höhe zudem ungewiss sein kann-- sowie ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Zudem muss der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen. Diese Voraussetzungen gelten auch für Verpflichtungen aus öffentlichem Recht, die auf ein bestimmtes Handeln in Form einer Geldzahlung oder eines anderen Leistungsinhalts gerichtet sind, sofern die öffentlich-rechtliche Verpflichtung bereits konkretisiert, d.h. inhaltlich hinreichend bestimmt, in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen sowie sanktionsbewehrt ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686; BFH-Urteile vom 8. September 2011 IV R 5/09, BFHE 235, 241, BStBl II 2012, 122; vom 17. Oktober 2013 IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302).
- 20** 2. Zwar ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, dass die Klägerin dem Grunde nach berechtigt war, zu den hier zu beurteilenden Bilanzstichtagen Nachsorgerückstellungen zu bilden. Indessen fehlen jegliche Feststellungen des FG dazu, auf welcher Rechtsgrundlage die Nachsorgeverpflichtungen der Klägerin überhaupt beruhen. § 36 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen in der in den Streitjahren gültigen Fassung (KrW-/AbfG) kann entnommen werden, dass sich die entsprechende Verpflichtung entweder aus einem Planfeststellungsbeschluss nach § 31 Abs. 2 KrW-/AbfG, der Genehmigung nach § 31 Abs. 3 KrW-/AbfG, den Bedingungen und Auflagen nach § 35 KrW-/AbfG, den für die Deponie geltenden umweltrechtlichen Vorschriften oder einer besonderen behördlichen Anordnung gemäß § 31 Abs. 2 KrW-/AbfG ergeben kann. Nur auf Grundlage der Feststellung der im Streitfall einschlägigen Rechtsgrundlage kann aber beurteilt werden, ob die Klägerin aufgrund der erfolgten Nutzung der Deponien A, B und C verpflichtet war, für diese Stilllegungs- und Nachsorgemaßnahmen durchzuführen. Schon aus diesem Grund ist das FG-Urteil aufzuheben und der Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 21** 3. Das FG-Urteil ist auch aufzuheben, weil die in den Nachsorgerückstellungen enthaltenen Investitionskosten nach § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG von der Rückstellungsbildung ausgeschlossen sind und eine teleologische Reduktion der Vorschrift für Aufwendungen, die zu keinem Ertrag mehr führen können und daher "wertlos" sind, ausgeschlossen ist. Das FG wird deshalb im zweiten Rechtsgang zu befinden haben, welche Aufwendungen die Klägerin in den Streitjahren im Einzelnen getragen hat.

- 22** a) Nach § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG dürfen Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, nicht gebildet werden. Dieser Wortlaut ist, 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, ist ausgeschlossen (ebenso Neumann, Steuerberater-Jahrbuch 2003/2004, S. 263, 277; Lambrecht in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5 Rz Eb 21; Tiedchen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rz 2107; a.A. Weber-Grellet, Steuer- und Bilanzpraxis 1999, 1289; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Aufl., § 5 Rz 369; Siegel, Der Betrieb 1999, 857 f.; Stobbe/Loose, Finanz-Rundschau 1999, 405, 412; Behrens/Renner, Betriebs-Berater --BB-- 2015, 2411, 2413 f.; von Glasenapp, BB 2015, 1714; Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG, § 5 Rz 359b; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 890).
- 23** b) Hierfür spricht insbesondere, dass der Gesetzgeber § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG als "redaktionelle Klarstellung" verstanden hat (vgl. BTDrucks 14/7341, S. 10) und ihr --da sich ein entsprechendes Rückstellungsverbot zuvor aus den GoB ergab-- lediglich deklaratorische Bedeutung zukommt (vgl. Senatsurteil vom 6. Oktober 2009 I R 36/07, BFHE 226, 342, BStBl II 2010, 232). Demgemäß waren bereits vor dem Inkrafttreten des § 5 Abs. 4b EStG Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nur zulässig, wenn die künftigen Aufwendungen zur Erfüllung der Verpflichtung steuerrechtlich sofort abziehbare Ausgaben darstellten, also nicht als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert werden mussten, weil die Anschaffung oder Herstellung lediglich zu einer Vermögensumschichtung führt (vgl. BFH-Urteile vom 19. August 1998 XI R 8/96, BFHE 186, 417, BStBl II 1999, 18; vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733; in BFHE 235, 241, BStBl II 2012, 122; Senatsurteil in BFHE 226, 342, BStBl II 2010, 232). Indessen kann daraus nicht gefolgert werden, der Gesetzgeber habe durch § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG die Rückstellungsbildung für Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines "wertlosen" Wirtschaftsguts, die also ausnahmsweise nicht künftige Erträge alimentieren, nicht ausschließen wollen (so aber Weber-Grellet, a.a.O.; Krumm, a.a.O.). Eine solche Folgerung verbietet sich deshalb, weil dem Gesetzgeber die dazu in der Literatur geführte Diskussion (vgl. dazu die umfassende Nachweise im BFH-Urteil in BFHE 186, 417, BStBl II 1999, 18) bekannt war (vgl. BTDrucks 13/8020, S. 28), ohne den Wortlaut des § 5 Abs. 4b EStG einzuschränken. Dies lässt nur den Schluss zu, dass auch Anschaffungs- und Herstellungskosten für "wertlose" Wirtschaftsgüter dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 4b EStG unterstehen.
- 24** c) Anderes lässt sich für die von der Klägerin aufgewandten Investitionskosten 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 (so Siegel, a.a.O.; ähnlich von Glasenapp, a.a.O.; Krumm, a.a.O.). Die entsprechende Aufwandsantizipation ist mangels wirtschaftlicher Verursachung des Abschreibungsaufwands im Jahr der Rückstellungsbildung nicht zulässig (Tiedchen, a.a.O.). Es ist insoweit zu beachten, dass der Steuergesetzgeber --wie etwa die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG oder die Möglichkeit des Verlustrücktrags nach § 10d EStG zeigt-- gerade nicht stets und vorbehaltlos zusammenhängende Aufwendungen und Erträge demselben Veranlagungszeitraum zuordnet (Neumann, a.a.O.).
- 25** d) Der Senat kann dem BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 826, Rz 14 nichts Gegenteiliges entnehmen (so aber Behrens/Renner, a.a.O.). Dort ist lediglich die Aussage enthalten, dass 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 (vgl. auch Rz 15 des vorgenannten BMF-Schreibens). Im Übrigen handelt es sich bei dem BMF-Schreiben um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die keine Rechtsnormqualität hat und die Gerichte nicht bindet (vgl. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011 V R 12/08, BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, m.w.N.).
- 26** e) Das FG hat nicht festgestellt, welche Investitionskosten die Klägerin in den Streitjahren im Einzelnen getragen hat. Der Tatbestand des FG-Urteils enthält insoweit lediglich die Wiedergabe des Vortrags des FA, in den Ausgangsbeträgen für die Deponie B seien Investitionskosten für die Errichtung "u.a." von Anlagen zur Ableitung, Entsorgung und Aufbereitung des Sickerwassers und der Deponiegase sowie Kosten für die temporäre und endgültige Oberflächenabdichtung ... enthalten und für die Deponie C beliefen sich diese Kosten auf Der Senat kann deshalb nicht darüber befinden, ob die von der Klägerin getragenen Investitionskosten ganz oder teilweise als (nachträgliche) Herstellungskosten § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG unterfallen. Ebenso kann dem Einwand des FA nicht nachgegangen werden, der Revision sei schon deshalb stattzugeben, weil die nach Abzug der Investitionskosten --auch bei Zugrundelegung eines "einheitlichen" Abzinsungszeitraums-- verbleibenden Restbeträge in allen Streitjahren unterhalb der von ihm im Rahmen der Einspruchsentscheidung anerkannten Rückstellungen lägen. Das FG wird insoweit zu beachten haben, dass nach Fertigstellung eines Wirtschaftsguts grundsätzlich keine

Herstellungskosten mehr anfallen können (vgl. Senatsurteil vom 17. Oktober 2001 I R 32/00, BFHE 197, 58, BStBl II 2002, 349) und Abweichendes nur gilt, wenn die Voraussetzungen der in § 255 Abs. 2 HGB genannten Tatbestände der Erweiterung, wesentlichen Verbesserung oder wirtschaftlichen Neuherstellung gegeben sind (vgl. Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 156, m.w.N.). Der Senat geht dabei davon aus, dass sich der Charakter des ursprünglich vorhandenen Grundstücks 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. Das FG muss deshalb 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 in BStBl I 2005, 826, Rz 12 bis 14 sowie zur Einzelabgrenzung Rz 15).

- 27** 4. Es bestehen zwar keine Anhaltspunkte dafür, dass die von der Klägerin vorgenommene und vom FG im Einverständnis mit den Beteiligten lediglich für 2005 korrigierte Bewertung der ihr im Zusammenhang mit der Nachsorge bei den Deponien A, B und C obliegenden Sachleistungsverpflichtungen als solche nicht den Anforderungen der in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b bis d EStG enthaltenen Regelungen entsprechen könnte. Indessen kann der Senat nicht darüber entscheiden, ob das FG bezogen auf die nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG vorzunehmende Abzinsung die Rückstellungen der Höhe nach richtig bemessen hat.
- 28** a) Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 EStG sind die Rückstellungen für Verpflichtungen mit einem Zinssatz von 5,5 v.H. abzuzinsen und ist Nr. 3 Satz 2 entsprechend anzuwenden; für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist nach Satz 2 der Vorschrift der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend. Die Abzinsung beruht auf der typisierenden Vorstellung, dass eine erst in Zukunft zu erfüllende Verpflichtung den Schuldner weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht (Senatsurteil vom 27. Januar 2010 I R 35/09, BFHE 228, 250, BStBl II 2010, 478; auch BTDrucks 14/23, S. 171). Die Abzinsung beruht auf dem Faktor "Zeit" und folgt demgemäß dem Grundsatz, dass erst in Zukunft zu erbringende Zahlungen gegenwärtig mit ihrem Barwert abzubilden sind (BFH-Urteil vom 5. Mai 2011 IV R 32/07, BFHE 233, 524, BStBl II 2012, 98).
- 29** b) Die Verpflichtung zur Abzinsung gilt für Sachleistungsverpflichtungen ebenso wie für Geldleistungsverpflichtungen (BFH-Urteil in BFHE 233, 524, BStBl II 2012, 98; auch Senatsurteil vom 21. September 2011 I R 50/10, BFHE 235, 255, BStBl II 2012, 197). Bei Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen wird dabei durch § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG als Abzinsungszeitraum die Zeitspanne von der erstmaligen Bildung der Rückstellung bis zum Beginn der Erfüllung festgelegt. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass derartige Verpflichtungen häufig erst sehr lange nach Einstellung der aktiven Geschäftstätigkeit in dem Betriebsbereich des Steuerpflichtigen erfüllt werden müssen, die für die Verpflichtung ursächlich war (vgl. BTDrucks 14/443, S. 24). Als Beginn der Erfüllung einer in Teilleistungen zu erbringenden Sachleistungsverpflichtung ist dabei die Vornahme der ersten, nicht völlig unbedeutenden Erfüllungshandlung anzusehen (Kiesel in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1187; Frotscher in Frotscher/ Geurts, a.a.O., § 5 Rz 408a; BMF-Schreiben vom 26. Mai 2005, BStBl I 2005, 699, Rz 26).
- 30** c) Das FG hat die vorgenannten Rechtsgrundsätze zwar auf den Streitfall angewendet und ist dabei zu dem Ergebnis gelangt, das FA sei bei der Ermittlung der Abzinsungsbeträge betreffend die Nachsorgerückstellungen für die Deponien B und C zu Unrecht davon ausgegangen, für die Zeiträume zwischen den betreffenden Bilanzstichtagen und dem Ende der Ablagerung einerseits und für die Zeiträume zwischen den betreffenden Bilanzstichtagen und dem Beginn der Aufbringung der endgültigen Oberflächenabdichtung andererseits seien separate Abzinsungszeiträume zu bilden. Der Senat teilt insoweit die Bedenken, eine "Atomisierung" der Nachsorgeverpflichtungen für Zwecke der Abzinsung vorzunehmen (so auch Behrens/Renner, BB 2015, 2412; von Glasenapp, a.a.O.). Ob es sich wegen des einheitlichen Funktionszusammenhangs und des Ineinandergreifens der Maßnahmen --wie bei bergrechtlichen Verpflichtungen (dazu BMF-Schreiben vom 9. Dezember 1999, BStBl I 1999, 1127, Rz 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 (Behrens/Renner, BB 2015, 2412; gegen eine Gleichbehandlung mit bergrechtlichen Verpflichtungen aber BFH-Urteil in BFHE 233, 524, BStBl II 2012, 98) oder um selbständige Leistungen (so BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 699, Rz 26) handelt, hat das FG allerdings anhand der von ihm festzustellenden Rechtsgrundlagen der jeweiligen Nachsorgeverpflichtung und den daraus abzuleitenden Konsequenzen für die zeitliche Konkretisierung derselben zu beantworten. Derartige Feststellungen hat das FG indessen nicht getroffen (dazu oben B.II.2.).

- 31** d) Sollte das FG aufgrund der nachzuholenden Feststellungen zu dem Ergebnis gelangen, dass für die Stilllegungs- und die Nachsorgephase getrennte Abzinsungszeiträume anzuwenden sind, so obliegt es ihm, die Zuordnung der hier streitbefangenen Aufwendungen für die Oberflächenabdichtung zu einer dieser Phasen vorzunehmen.
- 32** III. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de