

## ATV-VKS Fachausschuß 3.6 „Deponien“ 26.09.2000, Karlsruhe

### Zulässigkeit von steuerlichen Rückstellungen für Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien

Aus dem Betrieb von Abfalldeponien entstehen für den letzten Betreiber Rekultivierungs- und Nachsorgepflichten nach dem KrW-/AbfG. Die mit dem Deponiebetrieb befassten Entsorgungsgesellschaften vereinnahmten die notwendigen finanziellen Mittel während des Betriebs der Deponie über Entgelte oder über Gebühren von den Deponiebenutzern und bilden insofern Rückstellungen in der Steuerbilanz.

**Neue Regelungen:** § 5 Abs. 4 b EStG i.d.F. vom 24.03.1999 und § 52 Abs. 14 EStG i.d.F. vom 24.03.1999

**Folge:** Fehlbeträge im Finanzierungsplan der Entsorger; besondere Probleme für bereits stillgelegte Deponien.

**Finanzverwaltung** akzeptierte bisher Praxis; **RS:** keine Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Aufwendungen im Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung Anschaffungs- oder Herstellungskosten für selbständig bewertbares Wirtschaftsgut

**Abgrenzung Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten** vorzunehmen anhand des betroffenen Wirtschaftsguts.

**Wirtschaftsgut** bilanzrechtlich eine Ansatz- und Bewertungseinheit. Voraussetzung:

- Kaufmann lässt sich etwas kosten
- nach der Verkehrsauffassung selbständiger Bewertung zugänglich ist
  - Funktionszusammenhang, äußeres Erscheinungsbild, Grad der Festigkeit der Verbindung; Zeitraum, auf den Verbindung und gemeinsame Nutzung angelegt
- Nutzen für mehrere Jahre erbringt.

Gebäude- oder Grundstücksbestandteile als selbständige Wirtschaftsgüter können auch **Betriebsvorrichtungen** i.S.v. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG sein.

Dazu BFH Fettabscheiderurteil 1998: BV, wenn Vorrichtung im Gewerbebetrieb vorher nicht vorhanden

#### **Sickerwasserfassung und -reinigung**

Anlagen dienen unmittelbar dem Deponiebetrieb. Ohne Sickerwasserfassung und -reinigungsanlage dürfte die Deponie nicht betrieben werden, Folge BV;

#### **Gasfassung (Schutzentgasung) und Gasverwertung**

Die Gasfassungs- und -verwertungsanlage als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut Betriebsvorrichtung der Deponie nach § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG. Funktionsweise Kläranlage vergleichbar;

### **Oberflächenabdichtung**

Oberflächenabdichtung ist Abdeckung der verfüllten Deponie mit Erde, i.d.R. etwa 0,5 Meter dick, ggfs. zusätzlich mit einer wasserundurchlässigen Folie. TA Abfall und TA Siedlungsabfall Ziffern 9.4.1.4. bzw. 10.4.1.4 Oberflächenabdichtungssystem abschnittsweise; zweifelhaft, ob Deponie ohne nicht weiterbetrieben werden darf; deshalb **keine BV**; auch nach allgemeinen Kriterien **kein Wirtschaftsgut**

### **Rekultivierungsschicht**

Die Rekultivierungsschicht gehört zur Deponieabdichtung, die nach der TA Abfall und der TA Siedlungsabfall, Ziffern 9.4.1.4. bzw. 10.4.1.4 abschnittsweise aufzubringen ist; ebenso wie die Oberflächenabdichtung **keine BV und kein WG** nach allgemeinen Kriterien.

**Erhaltungsaufwand**, wenn Zweck, Verwendungs- und Nutzungsmöglichkeit eines Wirtschaftsgutes in entsprechendem Zustand zu erhalten oder wiederherzustellen; bei Oberflächenabdichtung und Rekultivierungsschicht keine Erweiterung der Nutzungsmöglichkeiten, daher Erhaltungsaufwand

**Herstellungsaufwand** nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB bei Aufwendungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung (der Nutzungsmöglichkeiten); bei Sickerwasserfassung und -reinigungsanlage und die Gasfassungs- und -verwertungsanlage Herstellungskosten für selbständige Wirtschaftsgüter.

### **Folgen der Gesetzesänderung für bereits gebildete Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

Für bisher gebildete Rückstellungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten betreffen, führt das gesetzliche Auflösungsgebot und für künftig geplante Rückstellungen das Rückstellungsverbot zu gravierenden Folgen, jedenfalls soweit Rückstellungen für Sickerwasserauffang- und -reinigungsanlagen und Gasfassungs- und -verwertungsanlagen in der Steuerbilanz gebildet wurden.

### **Keine Refinanzierungsmöglichkeit des Fehlbetrags nach Deponieschließung**

Nach Schließung Deponie keine Einnahmen mehr. Der durch die Auflösung und Versteuerung von Rückstellungen verursachte Fehlbetrag für Rekultivierung und Nachsorge nicht durch erneute Rückstellungsbildung erwirtschaftbar

### **§ 9 Abs. 2 Satz 2, 4. Spiegelstrich, HS 2 LAbfG NW nicht anwendbar**

Die Finanzverwaltung will: Fehlbetrag für Rekultivierungs- und Nachsorgeaufwand wird gemäß § 9 Abs. 2 Satz 2, 4. Spiegelstrich, HS 2 LAbfG NW (erneut) über Gebührenerhebung vereinnahmt werden; **Auffassung nicht haltbar**. Zielrichtung war nicht, auch aus anderen Gründen als neuen technischen Erkenntnissen über Nachsorgeerfordernisse vom Grundsatz der Periodengerechtigkeit des Gebührenansatzes abzuweichen, also etwa aus steuerlichen Gründen.

### **Betrieb der abfallwirtschaftlichen Gesamtanlage nicht zwingend**

Voraussetzung § 9 Abs. 2 Satz 2, 4. Spiegelstrich, HS 2 LAbfG NW für weiter, dass stillgelegte Deponie „Teil der bestehenden Gesamtanlage des öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgers“; nicht der Fall, wenn nur teilweise beliehen; kein Zwang zur Errichtung Gesamtanlage für Abfallentsorgung oder zur Gesamtbeleihung.

### **Ausweg**

Rückstellungsverbot gilt nicht für künftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten für solche ungewisse Verpflichtungen gilt, denen **keine künftigen Erträge gegenüberstehen**, sondern zu wertlosen Wirtschaftsgütern führen; Gesetzeswortlaut des § 5 Abs. 4 b EStG n.F. steht entgegen.

Dem Rückstellungsverbot für künftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten würde man auch gerecht, wenn man anstelle einer Rückstellung für künftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter im Rahmen der Deponienachsorge etc. während des Deponiebetriebes eine „**Rückstellung für die aus Anschaffungskosten zu erwartenden Abschreibungen (Aufwendungen)**“ bildet. Rückstellungen werden nach Betriebsende bis zum Ende der Nachsorgephase jeweils entsprechend dem dann vorzunehmenden Abschreibungsbetrag aufgelöst.

### **Zusätzliche Anforderungen des BFH für Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen bei Abfalldeponien**

BFH verlangt allgemein für Rückstellungen in der Steuerbilanz für ungewisse künftige Verbindlichkeiten, dass Verbindlichkeit künftig wahrscheinlich entsteht, dass sie wirtschaftlich vor Bilanzstichtag verursacht und dass Schuldner mit seiner Inanspruchnahme ernstlich rechnen muss, d.h. hinreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Schaden der zuständigen Behörde bekannt ist oder alsbald bekannt sein wird. Vorgaben gelten auch für ungewisse öffentlich-rechtliche Verpflichtungen.

Darüber hinaus verlangt der BFH bei ungewissen öffentlich-rechtlichen Verbindlichkeiten, dass diese Verbindlichkeiten hinreichend konkretisiert sind, sei es durch Vertrag, durch Verwaltungsakt oder unmittelbar durch Gesetz, wenn dieses

- sachlich genau bestimmtes Handeln vorsieht
- zeitlich Handeln innerhalb bestimmten Zeitraums
- Handlungsgebot sanktionsbewehrt und damit durchsetzbar

Teilweise im **Entsorgungsvertrag** konkrete Regelungen zu Rekultivierungspflichten; wird dort auf Planfeststellungsbeschlüsse und Plangenehmigungen, daraus möglicherweise schon hinreichend konkretisierte Rekultivierungs- und Nachsorgepflicht; zum Maß der Konkretisierung BFH 1983 zur Konkretisierung Wiederherstellungspflicht nach AbgrabungsG NW ( unverzügliche Herstellung)

### **Konkrete Rekultivierungspflicht aus Gesetz**

§ 11 KrW-/AbfG erlegt Erzeugern und Besitzern von Abfällen in allen Phasen der Abfallbeseitigung die unmittelbar geltende Pflicht auf, die Grundsätze der gemeinwohlverträglichen Abfallbeseitigung gemäß § 10 KrW-/AbfG sowie die Anforderungen zu beachten, die sich aus den auf § 12 KrW-/AbfG beruhenden untergesetzlichen Normen ergeben; aber Handlungspflicht nicht hinreichend gesetzlich konkretisiert

**Konkrete Vorgaben für Rekultivierung und Nachsorge** von Deponien enthalten TASI und TA Abfall, haben zum Teil Charakter normkonkretisierender Verwaltungsvorschrift, bedeutet: Gerichte haben Vorgaben der normkonkretisierenden Verwaltungsvorschrift zu beachten; aber keine konkrete Handlungspflicht gegenüber dem Abfallbesitzer oder dem Deponiebetreiber; dazu Umsetzung durch Verwaltungsakt.

### **Kritik**

zusätzliche Konkretisierungserfordernisse für die Bildung von Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten in der Literatur zum großen Teil zu Recht als unzulässiges Sonderrecht abgelehnt; vom BFH aufgestelltes Konkretisierungserfordernis letztlich nur spezieller Ausdruck seiner Forderung, dass die Inanspruchnahme durch die Behörde wahrscheinlich ist

### **Durchsetzbarkeit des Handlungsgebotes**

Die Rekultivierungs- und Nachsorgepflicht nach § 36 Abs. 2 KrW-/AbfG durchsetzbar.

### **Höhe und Verteilung der Rekultivierungsrückstellungen**

Alle Aufwendungen zur Erfüllung der Umweltverbindlichkeit, ratiertliche lineare Ansammlung.

---

Von:

Dr. Hans-Joachim David, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht,

Rechtsanwälte Baumeister,

Piusallee 8, 48147 Münster/ Westfalen

Tel. 0251/48488-0, Fax: 0251/56683, e-mail: muenster@baumeister.org