

Zulässigkeit von steuerlichen Rückstellungen für Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien

A. Einleitung

Aus dem Betrieb von Abfalldeponien entstehen für den letzten Betreiber Re-
kultivierungs- und Nachsorgepflichten nach dem KrW-/AbfG. Die mit dem
Deponiebetrieb befassten Entsorgungsgesellschaften vereinnahmen die dafür
erforderlichen finanziellen Mittel während des Betriebs der Deponie über Ent-
gelte oder über Gebühren von den Deponiebenutzern. In ihrer Steuerbilanz
haben die Entsorgungsgesellschaften – nicht aber die Körperschaften selbst -
dementsprechend Rückstellungen für Rekultivierungs- und Nachsorgemaß-
nahmen als ungewisse öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten gebildet, die
ihren zu versteuernden Gewinn mindern.

B. Rückstellungsverbot für Anschaffungs- und Herstellungskosten

Die Finanzverwaltung hat entgegen der Rechtsprechung des Bundes-
finanzhofes (BFH) bisher Rückstellungen für Rekultivierungs- und Nachsorge-
aufwendungen überwiegend pauschal akzeptiert.

Mit dem Steuerreformgesetz 1999/2000/2001 sind unter anderem Bestimmun-
gen über Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der
Steuerbilanz getroffen worden. Nach § 5 Abs. 4 b EStG i.d.F. vom 24.03.1999
dürfen Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- und Herstel-
lungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, nicht gebildet werden. Für bereits ge-
bildete Rückstellungen bestimmt § 52 Abs. 14 EStG i.d.F. vom 24.03.1999, dass
Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten
für ein Wirtschaftsgut sind, die in der Vergangenheit gebildet worden sind, in
dem ersten Veranlagungszeitraum, dessen Veranlagung noch nicht be-
standskräftig ist, in vollem Umfang aufzulösen sind. Es stellt sich daher die Fra-
ge, ob die Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen Erhaltungsaufwand

verursachen oder Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Im letzteren Fall wären steuermindernde Rückstellungen unzulässig und müssten aufgelöst und versteuert werden.

I. Abgrenzung Erhaltungsaufwand und Anschaffungs- bzw. Herstellungsaufwand

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Aufwendungen Erhaltungsaufwand, wenn sie dazu dienen, die Verwendungs- und Nutzungsmöglichkeit eines Wirtschaftsgutes in entsprechendem Zustand zu erhalten oder wiederherzustellen. Demgegenüber liegt Herstellungsaufwand vor bei Aufwendungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung eines Wirtschaftsgutes.

Ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut ist zunächst jede Sache i.S.v. § 90 BGB. Auch deren wesentliche Bestandteile gemäß § 93 BGB können ein Wirtschaftsgut bilden, wenn sie eine wirtschaftliche Einheit bilden. Voraussetzung für ein Wirtschaftsgut ist daher, dass ein Kaufmann es sich etwas kosten lässt, dass es nach der Verkehrsauffassung einer selbständigen Bewertung zugänglich ist und in der Regel einen Nutzen für mehrere Jahre erbringt. Die selbständige Bewertbarkeit beurteilt sich nach dem Funktionszusammenhang, dem äußeren Erscheinungsbild, nach dem Grad der Festigkeit der evtl. vorgenommenen Verbindung und dem Zeitraum, auf den die Verbindung und gemeinsame Nutzung angelegt ist.

1. Sickerwasserfassung und Sickerwasserreinigung

Die Sickerwasserfassung und -reinigung erfolgt durch Installation der erforderlichen Leitungen und Schächte etc.. Sie ist als spezielle Klärvorrichtungen ähnlich zu beurteilen wie Kläranlagen im Rahmen eines Gewerbebetriebes allgemein. Kläranlagen wie Abwasseranlagen aller Art sind nach herrschender Auffassung selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter.

2. Gasfassung (Schutzentgasung) und Gasverwertung

Die Installation des Gasfassungs- und -verwertungssystems erfolgt in der Regel während der Verfüllung der Deponie, ebenso wie sonstigen technischen Einrichtungen (z.B. Verdichter, Peripherie, Fackel). Zum Teil werden diese Einrichtungen jedoch erst nach (Teil-) Verfüllung der Deponie gebaut. Die Gasfassungs- und -verwertungsanlage ist ebenso wie die Sickerwasserfassungs- und -reinigungsanlage ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut. Sie ist in ihrer Funktionsweise im wesentlichen mit einer Kläranlage vergleichbar, die nach allgemeiner Auffassung ein selbständiges Wirtschaftsgut ist.

3. Oberflächenabdichtung

Die Oberflächenabdichtung ist die Abdeckung der verfüllten Deponie mit Erde, i.d.R. etwa 0,5 Meter dick, ggfs. zusätzlich mit einer wasserundurchlässigen Folie. Die Oberflächenabdichtung soll verhindern, dass Regenwasser in den Deponiekörper gelangt und dort Gifte auswäscht, die in das Grundwasser gelangen können. Die Oberflächenabdichtung ist nach allgemeinen Kriterien kein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut. Sie steht in keinem von dem sonstigen Erdreich des Deponiegeländes verschiedenen Funktionszusammenhang. Auch nach dem äußeren Erscheinungsbild ist die Oberflächenabdichtung unselbständiger Teil des Deponiegrundstücks.

4. Rekultivierungsschicht

Bei der Rekultivierungsschicht handelt es sich um eine 1 Meter bis 2 Meter dicke Erdschicht, auf der Bepflanzungen aufgebracht werden. Sie ist aus denselben Gründen wie die Oberflächenabdichtung kein selbständiges Wirtschaftsgut nach allgemeinen Kriterien, sondern gehört zum Wirtschaftsgut Grund und Boden.

Aufwendungen die Oberflächenabdichtung und die Rekultivierungsschicht sind damit Erhaltungsaufwand. Diese Auffassung vertritt auch das BMF im

Schreiben vom 17.11.1999 zu den Abzinsungszeiträumen für bergrechtliche Verpflichtungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe e Satz 2 EStG. Dort wird Rekultivierungsaufwand als rückstellungsfähig angesehen. Die Aufwendungen für die Sickerwasserfassung und -reinigungsanlage und die Gasfassungs- und -verwertungsanlage sind auf der Grundlage der bislang herrschenden Meinung Herstellungskosten für selbständige Wirtschaftsgüter.

II. Keine Refinanzierungsmöglichkeit des Fehlbetrags nach Deponieschließung wegen Verstoßes gegen Gebührenprinzip der Periodengerechtigkeit

Nach Schließung einer Deponie kann der Deponiebetreiber mit der Deponie keine Einnahmen mehr für Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen erzielen. Durch die Auflösung und Versteuerung von unzulässigerweise gebildeten Rückstellungen wird ein erheblicher Fehlbetrag für Rekultivierung und Nachsorge verursacht.

Eine erneute Erhebung von Gebühren oder Entgelten zur Finanzierung des Fehlbetrages ist aber nicht möglich. Das Kommunalabgabenrecht fordert einen periodengerechten Ansatz der Kosten in der Gebührenkalkulation. Für Rekultivierung und Nachsorge müssen demnach in derjenigen Rechnungsperiode Gebühren erhoben werden, in der Rekultivierungs- und Nachsorgeaufwand durch Deponierung von Abfällen anteilig verursacht werden.

Auch über die Regelung des § 9 Abs. 2 Satz 2, 4. Spiegelstrich, HS 2 LAbfG NW oder vergleichbare Vorschriften anderer Länder ist eine Finanzierung des Fehlbetrags nicht möglich. Nach § 9 Abs. 2 Satz 2, 4. Spiegelstrich, HS 2 LAbfG NW gelten stillgelegte Anlagen, solange sie der Nachsorge bedürfen, als Teil der bestehenden Gesamtanlage des öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgers. Zielrichtung des Landesgesetzgebers war es, denjenigen entsorgungspflichtigen Körperschaften, die nur unzureichende Rückstellungen gebildet haben, weil erst nach späterer Erkenntnis erhebliche Aufwendungen für

die Nachsorge stillgelegter Abfallentsorgungsanlagen notwendig geworden sind, die Möglichkeit zu eröffnen, Rekultivierungs- und Nachsorgekosten für stillgelegte Deponien in die jeweils aktuelle Gebührenkalkulation für die Gesamtabfallentsorgung einzubeziehen. § 9 Abs. 2 Satz 2, 4. Spiegelstrich, HS 2 LAbfG NW ist aber Ausnahme vom Prinzip der Periodengerechtigkeit des Gebührenansatzes und deshalb eng auszulegen. Die Vorschrift berechtigt deshalb nicht auch dazu, auch aus steuerlichen Gründen Ausnahmen vom Grundsatz der Periodengerechtigkeit zu gestatten.

III. Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Ausnahmefall von § 5 Abs. 4 b EStG

Wenn schon Herstellungskosten nicht abgeschrieben werden können, weil ein bestimmtes Wirtschaftsgut erst nach Verfüllung der Deponie gebaut wird bzw. werden kann, besteht allein für die Zukunft – nicht auch für die Vergangenheit - die Möglichkeit, Aufwand für Herstellungskosten für Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen in steuermindernde Rückstellungen einzustellen. Anstelle einer Rückstellung für künftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter im Rahmen der Deponienachsorge während des Deponiebetriebes muss dann eine Rückstellung für die aus Anschaffungskosten zu erwartenden Abschreibungen (Aufwendungen) gebildet werden. Die Handels- und Steuerbilanz des Deponiebetriebes ist über das eigentliche Betriebsende hinaus fortzuführen. Die während der Betriebsphase jährlich - anteilig zum Verursachungsbeitrag der jährlichen Deponierung – in Höhe der später zu erwartenden jährlichen Abschreibungen gebildeten Rückstellungen werden nach Betriebsende bis zum Ende der Nachsorgephase entsprechend dem dann vorzunehmenden Abschreibungsbetrag aufgelöst und verrechnet.

C. Zusätzliche Anforderungen des BFH für Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen bei Abfalldeponien

Abgesehen von dem Verbot, steuermindernde Rückstellungen für Herstellungskosten zu bilden, verlangt der Bundesfinanzhof bei Rückstellungen für ungewisse künftige Verbindlichkeiten allgemein, dass die Verbindlichkeit künftig wahrscheinlich entsteht, dass sie wirtschaftlich in der Zeit vor dem Bilanzstichtag verursacht wurde und der Schuldner mit seiner Inanspruchnahme ernstlich rechnen muss. Für ungewisse öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten ist nach Ansicht des BFH darüber hinaus erforderlich, dass die Verbindlichkeiten hinreichend konkretisiert sind, sei es durch Vertrag, durch Verwaltungsakt oder unmittelbar durch Gesetz.

Wenn in Entsorgungsverträgen konkrete Regelungen zu Rekultivierungspflichten bestehen, ist zunächst darauf zurückzugreifen. Soweit in solchen Verträgen auf Planfeststellungsbeschlüsse und Plangenehmigungen für Deponien der entsorgungspflichtigen Körperschaft Bezug genommen wird, ist darauf abzustellen. Rückstellungen sind aber nur in dem Maß der dort konkret formulierten Pflichten zu bilden, nicht etwa darüber hinaus.

Problematisch ist, ob ohne konkrete Beschreibung der durchzuführenden Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen durch Vertrag oder Verwaltungsakt steuermindernde Rückstellungen gebildet werden dürfen. Für eine Konkretisierung der Verpflichtung durch ein Gesetz verlangt der BFH in ständiger Rechtsprechung, dass das Gesetz in sachlicher Hinsicht ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln vorsieht, in zeitlicher Hinsicht ein Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums fordert und dieses Handlungsgebot sanktionsbewehrt und damit durchsetzbar ist.

§ 36 Abs. 2 KrW-/AbfG ist formal eine gesetzliche Ermächtigung für die zuständige Behörde, vom Betreiber Rekultivierungsmaßnahmen zu verlangen. Sie zwingt den letzten Betreiber der Anlage nicht unmittelbar zur Rekultivierung und Nachsorge. Die Behörde ist aber verpflichtet, die zur gemeinwohloverträg-

lichen Abfallentsorgung erforderlichen Rekultivierungsmaßnahmen anzuordnen, die wiederum in der TA Siedlungsabfall und der TA Abfall konkretisiert sind.

Daneben besteht nach §§ 11 Abs. 1 i.V.m. 10 Abs. 4 KrW-/AbfG, vormals § 2 AbfG eine gesetzliche Grundpflicht für Abfallerzeuger und -besitzer, Abfälle ohne Beeinträchtigung des Wohls der Allgemeinheit zu beseitigen und zwar auch nach Maßgabe der Anforderungen, die sich aus den auf § 12 KrW-/AbfG beruhenden untergesetzlichen Normen ergeben. Dazu gehören die TA Abfall und die TA Siedlungsabfall. Das Gesetz selbst nennt allerdings keine konkret vorzunehmenden Handlungen. Tatsächlich ergehen auch stets Bescheide, wenn eine konkrete Handlung verlangt wird.

Allgemeine Verwaltungsvorschriften wie die TA Abfall und die TA Siedlungsabfall sind Verwaltungsinnenrecht und schaffen für die Bürger keine Handlungspflichten. Die TASI und die TA Abfall stellen damit formal keine gesetzliche Konkretisierung der Grundpflichten der Abfallbesitzer dar.

Die Vorgaben der BFH zur gesetzlichen Konkretisierung öffentlich-rechtlicher Handlungspflichten dürfen nicht nur formal verstanden werden. Sie sind unzulässiges Sonderrecht. Für das besondere Konkretisierungserfordernis besteht keine gesetzliche Grundlage. Auch ein sachlicher Grund hierfür ist nicht erkennbar. Das vom BFH aufgestellte Konkretisierungserfordernis ist letztlich nur ein spezieller Ausdruck der Forderung, dass die Inanspruchnahme durch die Behörde wahrscheinlich sein muss. Angesichts der allgemeinen Grundpflichten des Abfallbesitzers und damit auch des Deponiebetreibers sowie angesichts der konkreten an die zuständigen Behörden gerichteten Vorgaben für Rekultivierung und Nachsorge von Deponien durch die TASI einerseits und die TA Abfall andererseits kann es als hinreichend wahrscheinlich angenommen werden, dass die zuständige Behörde bei Kenntnis der Sachlage dem Deponiebetreiber die in der TASI und der TA Abfall festgelegten konkreten Maß-

nahmen aufgibt, so dass das Konkretisierungsgebot der Bildung von Rückstellungen letztlich nicht entgegenstehen darf.

In zeitlicher Hinsicht kommt es für die Konkretisierung der öffentlich-rechtlichen Handlungspflichten darauf an, ob der Stilllegungszeitpunkt im Wirtschaftsjahr der Einstellung von Rückstellungen in die Steuerbilanz hinreichend konkret feststeht. Dieser ist stets in gewissem Rahmen vorhersehbar. Die Rekultivierungs- und Nachsorgepflicht ist auch nach § 36 Abs. 2 KrW-/AbfG durchsetzbar, so dass insoweit auch ohne Vertrag und ohne speziellen Verwaltungsakt, der Handlungspflichten vorgibt, Rückstellungen für Rekultivierung und Nachsorge gebildet werden dürfen. Allerdings sollte unbedingt zuvor die Finanzverwaltung informiert und möglichst um eine verbindliche Zusage gebeten werden. Wird diese nicht erteilt, bleibt als sicherer Weg, um Rückstellungen bilden zu können, von der zuständigen Behörde einen Verwaltungsakt zu erbiten, in konkrete Maßnahmen für Rekultivierung und Nachsorge verlangt werden oder mit ihr einen entsprechenden Vertrag zu schließen.

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