



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

DATUM 25. Juli 2005

BETREFF **Steuerbilanzielle Behandlung von Aufwendungen zur Stilllegung,  
Rekultivierung und Nachsorge von Deponien;**

GZ **IV B 2 - S 2137 - 35/05** (bei Antwort bitte angeben)

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder gilt für die ertragsteuerliche Behandlung von Aufwendungen für Stilllegung, Nachsorge und Rekultivierung von Deponien Folgendes:

## **I. Rechtliche und technische Grundlagen**

### **1. Deponie**

- 1 Deponien sind Abfallbeseitigungsanlagen für die Ablagerung von Abfällen oberhalb der Erdoberfläche (oberirdische Deponien - § 2 Nr. 5 der Verordnung über die umweltverträgliche Ablagerung von Siedlungsabfällen - AbfAbIV, BGBl. 2001 I S. 305, § 2 Nr. 6 bis 9 der Verordnung über Deponien und Langzeitlager - Deponieverordnung - DepV, BGBl. 2002 I S. 2807).

Vor Inkrafttreten der DepV und der AbfAbIV in den Jahren 2002 und 2001 wurden die Deponien definiert nach TASI (Nr. 2.2.1. Technische Anleitung Siedlungsabfall (TASI, Beil. BAnz. 1993 Nr. 99) und Nr. 2.2.1. Technische Anleitung zum Abfallgesetz (TAAbfall, GMBI 1991 S. 139).

- 2 Die nachfolgenden steuerlichen Grundsätze gelten nicht für Untertagedeponien (Deponieklasse IV im Sinne des § 2 Nr. 10 DepV).

## 2. Aufbau einer Deponie

- 3 Deponien werden als Multibarrieren-Systeme aufgebaut. Danach wird der dauerhafte Schutz des Bodens und des Grundwassers durch die Kombination aus geologischer Barriere und einem Basisabdichtungssystem sichergestellt. Um Beeinträchtigungen des Wohles der Allgemeinheit, die von der Deponie ausgehen können, zu verhindern, wird zusätzlich in der Stilllegungsphase der Deponie oder eines Deponieabschnittes ein Oberflächenabdichtungssystem errichtet (§ 3 Abs. 1 und 2 DepV). Abschließend wird eine Rekultivierungsschicht aufgebracht. Die Anforderungen an den Aufbau der geologischen Barriere, der Basis- und des Oberflächenabdichtungssystem ergeben sich für die einzelnen Deponieklassen aus Anhang 1 DepV. Die Anforderungen an die Rekultivierungsschicht richten sich nach Anhang 5 DepV.
- 4 Um entstehendes Sickerwasser zu fassen und abzuleiten, ist bei allen Deponien ein Sickerwasserfassungssystem einzurichten. Einzelheiten richten sich nach Anhang 1, Nr. 1 DepV. Soweit Deponiegas entsteht, ist weiterhin ein Gasfassungssystem einzurichten. Dies ist regelmäßig bei Deponien, in denen biologisch abbaubare Abfälle abgelagert worden sind, der Fall. Einzelheiten richten sich nach § 3 und § 4 AbfAbIV i.V.m. Anhang C der Dritten Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zum Abfallgesetz (TA Siedlungsabfall - TASI, Beil. BAnz. 1993 Nr. 99).

## 3. Betrieb einer Deponie

- 5 Die Phasen einer Deponie umfassen:

- die Errichtungsphase,
- die Ablagerungsphase,
- die Stilllegungsphase und
- die Nachsorgephase.

Bei abschnittweisem Deponieausbau laufen die Phasen abschnittsweise nebeneinander. Jeder Abschnitt ist für sich zu betrachten. Die Nachsorgephase beginnt erst nach endgültiger Stilllegung der gesamten Deponie (aller Abschnitte, vgl. Randnummer 10).

- 6 Die Errichtung umfasst im Wesentlichen Maßnahmen zur Schaffung der Voraussetzungen für die Inbetriebnahme einer Deponie wie insbesondere Verbesserung oder Vervollständigung der geologischen Barriere, Deponiebasisabdichtungssystem, Sickerwasserfassung und -behandlung und gegebenenfalls Deponiegasentsorgung, und Überwachungseinrichtungen, die Anlegung von beispielsweise Eingangs- und Arbeitsbereichen.

- 7 Die Ablagerungsphase ist gemäß § 2 Nr. 2 DepV der Zeitraum von der Abnahme der für den Betrieb einer Deponie oder eines Deponieabschnittes erforderlichen Einrichtungen durch die zuständige Behörde bis zu dem Zeitpunkt, an dem die Ablagerung von Abfällen zur Beseitigung auf der Deponie oder dem Deponieabschnitt beendet wird.
- 8 Die Stilllegungsphase ist nach § 2 Nr. 26 DepV der Zeitraum vom Ende der Ablagerungsphase der Deponie oder eines Deponieabschnittes bis zur endgültigen Stilllegung der Deponie.
- 9 Die Nachsorgephase beginnt gem. § 2 Nr. 24 DepV nach der endgültigen Stilllegung einer Deponie und endet mit der Feststellung der zuständigen Behörde über den Abschluss der Nachsorge.

#### 4. Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge

- 10 Die Verpflichtung der Deponiebetreiber zur Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge ergibt sich aus den Anforderungen des Gesetzes zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen (Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz, KrW-/AbfG, BGBl. I 1994 S. 2705), Deponien so zu errichten und zu betreiben, dass das Wohl der Allgemeinheit nicht beeinträchtigt wird, indem auch nach Stilllegung der Anlage von der Deponie oder dem Deponiegrundstück keine schädlichen Umwelteinwirkungen und sonstige Gefahren, erhebliche Nachteile und erhebliche Belästigungen für die Allgemeinheit und die Nachbarschaft hervorgerufen werden können, und die Wiederherstellung eines ordnungsgemäßen Zustandes des Deponiegeländes gewährleistet ist (§ 32 i. V. m. § 10 KrW-/AbfG).

#### 5. Genehmigungspflicht

- 11 Die Errichtung und der Betrieb einer Deponie bedürfen einer Planfeststellung oder Plangenehmigung (§ 31 Abs. 2, 3 KrW-/AbfG). Dafür hat der Deponiebetreiber einen schriftlichen Antrag bei der zuständigen Behörde einzureichen, in dem u. a. die Maßnahmen während der Stilllegungs- und Nachsorgephase anzugeben sind (§ 20 Abs. 1 Nr. 11 DepV). Im Planfeststellungsbeschluss hat die zuständige Behörde u. a. festzulegen:
- die Deponieklasse, aus der sich dann die weiteren Anforderungen an den Aufbau der Deponie hinsichtlich geologischer Barriere, Basisabdichtung, Oberflächenabdichtung und Rekultivierung ergeben (§ 22 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Anhang 1 der DepV)
  - die Anforderungen an die Stilllegungs- und Nachsorgephase (§ 22 Abs. 1 Nr. 10 DepV)
  - die Verpflichtung, auf Kosten des Deponiebetreibers, das Deponiegelände zu rekultivieren (§ 36 Abs. 2 Nr. 1 KrW-/AbfG).

## II. Steuerbilanzielle Behandlung

### 1. Grundsätze

- 12 Für die steuerrechtliche Beurteilung sind die Errichtungs- und Ablagerungsphase einerseits und die Stilllegungs- und Nachsorgephase andererseits zu unterscheiden. Beim Übergang zur Stilllegungsphase ändert der Deponiebetrieb (ggf. auch bezogen auf den jeweiligen Deponieabschnitt) seinen Zweck. Die Vermeidung von Gefahren für die Umwelt tritt in den Vordergrund.
- 13 Soweit Aufwendungen in der Errichtungs- und Ablagerungsphase anfallen, dienen sie vorrangig der Abfallablagerung und sind nach den allgemeinen Grundsätzen zu aktivieren, wenn sie Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter sind.
- 14 Soweit Aufwendungen in der Stilllegungs- und Nachsorgephase anfallen, dienen sie vorrangig der umweltgerechten Wiederherstellung des Grundstückes. Durch diese Maßnahmen treten keine Wertverbesserungen des Grundstückes ein. Sie sind daher sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.

### 2. Einordnung der Maßnahmen

- 15 Nach diesen Grundsätzen sind die einzelnen Maßnahmen wie folgt zu beurteilen:

	Bezeichnung	Erläuterung	
1.	Deponieplanum/Deponieauflager  Basisabdichtung  Dichtwände/Schlitzwände	Statischer Unterbau zum Tragen des Deponiekörpers, Vergütung des vorhandenen Auflagers; Planierung und Beräumung des vorh. Grund und Bodens Zusätzliche Schicht - mineralische und/oder Kunststoffabdichtung einschl. Sickerwasserdrainageschicht, Aufbau richtet sich nach DepVO, als Ersatz für die (nicht vorhandene oder schadhafte) Basisabdichtung	Aktivierung als Betriebsvorrichtung
2.	Vorrichtungen zum Deponiebetrieb, Straßen und Wege (Zufahrtstraßen, Straßen je nach Deponiefortschritt), Umzäunungen, Beleuchtungsanlage, Betriebsgebäude (i. d. R. einschl. Wiegehaus), Überdachter Umschlagsbereich (Zur Umladung von Abfällen von Liefer- auf Deponiefahrzeuge), Waage, Eingangsbereich		Aktivierung
3.	<b>Grundwasser</b> -Brunnen und Pumpenanlagen	Errichtung von Brunnen und Pumpenanlagen im Rahmen der Errichtung der Deponie (wie Basisabdichtung), Beprobung des Grundwassers über den gesamten Zeitraum der Ablagerung, Stilllegung, Nachsorge	Aktivierung
4.	<b>Sickerwasser</b>	Maßnahmen beginnen vor Ablagerungsende und sind vor Ablagerungsende fertig gestellt	
4.1.	Erfassung und Förderung, z.B. Leitungsnetz (Sammelleitungen, Druckleitungen etc.), Pumpwerke und Hebeanlagen, Schachtbauwerke (Sammel-, Kontroll- und Spülschächte), Sickerwasserspeicherbecken		Aktivierung
4.2.	Behandlung und -beseitigung, z.B. Errichtung/Einrichtung der Behandlungsanlage im		Aktivierung

	Bezeichnung	Erläuterung	
	eigenen Betrieb (eigene Anlage), Verfahrenstechnik, Bauteil (z. B. Hallen und Container), weitere technische Einrichtungen (Mess- und Regeltechnik, Analytik)		
<b>5.</b>	<b>Oberflächenabdichtung und Rekultivierungsschicht</b>		
5.1.	Vorarbeiten und temporäre Abdichtungen, teilweise mit Folien, z. B.: Räumen gehölzbestandener Flächen (z. B. zwischenbegrünte Bereiche, Randbereiche, Abräumen Bewuchs) Zwischenprofilierung Deponiekörper für temporäre Abdeckung (z. B. mineralische Abdeckung) Aufbringen einer temporären Deponieabdeckung Zwischenbegrünung (z. B. Ansaat)		Keine Aktivierung
5.2.	Oberflächenabdichtung des Deponiekörpers, z. B. Abräumen Rekultivierungs- und Entwässerungsschicht der temporären Abdeckung (Entfernung und Zwischenlagerung zum späteren Wiedereinbau, soweit möglich), Endprofilierung/Nachprofilierung (Herstellung des geplanten Endprofils der Deponie, Ausgleich von Setzungen), Oberflächenabdichtung der Deponie (Aufbau der Abdichtung gem. TA-SAbf (Ausgleichsschicht, Gasdränschicht, mineralische Dichtungsschichten, Kunststoffdichtungsbahn und Entwässerungsschicht) oder alternativer (gleichwertiger) Aufbau), Herstellung der Wege (für Kontrollmaßnahmen; ggf. Erweiterung/Anpassung des vorhandenen Wegenetzes auf den dann neu geschaffenen Oberflächen des abgedichteten Deponiekörpers; Einrichtung von Setzungspegeln (Einrichtung in Verbindung mit der Aufbringung der Oberflächenabdichtung), Instandsetzung von Teilen des Oberflächenabdichtungssystems		Keine Aktivierung
5.3.	Rekultivierung (Begrünung, Bepflanzung), z. B. Aufbringen Rekultivierungsschicht (Durchführung nach Einrichtung der Oberflächenabdichtung); Rekultivierung (Ansaat, Bepflanzung; Durchführung nach Einrichtung der Oberflächenabdichtung, Art und Umfang ist u. a. von Folgenutzung und Standort abhängig); Nachpflanzen von Fehlstellen		Keine Aktivierung
5.4.	Sonstige Arbeiten im Bereich der Oberflächenabdichtung, z. B. Ausbesserung Straßendecken und sonstige befestigte Flächen, Ausgleich von Setzungen im Bereich des Wegenetzes, Reinigung von Wegen und Flächen, Ausbesserung und Reparatur von Zaun- und Toranlagen		Keine Aktivierung
<b>6.</b>	<b>Oberflächenwasser</b> Entwässerungsgräben, z.B. Herstellung von Deponierandgräben, Sonstige Entwässerungsgräben, Grabenzuläufe, Vorfluter, Leitungsnetz, z.B. Entwässerungsleitungen, Kontrollschächten, Regenrückhaltebecken, Absetzbecken	Bestandteil der Oberflächenabdichtung	Keine Aktivierung
<b>7.</b>	<b>Deponiegas</b>	i. d. R. muss das Gasfassungssystem mit Beginn der Ablagerung betriebsbereit sein; jedoch oft Nachrüstung erforderlich	
7.1.	Erfassungssystem Gasbrunnen, Entgasungsschächte, Horizontale Fassungselemente (Gasfassungselemente, Gasdrainage, Schachtbauwerke (Kondensatschächte, Gassammelschächte etc.), Gaserfassungsstationen (Sammelstationen, Unterstationen, Gasregelstationen etc.)		Aktivierung
7.2.	Behandlung und Verwertungsanlagen (Verdichterstationen, mess- und regeltechnische Einrichtungen, Gasanalysegeräte, Fackelanlagen, Blockheizkraftwerke (Deponiegasmotoren), Blockheizkraftwerk		Aktivierung

### 3. Absetzung für Abnutzung

16

Die Abschreibungszeiträume für die vorstehend zu aktivierenden Wirtschaftsgüter der Nr. 1 bis 4 in Randnummer 15 enden spätestens im Zeitpunkt der Beendigung der Ablage-

rungsphase. Das gilt auch für Verwaltungsgebäude und die unter Nr. 7 in Randnummer 15 genannten Wirtschaftsgüter (Deponiegas); § 7 Abs. 4 und 5 EStG sowie die Regelungen der AfA-Tabellen sind insoweit nicht anzuwenden. Der Zeitpunkt der Beendigung der Ablagerungsphase kann aufgrund der Planungen anhand des genehmigten Gesamtvolumens und des jährlichen Abfallaufkommens geschätzt werden.

#### 4. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

- 17 Für Maßnahmen für die Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge der Deponie sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Soweit die Aufwendungen in künftigen Wirtschaftsjahren nach Randnummer 15 als Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern zu aktivieren sind, ist das Rückstellungsverbot des § 5 Abs. 4b EStG zu beachten.
- 18 Für die Bemessung der Rückstellungen ist für Bilanzstichtage nach dem 1. August 2002 ein Nachsorgezeitraum bei Deponien der Klasse 0 von 10 Jahren, bei anderen Deponien von 30 Jahren zugrunde zu legen, soweit nicht behördlicherseits ein anderer Zeitraum festgelegt worden ist. Für vorangegangene Bilanzstichtage ist der Zeitraum nach den Umständen des Einzelfalles zu bestimmen.
- 19 Die Bewertung erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG. Soweit Rückbaumaßnahmen mit dem Planfeststellungsbescheid oder in nachträglichen Anordnungen festgelegt sind, sind die damit verbundenen Aufwendungen in die Rückstellungen einzubeziehen. Dazu gehören beispielsweise Aufwendungen für den Rückbau des Eingangsbereiches, der Betriebsgebäude, Sickerwasserbehandlungsanlagen, Abbau und Verfüllung der Gasbrunnen, Rekultivierung der rückgebauten Flächen (Bodenauftrag, Ansaat, Bepflanzung).
- 20 Künftige Vorteile (z. B. aus der Gasverwertung) sind bei der Bewertung der Rückstellungen wertmindernd zu berücksichtigen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe c EStG).
- 21 Die Ansammlung erfolgt nach dem Grad der Verfüllung (R 38 Sätze 3 und 4 EStR 2003).
- 22 Die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aus Maßnahmen der Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge der Deponie sind abzuzinsen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e EStG). Dabei ist hinsichtlich des Beginns der Erfüllung der Verpflichtung zwischen dem voraussichtlichen Ende der Ablagerungsphase und dem voraussichtlichen Beginn der Aufbringung der endgültigen Abdichtung zu unterscheiden. In welcher Höhe die entstehenden Aufwendungen auf diese beiden Phasen entfallen, bestimmt sich nach den Gegebenheiten des Einzelfalles. Soweit die Deponie in Abschnitten betrieben wird, ist das Ende der Ablagerungsphase für jeden Deponieabschnitt gesondert zu ermitteln. Insoweit ist die Bewertung für jeden Deponieabschnitt gesondert vorzunehmen.

### **III. Zeitlicher Anwendungsbereich**

- 23 Die Grundsätze dieses BMF-Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Bei der Bewertung der Rückstellungen ist die Übergangsregelung des § 52 Abs. 16 Sätze 11 und 14 EStG zu beachten.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Wolff