

## ***Kommunale Unternehmen in Recht, Steuern und Beratung***

### ***Teil 15: Ausgewählte Themen zur Bilanzierung***

#### **§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG und Maßgeb- lichkeit eines nied- rigeren Handelsbi- lanzwerks bei Rück- stellungsbewertung**

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 7. Dezember 2016 (Az. 1 K 1912/14) entschieden, dass Rückstellungen in der Steuerbilanz, von Rückstellungen nach § 6a EStG abgesehen, den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten dürfen. Gegen diese Entscheidung ist Revision beim BFH unter dem Az. I R 18/17 eingelegt worden.

Das Urteil des FG Rheinland-Pfalz betrifft insbesondere die Thematik der sog. Sachleistungsrückstellungen wie beispielsweise für Rekultivierung, Rückbauverpflichtungen oder Aufbewahrung für Geschäftsunterlagen. Ursprung dieses Urteils sind die seinerzeit bundesweit abgestimmten Verfügungen der OFD Münster und Rheinland vom 13. Juli 2012, nach der handelsrechtliche Rückstellungsansätze für die Steuerbilanz maßgeblich sind, wenn diese niedriger als der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergebende Ausweis sind. Diese Auffassung ist schließlich auch in R 6.11 Abs. 3 EStR festgehalten, so dass die Finanzverwaltung hieran grundsätzlich gebunden ist.

Das FG Rheinland-Pfalz hat sich in seiner Urteilsbegründung dezidiert mit den in der Literatur und Praxis gegenteilig vertretenen Auffassungen auseinandergesetzt und hat sich im Ergebnis der Auffassung der Finanzverwaltung angeschlossen.

Da gegen das Urteil des FG Rheinland-Pfalz Revision beim BFH eingelegt wurde, ist die derzeitige Handlungsempfehlung, dass Bescheide im Sinne der o.g. Verwaltungsauffassung offen gehalten werden. Daneben empfiehlt sich in der Praxis – insbesondere bei Deponierückstellungen – eine enge Abstimmung zwischen den technischen Gutachtern sowie Experten des Handels- und Steuerrechts herbeizuführen.

#### **Keine teleologische Reduktion des Rückstellungsver- bots nach § 5 Abs. 4b EStG**

Im Zusammenhang mit den obigen Ausführungen zu Sachleistungsrückstellungen ist ebenfalls das Urteil des BFH vom 8. November 2016 (Az. I R 35/15) zu beachten. Das Urteil betrifft einerseits ein Passivierungsverbot für Rückstellungen für Rückbaukosten und andererseits die Fragestellung der Abzinsung von Rückstellungen für Nachsorgeverpflichtungen. Der Ausgangsfall betraf eine GmbH, deren Gesellschafter ein Landkreis und dessen Kommunen sind, wobei der Gesellschaftszweck der GmbH die Erfüllung von Aufgaben ihrer Gesellschafter nach den Abfallgesetzen ist. Die GmbH unterhielt

insgesamt drei Deponien und bildete für diese Nachsorgeverpflichtungen in der Handelsbilanz der entsprechenden Streitjahre, die abgezinst wurden. Die Finanzverwaltung vertrat im Rahmen einer Betriebsprüfung und der darauf ergangenen Änderungsbescheide die Ansicht, dass die Rückstellungsbeträge wegen des Ansatzes von Deponiegutschriften, wegen überhöht erfassten Gemeinkosten und nicht anzusetzenden Rückbaukosten zu mindern seien. Des Weiteren sei für die Verpflichtung der GmbH zur Stilllegung und zur Nachsorge der Deponien jeweils ein separater Abzinsungszeitraum zu bilden, da es sich um unterschiedliche Verpflichtungen handele. Das FG gab der hiergegen erhobenen Klage statt. Der BFH versagt allerdings die Rückstellung für die in den Nachsorgerückstellungen enthaltenen Investitionskosten gem. § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG. Nach Auffassung des BFH gilt dies – entgegen der Ansicht des FG – auch für Aufwendungen, die zu keinem Ertrag mehr führen können und daher wertlos sind. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlauts versagt der BFH eine diesbezügliche teleologische Reduktion des § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG. Allerdings hat das FG im zweiten Rechtsgang festzustellen, auf welcher konkreten Rechtsgrundlage die Nachsorgeverpflichtung der Klägerin beruhte. Zudem sei festzustellen, welche Investitionskosten die Klägerin getragen hat und ob es sich um Herstellungskosten i.S.d. § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG handelt. Schließlich konnte der BFH mangels ausreichender Feststellungen im FG-Urteil nicht darüber entscheiden, ob die Abzinsungshöhe gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e Satz 2 EStG der Höhe nach richtig war. Insoweit hat das FG im zweiten Rechtsgang zu prüfen, ob es sich wegen des einheitlichen Funktionszusammenhangs um Teilleistungen einer einheitlichen Sachleistungsverpflichtung mit einem einheitlichen Abzinsungszeitraum oder um selbständige Leistungen mit unterschiedlichen Abzinsungszeiträumen handelt.

Für die Praxis bleibt festzuhalten, dass das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG auch dann Anwendung findet, wenn die Aufwendungen in zukünftigen Jahren zu keinem Ertrag mehr führen können. Hinsichtlich des Abzinsungszeitraums für Sachleistungsverpflichtungen kommt es wiederum in Verbindung mit den Fachexperten darauf an zu dokumentieren bzw. nachzuweisen, ob es sich um Teilleistungen einer einheitlichen Maßnahme oder um selbständige Teilleistungen handelt.

## **Rechtmäßigkeit der Abzinsung einer Rückstellung für die Rekultivierung**

Über die Rechtmäßigkeit der Abzinsung einer Rückstellung für die Rekultivierung einer Deponie hat das FG Baden-Württemberg im rechtskräftigen Urteil vom 14. November 2016 (Az. 10 K 2664/15) entschieden. Die Klägerin im vorliegenden Fall ist im Landschaftsbau tätig und hatte in ihrer Bilanz eine Ansammlungsrückstellung für die Rekultivierung von Betriebsgrundstücken gebildet, die als Deponie für Grünabfälle, Kompost, Sand und Erde dienen. Die Rückstellung hatte die

Klägerin zum 31. Dezember 2002 mit einem in der Höhe nach unstreitigen Wert angesetzt und diesen Wert auch in der Bilanz zum 31. Dezember 2008 unverändert fortgeführt. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die von der Klägerin gebildete Rekultivierungsrückstellung zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG bis zum Ende der Betriebsgenehmigung mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sei, da die Betriebsgenehmigung mittlerweile mit Bescheid vom 19. September 2005 bis zum 1. Juli 2017 verlängert worden war. Im Ergebnis folgte das Finanzgericht der Auffassung des Finanzamtes und verwies u.a. auf die Rechtsprechung des BFH, dass unter die vorgenannte gesetzliche Regelung u.a. Rückstellungen für eine Deponierekultivierung fallen. Da im Streitfall die zu beurteilende Rückstellung weder verzinslich gewesen sei noch auf Anzahlungen oder Vorausleistungen beruht habe, hätte eine Abzinsung nur dann unterbleiben dürfen, wenn die Laufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 weniger als 12 Monate betragen hätte, was jedoch nicht der Fall gewesen sei.

## **Verlängerung der (handelsrechtlichen) Nutzungsdauern von Leitungsnetzen**

Bei Versorgungsunternehmen stellt sich im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Leitungsnetzen in der Praxis wiederholt die Frage, ob in bestimmten Fällen, wie beispielsweise bei Reorganisationsmaßnahmen, dies zum Anlass genommen werden kann, um handelsrechtlich eine von den steuerlichen AfA-Tabellen abweichende Nutzungsdauer nach den betriebsindividuellen Erfahrungswerten vorzunehmen, obwohl für steuerliche Zwecke weiterhin eine Bemessung der Absetzungsbeträge nach den amtlichen AfA-Tabellen veröffentlichten technischen Nutzungsdauern vorgenommen werden soll. Im Einzelfall kann dies dazu führen, dass sämtliche Vermögensgegenstände des Leitungsnetzes handelsbilanziell insgesamt längeren Nutzungsdauern unterliegen als steuerlich. Hier stellt sich für die Steuerpflichtigen die Frage, ob eine solche Vorgehensweise auch durch die Finanzverwaltung akzeptiert wird. Da in der vorgenannten Konstellation die Nutzungsdauern in der Handelsbilanz insgesamt länger wären als in der Steuerbilanz, würde zunächst ein Anstieg der Steuerbelastung drohen, soweit die betreffende Finanzverwaltung die Auffassung vertreten sollte, dass die handelsrechtlichen Nutzungsdauern angesichts des grundsätzlich anwendbaren Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz gemäß § 5 Abs. 1 EStG zwingend auch in der Steuerbilanz gelten müssten.

Wie auch in der entsprechenden Fachliteratur sowie Kommentierung zum Bilanzrecht vertreten wir die Auffassung, dass im Hinblick auf die Bestimmung von Nutzungsdauern zur Ermittlung der Abschreibungen bzw. der AfA trotz des Maßgeblichkeitsgrundsatzes des § 5 Abs. 1 EStG voneinander abweichen können. Dieser Umstand gilt grundsätzlich für

alle Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. So sind unterschiedliche Nutzungsdauern in Handels- und Steuerbilanz nach herrschender Meinung nach Einführung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes möglich, da der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit nicht mehr gilt und § 5 Abs. 6 EStG vorschreibt, dass steuerrechtliche Vorschriften zur AfA zwingend zu beachten sind. Zudem sind die Vorschriften des § 7 EStG und § 253 HGB hinsichtlich der Bestimmung bzw. Definition der Abschreibungsbeträge nicht deckungsgleich. Daneben ist zu beachten, dass es für Versorgungsunternehmen entsprechende Verlautbarungen des BMF gibt, wonach in der Steuerbilanz Jahressammelposten für Aufwendungen im Zusammenhang mit den Leitungsnetzen gebildet und nach den amtlichen AfA-Tabellen abgeschrieben werden. Demgegenüber entsprechen die in der Handelsbilanz ausgewiesenen Vermögensgegenstände nicht den Jahressammelposten in der Steuerbilanz, da letztere lediglich eine Bilanzierungshilfe darstellen.

Wie beschrieben sehen wir ausreichend Ansätze, um eine (handelsrechtliche) Verlängerung der Nutzungsdauer von Leitungsnetzen zu begründen, wengleich in der Steuerbilanz weiterhin auf die amtlichen AfA-Tabellen hinsichtlich der Abschreibung abgestellt wird. Sollte ein solcher Weg in der Praxis gewünscht sein, empfehlen wir – insbesondere auch aus Compliance-Gründen – die Antragstellung einer verbindlichen Auskunft beim zuständigen Finanzamt, um Rechtssicherheit zu erwirken.

## Zusammenfassung

In diesem Teil der Herbstserie haben wir uns auf die Darstellung spezieller bilanzsteuerrechtlicher Fragestellungen von Ver- und Entsorgungsunternehmen konzentriert, um Ihnen aufzuzeigen, dass Spielräume in der Bewertung sowohl auf handels- als auch steuerrechtlicher Ebene gegeben sind und somit eine unterschiedliche Zielrichtung gegeben sein kann. Beispielsweise kann ein handelsrechtlicher Zweck der unterschiedlichen Ansätze sein, ein ausgewogenes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage über mehrere Jahre darzustellen, während steuerrechtlich ein gleichmäßiges Bild der jährlichen Steuerbelastungen auch für Planungszwecke gezeigt wird. Insoweit ist auf beiden Ebenen ein zulässiger bilanzpolitischer Gestaltungsspielraum gegeben, der disziplinübergreifend miteinander abgestimmt sein sollte.

**StB Torsten Stockem, Tel 040/6378-1721  
torsten.stockem@de.pwc.com**

***Im nächsten Teil unserer Herbstserie befassen wir uns mit dem Thema: „ Tax Compliance Management und Steuerstrafrecht“***

## Ihre Ansprechpartner in den Regionen

Ansprechpartner Region Nord  
Niederlassung Hamburg und Kiel

**Jan Philipp Otter**

Rechtsanwalt

Tel.: 040 6378-2357

jan.philipp.otter@de.pwc.com

**Dr. Erik Ohde**

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 040 6378-1316

erik.ohde@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region West-Nord  
Niederlassung Bielefeld, Bremen,  
Hannover und Osnabrück

**Arnulf Starck**

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 0511 5357-5735

arnulf.starck@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region West  
Niederlassung Düsseldorf, Essen und Köln

**Eike Christian Westermann**

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 0211 981-1741

eike.christian.westermann@de.pwc.com

**Matthias Beier**

Steuerberater

Tel.: 0211 981-2473

matthias.beier@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region Mitte  
Niederlassung Frankfurt, Kassel und Mainz

**Dr. Michael Bierle**

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 069 9585-3856

michael.bierle@de.pwc.com

**Harald Maas**

Rechtsanwalt

Tel.: 069 9585-5396

harald.maas@de.pwc.com

**Antje Probst**

Steuerberaterin

Tel.: 069 9585-5025

antje.probst@de.pwc.com

---



## Ihre Ansprechpartner in den Regionen

Ansprechpartner Region Süd  
Niederlassung Mannheim und Saarbrücken

**Matthias Fischer**

Rechtsanwalt · Steuerberater  
Tel.: 0621 40069-113  
matthias.fischer@de.pwc.com

**Markus Morsch**

Rechtsanwalt · Steuerberater  
Tel.: 0681 9814-110  
markus.morsch@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region Süd  
Niederlassung Stuttgart

**Thomas Bettenburg**

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater  
Tel.: 0711 25034-3564  
thomas.bettenburg@de.pwc.com

**Dr. Michael Klett**

Rechtsanwalt · Steuerberater  
Tel.: 0711 25034-4260  
michael.j.klett@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region Süd  
Niederlassung München und Nürnberg

**Karl-Hubert Eckerle**

Steuerberater  
Tel.: 089 5790-6756  
karl-hubert.eckerle@de.pwc.com

**Christine Kraupa**

Steuerberaterin  
Tel.: 0911 94985-317

---

Ansprechpartner Region Ost  
Niederlassung Berlin, Erfurt, Leipzig  
und Schwerin

**Steffen Döring**

Rechtsanwalt · Steuerberater  
Tel.: 030 2636-3909  
steffen.doering@de.pwc.com

**Rainer Schindler**

Steuerberater  
Tel.: 0341 9856-162  
rainer.schindler@de.pwc.com

---

