

Erläuterungen zu Abs. 4b: Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten und für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Stoffe

Autor: Dr. Matthias **Loose**, Richter am FG, Bochum

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4b

Schrifttum: KÜTING/KESSLER, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, DStR 1998, 1937; WEBER-GRELLET, Das häßliche Bilanzsteuerrecht, DB 1998, 2435; GLADE, Steuerentlastungsgesetz: Einschränkung handelsrechtlich ordnungsgemäßer Rückstellungen als „Steuerschlupflöcher“, DB 1999, 400; STOBBE/LOOSE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, FR 1999, 405; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; WEBER-GRELLET, Aktuelle bilanzsteuerliche Probleme nach dem Steuerentlastungsgesetz, BB 2000, 1024.

Verwaltungsanweisung: BMF-Schreiben v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 696.

I. Rechtsentwicklung

1880

Entwurf des StReformG 1998/1999: Der Entwurf des § 5 Abs. 4b idF des StReformG 1998 v. 18.3.1997 (BTDrucks. 13/7242 mit Beschlußempfehlung und Bericht des FinAussch. v. 24.6.1997, BTDrucks. 13/8020) sollte ursprünglich eine Regelung zur Bewertung von sog. Ansammlungsrückstellungen für die Stilllegung und Beseitigung von Kernkraftwerken enthalten. Abs. 4c des Entwurfs beinhaltete ein Rückstellungsverbot für Aufwendungen, die AHK für ein WG sind. Die Regelung des Abs. 4c sah noch keine Sonderregelung für den Bereich der schadlosen Verwertung in der Kernenergiewirtschaft vor. Auch der Entwurf eines StReformG 1999 v. 22.4.1997 (BTDrucks. 13/7480) enthielt eine entsprechende Regelung. Geplant war jedoch eine redaktionelle Verschiebung der geplanten Neuregelung von Abs. 4b und 4c nach § 11 Abs. 5a und 5b. Zudem war in § 11 Abs. 4 die Übernahme der zeitlichen Grenze für den Anwartschaftserwerb aus § 52 Abs. 6 aF vorgesehen. Eine Rechtsänderung sollte damit nicht verbunden sein (BTDrucks. 13/7480, 192). Umgesetzt wurden diese Neuregelungen indes nicht.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 4b über das Rückstellungsverbot für Aufwendungen, die AHK für ein WG sind, wurde eingefügt. Im Entwurf zum StEntlG 1999/2000/2002 v. 9.11.1998 (BTDrucks. 14/23) sollte die Bewertung von Ansammlungsrückstellungen mit Änderungen gegenüber dem Entwurf eines StReformG 1998 weiterhin in Abs. 4b geregelt werden. Abs. 4c sah folgende Regelung vor:

„Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, dürfen nicht gebildet werden. Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile dürfen nicht gebildet werden, soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bearbeitung oder Verarbeitung von Kernbrennstoffen stehen, die aus der Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe gewonnen worden sind.“

Im Entwurf fehlte in Abs. 4b Satz 2 die Ergänzung „und keine radioaktiven Abfälle darstellen“. Diese Formulierung soll sicherstellen, daß sich das Rückstellungsverbot nicht auf die schadlose Verwertung radioaktiver Abfälle bezieht.

Hintergrund der Gesetzesänderung: Die Neuregelung des Abs. 4b Satz 1 war nach Ansicht des Gesetzgebers zur Klarstellung notwendig (s. Anm. 1882). Satz 2 verbietet die Bildung einer Rückstellung im Bereich der schadlosen Verwertung von radioaktiven Reststoffen, soweit die Aufwendungen nach der Wiederaufarbeitung anfallen und keine radioaktiven Abfälle darstellen.

1881

II. Anwendungsbereich

Auflösungsgebot: Soweit Rückstellungen für Aufwendungen, die AHK für ein WG sind, in der Vergangenheit gebildet worden sind, sind sie in dem ersten VZ, dessen Veranlagung noch nicht bestandskräftig ist, in vollem Umfang aufzulösen (§ 52 Abs. 14). Im Entwurf eines StEntlG 1999/2000/2002 v. 9.11.1998 (BTDrucks. 14/23) war für die Auflösung der Rückstellungen im Bereich der schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe noch eine Übergangslösung vorgesehen (§ 52 Abs. 6c). Danach sollte in Höhe von zwei Dritteln des aufzulösenden Rückstellungsbetrags eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden können. Diese sollte in den beiden darauffolgenden Wj. zu mindestens je 50 vH gewinnerhöhend aufgelöst werden.

Rückwirkung: Nach dem Wortlaut des § 52 Abs. 14 sind Rückstellungen bereits in VZ vor 1999 aufzulösen, wenn deren Veranlagungen noch nicht bestandskräftig sind. Danach könnte zB eine Veranlagung für einen VZ vor 1999 geändert werden, wenn diese unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgt ist. Aus der Sicht des Gesetzgebers ist dies zwar schlüssig, weil Abs. 4b lediglich klarstellenden Charakter haben soll. Eine ausdrückliche gesetzliche Regelung, nach der Rückstellungen nicht für Aufwendungen gebildet werden dürfen, die AHK sind, gab es aber bisher nicht. Hat ein Bilanzierender in VZ vor 1999 solche Rückstellungen gebildet, bedeutet die Auflösung dieser Rückstellungen eine unzulässige Rückwirkung, da vergangene Gewinnermittlungen nachträglich geändert werden (glA GLADE, DB 1999, 400 [403]). Entsprechendes gilt für den Bereich der schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe. Hier werden jedoch noch zusätzlich Vertrauensschutzaspekte vom Gesetzgeber ignoriert. Die Verwaltung hat nämlich in der Vergangenheit Rückstellungen für die schadlose Verwertung radioaktiver Reststoffe zugelassen (BMF v. 15.11.1979 – IV B 2 – S 2170 – 79/79, Steuern in der Elektrizitätswirtschaft [StE] 12/79, 54). Die Auflösung der Rückstellungen in VZ für nach dem 31.12.1998 endende Wj. ist demgegenüber unbedenklich.

1882

III. Klarstellungsfunktion des Abs. 4b

Abs. 4b Satz 1 soll lediglich klarstellenden Charakter haben und zukünftige Streitigkeiten zwischen dem Stpfl. und der FinBeh. vermeiden. Dies ist jedenfalls das erklärte Ziel des Gesetzgebers (BTDrucks. 14/23, 170). Die Regelung ist auf der Grundlage der bisherigen Rspr. und herrschenden Auffassung im Schrifttum ergangen.

BFH v. 1.4.1981 – I R 27/79, BStBl. II 1981, 660; v. 30.1.1990 – VIII R 183/85, BFH/NV 1990, 504; v. 23.3.1995 – IV R 66/94, BStBl. II 1995, 772; v. 19.8.1998 – XI R 8/

96, BStBl. II 1999, 18; CHRISTIANSEN, StBp. 1987, 193 (197 f.); GÜNKEL, StbJb. 1990/91, 97 (109 f.); BARTELS, BB 1992, 1095 (1098); KUPSCH, BB 1992, 2320 (2323); SARRAZIN, WPg. 1993, 1 (5); GROH, StbJb. 1994/95, 23 (35 f.); BAUM, DB 1995, 153 (161); FLIES, StBp. 1996, 109 (113 f.); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIV. § 5 Rn. 361, 369.

Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von WG führen bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht zu einer Vermögensbelastung, sondern nur zu einer Vermögensumschichtung innerhalb des BV. Rückstellungen können deshalb nicht für Aufwendungen gebildet werden, die AHK sind.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1883

Handelsrecht: Nach den handelsrechtlichen GoB sind aktivierungspflichtige Aufwendungen nicht rückstellungsfähig (§ 246 iVm. § 255 HGB). Aufgrund der materiellen Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (s. § 5 Anm. 61, 101 ff.) gilt dieser Grundsatz auch für buchführungspflichtige und für freiwillig buchführende Gewerbetreibende (s. Anm. 25 ff.)

§ 17 Abs. 2a DMBilG: Eine Ausnahme vom Rückstellungsverbot ergibt sich aus § 17 Abs. 2a DMBilG. Danach ist eine Rückstellung auch zu bilden, soweit die Durchführung bestimmter Maßnahmen zu AHK für Vermögensgegenstände führt, die nach § 253 Abs. 2 Satz 3 oder Abs. 3 HGB im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung in vollem Umfang abzuschreiben sind. Die Vorschriften des DMBilG gelten als Spezialregelungen nur für die stl. Bewertung in den neuen Bundesländern. Abs. 4b ist insoweit nicht anwendbar.

Teilwertabschreibung: Sanierungsaufwendungen können durch Rückstellungen oder Teilwertabschreibungen bilanziell berücksichtigt werden. Ist bereits aufgrund der Schadstoffbelastung eines WG eine Teilwertabschreibung vorgenommen worden, darf sich der Verlust auch bei Vorliegen von künftigem Erhaltungsaufwand nicht in Form einer Rückstellung doppelt auswirken (zum Vorrang der Teilwertabschreibung s. § 6 Anm. 559). Ist der voraussichtliche Sanierungsaufwand höher als die bereits vorgenommene Teilwertabschreibung, muß für den in der Vergangenheit verursachten Erhaltungsaufwand eine Rückstellung in Höhe des Differenzbetrags gebildet werden.

Einstweilen frei.

1884

B. Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Satz 1)

1885

Anschaffungs- und Herstellungskosten: Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ist bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nur zulässig, wenn die künftigen Ausgaben sofort abziehbaren Aufwand darstellen und nicht zu aktivierungspflichtigem Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand führen.

BFH v. 1.4.1981 – I R 27/79, BStBl. II 1981, 660; v. 30.1.1990 – VIII R 183/85, BFH/NV 1990, 504; v. 23.3.1995 – IV R 66/94, BStBl. II 1995, 772; v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18; FG Hamburg v. 20.7.1999, EFG 1999, 1214.

Abgrenzung zu Erhaltungskosten: Das Problem zur Abgrenzung zwischen aktivierungspflichtigem Anschaffungs-/Herstellungsaufwand und sofort abziehbarem Erhaltungsaufwand bei bereits vorhandenen WG wird durch Abs. 4b Satz 1 auf die Ebene der Rückstellungsbildung vorgelagert. Aufwendungen, die

mit AHK zusammenhängen, die jedoch selbst nicht zu den aktivierungspflichtigen AHK iSd. § 255 HGB zählen, sind rückstellbar. Für nachträgliche AK (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB) oder anschaffungsnahe HK (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a; s. § 6 Anm. 505–535) gilt hingegen das Rückstellungsverbot des Abs. 4b. Zum Begriff der AK s. § 6 Anm. 281–303, zu dem der HK s. § 6 Anm. 459–469.

Aufwendungen für die Beseitigung oder Verringerung von Schadstoffbelastungen, die an einem zum BV gehörenden WG eingetreten sind, stellen grundsätzlich Erhaltungsaufwand dar. Maßnahmen zur Beseitigung von Schadstoffbelastungen haben im allgemeinen den Zweck, ein nutzbares WG in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. HK sind nur ausnahmsweise anzunehmen, wenn das WG in seiner Substanz vermehrt, in seinem Wesen verändert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus erheblich verbessert wird. Dies gilt auch für Sanierungsmaßnahmen bei kontaminierten Grundstücken. Allein die bloße Schadstoffbeseitigung führt nicht zu einer wesentlichen Verbesserung, sondern ermöglicht nur, das Nutzenpotential des schadstoffbelasteten WG wiederherzustellen (vgl. BORDEWIN, DB 1994, 1685; BAUM, DB 1995, 153 [158]; KLEIN/WIENANDS, FR 1995, 641 [644]).

Anschaffung oder Herstellung wertloser Wirtschaftsgüter: Vor Einfügung des Abs. 4b sollte in Ausnahmefällen die Bildung einer Rückstellung für Aufwendungen dann zulässig sein, wenn die AHK zu „wertlosen“ WG führen, für die eine sofortige vollständige Teilwertabschreibung gerechtfertigt erscheint.

HERZIG, DB 1990, 1341 (1350 ff.); BORDEWIN, DB 1992, 1533 ff., DB 1994, 1685 (1687 f.); KÜHNBERGER/FAATZ, BB 1993, 98 (104 f.); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIV. § 5 Rn. 369; BIENER, FS Moxter, 1994, 129 (141); LUDEWIG, WPg. 1995, 325 (327); PFITZER/SCHAUM/OSER, BB 1996, 1373 (1377); aA BARTELS, BB 1992, 1095 (1098); KUPSCH, BB 1992, 2320 (2323); SIEGEL, BB 1993, 326 (329); s. Anm. 844.

Derartige Sachverhalte sind insbes. im Bereich der Rückstellungen für Umweltmaßnahmen vorzufinden (Einzelheiten Anm. 840 ff.). Ist der Stpfl. zB zur Beseitigung von in der Vergangenheit verursachten Schäden verpflichtet und kann er dieser Verpflichtung nur durch Anschaffung oder Herstellung eines WG nachkommen, so würde ein gedachter Erwerber des Betriebs den Kaufpreis für den Betrieb um die Kosten der Altlastenanlage mindern, soweit sie für die zukünftige Erwirtschaftung von Erträgen keinen Wert hat. Nach dem Grundsatz des vollständigen Schuldausweises müßte gleichwohl eine Rückstellung gebildet werden. Mit der Einfügung des Abs. 4b kann aber eine Rückstellung ungeachtet der bisherigen kontroversen Diskussionen nicht mehr gebildet werden, weil dem Grunde nach Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand vorliegt. PILTZ (JbFStR 1999/2000, 149 [151]) vertritt daher die Auffassung, daß die Neuregelung des Satzes 1 in „Spezialfällen“ keineswegs klarstellend sei, sondern konstitutiv wirke. Die Frage, ob ein WG wertlos ist oder nicht, stellt sich jedoch erst nach dessen Zugang zum BV (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 887). Folglich ist die Frage der Wertlosigkeit und der damit verbundenen Teilwertabschreibung erst am ersten Bilanzstichtag nach der Anschaffung oder Herstellung des WG zu beantworten. Selbst wenn der Stpfl. bereits vor der Anschaffung oder Herstellung von einer Wertlosigkeit sicher ausgehen kann, kommt eine Rückstellung mangels Aufwand zunächst nicht in Betracht. Künftiger Abschreibungsaufwand kann nicht durch eine Rückstellung vorweggenommen werden (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 887; aA SIEGEL, DB 1999, 857).

Rückgängigmachung einer Veräußerung: Betriebliche Veräußerungsvorgänge können aus verschiedenen Gründen, wie zB durch Anfechtung, Wandlung, Bedingungseintritt oder Rücktrittsvereinbarung, rückgängig gemacht werden.

Gilt der Gewinn aus der Veräußerung bereits als realisiert, wird durch die drohende Rückabwicklung des Geschäftsvorfalles die Frage berührt, ob die Rückabwicklung eines Kaufvertrags mit der Anschaffung eines WG gleichzusetzen ist und ob für die ungewisse Verpflichtung zur Anschaffung eines WG eine Rückstellung zu bilden ist. Nach BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94 (BStBl. II 1997, 382; zust. GOSCH, Urteilsanm. in StBp. 1996, 193; KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937 [1942]; abl. HOFFMANN, BB 1996, 1821) ist der drohenden Ausübung eines Rücktrittsrechts durch Bildung einer Rückstellung Rechnung zu tragen. Allerdings hat sich der BFH in der Urteilsbegründung nicht mit dem Problem eines möglichen Rückstellungsverbots aufgrund der Anschaffung eines WG auseinandergesetzt. BFH v. 28.3.2002 – VIII R 77/96 (BStBl. II 2002, 227) läßt die Rückstellung an der fehlenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme scheitern. Die Vorinstanz hatte in der Vertragsaufhebung aufgrund von Sachmängeln zu Recht keinen Anschaffungsvorgang gesehen (Nds. FG v. 4.9.1996, EFG 1997, 265). Die realisierten Gewinne müssen bei drohenden Wandlungsansprüchen durch eine Rückstellung neutralisiert werden. Beim Kauf auf Probe mit aufschiebender Wirkung ist der Gewinn erst mit Ablauf der Rückgabefrist oder mit ausdrücklicher Billigung des Käufers realisiert (OFD Münster v. 12.6.1989, DStR 1989, 402; ähnlich ADS § 246 HGB Rn. 44 f.: Aktivierung der Kaufpreisforderung bei Bedingungseintritt oder bei Zerstörung der Sache; aA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIV. § 5 Rn. 270 „Kauf auf Probe“: Gewinnrealisierung bei Gefahrübergang). Dagegen wird bei einem Versendungskauf mit Rücktrittsrecht der Gewinn bereits mit Übergang der Preisgefahr realisiert. Deshalb ist beim Versendungskauf mit Rücktrittsrecht eine Rückstellung in Höhe der zu erwartenden Rücknahmequote zu bilden (OFD Münster v. 12.6.1989, DStR 1989, 402). Vom wirtschaftlichen Ergebnis unterscheiden sich die beiden Fälle nicht. Die Realisierung des Kaufpreises ist allein vom Verhalten des Käufers abhängig. Ein Rückstellungsverbot würde den Verkäufer zwingen, Gewinne auszuweisen, die er im Ergebnis tatsächlich nicht erzielt. Die Rückgängigmachung einer Veräußerung aufgrund eines dem Käufer zustehenden Rücktrittsrechts ist bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise idR nicht als Rückkauf bzw. Anschaffungsvorgang iSd. Abs. 4b, sondern als Rückgabe der zuvor ausgewiesenen Vorräte zu beurteilen. Deshalb ist auch weiterhin bei einer ernsthaft drohenden Rückgabe des WG eine Rückstellung zu bilden (glA KESSLER/KÜTING, DStR 1998, 1937 [1942]). Die Bildung einer Rückstellung ist dagegen nicht zulässig, wenn tatsächlich ein Rückkauf, zB aufgrund einer Rückkaufoption des Verkäufers, vorliegt.

Einstweilen frei.

1886–1894

C. Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe (Satz 2)

1895

Radioaktive Reststoffe und radioaktive Anlagenteile: Durch den Betrieb von Kernkraftwerken entstehen radioaktiv belastete Brennelemente, deren Beseitigung für den Betreiber des Kernkraftwerkes Aufwand bedeutet. Für diese dem Grunde nach gewissen, der Höhe nach jedoch ungewissen Verbindlichkeiten müssen handelsrechtlich Rückstellungen gebildet werden. Dasselbe gilt für Anlagenteile, die nach dem Betrieb des Kraftwerks aus- oder abgebaut werden. Soweit die radioaktiv belasteten Brennelemente oder Anlagenteile in einem Zwischen- oder Endlager verwahrt werden, sind die damit verbundenen voraus-

sichtlichen Aufwendungen auch steuerlich zurückzustellen. Dem steht Abs. 4b Satz 2 nicht entgegen.

Verwertung durch Aufarbeitung: Abgebrannte Brennelemente können wiederaufbereitet werden. Durch die Aufarbeitung können radioaktive Reststoffe zum Teil wieder als abbrandfähige Brennstoffe in Mischoxid-Brennelementen (sog. MOX-Brennelemente) eingesetzt werden. Allerdings ist die Fertigung von MOX-Brennelementen teurer als die Fertigung entsprechender Brennelemente aus Natururan. Daher ist für die Betreiber die direkte Endlagerung abgebrannter Brennelemente preiswerter als die Wiederaufarbeitung. Die Kernkraftwerke betreibenden Unternehmen haben folglich in der Vergangenheit für die schadlose Verwertung radioaktiver Reststoffe durch Aufbereitung Rückstellungen gebildet (BMF v. 15.11.1979 – IV B 2 - S 2170 - 79/79, Steuern in der Elektrizitätswirtschaft [StE] 12/79, 54). Mangels geeigneter Endlagerungsstätten war die Aufarbeitung bis 1994 die einzige Möglichkeit der schadlosen Entsorgung bestrahlter Brennelemente (KESSLER/KÜTING, DStR 1998, 1939 [1942]). Gleichwohl war die Frage der Rückstellungsfähigkeit der Fertigungsmehrkosten für MOX-Brennelemente gegenüber Brennelementen aus Natururan nicht unstrittig (vgl. Steuern in der Elektrizitätswirtschaft [StE] 1/98, 2). Die Fertigung der MOX-Brennelemente als Teil eines Herstellungsvorgangs spricht gegen die Bildung einer Rückstellung. Sieht man die Wiederaufarbeitung jedoch als Teil eines Entsorgungsvorgangs an, muss für die Entsorgungsverpflichtung eine Rückstellung gebildet werden. Dieser Streit soll mit der Regelung des Abs. 4b Satz 2 vermieden werden.

Keine radioaktive Abfälle: Für die Beseitigung radioaktiver Abfälle durch Zwischen- oder Endlagerung müssen Rückstellungen für der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Abs. 4b steht dem ausdrücklich nicht entgegen. Im Steuerentwurf fehlte noch der Zusatz „und keine radioaktive Abfälle darstellen“ (s. Anm. 1880).

1896–1899 Einstweilen frei.