BMF 11. 5. 2010 IV C 6 - S 2137/07/10004 BStBl 2010 I S. 495

Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von schadstoffbelasteten Grundstücken; Bildung von Rückstellungen für Sanierungsverpflichtungen und Teilwertabschreibungen nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG

Bezug: Urteil des Bundesfinanzhofes vom 19. November 2003 – I R 77/01 – (BStBl 2010 II S. 482)

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 19. November 2003 — I R 77/01 — (BStBl 2010 II S. 482) entschieden, dass in den Fällen, in denen die zuständige Behörde von der Schadstoffbelastung eines Grundstückes und der dadurch bedingten Sanierungsverpflichtung Kenntnis erlangt, ernsthaft mit der Inanspruchnahme aus dieser Verpflichtung gerechnet werden müsse. Eine mögliche Teilwertabschreibung sei unabhängig von der Bildung einer Rückstellung für die Sanierungsverpflichtung zu prüfen.

Zur Bildung von Rückstellungen für Sanierungsverpflichtungen und zu Teilwertabschreibungen nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG im Zusammenhang mit schadstoffbelasteten Grundstücken nehme ich nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

I. Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten

1 Nach R 5.7 Absatz 2 der Einkommensteuerrichtlinien 2008 (EStR 2008) ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nur zu bilden, wenn

- es sich um eine Verbindlichkeit gegenüber einem anderen oder eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung handelt,
- die Verpflichtung vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht ist,
- mit einer Inanspruchnahme aus einer nach ihrer Entstehung oder Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist und
- die Aufwendungen in künftigen Wirtschaftsjahren nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut führen.

1. Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen nach dem Gesetz zum Schutz vor schädlichen Bodenveränderungen und zur Sanierung von Altlasten – Bundes-Bodenschutzgesetz (BBodSchG) – vom 17. März 1998 (BGBl I S. 502), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 9. Dezember 2004 (BGBl I S. 3214)

2 Nach § 4 Absatz 3 BBodSchG sind der Verursacher einer schädlichen Bodenveränderung oder Altlast sowie dessen Gesamtrechtsnachfolger, der Grundstückseigentümer und der Inhaber der tatsächlichen Gewalt über ein Grundstück verpflichtet, den Boden und Altlasten sowie durch schädliche Bodenveränderungen oder Altlasten verursachte Verunreinigungen von Gewässern so zu sanieren, dass dauerhaft keine Gefahren, erhebliche Nachteile oder Belästigungen für den Einzelnen oder die Allgemeinheit entstehen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

2. Keine hinreichende Konkretisierung der Verpflichtung nach dem BBodSchG

3 Die hinreichende Konkretisierung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung liegt vor, wenn sich ein inhaltlich bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmbaren Zeitraums unmittelbar durch Gesetz oder Verwaltungsakt ergibt und an die Verletzung der Verpflichtung Sanktionen geknüpft sind (vgl. R 5.7 Absatz 4 Satz 1 EStR 2008).

4 Die allgemeinen Grundpflichten zur Beseitigung von Altlasten nach dem BBodSchG schreiben kein inhaltlich bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmbaren Zeitraums vor. Die Erfüllung der Grundpflicht ist auch nicht sanktionsbewehrt. Eine Ordnungswidrigkeit setzt vielmehr voraus, dass der Verpflichtete einer vollziehbaren Anordnung zuwider handelt (§ 26 Absatz 1 Nummer 2 BBodSchG). Da sich die öffentlich-rechtliche Verpflichtung nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, sondern den Erlass einer behördlichen Verfügung (Verwaltungsakt) voraussetzt, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten erst zu bilden, wenn die zuständige Behörde einen vollziehbaren Verwaltungsakt erlassen hat, der ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmbaren Zeitraums vorschreibt (R 5.7 Absatz 4 Satz 2 EStR 2008).

3. Wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung

5 Die wirtschaftliche Verursachung einer Verpflichtung liegt zum Zeitpunkt des Erlasses der in Randnummer 4 genannten behördlichen Anordnung vor. Der Tatbestand, an den der Verwaltungsakt die Verpflichtung knüpft, ist bereits verwirklicht (vgl. R 5.7 Absatz 5 EStR 2008). Die Erfüllung der Verpflichtung knüpft an Vergangenes an und gilt Vergangenes ab.

4. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung

6 Mit Bekanntgabe der behördlichen Anordnung (vgl. Randnummer 4) ist auch mit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung im Sinne von R 5.7 Absatz 6 EStR 2008 ernsthaft zu rechnen.

II. Teilwertabschreibungen nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG bei schadstoffbelasteten Grundstücken

7 Nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG erfordert eine Teilwertabschreibung eine voraussichtlich dauernde Wertminderung.

1. Grundsatz

8 Die Frage einer Teilwertabschreibung ist losgelöst von der Bildung einer Rückstellung für Sanierungsverpflichtungen zu prüfen. Es handelt sich um zwei unterschiedliche Sachverhalte, die im Hinblick auf den Grundsatz der Einzelbewertung und des Vollständigkeitsgebotes – vorbehaltlich der Randnummer 9 – unabhängig voneinander zu beurteilen sind (vgl. auch Entscheidungsgründe unter II Nr. 8 Buchstabe b des Urteils vom 19. November 2003).

2. Die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für eine Sanierungsverpflichtung liegen vor

9 Liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für eine Sanierungsverpflichtung nach den Randnummern 1 bis 6 vor, scheidet eine mit der bestehenden Schadstoffbelastung be-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

gründete Teilwertabschreibung oder die Beibehaltung eines niedrigeren Teilwertes gemäß § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 und 3 EStG aus, soweit die Sanierung voraussichtlich zu einer Wertaufholung führen wird. In diesen Fällen kommt eine Teilwertabschreibung nur insoweit in Betracht, als der Steuerpflichtige anhand geeigneter Nachweise (z. B. Gutachten) darlegen kann, dass trotz der voraussichtlichen Sanierung eine dauernde Wertminderung anzunehmen ist.

3. Die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für eine Sanierungsverpflichtung liegen nicht vor

10 Ist nach den Grundsätzen der Randnummern 1 bis 6 eine Rückstellungsbildung nicht zulässig, kommt eine Teilwertabschreibung nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG in Betracht (vgl. Randnummern 11 bis 13 des BMF-Schreibens vom 25. Februar 2000 –, BStBl I S. 372 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 26. März 2009 –, BStBl I S. 514). Das gilt nicht, wenn die Rückstellung aufgrund § 5 Absatz 4b Satz 1 EStG nicht gebildet werden kann. In diesen Fällen ist Randnummer 9 anzuwenden.

Inhaltlich gleichlautend:
Bayrisches Landesamt für Steuern 15.6.2010 S 2137.2.1-7/2 St32

Auf diese Anweisung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:

Oberste Finanzbehörden der Länder 11.3.2020 - O 2000

BMF 11.3.2020 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 18.3.2019

BMF 18.3.2019 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 21.3.2017 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 19.3.2018 - O 2000

BMF 27.3.2012 - O 2000

Oberste Finanzbehörde der Länder 24.3.2014 - O 2000

BMF 24.3.2014 - O 2000

BMF 4.4.2011 - O 1000

BMF 9.4.2013 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 23.3.2015 - O2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 9.4.2013 - O 2000

BMF 19.3.2018 - O 2000

BMF 21.3.2017 - O 2000

BMF 2.9.2016 - S 2171

Oberste Finanzbehörden der Länder 14.3.2016 - O 2000

BMF 14.3.2016 - O 2000

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BMF 23.3.2015 - 0 2000

BMF 16.7.2014 - S 2171-b

Oberste Finanzbehörden der Länder 11.3.2020 - O 2000

BMF 11.3.2020 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 18.3.2019

BMF 18.3.2019 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 21.3.2017 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 19.3.2018 - O 2000

BMF 27.3.2012 - O 2000

Oberste Finanzbehörde der Länder 24.3.2014 - O 2000

BMF 24.3.2014 - O 2000

BMF 4.4.2011 - O 1000

BMF 9.4.2013 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 23.3.2015 - O2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 9.4.2013 - O 2000

BMF 19.3.2018 - O 2000

BMF 21.3.2017 - O 2000

BMF 2.9.2016 - S 2171

Oberste Finanzbehörden der Länder 14.3.2016 - O 2000

BMF 14.3.2016 - O 2000

BMF 23.3.2015 - 0 2000

BMF 16.7.2014 - S 2171-b

BMF 25.2.2000 (IV C 2 -S 2171 b - 14/00) - Neuregelung der Teilwertabschreibung gemäß Abs. 1 Nrn. 1 und 2 durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002; voraussichtlich dauernde Wertminderung; Wertaufholungsgebot; steuerliche Rücklage nach § 52 Abs. 16 EStG

BMF 10.9.2012 (IV C 6 - S 2171 b/0 :005) - Voraussichtlich dauernde Wertminderung bei festverzinslichen Wertpapieren im Umlaufvermögen; Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 8. Juni 2011 - I R 98/10 - (BStBl 2012 II S. 716)

BMF 7.3.2013 (IV C 6 - S 2137/12/10001) - Steuerliche Gewinnermittlung; Rückstellung wegen zukünftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben

BMF 5.7.2011 (IV C 1 - S 1980-1/10/10011 : 006) - Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bei Anteilen an Aktienfonds, die als Finanzanlage gehalten werden; Anwendung des BFH-Urteils - I R 58/06 - vom 26. September 2007 (BStBl 2009 II S. 294) und des BMF-Schreibens

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

vom 26. März 2009 (BStBl 2009 I S. 514) auf Teilwertabschreibungen von Investmentanteilen (§ 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG)

BMF 8.11.2010 (IV C 6 - S 2128/07/10001) - Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in der steuerlichen Gewinnermittlung (§ 3 Nummer 40,§ 3c Absatz 2 EStG)

BMF 26.3.2009 (IV C 6 - S 2171 b/0) - Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002; Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bei börsennotierten Aktien, die als Finanzanlage gehalten werden Anwendung des BFH-Urteils vom 26. 9. 2007 - I R 58/06 - (BStBl 2009 II S. 294)

BMF 21.1.2003 (IV A 6 -S 2137 - 2/03) - Rückstellungen für sog. Anpassungsverpflichtungen (nach TA Luft); Nichtanwendung desBFH-Urteils vom 27. Juni 2001 - I R 45/97 - (BStBl 2003 II S. 121)

Fundstelle(n):
BStBl 2010 I S. 495
BB 2010 S. 1466 Nr. 24
DB 2010 S. 1096 Nr. 20
DStR 2010 S. 6 Nr. 20
DStR 2010 S. 1032 Nr. 20
DStZ 2010 S. 541 Nr. 15
EStB 2010 S. 298 Nr. 8
FR 2010 S. 587 Nr. 12
GStB 2010 S. 27 Nr. 7
KÖSDI 2010 S. 16984 Nr. 6
StB 2010 S. 182 Nr. 6
StBW 2010 S. 454 Nr. 10
WPg 2010 S. 655 Nr. 12
NWB KAAAD-43409

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.