Kirchhoff

Umweltlasten in der Steuerbilanz

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Burkhard Kirchhoff

Umweltlasten in der Steuerbilanz

Bewertung und Rückstellung
bei umweltrechtlichen
Anpassungspflichten und
Sanierungsgeboten

Mit einem Geleitwort
von Prof. Dr. Friedrich von Zezschwitz

DeutscherUniversitätsVerlag

Kirchhoff, Burkhard:

Umweltlasten in der Steuerbilanz : Bewertung und Rückstellung bei umweltrechtlichen Anpassungspflichten und Sanierungsgeboten / Burkhard Kirchhoff. Mit einem Geleitw. von Friedrich von Zezschwitz. - Wiesbaden : Dt. Univ.-Verl. ; Wiesbaden : Gabler, 1994

(Gabler Edition Wissenschaft)

Zugl.: Gießen, Univ., Diss., 1994

NE: GT

Der Deutsche Universitäts-Verlag und der Gabler Verlag sind Unternehmen der Verlagsgruppe Bertelsmann International.

Gabler Verlag, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden

© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden 1994

Lektorat: Claudia Splittgerber

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Höchste inhaltliche und technische Qualität unserer Produkte ist unser Ziel. Bei der Produktion und Auslieferung unserer Bücher wollen wir die Umwelt schonen: Dieses Buch ist auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier gedruckt.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, daß solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

ISBN 978-3-8244-6074-8

ISBN 978-3-322-97689-5 (eBook)

DOI 10.1007/978-3-322-97689-5

Geleitwort

Die Finanzkraft der Unternehmen wird zunehmend durch umweltrechtliche Anforderungen beansprucht. Im Vordergrund stehen nachträgliche Anordnungen nach § 17 BImSchG, die Verpflichtungen aus der Altlastenbeseitigung und aus den wachsenden Kosten der Abwasserbeseitigung. Im Widerspruch dazu steht die steuerliche Handhabung in der finanzamtlichen Praxis. Diese stellt sich der Bildung von Rückstellungen stark entgegen und behindert durch weitreichende Aktivierungspflichten die erfolgswirksame Buchung von Umweltschutzaufwendungen der Betriebe. Die vorliegende Arbeit, die im Fachbereich Rechtswissenschaft der Justus-Liebig-Universität Gießen als Dissertation entstanden ist, führt den Nachweis, daß die umweltpolitisch verhängnisvolle Abwehrhaltung der Finanzpraxis mit den allgemeinen bilanzrechtlichen Anforderungen nur begrenzt in Einklang zu bringen ist. Die Vorzüge der Arbeit liegen darin, daß sie mit hoher Akribie die verschiedenen Aktivierungs- und Passivierungsmöglichkeiten durchforstet, die für Umweltschutzaufwendungen in Betracht zu ziehen sind. Sie bietet damit auch für die betriebliche Praxis hilfreiche Vorschläge. Es ist zu wünschen, daß sie die Wende der zunehmend unter Kritik geratenen Finanzpraxis einzuläuten hilft.

Prof. Dr. Friedrich von Zezschwitz

Vorwort

Die mit der Vornahme von Umweltschutzinvestitionen einhergehenden Bilanzierungsfragen werden zu den wichtigsten bilanzsteuerrechtlichen Problemen der Zukunft gehören. Die vorliegende Arbeit untersucht, ob und inwieweit das geltende Bilanzsteuerrecht auf umweltrechtliche Anpassungspflichten und Sanierungsgebote zu reagieren imstande ist. Nach einer umfassenden Analyse der außerhalb des Umweltschutzes entwickelten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wird zunächst die Frage beantwortet, wann Umweltschutzinvestitionen zu aktivieren und welche Bewertungsregeln anzuwenden sind, wenn diese keinen Erfolgsbeitrag leisten. Im Rahmen der bilanzrechtlichen Grundlegung wird deswegen untersucht, ob der Betriebsvermögensbegriff um eine Ertragskomponente anzureichern ist.

Bei kumulativem Vorliegen von Wertberichtigung und Rückstellungsbildung treten Konkurrenz auf, die nach allgemeinen Bilanzierungsprinzipien gelöst werden. Die Notwendigkeit der vollständigen bilanziellen Vorsorge führt zu einer differenzierten Auflösung der Konkurrenz und einer gewissen Präferenz für die Rückstellungspflicht.

Die Arbeit wurde im Wintersemester 1993/94 von der juristischen Fakultät der Justus-Liebig-Universität Giessen als Dissertation angenommen.

Ich danke meinem hoch verehrten akademischen Lehrer und Doktorvater Herrn Prof. Dr. Friedrich von Zezschwitz für die mir gewährte Betreuung und die wissenschaftliche Förderung der Arbeit. Herrn Prof. Dr. Wolfram Höfling M.A. danke ich für die Übernahme des Koreferats.

Dieses Buch widme ich meinen Eltern, die mir stets motivierend und unterstützend zur Seite standen.

Burkhard Kirchhoff

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	1
 1. Kapitel: Aktivierungspflichten bei Anpassungs- Sanierungsmaßnahmen.....	3
 I. Abstrakte Aktivierungsfähigkeit	
1. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	4
2. Methoden zur Ermittlung des Inhalts der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	5
3. Betriebsvermögenseigenschaft umweltschützender Güter	7
a. Verringerung der Grenzwerte auf die Standards der TA-Luft.....	8
b. Grenzwertverringerung unter die Standards der TA-Luft.....	10
4. Zusätzliche Kriterien zur Annahme aktivierungspflichtiger Wirtschaftsgüter.....	11
a. Verkehrsfähigkeit.....	11
b. Teilwertkonzeption und konkrete Verkehrsfähigkeit	12
c. Gläubigerschutz und konkrete Verkehrsfähigkeit	12
d. Fortführungsprinzip und konkrete Verkehrsfähigkeit	13
e. Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb.....	14
f. Wirtschaftliche Verwertbarkeit	15
g. Selbständige Bewertungsfähigkeit	16
h. Selbständige Vollstreckungsfähigkeit	17
aa. Selbständige Vollstreckungsfähigkeit umweltschützender Wirtschaftsgüter	18

bb. Untauglichkeit des Kriteriums bei Umweltschutzinvestitionen.....	19
5. Ergebnis.....	19
6. Aktivierungsfähigkeit und betrieblicher Nutzen	20
a. Problemaufriß	20
b. Wirtschaftsgüter als Gegenstände mit betrieblichem Nutzen	20
c. Betrieblicher Nutzen als Aktivierungsvoraussetzung und § 7 d EStG.....	22
II. Konkrete Aktivierungsfähigkeit.....	23
1. Konkrete Aktivierungsfähigkeit und § 7 d EStG	24
2. Die Abgrenzung von Bewertungseinheiten.....	24
a. Notwendigkeit der Abgrenzung von Bewertungseinheiten zur Bestimmung der konkreten Aktivierungsfähigkeit umweltschützender Güter	24
b. Die Bestimmung von Bewertungseinheiten im allgemeinen - Analyse der Recht- sprechung	25
aa. Die Bestimmung von Bewertungseinheiten bei Umweltschutzinvestitionen - Erste Stellungnahme in der Literatur	29
bb. Übertragung der Kriterien auf bewegliche Umweltschutzgüter	30
aaa. Festigkeit der Verbindung und einheitlicher Nutzungs- und Funktions- zusammenhang	30
bbb. Negatives Gepräge einer Gesamtanlage ohne emissionsbegrenzenden Filter.....	31
ccc. Die Verkehrsauffassung	32
cc. Übertragung der Kriterien auf Gebäude	32
aaa. Festigkeit der Verbindung und einheitlicher Nutzungs- und Funktions- zusammenhang	32
bbb. Die Prägungs-Rechtsprechung	33
ccc. Ablehnung der Zusammenfassung selbständiger Gebäude zu einer	

Bewertungseinheit.....	33
dd. Ergebnis.....	35
3. Die Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Umweltschutz- investitionen	36
a. Herstellungs- und Anschaffungskosten	36
b. Herstellungskosten bei Anpassungsverpflichtungen - Analyse der Rechtsprechung	37
c. Übertragung der Kriterien auf Anpassungsverpflichtungen.....	39
aa. Wirtschaftlicher oder technischer Verbrauch nicht selbständig aktivierter Filter- anlagen	39
bb. Wirtschaftlicher Verbrauch einer selbständig aktivierten Filteranlage	39
cc. Wertsteigerung und Anpassung an den technischen Fortschritt	41
aaa. Werterhöhung	42
bbb. Anpassung an den technischen Fortschritt.....	42
dd. Wesensänderung einer selbständig aktivierten Gesamtanlage	43
ee. Funktionswahrung der selbständig aktivierten Gesamtanlage.....	43
ff. Herstellung eines ordnungsmäßigen Zustandes.....	44
gg. Erstmaliger Filtereinbau in eine selbständig aktivierte Anlage.....	44
d. Ergebnis.....	45
4. Das Kompensationsmodell.....	45
a. Übertragbarkeit des Kompensationsmodells auf unselbständige Wirtschaftsgüter.....	47
b. Übertragbarkeit des Kompensationsmodells auf selbständige Wirtschaftsgüter	48
c. Handelsrechtliche Abzugsfähigkeit von Umweltschutzinvestitionen und die Grund- sätze ordnungsmäßiger Buchführung	48
d. Leistungsfähigkeitsorientierte Bilanzierung und Umweltschutzinvestitionen	49
e. Betriebliche Veranlassung von Umweltschutzinvestitionen.....	50
aa. Betriebliche Veranlassung von Investitionen, die im Wege der Anpassungsver- pflichtung aufgegeben wurden.....	50
bb. Betriebliche Veranlassung von freiwilligen Investitionen.....	50
f. Übertragung stiller Reserven gemäß § 6 b EStG	51

2. Kapitel: Teilwertabschreibungen auf selbständig aktivierte bewegliche Wirtschaftsgüter	53
I. Vorbemerkung	53
II. Abwertungspflicht und Abwertungswahlrecht in der Steuerbilanz	53
III. Grundsätzliche Zulässigkeit der Vornahme von Teilwertabschreibungen bei umweltschützenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	56
IV. Erörterung der Möglichkeiten der aktivischen Abwertung	57
1. Umweltschutzinvestitionen sind keine sogenannten Fehlmaßnahmen	57
a. Wirtschaftlicher Gegenwert	58
b. Umweltschutzinvestitionen als Fehlmaßnahmen bei bewußter Fehleinschätzung	59
c. Fehlmaßnahme bei Funktionsuntauglichkeit	60
2. Teilwertabschläge wegen mangelnder Rentabilität einzelner Wirtschaftsgüter.....	60
a. Analyse der Rechtsprechung	60
b. Zurechnung von Erträgen	62
3. Teilwertabschläge wegen Minderung der Rentabilität des Gesamtbetriebes.....	63
a. Das Kriterium der nachhaltigen Unrentierlichkeit	64
b. Ablehnung des Kriteriums der nachhaltigen Unrentierlichkeit.....	64

4. Abgrenzung von dauernder und vorraussichtlich vorübergehender Wertminderung bei Minderung der Rentabilität des Gesamtbetriebes infolge einer Umweltschutzinvestition	66
5. Die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung gemäß § 7 I S.5 EStG	67
V. Aktivierungspflichten infolge vorangegangener außerordentlicher Abschreibung	68
1. Analyse der BFH-Rechtsprechung.....	68
2. Legitimation einer Umqualifizierung zwecks Vermeidung einer Doppelberücksichtigung	69
3. Ergebnis.....	73
VI. Steuerbilanzielle Behandlung der Kontamination und Dekontamination von Betriebsgrundstücken	74
1. Vorbemerkung	74
2. Teilwertminderungen infolge von Bodenkontaminationen	75
3. Teilwertminderung bei bekannter Bodenkontamination	76
4. Teilwertminderung bei bekannter Bodenkontamination und ungewissem Sanierungsaufwand	76
5. Teilwertminderung bei Kontaminationsverdacht - Anforderungen an den Nachweis einer Teilwertminderung	77
a. Erste Stellungnahmen der Literatur zu der Frage der Teilwertminderung infolge von Bodenkontaminationen und des insoweit erforderlichen Nachweises.....	79

b. Abwertungspflicht und Abwertungswahlrecht bei Bodenkontaminationen	81
c. Abgrenzung zwischen dauernden und vorübergehenden Wertminderungen bei kontaminiertem Anlagevermögen	82
aa. Berücksichtigung der Kontaminationsart	82
bb. Relation von Restnutzungs- und Kontaminationsdauer	84
cc. Analogie zu Beteiligungen	84
dd. Dogmatische Grundlage der gesetzlichen Differenzierung	85
6. Die Abschreibung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung bei kontaminiertem Anlagevermögen	86
a. Anwendbarkeit des § 7 I S.5 EStG bei nicht abnutzbarem Anlagevermögen	86
b. Grund und Boden als abnutzbares Wirtschaftsgut	87
c. Ergebnis.....	87
7. Aktivierungspflichten bei der Sanierung kontaminierter Betriebsgrundstücke	88
8. Sanierungsaufwendungen als aktivierungspflichtige Anschaffungskosten	88
a. Herstellungskosten bei Grund und Boden	89
b. Abgrenzung von aktivierungspflichtigen Anschaffungs- b.z.w. Herstellungskosten und abzugsfähigem Aufwand bei Altlastensanierungen	89
aa. Vorbemerkung.....	89
bb. Analyse der Rechtsprechung	90
cc. Übertragung der Kriterien der Rechtsprechung auf restitutive Sanierungsmaßnahmen und schadenspräventive Aufwendungen.....	91
dd. Aktivierungspflichten bei Altlastensanierungen durch den Erwerber eines kontaminierten Betriebsgrundstücks	94
c. Zusätzliche Argumente für die grundsätzliche Abzugsfähigkeit von Sanierungsaufwendungen.....	101
d. Ergebnis.....	102
e. Grundsätzliche Aktivierungspflicht zwecks Vermeidung einer Doppelberücksichtigung.....	102

3. Kapitel: Möglichkeiten zur Bildung von Rückstellungen für Anpassungsverpflichtungen und Sanierungsaufwendungen	105
I. Rückstellungen für aktivierungspflichtige Aufwendungen	105
II. Rückstellungen in der Steuerbilanz - Analyse der Rechtsprechung	107
1. Verbindlichkeit	109
2. Ungewißheit der Verbindlichkeit	109
3. Hinreichende Konkretisierung der Verbindlichkeit	110
a. Die Rechtsprechung des BFH	110
b. Die Ansicht der Finanzverwaltung	112
c. Konkretisierung bei Patentverletzungen - ein analysierender Vergleich	112
aa. Rückstellungen für die Verletzung eines fremden Patents	113
bb. Sachliche Legitimation für die bilanzielle Ungleichbehandlung privat- und öffentlich-rechtlicher Verbindlichkeiten	114
cc. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen zum Umweltschutz	114
d. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei Verpflichtungen, die aus der Verletzung fremder Patente drohen	115
4. Ergebnis	115
5. Legalisierungswirkung von Genehmigungen bei Umweltschutzaufwendungen	116
6. Hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei Anpassungs- und Sanierungsmaßnahmen	118

7. Das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung	119
a. Wirtschaftliche Verursachung von Anpassungsverpflichtungen - Analyse der Rechtsprechung	121
b. Das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung bei Altlastensanierungen	125
III. Gesamtergebnis der Prüfung der Rückstellbarkeit von Anpassungs- und Sanierungs- maßnahmen gemäß § 249 I S.1 HGB	126
IV. Weitere Rückstellungen für Umweltschutzinvestitionen	127
1. Rückstellungen für Umweltschutzinvestitionen gemäß § 249 I S.2 Nr.1 2.Hs. HGB	127
2. Anpassungs- und Sanierungsmaßnahmen als unterlassene Instandhaltung im Sinne des § 249 I S.2 Nr.1 1.Hs. HGB	128
a. Unterlassene Instandhaltung im Sinne des § 249 I S.2 Nr.1 1.Hs. HGB, wenn Emissionen auf das nach der TA-Luft zulässige Maß reduziert werden, nachdem dies im Wege der Anpassungsverpflichtung verlangt wurde	129
b. Unterlassene Instandhaltung im Sinne des § 249 I S.2 Nr.1 1.Hs. HGB, wenn Emissionen auf das nach der TA-Luft zulässige Maß reduziert werden, eine Anpas- sungsverpflichtung aber noch nicht vorliegt	130
c. Unterlassene Instandhaltung im Sinne des § 249 I S.2 Nr.1 1.Hs. HGB, wenn ein faktischer Zwang eine Investition gebietet	130
d. Unterlassene Instandhaltung im Sinne des § 249 I S.2 Nr.1 1.Hs. HGB, wenn Emissionen unter die zulässigen Mindeststandards der TA-Luft gesenkt werden	133
3. Rückstellung nach § 249 I S.2 Nr.1 1.Hs. HGB bei nicht abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens	134
a. Rückstellung nach § 249 I S.2 Nr.1 1.Hs. HGB bei nicht sanierbarer Boden- kontamination	135

b. Rückstellung nach § 249 I S.2 Nr.1 1.Hs. HGB bei sanierungsfähigen Bodenkontaminationen	136
4. Das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung bei Instandhaltungsrückstellungen für zukünftige Dekontaminationsaufwendungen	137
5. Gesamtergebnis	137
V. Beschneidung der Rückstellungspassivierung für Umweltschutzinvestitionen - Die einschränkende Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips durch den BFH	138
1. Kritik an der Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips durch den BFH	139
2. Ergebnis	143
VI. Aufwandsrückstellungen für Umweltschutzinvestitionen	143
1. Freiwillige Umweltschutzinvestitionen	144
a. Ihrer Eigenart nach genau umschriebene Aufwendungen	144
b. Wahrscheinlichkeit der Sanierung.....	145
c. Unbestimmtheit der Sanierungskosten hinsichtlich Höhe und Eintrittszeitpunkt	146
d. Wirtschaftliche Verursachung der Sanierungsaufwendungen	146
2. Rückstellung gemäß § 249 I S.3 HGB.....	147

4. Kapitel: Konkurrenzen von Rückstellungsbildung und aktivischer Abwertung bei kontaminiertem Anlagevermögen	149
I. Ausweisproblematik	149
1. Gewinnauswirkungen bei Vorrang der aktivischen Berücksichtigung der Altlast	150
2. Gewinnauswirkungen bei Vorrang der passivischen Berücksichtigung der Altlast	150
II. Ablehnung eines grundsätzlichen Vorranges der aktivischen oder passivischen Berücksichtigung künftiger Sanierungsaufwendungen	151
1. Schwächen der Wahlrechtslösung	154
2. Erste Stellungnahmen der Literatur	154
a. Vorrang der aktivischen Abwertung des Betriebsgrundstücks.....	155
b. Divergenz zwischen bilanzieller Erfassung und tatsächlicher Sanierungsnotwendigkeit	156
c. Begründung eines generellen Vorranges der Rückstellungspassivierung	156
aa. Vorrang der Rückstellungsbildung aus Vereinfachungsgründen	156
bb. Vorrang der Rückstellungsbildung wegen wirtschaftlicher Identität von Abschreibungsvolumen und Sanierungsaufwand	157
cc. Vorrang der gewinnmindernden Antizipation von Sanierungsaufwendungen im Wege der Verbindlichkeitsrückstellung - Das Realisations- und das Imparitätsprinzip.....	157
aaa. Das Realisationsprinzip.....	158
bbb. Das Imparitätsprinzip.....	158
ccc. Vorrang des Realisationsprinzips gegenüber dem Imparitätsprinzip bei Verbindlichkeitsrückstellungen.....	159
3. Ergebnis	160

III. Begründung eines Vorranges zwischen Teilwertabschreibungen und Rückstellungen für Aufwendungen wegen unterlassener Instandhaltung nach § 249 I S. 2 Nr.1 1. Hs. HGB	160
1. Berührungspunkte zwischen unterlassener Instandhaltung und Wertberichtigung	161
2. Abschreibungsprimat bei unterlassener Instandhaltung	162
3. Übertragung auf kontaminierte Betriebsgrundstücke	163
a. Aktivische Abwertung des Betriebsgrundstücks und Rückstellungsbildung bei vorübergehenden Wertminderungen	164
aa. Abschreibungswahlrecht und Verbindlichkeits- sowie Instandhaltungsrückstellung nach §§ 249 I S. 1 HGB b.z.w. 249 I S.2 Nr. 1 1. Hs. HGB	164
bb. Vorübergehende Wertminderungen und Instandhaltungsrückstellungen nach § 249 I S.3 i.V.m. § 249 I S.2 Nr. 1 HGB	164
b. Aktivische Abwertung bei dauernder Wertminderung des Betriebsgrundstücks und Rückstellungspassivierung gemäß § 249 I S.2 Nr. 1 1. Hs. HGB	165
Literaturverzeichnis	167