
Datum: 27.06.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 2873/17 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:0627.8K2873.17F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Streitig ist die Frage, ob in der Steuerbilanz der Klägerin die Bewertung für Deponierückstellungen nach den Bewertungsvorschriften des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) zu erfolgen hat oder ob das im Rahmen der Handelsbilanz ausgeübte Beibehaltungswahlrecht nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) für den Steuerbilanzwert maßgeblich ist. 2

Bei der Klägerin handelt es sich um eine Personengesellschaft, die im Handelsregister A des Amtsgerichts F. unter HRA ... eingetragen ist. Persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin ist die Y. GmbH in A., eingetragen unter HRB ... beim Amtsgericht F.. Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG). 3

Die Klägerin ist Eigentümerin von ... abgeschlossenen Deponien, die im Streitzeitraum entweder rekultiviert wurden oder bereits stillgelegt waren. Die längste Restlaufzeit beträgt ab dem Ende des Streitjahres 22 Jahre. Für laufende Betriebskosten, ausstehende Rekultivierungs- und Abdichtungskosten und sonstigen zukünftigen Aufwand für Nachsorgeverpflichtungen bildete die Klägerin seit mindestens dem Jahr 2001 entsprechende Rückstellungen. Den Rückstellungswerten lagen Gutachten zugrunde, in denen der zu 4

erwartende Aufwand für den verbleibenden Nachsorgezeitraum teils deponiebezogen und teils auch deponieübergreifend ermittelt worden war. Zwei Gutachten, unter anderem das der Firma G. vom ...2009, enthielten einen pauschalen Sicherheitszuschlag in Höhe von 10 % auf die ermittelten Werte.

Im Teilbericht zur Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2007 vom ...2011, der durch das Bundeszentralamt für Steuern verfasst wurde, wurde festgestellt, dass es sich bei den Nachsorgeverpflichtungen der Klägerin, die den Rückstellungen zugrunde lägen, um Pflichten aus §§ 36 ff. Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz (KrW-/AbfG) handele, die nach § 61 KrW-/AbfG sanktionsbewehrt seien. Die Sachleistungsverpflichtungen seien mit den in den vorgelegten Gutachten ermittelten Werten anzusetzen. Lediglich der pauschale Sicherheitszuschlag in Höhe von 10 % sei mangels hinreichender Konkretisierung nicht zu berücksichtigen. Allerdings sei im Gegenzug bisher nicht in den Gutachten erfasster Aufwand für Kosten der allgemeinen Verwaltung zu berücksichtigen. Der Sicherheitszuschlag wurde – gekürzt – den deponieübergreifenden Aufwendungen zugeordnet. Auf den Teilbericht wird im Übrigen Bezug genommen. 5

In der Handelsbilanz auf den 31.12.2010 setzte die Klägerin einen Wert für sonstige Rückstellungen in Höhe von 4.751.894,40 EUR an. In den sonstigen Rückstellungen waren Deponierückstellungen in Höhe von insgesamt 4.749.286,72 EUR enthalten. Diesen Wert hatte die Klägerin wie folgt ermittelt: Nach dem Gutachten vom ...2009 betrug der zu erwartende erforderliche Aufwand für die Deponienachsorge zum 31.12.2009 4.928.000 EUR. Dieser Wert bestand aus Rückstellungen für die einzelnen Deponien in Höhe von 4.486.352 EUR sowie einem Sicherheitszuschlag in Höhe von 441.648 EUR. Der Sicherheitszuschlag ergab sich aus folgender Berechnung: Die Summe der auf die einzelnen Deponien entfallenden Kosten wurde auf 4.480.000 EUR abgerundet und mit dem Faktor 110 % multipliziert (ergibt 4.928.000 EUR). Die Differenz zwischen dem Wert von 4.928.000 EUR und 4.486.352 EUR ergibt die Höhe des Sicherheitszuschlags. Deponieübergreifende Kosten wurden vom Gutachter und infolge auch von der Klägerin nicht berücksichtigt. 6

Für die Bemessung der Deponierückstellungen zum 31.12.2010 wurde der Wert zum 31.12.2009 (4.486.352 EUR) um Inanspruchnahmen im Jahr 2010 in Höhe von 178.713,27 EUR gekürzt. 7

Die Inanspruchnahmen entfielen nicht auf alle Deponien; auf die Deponien, deren Rückstellungsansätze nicht um Inanspruchnahmen gekürzt wurden, entfiel ein Rückstellungsbetrag in Höhe von 261.712 EUR. Im Anhang der Bilanz heißt es, die durch die erstmalige Anwendung des BilMoG entstandenen Auflösungsbeträge würden in Anwendung des Wahlrechts nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB nicht bilanziell umgesetzt. Die Überdeckung aus der Beibehaltung der höheren Rückstellungsbeträge für die Rekultivierungsverpflichtungen betrage 1.170.800 EUR. Unter Anwendung des BilMoG hätten die Deponierückstellungen ohne den „Sicherheitszuschlag“ – wegen des Abzinsungsgebots des § 253 Abs. 2 Satz 1 Handelsgesetzbuch (HGB) n.F. – auf den 01.01.2010 nur 3.337.04,80 EUR betragen und auf den 31.12.2010 3.136.701,60 EUR. 8

Für die Jahre 2008 bis 2010 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung statt. In der Prüferbilanz wurde für die Deponierückstellungen (ohne Sicherheitszuschlag) unter Anwendung des BilMoG ein Wert von 3.138.302,40 EUR angesetzt. Der Unterschied zur Berechnung der Klägerin in Höhe von rund 1.600 EUR beruhte auf einem von der Klägerin fehlerhaft angesetzten Wert für eine Deponie. Der Ansatz der abgezinsten Werte wurde damit begründet, dass das Wahlrecht nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB steuerlich nicht anzuerkennen sei. Der Prüfer setzte in einer Übersicht unter Ziffer 2.2 des Prüfungsberichts 9

vom 16.12.2013 daneben den Sicherheitszuschlag in Höhe von 441.648 EUR an, sodass sich in dieser Übersicht ein Gesamtbetrag für Deponierückstellungen in Höhe von 3.579.950,40 EUR ergab.

Im Gegenzug wurde auf Antrag der Klägerin eine Rücklage nach R 6.11 Abs. 3 Einkommensteuerrichtlinien (EStR) in Höhe von 908.446,80 EUR angesetzt. Im Rahmen der Berechnung des Unterschiedsbetrags wurde der Sicherheitszuschlag, der im Anschluss an die Auffassung der Bundesbetriebsprüfung in einen über die voraussichtliche Nachsorgephase aufzulösenden Verwaltungskostenanteil umzuqualifizieren sei, gekürzt. Der im Rahmen der vorangegangenen Betriebsprüfung vereinbarte Auflösungsbetrag betrug einmalig 160.000 EUR sowie ab dem Jahr 2008 jährlich 12.000 EUR, zum 31.12.2010 also 196.000 EUR. 10

Der Beklagte setzte die Feststellungen des Betriebsprüfungsberichts mit Bescheid vom 05.01.2015 um. 11

Mit dem dagegen gerichteten Einspruch beehrte die Klägerin, Deponierückstellungen in Höhe von 4.553.286,72 EUR zu berücksichtigen. Dies entspricht der Differenz aus den im bilanzierten Betrag enthaltenen Deponierückstellungen in Höhe von 4.749.286,72 EUR und dem Kürzungsbetrag in Höhe von 196.000 EUR. 12

Das von ihr, der Klägerin, ausgeübte Wahlrecht nach Artikel 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB sei auch steuerlich maßgeblich. Die steuerliche Bewertung erfolge nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG. Ausgangspunkt für etwaige Korrekturen nach dieser Vorschrift sei der tatsächlich in der Handelsbilanz angesetzte Wert. Daher komme es auf den Grundsatz, dass handelsrechtliche Passivierungswahlrechten zu steuerlichen Passivierungsverboten führten, nicht an. Der Beklagte berücksichtige aber nicht den richtigen und tatsächlich bilanzierten handelsrechtlichen Rückstellungswert, sondern den Wert, der sich ohne Ausübung des Wahlrechts ergäbe. Nur deshalb ergebe sich ein weiterer Diskussionspunkt, nämlich derjenige, ob der handelsrechtliche Ansatz eine Obergrenze für die steuerliche Bewertung darstelle. Hierzu vertrete der Beklagte, dass sich aus der Formulierung im Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, Rückstellung seien „höchstens insbesondere“ unter Berücksichtigung der in diesem Absatz genannten Grundsätze anzusetzen, dass der (fiktive) handelsrechtliche Betrag eine Obergrenze darstelle. Sie, die Klägerin, vertrete die Auffassung, die Formulierung „höchstens“ beziehe sich nicht auf den nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz. 13

Die Auffassung des Beklagten widerspreche auch der Absicht des Gesetzgebers, wonach das BilMoG steuerneutral sein solle (vgl. BT-Drs. 16/10067, S. 41). Dieser gesetzgeberische Wille müsse bei der Besteuerung berücksichtigt werden. Die Klägerin stütze sich des Weiteren auf das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 07.12.2016 (1 K 1912/14). Darin sei das Finanzgericht davon ausgegangen, dass die im Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG enthaltene Obergrenze durch die Ausübung handelsrechtlicher Wahlrechte erhöht werden könne. Damit sei es von einer steuerlichen Anerkennung des Wahlrechts ausgegangen. 14

Nach einem Hinweis auf eine mögliche Verböserung wegen mehrerer Rechenfehler der Betriebsprüfung wies der Beklagte den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 16.08.2017 als unbegründet zurück. 15

In der Einspruchsentscheidung vom 16.08.2017 setzte der Beklagte die Deponierückstellung mit einem Wert in Höhe von 3.383.951,20 EUR an. Dieser Wert ergibt sich (mit leichten 16

Rundungsdifferenzen) aus dem von der Klägerin ermittelten, jedoch um den Korrekturbetrag von rund 1.600 EUR berichtigten Wert auf den 31.12.2010 (3.138.302,40 EUR) zuzüglich des Sicherheitszuschlag in Höhe von 441.648 EUR, der allerdings um 196.000 EUR gekürzt wurde. Die Rücklage nach R 6.11. Abs. 3 EStR wurde auf 1.034.566,40 EUR erhöht. Dem lag folgende Berechnung zugrunde: Als Ausgangspunkt wurde die Differenz zwischen dem Wert für Deponierückstellungen auf den 31.12.2009 (4.486.352,40 EUR) und dem (nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB abgezinsten) Wert auf den 01.01.2010 (3.337.104,40 EUR) gebildet. Dieser Wert (1.149.248 EUR) wurde anteilig nach der Auflösungsquote der Rückstellungen für die einzelnen Deponien aufgelöst. Die Auflösungsquote ermittelte der Beklagte auf folgender Grundlage: Die Differenz zwischen den (nach Ausübung des Wahlrechts) beibehaltenen Werten auf den 01.01.2010 und auf den 31.12.2010 entsprach den von der Klägerin erklärten Inanspruchnahmen; dagegen entsprach die Differenz zwischen den abgezinsten Werten an diesen Stichtagen nicht den erklärten Inanspruchnahmen. Der Beklagte ermittelte daher anhand der Differenzen zwischen den abgezinsten Werten Auflösungsbeträge, die von den erklärten Inanspruchnahmen abwichen. Anhand dieser Auflösungsbeträge ermittelte der Beklagte für die einzelnen Deponien eine Auflösungsquote und kürzte, soweit sich ein Auflösungsbetrag ergab, anteilig die auf die jeweilige Deponie entfallende Rücklage. Der verbleibende Betrag wurde zudem, wie in den Einkommensteuerrichtlinien vorgesehen, um ein Fünftel aufgelöst. Auf die Anlage zur Einspruchsentscheidung wird Bezug genommen.

Die Zurückweisung des Einspruchs wurde wie folgt begründet: § 5 Abs. 1 EStG verweise für die Bewertung von Rückstellungen auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Die handelsrechtliche Übergangsvorschrift in Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB gehöre nicht zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Zudem habe der BFH in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass ein handelsrechtliches Ansatzwahlrecht für die steuerliche Gewinnermittlung zur Aktivierungspflicht bzw. zum Passivierungsverbot führe. Auf die Einspruchsentscheidung wird Bezug genommen. 17

Mit der dagegen gerichteten Klage verfolgt die Klägerin ihr Ziel weiter. 18

Sie wiederholt und vertieft ihr bisheriges Vorbringen. Insbesondere sei zu beachten, dass Art 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB einen einmaligen Sonderfall darstelle. Dieses Wahlrecht habe nur zum 31.12.2010 im Zusammenhang mit den aufgrund BilMoG geänderten Rechnungslegungsvorschriften ausgeübt werden können. Aus dem Beschluss des BFH vom 03.02.1969 (GrS 2/68 – BStBl. II 1969, 291) ergebe sich nichts anderes, weil er sich nur auf ein Ansatzwahlrecht (dem Grunde nach) beziehe. 19

Die Klägerin beantragt, 20

den Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 05.01.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.08.2017 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung von Deponierückstellungen i.H.v. insgesamt 4.553.286,72 EUR und ohne Ansatz einer Rücklage nach R 6.11. Abs. 3 EStR festgestellt werden; 21

die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären; sowie 22

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 23

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage abzuweisen und	25
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	26
Er stützt sich auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.	27
Die Sache ist am 24.01.2019 vor dem Berichterstatter erörtert und am 27.06.2019 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Auf die Sitzungsniederschriften wird Bezug genommen.	28
Entscheidungsgründe	29
Die zulässige Klage ist unbegründet. Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Die vom Beklagten in der Einspruchsentscheidung angesetzten Werte für Deponierückstellungen sind jedenfalls nicht zu niedrig.	30
Die von der Klägerin gebildeten Rückstellungen wurden dem Grunde nach zu Recht angesetzt. Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, § 5 Abs. 1 EStG. Zu diesen Grundsätzen gehört das in § 249 Abs. 1 HGB enthaltene Gebot, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.	31
Die Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für die Rekultivierung von Deponien liegen – was auch zwischen den Beteiligten unstreitig ist – vor (vgl. auch BFH, Urteil vom 05.05.2011 – IV R 32/07 –, BFHE 233, 524, BStBl II 2012, 98). Auf die Ausführungen im Teilbericht des Bundeszentralamts für Steuern vom 12.08.2011 wird Bezug genommen.	32
Die Rückstellungen sind aber nicht in Höhe des von der Klägerin geltend gemachten Betrags anzuerkennen. Die vom Beklagten in der (verbösernden) Einspruchsentscheidung angesetzten Werte sind jedenfalls nicht zu Gunsten der Klägerin zu beanstanden. Das Gericht kann insoweit offenlassen, ob die in der Einspruchsentscheidung angesetzten Werte überhöht sind, weil es nach dem Verböserungsverbot daran gehindert ist, den angefochtenen Bescheid zum Nachteil der Klägerin zu ändern, § 96 FGO (vgl. BFH, Urteil vom 02.07.2014 – I R 46/12 –, BFHE 246, 339, BStBl II 2014, 979).	33
Hinsichtlich der Höhe bilanzieller Wertansätze sind im Ausgangspunkt die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für die Steuerbilanz maßgeblich (§ 5 Abs. 1 EStG). Zwar stellt § 5 Abs. 6 EStG klar, dass insbesondere die steuerlichen Bewertungsvorschriften des § 6 EStG speziell sind. Diese Vorschrift schließt aber die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei der steuerlichen Bewertung nicht aus (Anzinger, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG, Rn. 2355). Auch § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ist keine den Maßgeblichkeitsgrundsatz ausschließende Bestimmung. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG sind Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten. Nach dem Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a sind Rückstellungen höchstens insbesondere unter Berücksichtigung der unter den einzelnen Buchstaben aufgeführten Grundsätzen anzusetzen. Aus dem Einleitungssatz („insbesondere“) ergibt sich, dass diese Einzelregelungen nicht abschließend sind. Ergänzend sind die allgemeinen Grundsätze zur Bewertung von Rückstellungen heranzuziehen (Kulosa, in: Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 6 Rn. 470). Für die Bewertung von Rückstellungen gilt mithin, dass § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG die	34

nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz zu beachtende handelsrechtliche Bewertung nur dann durchbricht, wenn die steuerrechtlichen Sonderbestimmungen des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f EStG dazu führen, dass der handelsrechtliche Wertansatz (Höchstwert) unterschritten wird (BFH, Urteil vom 11.10.2012 – I R 66/11 –, BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676). Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG lassen, soweit sie keine ausdrückliche Anordnung treffen, die Bewertung der Rückstellung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unberührt (BFH, Urteil vom 02.07.2014 – I R 46/12 –, BFHE 246, 339, BStBl II 2014, 979; vgl. BFH, Urteil vom 13.07.2017 – IV R 34/14 –, BFH/NV 2017, 1426).

Ausgangspunkt der Bewertung ist damit § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB. Danach sind Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz, der aus den vergangenen sieben (nur für Altersversorgungsverpflichtungen: zehn) Geschäftsjahren ergibt. 35

Für die Deponierückstellungen einschließlich „Sicherheitszuschlag“ ist auf den 31.12.2010 kein höherer Wert anzusetzen als der in der Einspruchsentscheidung angesetzte Wert (3.383.951,20 EUR). 36

Der nach § 253 Abs. 2 HGB abgezinste Betrag der Deponierückstellungen (ohne Sicherheitszuschlag) beträgt, wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, auf den 31.12.2010 3.138.303,60 EUR. Der zugrunde liegende Erfüllungsaufwand beruht auf einem von der Klägerin vor Abgabe der Feststellungserklärung eingeholten Gutachten. Die auf Grundlage dieses Gutachtens angesetzten Werte für die einzelnen Deponien entsprechen einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung. Das Gutachten ist von einer Fachfirma erstellt und wurde der Höhe nach weder von der Betriebsprüfung noch vom Beklagten in Zweifel gezogen. Das Gericht hat keine Anhaltspunkte dafür, das Gutachten oder einzelne Feststellungen bezüglich der Deponien in Frage zu stellen. 37

Der als „Sicherheitszuschlag“ bezeichnete Teil der Gemeinkosten (Verwaltungskosten) kann ebenfalls nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 6 Abs. 1 Abs. 3a Buchst. b EStG angesetzt werden. Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Dieser Betrag beinhaltet auch die notwendigen Gemeinkosten (Böcking/Gros, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, § 253 Rn. 23 m.w.N.). Ebenso sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten (vgl. BFH, Urteil vom 11.10.2012 – I R 66/11 –, BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676; Scheffler, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 233 Rückstellungen Rn. 71). 38

Allerdings ist dieser Betrag – wie der sonstige Erfüllungsaufwand – nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB abzuzinsen. Das Gericht geht – insoweit übereinstimmend mit den Beteiligten – davon aus, dass die Kosten der Verwaltung für die Deponien bis zum Ablauf der längsten Restlaufzeit 245.647,60 EUR betragen. Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass (zu Gunsten Klägerin) ein höherer Wert anzusetzen wäre. Das letzte vor dem Stichtag erstellte Gutachten enthält keine Aussagen zu einem etwaigen Verwaltungsaufwand und auch keine Aussagen zu sonstigen deponieübergreifenden Kosten, sondern nur einen pauschal ermittelten Sicherheitszuschlag. Auch hat die Klägerin keine Einwände gegen die Kürzung des (in Verwaltungskosten bzw. deponieübergreifende Kosten umqualifizierten) Sicherheitszuschlags erhoben. Für das Gericht bestehen insoweit keine Anhaltspunkte, dass die zu erwartenden Verwaltungskosten bis zum Ende des Nachsorgezeitraums den Betrag von 257.647,60 EUR 39

übersteigen.

Für die Abzinsung dieses Betrags geht das Gericht davon aus, dass sich die Verwaltungskosten gleichmäßig auf die verbleibende Nachsorgezeit verteilen. Unter Zugrundelegung der längsten Restlaufzeit aller Deponien (22 Jahre) am Bilanzstichtag ergibt sich ein jährlicher Aufwand in Höhe von 11.165,80 EUR. Unter Anwendung der von der Deutschen Bundesbank veröffentlichten Abzinsungssätze verbleibt nach Abzinsung am 31.12.2010 ein Wert von 147.568,25 EUR:

40

	Abgezinsten Betrag	Restlaufzeit	Abzinsungs-Zinssatz
		1	3,75
		2	3,90
		3	4,07
		4	4,22
		5	4,36
		6	4,48
		7	4,59
		8	4,69
		9	4,78
		10	4,86
		11	4,94
		12	5,00
		13	5,06
		14	5,11
		15	5,15
		16	5,18
		17	5,20
		18	5,22
		19	5,24
		20	5,26
		21	5,25
		22	5,25
Summe	147.568,25		

41

Die Summe der abgezinsten Werte des zu erwartenden deponiebezogenen Aufwands (3.138.303,60 EUR) und zu erwartenden Verwaltungsaufwands (147.568,25 EUR) am Bilanzstichtag beträgt demnach höchstens 3.285.82 EUR. Das Gericht gelangt mithin zu einer Bewertung der Rückstellung, die noch unter dem vom Beklagten angesetzten Wert liegt.

42

Das Gericht legt seiner Berechnung nicht den Wert zugrunde, der sich aus der Ausübung des Wahlrechts nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB ergibt. Dabei kann dahinstehen, ob dieses Wahlrecht, wie der Beklagte meint, schon nicht zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehört, die Ausgangspunkt der Bewertung der Rückstellung sind. Denn selbst wenn das Wahlrecht zu diesen Grundsätzen gehörte, wäre es jedenfalls steuerlich nicht zu berücksichtigen.

43

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der das Gericht sich anschließt, führen handelsrechtliche Passivierungswahlrechte zu steuerlichen Passivierungsverboten, soweit sie

44

nicht mit steuerlichen Wahlrechten korrespondieren (BFH, Urteil vom 21.10.1993 – IV R 87/92 –, BFHE 172, 462, BStBl II 1994, 176; vgl. grundlegend BFH, Beschluss vom 03.02.1969 – GrS 2/68 – BStBl II 1969, 291). An dieser Rechtslage hat sich durch Inkrafttreten des BilMoG nichts geändert (Weber-Grellet, in: Schmidt, EStG. 38. Aufl. 2019, § 5 Rn. 33; Ehmcke, in: Blümich, 130. Ergänzungslieferung 2015, § 6 EStG Rn. 494; Kulosa, in: Schmidt, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 199).

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 EStG sind Rückstellungen für Verpflichtungen mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen. Nach Satz 2 ist für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend. Im Streitfall befinden sich sämtliche Deponien der Klägerin in der Nachsorgephase; die Erfüllung hat also bereits begonnen, weshalb steuerlich keine Abzinsung vorzunehmen ist. Ein steuerliches Wahlrecht zur Abzinsung besteht weder vor noch nach dem Beginn der Erfüllung. 45

Nach Auffassung des Gerichts ist von diesem Grundsatz mit Blick auf Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB keine Ausnahme zu machen. Dies ergibt sich schon aus dem Sinn und Zweck dieser Rechtsprechung. Das steuerliche Passivierungsverbot im Fall handelsrechtlicher Passivierungswahlrechte hat ebenso wie das steuerliche Aktivierungsgebot im Fall handelsrechtlicher Aktivierungswahlrechte den Zweck, dass steuerlich der volle Periodengewinn als Einkommen zu erfassen ist. Es soll verhindert werden, dass der Kaufmann durch die Ausübung handelsrechtlicher Wahlrechte den zu versteuernden Gewinn mindert (BFH, Urteil vom 21.10.1993 – IV R 87/92 –, BFHE 172, 462, BStBl II 1994, 176). Vor diesem Hintergrund besteht kein Unterschied zwischen „dauerhaften“ handelsrechtlichen Wahlrechten und dem Wahlrecht des Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB, das nur einmalig bei der Umstellung auf die neue Rechtslage nach Inkrafttreten des BilMoG angewendet werden konnte. Im Übrigen ist auch nach der systematischen Stellung des Wahlrechts im EGHGB keine Abweichung vom genannten Grundsatz zu machen. In Bezug auf das im gleichen Gesetz geregelte Wahlrecht des Art. 28 EGHGB ist ebenfalls anerkannt, dass dieses handelsrechtliche Wahlrecht nicht zugleich ein steuerliches Wahlrecht vermittelt (BFH, Urteil vom 30.01.2002 – I R 71/00 –, BFHE 198, 420, BStBl II 2003, 279; Kupsch, in: Hofbauer/Kupsch, Rechnungslegung Kommentar, Artikel 28 EGHGB Rn. 28). 46

Nichts anderes ergibt sich aus der Gesetzesbegründung, dass die Modernisierung des Handelsbilanzrechts steuerneutral bleiben sollte (vgl. BT-Drs. 16/10067, 41, 45, 52). Die Motive und Vorstellungen der Mitglieder der gesetzgebenden Körperschaften können nur dann berücksichtigt werden, wenn sie im Gesetz selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden haben (BFH, Urteil vom 14.05.1991 – VIII R 31/88 –, BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167 m.w.N.). Dem Gesetzeswortlaut des Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB ist nicht zu entnehmen, dass diesem Wahlrecht auch steuerliche Geltung zugesprochen werden sollte. Eine Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG hat diesbezüglich ebenfalls nicht stattgefunden. Es wurde lediglich (zu Lasten des Steuerpflichtigen) die nach der Änderung des § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB i.d.F. des BilMoG, wonach künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind, die steuerlich weiter geltende Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse am Bilanzstichtag geregelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG). Der Gesetzgeber hätte die Vorschrift des Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB ohne Weiteres auch mit Geltung für das Steuerrecht erlassen können. Im Übrigen ist der Gesetzgeber bei Erlass des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG davon ausgegangen, dass der Grundsatz der Maßgeblichkeit erhalten bleibt (BT-Drs. 14/443, 23). Diese „konkrete“ Zielsetzung geht der allgemeinen Zielsetzung der Steuerneutralität vor (Krumm, in Blümich, § 5 EStG Rn. 186). 47

Auf die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage, ob sich aus dem Wort „höchstens“ im Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ableiten lässt, dass der konkret angesetzte handelsbilanzielle Wert oder der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzende Wert die Obergrenze für den steuerbilanziellen Ansatz darstellt, kommt es im Streitfall nicht an. Denn der steuerliche Ansatz der Rückstellung beruht nach der Rechtsauffassung des Gerichts im Streitfall nicht auf der Anwendung dieser Obergrenze. Soweit es in der Rechtsprechung (etwa FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.12.2016 – 1 K 1912/14 –, EFG 2017, 693) und Literatur (etwa Kirsch, Stbg 2009, 320) für möglich gehalten wird, die Obergrenze des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG durch Ausübung des Wahlrechts nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB zu erhöhen, kann das Gericht dem für den Streitfall nicht folgen. Nach Auffassung des FG Rheinland-Pfalz setzt § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG als steuerrechtliche Bewertungsnorm die handelsrechtliche Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG außer Kraft (FG Rheinland-Pfalz, a.a.O.). Nach Auffassung des erkennenden Senats schränkt § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG den Grundsatz der Maßgeblichkeit hingegen – wie dargelegt – lediglich ein (vgl. auch Wacker, HFR 2013, 485, 490). Daher bleibt es bei den allgemeinen Grundsätzen und insbesondere auch dem Grundsatz, dass handelsrechtliche Passivierungswahlrechte steuerlich zu Passivierungsverboten führen. Nur soweit in der Literatur empfohlen wird, die Obergrenze des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG durch handelsbilanzielle Spielräume zu erhöhen (Korn/Strahl, in: Korn, EStG, § 6 Rn. 379_4), ist dies nach Auffassung des Gerichts in den Grenzen zulässig, wie handelsrechtliche Spielräume steuerlich anzuerkennen sind, etwa bei kaufmännischen Ermessensentscheidungen (vgl. BFH, Urteil vom 30.11.2005 – I R 26/04 –, BFH/NV 2006, 616).

Das Gericht verkennt nicht, dass die von ihm vorgenommene Gesetzesauslegung für Steuerpflichtige zu erheblichen Steuerforderungen bei der erstmaligen Anwendung des BilMoG führen kann. Es hält es aber nicht für geboten, diese Härten im Wege einer anderslautenden Auslegung des Gesetzes abzufedern, sondern sieht insoweit allenfalls Raum für Billigkeitsmaßnahmen, über die in einem gesonderten Verfahren zu entscheiden wäre. Im Streitfall dürfte die Unbilligkeit ohnehin bereits durch die Anerkennung der Rücklage nach R 6.11 Abs. 3 Satz 2 EStR beseitigt sein. 49

Die Klägerin ist auch nicht durch eine fehlerhafte Berechnung der Rücklage beschwert. Die nach R 6.11 Abs. 3 EStR anzusetzende Rücklage beträgt 1.132.645,60 EUR. Zwar liegt dieser Wert über dem Wert, den der Beklagte für die Rücklage in der Einspruchsentscheidung angesetzt hat (1.034.566,40 EUR). Die sich ergebende Steuerlast führt aber nicht zu einer Beschwerde der Klägerin. Denn die Summe aus Rückstellung und Rücklage, die sich unter Zugrundelegung der Auffassung des Gerichts ergibt, entspricht mit (1.132.645,60 EUR + 3.285.872 EUR =) 4.418.517,60 EUR (rechnerisch zufällig) exakt der vom Beklagten angesetzten Summe. 50

Nach R 6.11 Abs. 3 Satz 2 EStR kann für den Gewinn, der sich aus der erstmaligen Anwendung des BilMoG durch die Auflösung von Rückstellungen ergibt, die bereits in dem vor dem 1.1.2010 endenden Wirtschaftsjahr passiviert wurden, jeweils in Höhe von 14 Fünfzehnteln eine gewinnmindernde Rücklage passiviert werden, die in den folgenden vierzehn Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Fünfzehntel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). Nach Satz 3 ist, wenn eine Verpflichtung, für die eine Rücklage passiviert wurde, bereits vor Ablauf des maßgebenden Auflösungszeitraums nicht mehr besteht, die insoweit verbleibende Rücklage zum Ende des Wirtschaftsjahres des Wegfalls der Verpflichtung in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen (Halbsatz 1); Entsprechendes gilt, wenn sich der Verpflichtungsumfang innerhalb des Auflösungszeitraums verringert (Halbsatz 2). 51

Der Gewinn, der sich aus der erstmaligen Anwendung des BilMoG ergibt, beträgt nach den obigen Ausführungen höchstens 1.267.414,40 EUR. Dieser Wert ist die Differenz aus dem beibehaltenen Wert auf den 31.12.2010 und dem nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F. abgezinsten Wert auf den 31.12.2010. Der beibehaltene Wert beträgt einschließlich der Verwaltungskosten 4.553.286,40 EUR. Der abgezinste Wert beträgt einschließlich der Verwaltungskosten (höchstens) 3.285.872 EUR. (Wäre der Verwaltungsaufwand nicht anzuerkennen, ginge dies zu Lasten der Klägerin: Der Überdeckungsbetrag wäre niedriger, weil der Wert auf den 31.12.2009 um den nicht abgezinsten und der Wert auf den 31.12.2010 nur um den abgezinsten Wert zu berichtigen wäre.) Dieser Wert ist zunächst nur in Höhe von 14 Fünfzehnteln für die Bildung der Rücklage zu berücksichtigen; daraus ergibt sich ein Wert in Höhe von 1.182.920 EUR. Die Unterschiede zur Berechnung des Beklagten ergeben sich zum einen daraus, dass der Beklagte den Wert auf dem 31.12.2009 mit dem (abgezinsten) Wert auf den 01.01.2010 verglichen hat. Die erstmalige Anwendung des BilMoG findet aber bei der Erstellung der Bilanz auf den 31.12.2010 statt. Die Unterschiede zur Berechnung der Klägerin ergeben sich daraus, dass das Gericht auch den Sicherheitszuschlag abgezinst hat; insofern ist der vom Gericht ermittelte Überdeckungsbetrag (1.267.414,40 EUR) höher als der von der Klägerin (gerundet auf 1.170.800 EUR) ermittelte Betrag.

52

Der Betrag in Höhe von 1.182.820 EUR ist anteilig aufzulösen, soweit eine Verpflichtung vor Ablauf des Jahres 2010 nicht mehr bestand (R 6.11 Abs. 3 Satz 3 EStR).

53

Danach ergibt sich ein endgültiger als Rücklage anzusetzender Betrag in Höhe von 1.132.645,60 EUR. Das Gericht legt der Ermittlung der Auflösungsquote die tatsächlichen Inanspruchnahmen im Jahr 2010 zugrunde, weil die den Rückstellungen zugrunde liegenden Verpflichtungen insoweit weggefallen sind. Die Inanspruchnahmen betragen 178.713,27 EUR. Da für einige Deponien keine Inanspruchnahmen erfolgten, sind diesbezüglich keine Veränderungen der zugrunde liegenden Verpflichtungen eingetreten. Die für diese Deponien gebildeten Rückstellungen betragen in der Summe 261.712 EUR. Die Rückstellungen für alle Deponien betragen auf den 31.12.2009 in der Summe 4.486.352 EUR. Für der Bildung der Auflösungsquote sind nur die von Inanspruchnahmen betroffenen Deponien, also Rückstellungen in Höhe von $(4.486.352 \text{ EUR} - 261.712 \text{ EUR}) = 4.224.640 \text{ EUR}$ zu berücksichtigen. Die Auflösungsquote beträgt also $(178.713,27 \text{ EUR} / 4.224.640 \text{ EUR}) = 0,0423$, also rund 4,25 %. Daraus ergibt sich ein Rücklagenbetrag von $(1.182.920 \text{ EUR} * 95,75 \% =) 1.132.645,60 \text{ EUR}$.

54

Das Gericht folgt im Hinblick auf die Auflösungsquote nicht der Berechnungsmethodik des Beklagten, der (ausgehend vom Unterschiedsbetrag zwischen Wert auf den 31.12.2009 und dem Wert auf den 01.01.2010) Auflösungsbeiträge aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert auf den 01.01.2010 und dem Wert auf den 31.12.2010 ermittelt hat. Die auf diese Weise ermittelten (vermeintlichen) Auflösungsbeiträge können tatsächlich nicht nur durch Inanspruchnahmen (und somit einen Wegfall der den Rückstellungen zugrunde liegenden Verpflichtungen), sondern auch durch eine Änderung der Abzinsungsfaktoren zwischen dem 01.01.2010 und dem 31.12.2010 entstanden sein. Das Gericht kann dem schon deshalb nicht folgen, weil es die Auswirkungen der Abzinsung schon bei der Ermittlung des Überdeckungsbetrags berücksichtigt hat; insofern würde ansonsten eine doppelte Berücksichtigung erfolgen. Zudem spricht gegen die Methodik des Beklagten, dass die Regelung in R 6.11 Abs. 3 Satz 3 EStR an den Umfang der zugrunde liegenden Verpflichtung und nicht an deren (auch durch den Abzinsungsfaktor bestimmte) Bewertung anknüpft. Erfasst werden sollen nach Auffassung des Senats nur Veränderungen der der Rückstellung zugrunde liegenden Verpflichtungen, etwa durch Inanspruchnahmen. Auch in den Folgejahren würden ansonsten Änderungen der von der Bundesbank veröffentlichten

55

Abzinsungssätze (zu Lasten des Steuerpflichtigen) zu Auflösungen der Rücklage führen können, obwohl sich der Verpflichtungsumfang nicht verändert hat. Umgekehrt können (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) tatsächlich eingetretene Veränderungen des Verpflichtungsumfangs neutralisiert werden, wodurch es nicht zu der nach R 6.11 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 EStR gebotenen anteiligen Auflösung kommt. Ob sich die vom Beklagten gewählte Berechnungsmethodik zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirkt, hinge dabei von der Entwicklung der Abzinsungssätze ab.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

56

Die Revision war zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) zuzulassen.

57