www.kommunsense.de
Veröffentlichungen aus der Finanzrechtsprechung

Niedersächsisches Finanzgericht

Urteil vom 02.09.2004 (Az.: 11 K 554/00)

Rückstellung wegen Altlastensanierung im Fall des Gefahrenverdachts

Sachverhalt:

Streitig ist die Bildung einer Rückstellung für Altlastensanierung im Streitjahr.

Die Klägerin stellt Zäune und Einfriedungen her und vertreibt diese. Am 19. Mai 1992 beantragte die Klägerin die wasserbehördliche Genehmigung für die Umgestaltung der Imprägnierungsanlage. Im Zuge der Antragstellung im Jahr 1992 kam es zu einer Ortsbesichtigung, bei der Verunreinigungen des Pflasters vor der Imprägnierungsanlage festgestellt wurden. Am 1. Oktober 1993 teilte die Untere Wasserbehörde der Stadt A der Klägerin mit, dass gegen die Umgestaltung der bestehenden Anlage keine Bedenken bestünden. Neben Auflagen teilte die Stadt A in diesem Schreiben Folgendes mit:

„Aufgrund der bisherigen Betriebsweise Ihrer o.g. Anlage besteht von hier aus der Verdacht, dass wassergefährdende Stoffe in den Boden bzw. in das Grundwasser gelangt sein könnten. Daher weise ich bereits an dieser Stelle darauf hin, dass spätestens zu Beginn des Jahres 1994 auf Ihrem Grundstück nach vorheriger Absprache mit Ihnen durch ein von uns beauftragtes Fachunternehmen 2 Grundwassermeßstellen errichtet und auf die einschlägigen Parameter beprobt werden sollen. Ich komme in dieser Angelegenheit unaufgefordert auf Sie zurück.“

Am 3. Februar 1994 wurde der Jahresabschluss für die Klägerin zum 31. Dezember 1992 aufgestellt. In der Bilanz auf den 31. Dezember 1992 wies die Klägerin eine

Altlastensanierungsrückstellung in Höhe von ... DM aus. Die Klägerin ging davon aus, dass ca. 1.500 qm Boden entsorgt werden müssten. Bei einem geschätzten Entsorgungspreis von 75 DM pro qm ergab sich der Betrag von ... DM.

Nach Aufstellung des Jahresabschlusses wurden am 28. Februar 1994 Untersuchungen hinsichtlich einer möglichen Grundwasserkontamination südlich und westlich des Betriebsgeländes der Klägerin durchgeführt. Dabei wurden deutliche Verunreinigungen durch Schwermetalle Blei, Kupfer, Quecksilber und Zink festgestellt. Die Stadt A teilte am 25. April 1994 der Klägerin mit, dass aufgrund der vorliegenden Ergebnisse weitere Untersuchungen unbedingt erforderlich seien, um zu prüfen, ob die festgestellten Verunreinigungen des Grundwassers von dem Grundstück der Klägerin oder von anderer Stelle ausgingen. In einem weiteren Schreiben der Stadt A an die Klägerin vom 30. Januar 1995 teilte diese mit, dass erst nach Vorlage von weiteren Untersuchungsergebnissen entschieden werden könne, „ob und in welchem Umfang Sanierungsmaßnahmen erforderlich“ seien. Der Boden an der Imprägnierungsanlage wurde im Jahr 1997 bis auf eine Tiefe von 2 ½ bis 3 m insgesamt ausgekoffert.

Der Beklagte akzeptierte die Rückstellung für Altlastensanierung zunächst und erließ den Gewinnfeststellungsbescheid 1992 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. In einer im September 1996 durchgeführten Außenprüfung wich der Beklagte von den erklärten Angaben der Klägerin ab. U.a. wurde die von der Klägerin eingebuchte Rückstellung für Altlastensanierung nicht anerkannt, da nach Ansicht des Beklagten keine ungewisse Verbindlichkeit vorlag. Es habe einen durch die zuständige Fachbehörde erlassener Verwaltungsakt, der die Sanierungsverpflichtung anordnete, im Zeitpunkt der Rückstellung nicht gegeben. Der Beklagte erließ daraufhin Änderungsbescheide im Februar 1997. Die dagegen eingelegten Einsprüche wurden zurückgewiesen. Gegen den Einspruchsbescheid erhob die Klägerin Klage.

Die Klägerin trägt vor, dass die Rückstellung für Altlastensanierung zu Recht erfolgt sei. Die Voraussetzungen für die Bildung der Rückstellung für die Altlastensanierung hätten im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1992 vorgelegen. Das Umweltamt der Stadt A habe zu diesem Zeitpunkt die Aufnahme von Bodenuntersuchungen angekündigt und es sei auf Grund der unzweifelhaft bestehenden Verunreinigungen mit einer behördlichen Verfügung zu rechnen gewesen.

Dass eine ordnungsbehördliche Verfügung nicht schriftlich ergangen sei, sondern lediglich bei der Besprechung vom 18. Juni 1997 auf die rechtlich unzweifelhaft gegebene Möglichkeit der Sanierungsverfügung hingewiesen worden sei, habe lediglich daran gelegen, dass das Unternehmen der Klägerin von Anfang an den Auflagen der Umweltbehörde nachgekommen sei und alle geforderten Untersuchungen sowie die Sanierungsmaßnahmen durchgeführt habe. Die Voraussetzungen, die sich aus dem BFH-Urteil vom 19. Oktober 1993 ergeben, hätten vorgelegen. Auf Grund der unzweifelhaft bestehenden Verunreinigungen, deren Verursachung vor dem Bilanzstichtag 31. Dezember 1992 gelegen habe und den im Zusammenhang mit dem Antrag vom 19. Mai 1992 über die Umgestaltung der Imprägnierungsanlage mit der Stadt A geführten Besprechungen, sei die Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt sehr hoch gewesen.

Die Klägerin habe auf Grund der Ankündigung des Umweltamtes bezüglich der Aufnahme von Bodenuntersuchungen ernsthaft mit einer Inanspruchnahme rechnen müssen. Auch sei

bereits zu diesem Zeitpunkt mit einer behördlichen Verfügung zu rechnen gewesen. Dass eine ordnungsbehördliche Verfügung nicht schriftlich ergangen sei, sondern lediglich bei der Besprechung vom 6. Juni 1997 auf die rechtlich unzweifelhaft gegebene Möglichkeit einer Sanierungsverfügung nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften hingewiesen worden sei, habe daran gelegen, dass die Klägerin von Anfang an den Auflagen der Umweltbehörde nachgekommen sei und alle geforderten Untersuchungen sowie die Sanierungsmaßnahmen durchgeführt habe.

Die Rückstellungsbildung widerspreche auch nicht dem BFH-Urteil vom 8. November 2000, in dem lediglich ausgeführt werde, dass die Voraussetzung für eine hinreichende Konkretisierung im Regelfall bei Erlass einer behördlichen Verfügung oder bei Abschluss einer entsprechenden verwaltungsrechtlichen Vereinbarung vorliegen müsse. Das vom Beklagten zitierte BFH-Urteil vom 11. Dezember 2001, das sich im Wesentlichen auf das grundlegende Urteil vom 19. Oktober 1993 beziehe, bestätige die Rechtsauffassung der Klägerin. Insbesondere sei im dort zu Grunde liegenden Fall eine Rückstellung bejaht worden, obwohl für die betreffende Filiale einer chemische Reinigung nur ein Gefahrenverdacht bestanden hätte.

Die Klägerin beantragt,
den Feststellungsbescheid 1992 vom 11. Februar 1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. August 2000 dahingehend zuändern, dass die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb um die nicht anerkannte Rückstellung für Altlastensanierung in Höhe von ... DM gekürzt werden.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Der Beklagte trägt unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung vor, dass die Voraussetzungen, die die Rechtsprechung des BFH für die Anerkennung einer Rückstellung für Altlastensanierung fordere, nicht gegeben seien. Auch bei Kenntnis der zuständigen Umweltbehörde von der Kontamination des Grundstücks setzte die Bildung einer Sanierungsrückstellung eine Bodenverunreinigung voraus, die eine ordnungsbehördliche Verfügung mit dem Ziel des Bodenaushubs und entsprechender Versorgung wahrscheinlich mache. Erst im Juni 1997 habe die Stadt A erstmals darauf hingewiesen, dass die Möglichkeit einer Sanierungverfügung gegeben sei. Im Zeitpunkt der Bilanzerstellung sei die Sanierungspflicht nur wegen begründeter Verdachtsmomente vermutet worden. Es komme daher eine Rückstellung nicht in Frage, da es unabhängig von der geforderten Konkretisierung in diesen Fällen jedenfalls an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehle und auch die Höhe der voraussichtlichen Sanierungskosten nicht nachgewiesen werden könnten.

Auch die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung, wie sie im Urteil des BFH vom 8. November 2000 verlangt werden, hätten nicht vorgelegen. Insbesondere sei auch aus dem Urteil des BFH vom 11. Dezember 2001 zu entnehmen, dass ein Verdacht einer Bodenbelastung nicht ausreiche. Es habe zur Kenntnis konkreter Belastungen noch der Durchführung und Anordnung von Bodenuntersuchungen durch diese Behörde bedurft. Erst dann sei mit einer alsbaldigen Kenntnisnahme der konkreten Bodenbelastung durch die Behörden mit der Folge einer baldigen Sanierungsverpflichtung zu rechnen gewesen.

Im vorliegenden Fall habe die Stadt A im Schreiben vom 1. Oktober 1993 lediglich den Verdacht geäußert, dass eine Verunreinigung des Bodens und des Grundwassers bestehen könnte und dass sie in naher Zukunft Grundwassermessstellen einrichten werde. Erst nach Auswertung der angekündigten Grundwasserproben im Jahr 1994 hätte allenfalls eine inhaltlich und zeitlich hinreichende Konkretisierung der wirtschaftlichen Last bestanden. Im Zeitraum der Bilanzerstellung ab Herbst 1993 bis zur Bilanzaufstellung am 3. Februar 1994 seien die Untersuchungsergebnisse noch nicht bekannt gewesen.

Urteilsbegründung:

Die Klage ist unbegründet. Der Feststellungsbescheid 1992 vom 11. Februar 1997 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung wegen Altlastensanierung liegen im Streitjahr nicht vor.

§ 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Verbindung mit § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) gebietet die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Wie der BFH (Urteil vom 19. Oktober 1993 VIII R 14/92, BStBl II 1993, 891; Urteil vom 11. Dezember 2001 VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486) ausgeführt hat, setzt die Pflicht zur Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten allgemein voraus

- das Bestehen oder die Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde und/oder der Höhe nach (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. auch Urteil des BFH vom 12. Dezember 1990 I R 153/86, BStBl II 1991, 479, unter II. 6., m.w.N.; Urteil vom 11. Dezember 2001 VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486);
- die wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit in der Zeit vor dem Bilanzstichtag (vgl. z.B. auch BFH-Urteil vom 19. Mai 1987 VIII R 327/83, BStBl II 1987, 848, m.w.N.; Urteil vom 11. Dezember 2001 VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486);
- dass der Schuldner mit seiner Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss; die bloße Möglichkeit des Bestehens oder Entstehens einer Verbindlichkeit reicht zur Bildung einer Rückstellung nicht aus (vgl. auch z.B. BFH-Urteil vom 22. November 1988 VIII R 62/85, BStBl II 1989, 359; Urteil vom 11. Dezember 2001 VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486; Urteil vom 19. November 2003 I R 77/01, BFH/NV 2004, 271).

An diesen für Rückstellungen sowohl für zivilrechtliche als auch für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen gleichermaßen geltenden Grundsätzen hält der BFH fest (Urteil vom 11. Dezember 2001 VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486).

Danach setzt jede (ungewisse) Verbindlichkeit, gleichviel ob sie im privaten oder im öffentlichen Recht wurzelt, eine Verpflichtung gegenüber einem anderen - einem Gläubiger - voraus. Darüber hinaus muss dieser Gläubiger grundsätzlich seinen Anspruch gegen den Schuldner (Steuerpflichtigen) kennen. Deshalb hat der BFH bei Schadenersatzansprüchen eine Inanspruchnahme des Schuldners erst dann für

wahrscheinlich und damit für passivierbar gehalten, wenn die den Anspruch begründenden Tatsachen entdeckt und dem Geschädigten bekannt geworden sind oder dies doch unmittelbar bevorsteht (vgl. auch BFH-Urteile vom 3. Juli 1991 X R 163 - 164/87, BStBl II 1991, 802, unter 2., und vom 2. Oktober 1992 III R 54/91, BStBl II 1993, 153). Denn erst von diesem Zeitpunkt an muss der Schädiger trotz der bereits abstrakt bestehenden rechtlichen Verpflichtung ernsthaft mit einer Inanspruchnahme rechnen. Erst von diesem Zeitpunkt an besteht deshalb auch eine inhaltlich und zeitlich hinreichend konkretisierte wirtschaftliche Last (BFH-Urteil vom 11. Dezember 2001 VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486). Weiterhin reicht es nicht aus, wenn allein ein Gefahrenverdacht besteht und trotz festgestellter Verunreinigungen keine akute Gefahr von der Bodenkontamination ausgeht (FG Baden-Württemberg Beschluss vom 19. Dezember 1991 6 V 20/91, EFG 1993, 13).

Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 11. Dezember 2001 (VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486) zum Ausdruck gebracht, dass ein allgemeiner Erfahrungssatz des Inhalts, dass der „hohe Stellenwert des Rechtsguts saubere Umwelt, das gestiegene Umweltbewusstsein und die Stärkung der Rechtstellung der Öffentlichkeit hinsichtlich der Information“ im Fall des Gefahrenverdachts nicht ausreiche anzunehmen, es werde zum Eingreifen der Behörden innerhalb eines vorhersehbaren Zeitraums führen. Ohne Kenntnis der zuständigen Behörden von „signifikanten“ Kontaminationen könne mit einem Eingreifen der zuständigen Behörde nicht gerechnet werden. Ein Einschreiten der Behörden angesichts der Vielzahl der Altstandorte und Verdachtsflächen sei erst anzunehmen, wenn die Behörden von „signifikanten“ Untersuchungsergebnissen Kenntnis erlangt hätten.

Diese Voraussetzungen für eine Rückstellung lagen im Streitfall nicht vor. Zwar ist unstreitig davon auszugehen, dass die festgestellten Verunreinigungen des Bodens vor dem Bilanzstichtag 31. Dezember 1992 verursacht wurden; jedoch stand die Verpflichtung zur Altlastensanierung dem Grunde nach nicht bis zur Bilanzaufstellung am 3. Februar 1994 fest. Dieser Zeitpunkt ist maßgeblich, da alle Umstände, die bis zur Erstellung der Bilanz erkennbar geworden sind, zu berücksichtigen sind (BFH-Urteil vom 30. Januar 2002 I R 68/00, BStBl II 2002, 688; Urteil vom 19. November 2003 I R 77/01, BFH/NV 2004, 271). Hierzu reicht zwar die Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer konkreten Verbindlichkeit aus. Jedoch bis zum Tag der Bilanzaufstellung am 3. Februar 1994 war aus der Sicht des Gläubigers - hier die Stadt A - noch unklar, ob überhaupt sanierungspflichtige Verunreinigungen des Bodens bestanden.

Im Schreiben der Stadt A vom 1. Oktober 1993 wird nur ein Verdacht einer Verunreinigung des Bodens angenommen. Konkrete Kenntnisse über das Vorhandensein von Verunreinigungen lagen noch nicht vor. Die bei der Ortsbesichtigung im Jahr 1992 festgestellten Verunreinigungen des Pflasters vor der Imprägnierungsanlage konnten nur den Schluss zulassen, dass die Möglichkeit bestand, dass der Boden bzw. das Grundwasser unterhalb des Pflasters kontaminiert war. Entsprechend ist die Untere Wasserbehörde auch vorgegangen. Sie kündigte mit ihrem Schreiben vom 1. Oktober 1993 auch nur einen Gefahrerforschungseingriff an. Erst mit dem Gutachten vom 7. April 1994 - zwei Monate nach Bilanzaufstellung - hatte die Stadt A Kenntnis von Kontaminationen mit Schadstoffen, die aus dem Umgang mit Holzschutz- und Imprägniermitteln hätten herrühren können.

Wie die Notwendigkeit weiterer Untersuchungen im Jahr 1995 gezeigt haben, lagen selbst mit den Ergebnissen des Gutachtens vom 7. April 1994 noch nicht die

anspruchsbegründenden Tatsachen für einen Gefahrenabwehreingriff vor. Denn es war noch unklar, wie groß die Gefahr, die von den Bodenverunreinigungen ausgingen, einzustufen war. Dies ergibt sich aus dem Gutachten vom 5. Oktober 1994. Danach sollte „die Einleitung ggf. notwendiger Sicherungs- und/oder Sanierungsmaßnahmen“ vom Ergebnis weiterer Untersuchungen abhängig gemacht werden. Ebenso ergibt sich auch aus dem Schreiben des Umweltamtes der Stadt A vom 30. Januar 1995 die Offenheit der Sanierungsverpflichtung, in dem am Schluss festgehalten wird, dass erst nach Vorlage der Untersuchungsergebnisse einer erneuten Untersuchung entschieden werden kann, „ob und in welchem Umfang Sanierungsmaßnahmen erforderlich sind“. Der Anspruch auf Sanierung war - wie das Schreiben vom 30. Januar 1995 inhaltlich zeigt - sogar noch 1995 seiner Art nach völlig unklar (Bodenaushub oder Einziehen einer Baufolie).

Unabhängig davon, war am Tag der Bilanzaufstellung noch unklar, ob überhaupt die Klägerin als Verursacherin (Störerin) der Bodenkontaminationen anzusehen war. Dies ergibt sich aus dem Schreiben des Umweltamtes der Stadt A vom 25. April 1994. Darin heißt es, dass aufgrund der vorliegenden Ergebnisse weitere Untersuchungen unbedingt erforderlich seien, um zu prüfen, ob die festgestellte Verunreinigung des Grundwassers überhaupt vom Grundstück der Klägerin oder von anderer Stelle ausging. In einem solchen Stadium der Untersuchungen kann von einer wahrscheinlichen Verpflichtung der Klägerin nicht ausgegangen werden (vgl. auch FG Baden-Württemberg Beschluss vom 19. Dezember 1991 6 V 20/90, EFG 1993, 13, 14).

Die auch schon 1992 abstrakt bestehende rechtliche Verpflichtung zur Sanierung führte somit erst weit nach der Bilanzaufstellung dazu, dass die Klägerin ernsthaft mit einer Inanspruchnahme rechnen konnte. Bis zur Bilanzaufstellung bestand infolgedessen nur ein Gefahrenverdacht, der eine Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit nicht rechtfertigte.

Dieser Beurteilung steht auch nicht die Entscheidung des BFH vom 11. Dezember 2001 (VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486) entgegen. Zwar wurde im dort entschiedenen Streitfall die Gewährung einer Sanierungsrückstellung für eine Filiale einer chemischen Reinigung durch den BFH nicht beanstandet, obwohl nur ein Gefahrenverdacht für die Kontamination bei dieser Filiale bestand; jedoch lag dies allein daran, dass der BFH wegen der bereits vom Finanzamt anerkannten Rückstellung keine Stellungnahme zur Rechtmäßigkeit der Rückstellung abzugeben brauchte. Die Frage der Rechtmäßigkeit der Rückstellung war nicht Streitgegenstand des dortigen Verfahrens.

Ebenfalls kann die Klägerin sich nicht mit Erfolg auf den Umstand stützen, dass sie zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung fest entschlossen gewesen wäre, die gebotenen Schritte zur Beseitigung der Verunreinigungen aus eigenem Antrieb zu unternehmen. Ein solcher Einwand führt nicht zur Bildung einer Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2001 VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486). Die Klägerin könnte allenfalls eine Aufwandsrückstellung bilden, für die zwar handelsrechtlich ein Passivierungswahlrecht, steuerrechtlich jedoch ein Passivierungsverbot besteht (BFH-Urteil vom 12. Dezember 1991 IV R 28/91, BStBl II 1992, 600; Urteil vom 12. Dezember 2001 VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.