
Datum: 14.12.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2927/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1214.4K2927.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist die Berücksichtigung einer von der Klägerin geltend gemachten
Rekultivierungsrückstellung.

2

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin, einer GmbH & Co KG, ist die Herstellung von
Transportbeton sowie Mineralgewinnung. Gesellschafter der Klägerin sind die
.....Verwaltungs GmbH (Verwaltungs GmbH) ohne Einlage als Komplementär und
..... als Kommanditist.

3

Mit Notarvertrag vom1999 (Bl. 221 - 242 Bp-Handakte) erwarb die
Vermögensverwaltungs GmbH (GmbH) von der Fa..... GmbH (RB) das
Grundstück Gemarkung, Flur ... Flurstücke 47/1, 48, 49 a und 50 - 52 mit einer
Gesamtfläche von 51.425 qm. Die Verkäuferin, RB, war Rechtsnachfolgerin der früher
bestehenden Firma ... und Verkaufs- und Vertriebsgesellschaft mbH & Co. KG
(.....). RB hatte bisher über eine GbR unter der Bezeichnung ARGE (ARGE) die
Abgrabung von Sand und Kies auf diesem Grundstück vornehmen lassen. Diese Aktivitäten
wurden auf der Grundlage der erteilten Abgrabungsgenehmigung des
Regierungspräsidenten vom1993 (Bl. 255 - 272 Bp-Handakte) in der Fassung des

4

Widerspruchs- und Änderungsbescheids vom1993 (letzterer befindet sich nicht in den vorgelegten Akten) durchgeführt. Der Genehmigung vom1993 war als Anlage 7 ein Abbau- und Vefüllplan beigelegt (welcher sich nicht in den vorgelegten Akten befindet).

Der Abgrabungsgenehmigung vom1993 war eine Vielzahl von Auflagen beigelegt. Unter Tz. 4.9 wurden Auflagen zur Verfüllung gemacht. Danach durfte als Verfüllstoff ausschließlich Bodenaushub, entsprechend Abfallschlüsselnummer 31411 verwendet werden. Es bestand ein entsprechendes Verkipprungsrecht. Außerdem beinhaltete die Abgrabungsgenehmigung eine Rekultivierungsverpflichtung. 5

In dem notariellen Vertrag vom1999 wurde unter B der Grundbesitz mit allen gesetzlichen Bestandteilen und Zubehör veräußert. Der vereinbarte Kaufpreis betrug 710.000,00 DM. 6

Unter Abschnitt C des notariellen Vertrages wurde die vorgenannte Abgrabungsgenehmigung auf die GmbH übertragen; der Kaufpreis hierfür war im Gesamtkaufpreis von 710.000,00 DM enthalten. Die GmbH verpflichtete sich, die Umschreibung der Abgrabungsgenehmigung auf sich zu beantragen, die Verkäuferin von jeglichen Ansprüchen Dritter, gleich aus welchem Rechtsgrund, freizustellen und die bestehenden Bürgschaften durch Stellung anderer Sicherheiten abzulösen. 7

Mit Bescheid des Kreises, Amt für Planung und Umwelt, Geschäftszeichen vom2000 (Blatt 303 - 304 Bp-Handakte) erging gegenüber der Klägerin, zunächst versehentlich als "B... und M... GmbH" bezeichnet, ein Änderungsbescheid, mit dem die RB erteilte Abgrabungsgenehmigung auf die Klägerin umgeschrieben wurde und in dem der Klägerin die Stellung als Rechtsnachfolgerin von RB eingeräumt wurde. Als Begründung wurde angegeben, dass RB die Umschreibung beantragt habe. Für die Umschreibung der Genehmigung war eine Verwaltungsgebühr von 400.- DM zu entrichten. 8

Mit Vertrag vom2000 verpachtete die GmbH der Klägerin die Kiesgrube. Der Vertragstext lautet wie folgt: 9

§ 1 Gegenstand der Pachtvereinbarung ist das Grundstück in, Gemarkung ...10..

§ 2 Die Verpächterin verpachtet der dies annehmenden Pächterin das unter § 1 genante Grundstück in vollem Umfang zur Nutzung für ihre Zwecke. Die Pächterin kann das Grundstück in dem Umfang nutzen, wie dies die Genehmigung der Bezirksregierung vorsieht. Eine Nutzung für andere Zwecke, die außerhalb der Genehmigungsbefugnis liegen, bedarf einer gesonderten schriftlichen Vereinbarung. 11

§ 3 Die Pächterin erfüllt in eigener Verantwortung und Zuständigkeit und ohne besondere Aufforderung alle Auflagen aus der zuvor beschriebenen Genehmigungsurkunde. Eine besondere Kostenerstattung hierfür wird seitens der Verpächterin nicht gewährt. Die Fristen der Abbauabschnitte und die Gesamtrekultivierung, entsprechend den Auflagen, sind zu beachten. 12

§ 4 (1) Als Pachtzins für die eingeräumte Gestattung und Pacht zahlt die Pächterin an die Verpächterin einen Betrag in Höhe von DM 0,89 je Tonne (in Worten: neunundachtzig Pfennige). **(2)** Außerdem zahlt die Pächterin an die Verpächterin für das eingeräumte Recht der Verkipprung je m³ Verkipprungsmasse einen Betrag in Höhe von DM 1,50 (in Worten: eine Mark und fünfzig Pfennige). 13

§ 5 Die für die Abrechnungen notwendigen Aufzeichnungen hat die Pächterin zu führen und der Verpächterin am Jahresende nachzuweisen.

§ 6 Die vorstehenden Pachtpreise sind für die Dauer der Laufzeit dieses Vertrages fest vereinbart und monatlich zu zahlen.

Die Klägerin passivierte zum1999 eine Rekultivierungsrückstellung in Höhe von 1.143.804.- DM, welche der Prüfer im Rahmen der späteren Betriebsprüfung auf 1.142.839.- DM kürzte. Diese hatte die Klägerin wie folgt ermittelt: 16

Eine Gesamtfläche von 51.525 qm war am Bilanzstichtag in Bearbeitung. 288.000 cbm Verfüllvolumen werden zur Rekultivierung benötigt, davon lagern 57.200 cbm seitlich. 231.000 cbm Boden heranschaffen cbm zu 4,00 DM 924.000.—DM 51.525 qm (Gesamtfläche) mit seitlich gelagerten Mutterboden versehen qm zu 2,00 DM 103.050.—DM 51.525 qm Flächen kulturfähig aufarbeiten und pflegen qm zu 1,15 DM 59.254.—DM Zufahrtsfläche rekultivieren 57.500.—DM 17

1.143.804.- DM 18

Im Jahr 2002 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung (Betriebsprüfungs-FA) Betriebsprüfungen bei der GmbH und bei der Klägerin durch. 19

Ausweislich der Feststellungen des Betriebsprüfers (Bl. 302 Bp-Handakte) wurden im Jahr 2000, beginnend im April 2000, 37.706,50 Tonnen Kies (: 1,45 = 26.004,48 cbm) von der Klägerin ausgekiest. Verkippungen fanden im Jahr 2000 keine statt. Die zum 31.12.2000 vorhandene Restsubstanz an Kies betrug 112.000 cbm. Vor Beginn der Abbauarbeiten durch und RB war ein Volumen von 495.000 cbm vorhanden. 20

Im Ergebnis ergab sich durch die Prüfungsfeststellungen bezüglich des Kiesvorkommens **bei der GmbH** die folgende Gewinnauswirkung (vgl. Mehr- und Wenigerrechnung): 21

Gewinnauswirkung in 1999 0,00 DM 22

Gewinnauswirkung in 2000 - 19.503,00 DM 23

Bei der Position 19.503,00 handelte es sich um eine Absetzung für Substanzverringerung des Wirtschaftsguts Kiesvorkommen ($26.004 \text{ m}^3 \cdot 0,75 \text{ DM/m}^3$). 24

Der Prüfer aktivierte bereits im Jahr 1999 bei der GmbH erfolgsneutral ein Verkippungsrecht (welches er aus der Abgrabungsgenehmigung herleitete), das nach seiner Ansicht infolge des Pachtvertrages in Höhe von 1.701.277.- DM im Jahr 2000 auf die Klägerin überging. Anschaffungskosten hierfür waren seiner Ansicht nach ein Teil des bisher als Anschaffungskosten des Grundstücks gebuchten Kaufpreises in Höhe von 558.438.- DM und eine gegenüber dem übernommene Rekultivierungsverpflichtung in Höhe von 1.142.839.- DM. 25

Die pachtweise Überlassung der Kiesgrube an die Klägerin führte nach Ansicht des Prüfers dazu, dass Verkippungsrecht (i.H.v. 1.701.277.- DM) und Rekultivierungsrückstellung (i.H.v. 1.142.839.- DM) auf die Klägerin übergingen. Die GmbH behielt einen Anspruch auf Verkippungsentgelte in Höhe von 558.438.- DM, welcher eine Verpflichtung in gleicher Höhe bei der Klägerin gegenüberstand. 26

Aufgrund der Betriebsprüfung **bei der Klägerin** ergaben sich Gewinnauswirkungen durch die Kürzung der Rekultivierungsrückstellung der Grube in folgender Höhe:

Gewinnauswirkung in 1999 1.143.804,00 DM 28

Gewinnauswirkung in 2000 103.944,00 DM 29

(vgl. Mehr- und Wenigerrechnung). 30

Der Prüfer aktivierte das seiner Ansicht nach auf die Klägerin entgeltlich übertragene Verkippungsrecht zum 31.12.2000 in Höhe von 1.701.277,00 DM. 31

Obwohl der Pachtvertrag mit der Grundstückseigentümerin, der GmbH, erst am 06.03.2000 abgeschlossen wurde, hatte die Klägerin bereits zum 31.12.1999 eine Rückstellung für die Pflicht zur Rekultivierung der Kiesgrube gebildet. Die bisher gebildete Rückstellung sowie der Erhöhungsbetrag im Wirtschaftsjahr 2000 wurden insgesamt als Aufwandsrückstellung behandelt. Der Prüfer vertrat die Ansicht, eine solche steuerliche Behandlung wäre nur dann anzuerkennen, wenn die Rekultivierungsrückstellung Ausfluss der eigenen Auskiesung in der Vergangenheit gewesen wäre. Die Bescheiderteilung durch den Kreis sei nicht Grundlage für die Rückstellungsbildung. Diese ergebe sich vielmehr aus dem Vertrag vom 06.03.2000. Es ergäben sich folgende geänderte Bilanzwerte: 32

	<u>31.12.1999</u>	<u>31.12.2000</u>
	DM	DM
Rückstellung bisher	1.143,804,00	1.465,868,00
Verminderung lt. Bp:	<u>-1.143,804,00</u>	<u>-104,909,00</u>
Rückstellung lt. Bp:	<u>0,00</u>	<u>1.360,959,00</u>

33

Der Prüfer vertrat weiter die Ansicht, Im Zusammenhang mit dem Pachtvertrag vom 06.03.2000 sei die Übertragung des Verkippungsrechts auf die Klägerin und gleichzeitig ihre Verpflichtung, die zukünftigen Kippentgelte zu zahlen, erfolgt. Er passivierte hierfür eine Rückstellung i.H.v. 558.438,00 DM. 34

Der Beklagte schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ am2003 einen entsprechend geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2000. Gegen diesen Bescheid hat die Klägerin Sprungklage erhoben, welcher der Beklagte fristgemäß zugestimmt hat. 35

Die Klägerin vertrat zunächst die Ansicht, das von dem Prüfer geschaffene Verkippungsrecht in Höhe von 1.701.277,00 DM sei in voller Höhe erfolgswirksam auszubuchen. Zu Unrecht vertrete der Prüfer die Ansicht, dass die gebildete Rekultivierungsrückstellung zu Anschaffungskosten führe. Der Betriebsprüfer erkenne, dass Passivierungen von Rückstellungen nach dem Vorsichtsprinzip grundsätzlich andere bilanzsteuerrechtliche Grundlagen hätten als mögliche Aktivierungen. Die vom Prüfer vorgenommene Aktivierung stelle einen eklatanten Verstoß gegen das handelsrechtliche Realisationsprinzip dar. Aktivierungen zukünftiger, noch nicht realisierter Vorteile, seien handelsrechtlich ausgeschlossen. 36

In seiner Verfügung vom 16.07.2003, mit der der Beklagte einen von der Klägerin gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung abgelehnt hatte, hielt dieser an seiner Rechtsansicht 37

fest, änderte aber deren Begründung. Er vertrat nicht mehr die Ansicht, dass sich aus dem Pachtvertrag eine Übertragung eines Verkipprungsrechts auf die Klägerin ergäbe. Die Bilanzposten "Anspruch auf Verkipprungsentgelte" bei der GmbH und die "Rückstellung für Verkipprungsentgelte" bei der Klägerin seien ebenfalls nicht mehr zu bilden.

Vielmehr vertrat er die Ansicht, es handele es sich bei der Übernahme der bereits bestehenden Verpflichtung zur Rekultivierung durch die Klägerin um ein zusätzliches Pachtentgelt, das neben der vereinbarten Pacht von 0,89 DM je Tonne Kies und 1,50 DM je m³ Verkipprungsmasse zu leisten sei.

Die Frage, ob die Rekultivierungsverpflichtung nach Abschluss des Pachtvertrages weiterhin bei der GmbH zu passivieren sei oder aber bei der Klägerin, so führte der Beklagte weiter aus, sei nach den Grundsätzen über "schwebende Geschäfte" zu beurteilen. Ein anwachsender Erfüllungsrückstand der Klägerin gegenüber der GmbH entstehe sukzessive in dem Umfang, wie die Klägerin die ihr vertraglich zustehenden Rechte auf Verkipprung und Ausbeute - bezogen auf die Gesamtmenge der Verkipprung und des noch vorhandenen Kiesvorkommens - ausübe, aber anteilig noch keine Zahlungen auf Grund der übernommenen Rekultivierungsverpflichtung leiste.

Dies bedeute, dass die Rückstellung wegen Rekultivierung zunächst noch bei der GmbH zu erfassen sei und nur sukzessive auf die Klägerin übergehe. Erträge aus dem Wegfall der Rekultivierungsverpflichtung seien bei der GmbH im Streitjahr - da Verkipprungen noch nicht erfolgt seien - nur anteilig in Höhe des Wertes des tatsächlich abgebauten Kieses entstanden. In entsprechender Höhe sei bei der Klägerin ein zusätzlicher Pachtaufwand zu verbuchen.

Bei der vorläufigen Berechnung des anteilig in 2000 anzusetzenden Pachtaufwandes der Klägerin aus der Übernahme der Rekultivierungsverpflichtung werde in Auslegung des Pachtvertrages davon ausgegangen, dass die zu erwartenden Ausgaben für die Rekultivierung entsprechend den vereinbarten Mengenpreisen für Kies und Verkipprung im Verhältnis zur Gesamtmenge zuzuordnen seien, wobei mangels entsprechender anderweitiger Angaben unterstellt werde, dass das Volumen der bereits ausgebeuteten und noch abzubauenen Kiesmenge mit dem Gesamtvolumen der Verkipprungsmenge nach Totalabbau des Kieses und dem Rekultivierungsvolumen übereinstimme.

Die Klägerin habe eine bereits überwiegend ausgekieste Grube angepachtet und sei als Pächterin verpflichtet, die Rekultivierung auch insoweit zu übernehmen, als sie den Kiesabbau, der die Rekultivierungsverpflichtung verursacht habe, nicht selbst vorgenommen habe. Sie habe damit die GmbH von einer Verpflichtung entlastet, zu deren Übernahme diese sich im Rahmen des Grundstückskaufs gegenüber RB vertraglich verpflichtet habe. Auch wenn bei Gesamterfüllung des Pachtvertrages von einer Ausgewogenheit des Werts des Ausbeuterechts und dem als Gegenleistung zu erbringenden Entgelt auszugehen sei, so trete die GmbH hinsichtlich der bereits bei Abschluss des Pachtvertrages bestehenden Rekultivierungsverpflichtung, die sich laut Bp-Bericht zum 31.12.1999 auf 1.142.839,00 DM belaufe, in Vorleistung. Es ergäben sich folgende Berechnungen:

Pachtentgelte laut Vertrag:

	(Rest) Menge	Preis pro m ³	Gesamtpreis	Prozentsatz
Kies	112.000 m ³	0,61 DM = 0,89 DM/t: 1,45	68.320 DM	8,43 %

Verkipfung	495.000 m³	1,50 DM	742.500 DM	91,57 %
Summe			810.820 DM	100,00 %

Zusätzliches Pachtentgelt durch Übernahme der bereits bestehenden
Rekultivierungsverpflichtung: 45

Rekultivierungsverpflichtung bei Abschluss des Pachtvertrages: 1.142.839,00 DM; 46

	Prozentsatz	Gesamtbetrag	Menge	Betrag pro m³	47
Kies	8,43 %	96.341 DM	112.000 m³	0,86 DM	
Verkipfung	91,57 %	1.046.498 DM	495.000 m³	2,11 DM	
Summe	100,00 %	1.142.839 DM			

Zusätzliches Pachtentgelt durch anteilige Übernahme der Rekultivierungsverpflichtung: 48

Kiesabbau 2.000: 26.000 m³ x 0,86 DM = 22.360,00 DM. 49

Es liege daher ein zusätzlicher Pachtaufwand der Klägerin auf Grund anteiliger Übernahme
der Rekultivierungsverpflichtung von 22.360,00 DM vor. Entsprechend sei die
Gewerbsteuer-Rückstellung anzupassen. 50

Zurechnung der Rückstellung für Rekultivierung zum 31.12.2000: 51

..... Vermögensverwaltungs GmbH (Verpächterin) 52

31.12.1999 1.142.839 DM 53

Übernahme durch Klägerin Pachtertrag ./. 22.360 DM 54

1.120.479 DM 55

Klägerin (Pächterin) 56

31.12.1999 0 DM 57

unstreitige Erhöhung Rekultivierungsrückstellung 218.120 DM 58

Zugang 2000 (siehe oben) Pachtaufwand + 22.360 DM 59

240.480 DM 60

Summe 31.12.2000 1.360.959 DM 61

Gegenüber dieser geänderten Rechtsansicht des Beklagten macht die Klägerin geltend, zu
Unrecht wolle der Beklagte die zwingend zu bilanzierende Rekultivierungsrückstellung
plötzlich beim Abgrabungsunternehmen nicht mehr anerkennen und auf das
Verpachtungsunternehmen übertragen. 62

63

Für die Frage, wer die erforderliche Rekultivierungsrückstellung zu passivieren habe, sei die Grundkonstellation (Kauf oder Pacht) unerheblich. Zur Rückstellung verpflichtet sei das Unternehmen, das nach Vertrag und Abgrabungsgenehmigung zur Wiederauffüllung der Grube und zu den erforderlichen Rekultivierungsmaßnahmen verpflichtet sei (L. Schmidt, EStG, § 5 EStG Tz. 550). Dies sei unstreitig die Klägerin, die zudem auch gegenüber dem Kreis eine Bürgschaft über 345.000,00 DM zur Sicherstellung der Rekultivierung abgegeben habe. Die herrschende Meinung im Sinne der Passivierungspflicht stütze sich auch heute noch auf das Grundsatzurteil des BFH vom 16.09.1970 (BStBl II 1971, 85).

Zu Unrecht betrachte der Beklagte die Regelungen des Pachtvertrages wie der Abgrabungsgenehmigung nur als wirtschaftliche Belastung. Grundsätzlich müsse man davon ausgehen, dass es Unternehmen gäbe, die ihr Material verkippen müssten und bereit seien, hierfür auch den entsprechenden Preis zu entrichten. Dieser liege derzeit etwa bei 3 (pro m³. Damit erziele das Abgrabungsunternehmen Kipperlöse, die fast das Vierfache der von ihm selbst zu entrichtenden Gebühren betrügen. Aus der Wertdifferenz ließen sich dann - neben den Bearbeitungskosten - die Auflagen aus der Abgrabungsgenehmigung im Zusammenhang mit den Rekultivierungsmaßnahmen erfüllen. Das Auskiesen und damit die Erzielung von Kieserlösen sei wirtschaftlich unbedeutend. Da mit der Auskiesung auch beträchtliche maschinelle Vorhaltungen einhergingen, sei dies in aller Regel ein Verlustgeschäft. Gewinnträchtig seien letztlich nur die zu erzielenden Kipperlöse. Von daher sei es sogar in aller Regel interessanter, eine bereits teilausgekieste oder leere Grube zu erwerben. So habe die Fallkonstellation ja auch bei der GmbH gelegen. 64

Soweit der Beklagte den zwischen Pächterin und Verpächterin geschlossenen Vertrag für ergänzungsbedürftig halte, sei auf die gültige Abgrabungsgenehmigung verwiesen. Darin seien Abgrabungsmengen und -zeiträume dezidiert festgelegt. Durch die Umschreibung der Genehmigung auf das Abgrabungsunternehmen behielten diese Vorschriften naturgemäß ihre Gültigkeit und bedürften keiner Wiederholung im Pachtvertrag. 65

Die angesprochene mögliche Kündigung des Pachtvertrages sei wirtschaftlich unsinnig (wegen des Verlustes der aus der Verkipfung resultierenden Geschäftschance) und ändere zudem nichts an der bleibenden Rekultivierungsverpflichtung auf Grund der Abgrabungsgenehmigung. 66

Entgegen der Auffassung des Beklagten seien die Rechte und Pflichten aus der Abgrabungsgenehmigung für die Klägerin entscheidend. Soweit hieraus die Idee resultiere, dass neben der Rekultivierungsverpflichtung auch die Substanz und das Verkipprrecht der Klägerin zuzurechnen sein sollten, sei darauf hingewiesen, dass dies nur unter dem Gedanken des § 39 AO (Wirtschaftliches Eigentum) abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum subsumierbar sei. 67

Der Beklagte irre, wenn er die Ansicht vertrete, dass es von Bedeutung sei, ob eine Grube erworben oder angepachtet werde, die bereits teilweise ausgekiest sei. Ob der Rückstellungsbedarf sich aus der Tatsache ergebe, dass im laufenden Geschäftsjahr selbst ausgekiest worden sei oder eine teilausgekieste Grube weiter entleert würde, sei für die Rückstellung dem Grund wie auch der Höhe nach ohne Bedeutung. Entscheidend sei lediglich das Vorliegen der Verpflichtung als solcher. 68

Nach Ergehen des Beschlusses vom 15.12.2003, 4 V 4173/03, wegen dessen Inhalt auf die Akten Bezug genommen wird, mit dem der Senat einen Antrag der Klägerin auf Aussetzung der Vollziehung zum überwiegenden Teil abgelehnt hatte, macht die Klägerin weiter geltend, eine Vorteilsverrechnung der Rekultivierungsrückstellung mit zukünftigen Kipperträgen sei 69

nicht zulässig, da zum Bilanzstichtag feste Vertragsbeziehungen zu Unternehmen, die bestimmte Tonnagen verkippten, nicht bestünden.

Die Ansicht des Antragsgegners, und ihm folgend diejenige des Gerichts im Aussetzungsbeschluss vom 15.12.2003, die Rekultivierungsverpflichtung der Klägerin sei mit Ausgleichsansprüchen gegen die GmbH zu saldieren, verstoße gegen das handelsrechtliche Saldierungsverbot. Bei einer Bilanzierung der Rückstellung bei der GmbH wäre diese zudem überschuldet. Ob die GmbH neben der Klägerin hafte, sei unerheblich. Diese Haftung ändere nichts an der Haftung der Klägerin als Kiesausbeuteunternehmen. 70

Durch Beschluss vom 18.11.2005 hat der Senat die GmbH beigeladen. 71

Die Klägerin beantragt, 72

den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2000 vom2003 dergestalt zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von 1.142.839,00 DM berücksichtigt werden; hilfsweise, die Revision zuzulassen. 73

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 74

Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt. 75

Im Termin der mündlichen Verhandlung vom 14.12.2005 ist die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe c EStG mit den Beteiligten erörtert worden. 76

Entscheidungsgründe 77

Die Klage ist unbegründet. 78

1. Die Klägerin darf die von ihr begehrte Rekultivierungsrückstellung nicht bilden, da die künftigen Vorteile in Form der Kippgebühren, welche mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, die Verpflichtung betragsmäßig übersteigen. 79

a) Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe c EStG sind bei der Bildung von dem Grunde nach zulässigen Rückstellungen künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, wertmindernd zu berücksichtigen, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind. 80

Nach dem Wortlaut der Vorschrift müssen die künftigen Vorteile mit der Verpflichtung verbunden sein. Erforderlich ist ein sachlicher Zusammenhang zwischen Verpflichtungserfüllung und Vorteilseintritt. Ein ausschließlich zeitlicher Zusammenhang genügt nicht. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Vorteil und Verbindlichkeit etwa dergestalt, dass es sich um einen mit der Verpflichtung korrespondierenden Gegenanspruch aus demselben Rechtsverhältnis handeln müsste, wird von der gesetzlichen Neuregelung nicht verlangt. Voraussetzung ist jedoch, dass es sich um Vorteile aus der Erfüllung der konkreten Verpflichtung handelt. Nach der Gesetzesformulierung unterfallen nur solche Vorteile dem Kompensationsgebot, die voraussichtlich mit der Erfüllung der Verpflichtung verbunden sein werden. Damit muss für den Vorteilseintritt eine gewisse Mindestwahrscheinlichkeit bestehen. Ein rechtlicher Abschluss von Geschäften ist für die Berücksichtigung von Vorteilen hingegen nicht erforderlich, vielmehr reicht die Aussicht auf einen wirtschaftlichen Vorteil (Kiesel/Lahme in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 Rz. 1176 – 1178). 81

Demgegenüber schränken die Finanzverwaltung und ein Teil der Literatur den Anwendungsbereich des in § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe c EStG geregelten Kompensationsgebots weiter ein. Nach R 38 Abs. 1 EStR 1999 setzt die Gegenrechnung voraus, dass der Steuerpflichtige z. B. aufgrund am Bilanzstichtag abgeschlossener Verträge, die mit der Erfüllung der Verpflichtung wirtschaftlich zusammenhängen, mit Vorteilen rechnen kann. Die bloße Möglichkeit, dass künftig wirtschaftliche Vorteile eintreten könnten, genügt für die Gegenrechnung nicht. Nach Berger/M. Ring in Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerrecht, 5. Auflage, HGB § 253 Tz. 157 ist der Gesetzgeber von diesem sehr weiten Saldierungsgebot nun offensichtlich abgerückt, indem er verlangt, dass Verträge, aus denen in Zukunft rückstellungsmindernde Vorteile erwachsen, am Bilanzstichtag bereits abgeschlossen sein müssen (gleicher Ansicht Werndl in Kirchhof/Söhn EStG § 6 Da 24 und Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG § 6 Rz. 667). Eine vermittelnde Ansicht vertreten Glanegger in Schmidt, EStG 24. Auflage, § 6 Tz 405 und Ehmke in Blümich, EStG/KStG/GewStG § 6 EStG Rz. 977 b. Danach ist die Regelung als Ausnahmetatbestand eng auszulegen. Die bloße Möglichkeit eines Vorteils genügt nicht.

Dass für den Vorteilseintritt lediglich eine gewisse Mindestwahrscheinlichkeit bestehen muss, ein rechtswirksamer Abschluss von Verträgen hingegen nicht erforderlich ist, ergibt nach Ansicht des Senats eine Auslegung des Gesetzes. Zwar mag es sein, dass dies von manchen im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens (zunächst) noch anders gesehen worden ist (vgl. Dritter Bericht des Finanzausschusses zum Fraktionsentwurf des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drs. 14/443, 23, wo noch für den Fall der Rekultivierungsrückstellung mit Dritten abgeschlossene Verträge über das Abkippen von Verfüllmaterial verlangt werden). Indes haben diese engeren Vorstellungen keinen Ausdruck in dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Gesetzes gefunden. Denn das Tatbestandsmerkmal "voraussichtlich" besagt lediglich, dass die Vorteile überwiegend wahrscheinlich sein müssen (so zu Recht Fischer in Kirchhoff, KompaktKommentar EStG, 5. Auflage, § 6 Rz. 156). 83

Mit seiner Auslegung folgt der Senat auch den vom BFH im Beschluss vom 23.06.1997, GrS 2/93, BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735, aufgestellten Grundsätzen. Ein Abschluss von kompensierenden Geschäften ist für die Berücksichtigung von Vorteilen danach nicht erforderlich, vielmehr reicht nach Ansicht des GrS die Aussicht auf einen wirtschaftlichen Vorteil, der aus der allgemeinen Lebenserfahrung abzuleiten ist (vgl. hierzu auch Kiesel/Lahme in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 Rz. 1178). Zwar trifft es zu, dass der BFH im Beschluss vom 23.06.1997, GrS 2/93, BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735, nur Aussagen zu Verlustrückstellungen macht und Verlustrückstellungen und Verbindlichkeitsrückstellungen unterschiedlicher Rechtsnatur sind (vgl. hierzu Weber-Grellet, Der Apotheker-Fall, Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluss des Großen Senats vom 23.6.1997, GrS 2/93, DB 1997, 2233). Andererseits lassen sich die vom Großen Senat gemachten Überlegungen auch auf Verbindlichkeitsrückstellungen anwenden und übertragen. Eine derartige Übertragung ist auch sinnvoll, denn auch bei Verbindlichkeitsrückstellungen entspricht es vernünftiger kaufmännischer Beurteilung, den rückstellungsbegründenden Sachverhalt nicht nur in seinen negativen Aspekten zu erfassen, sondern auch die positiven Merkmale zu berücksichtigen, die die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme mindern oder sogar aufheben, weil der Kaufmann insoweit wirtschaftlich und rechtlich nicht belastet ist (so auch Fischer in Kirchhoff, KompaktKommentar EStG, 5. Auflage, § 6 Rz. 156). 84

Schließlich stimmt die Ansicht des Senats mit späteren Entscheidungen des BFH überein, in denen sich der BFH von den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 16.09.1970 - I R 184/67, 85

BFHE 100, 443, BStBl II 1971, 85, entfernt hat. In dem Urteil vom 16.09.1970 hatte der BFH noch entschieden, die Verpflichtungen, die einzelnen Kiesgruben wieder aufzufüllen, seien nicht deshalb niedriger zu bewerten, weil die zur Erfüllung dieser Verpflichtungen in Zukunft erforderlich werdenden Ausgaben im Ergebnis ganz oder zum Teil dadurch ausgeglichen würden, dass der Kläger im Zusammenhang mit Auffüllvorgängen Einnahmen erzielen werde. Eine solche Verrechnung sei unvereinbar mit dem aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abzuleitenden Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne. Demgegenüber hat der BFH in späteren Entscheidungen auch bei Verbindlichkeitsrückstellungen in gewissem Umfang Saldierungen zugelassen. Im Urteil vom 17.02.1993 - X R 60/89, BFHE 170, 397, BStBl II 1993, 437 hat der BFH entschieden, dass wirtschaftlich noch nicht entstandene Rückgriffsansprüche dann zur Kompensation heranzuziehen seien, wenn - sie derart in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der drohenden Inanspruchnahme stünden, dass sie dieser wenigstens teilweise spiegelbildlich entsprächen, - sie in rechtlich verbindlicher Weise der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit zwangsläufig nachfolgten, - sie vollwertig seien, d.h. vom Rückgriffsschuldner nicht bestritten würden; dieser müsse von zweifelsfreier Bonität sein. An diesen Grundsätzen hat der BFH in seinem Urteil vom 3.8.1993, VIII R 37/92, BFHE 174, 31, BStBl II 1994, 444 festgehalten.

b) Nach den dargelegten Grundsätzen kommt im Streitfall die Bildung einer Rekultivierungsrückstellung nicht in Betracht. Denn die mit der Erfüllung dieser Verpflichtung voraussichtlich verbundenen Vorteile übersteigen die Nachteile erheblich. Dies ergibt sich aus der von der Klägerin selbst aufgestellten Berechnung. 86

Danach werden Kippentgelte von ca. 6,00 DM pro m³ Verkippsmasse erlost. Bei Eigenkosten (Pachtentgelt) von 1,50 DM je m³ Verkippsmasse mache dies einen Deckungsbeitrag von 4,50 DM je m³ Verkippsmasse aus. Bei einem Verfüllvolumen von 495.000 m³ führe dies zu einem möglichen Deckungsbeitrag von 2.227.500,00 DM. Auch angesichts der bilanzierten Rückstellung von ca. 1.360.000,00 DM verbleibe noch ein beträchtlicher Überschuss. 87

Für den Vorteilseintritt bestand auch eine gewisse Wahrscheinlichkeit. Auch dies ergibt sich aus dem eigenen Vorbringen der Klägerin. Danach war die Geschäftschance für die Klägerin derart konkret, dass eine Kündigung des Pachtvertrages wirtschaftlich unsinnig gewesen wäre. 88

c) Die für die Klägerin günstige Verwaltungsvorschrift des R 38 Abs. 1 EStR 1999 hat keine Außenwirkung und ist im Streitfall deswegen ohne Bedeutung. 89

Norminterpretierende Verwaltungsanweisungen, die die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern sollen, können im allgemeinen weder eine einer Rechtsverordnung vergleichbare Bindung aller Rechtsanwender noch eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben herbeiführen. Der Vorbehalt einer späteren Auslegung durch die Rechtsprechung gilt vor allem dann, wenn die behandelte Frage zuvor höchstrichterlich noch nicht entschieden war (vgl. BFH-Urteil vom 26.04.1995 - XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754). 90

2. Da die Finanzverwaltung bei der Bewertung von Rückstellungen eine Saldierung mit künftigen Vorteilen nur eingeschränkt zulässt (R 38 Abs. 1 EStR 1999), diese Ansicht von einem Großteil der Literatur geteilt wird und bei Zugrundelegen dieser Ansicht die obige Saldierung nicht zulässig wäre, hat der Senat hilfsweise geprüft, wie über die Klage bei Zugrundelegen der Ansicht der Finanzverwaltung und eines Großteils der Literatur zu entscheiden gewesen wäre (gegen Beurteilung unter 1.). 91

Auch dann wäre die Klage im wesentlichen unbegründet.	92
Dies ergibt sich aus den nachfolgenden Überlegungen.	93
Obwohl die Klägerin zum 31.12.2000 im Außenverhältnis in voller Höhe für die der passivierten Rekultivierungsrückstellung zugrunde liegende Verpflichtung gegenüber dem Kreis haftete, entstand bei ihr im Jahr 2000 kein Aufwand in entsprechender Höhe. Zwar war bei ihr erfolgswirksam eine Rückstellung in entsprechender Höhe zu bilden. Dieser Aufwand minderte sich aber in Höhe einer bereits zum 31.12.1999 bei der Beigeladenen als Anschaffungskosten zu bildenden Rückstellung. Denn der Klägerin stand in dieser Höhe aufgrund des Pachtverhältnisses ein Ausgleichsanspruch gegen die Beigeladene zu. Aufwand der Klägerin lag deshalb zunächst lediglich in Höhe der Differenz zwischen der zum 31.12.1999 bei der Beigeladenen und der insgesamt zum 31.12.2000 zu passivierenden Rückstellung vor. Dieser Aufwand erhöhte sich um ein zusätzliches Pachtentgelt der Klägerin in Höhe eines Betrags von 215.344,37 DM, da sich der Ausgleichsanspruch der Klägerin gegen die Beigeladene in dieser Höhe im Jahr 2000 im Innenverhältnis minderte. In entsprechender Höhe fiel bei der Beigeladenen ein zusätzlicher Pachtertrag an.	94
a) Die Klägerin haftete zum 31.12.2000 im Außenverhältnis in voller Höhe für die der passivierten Rekultivierungsrückstellung zugrunde liegende Verpflichtung gegenüber dem Kreis.	95
Dies gilt zunächst in dem Umfang, in dem diese Verpflichtung bereits zu Zeiten der Firma RB entstanden war. Denn die und anschließend RB erteilte Abgrabungsgenehmigung ging mit allen Nebenbestimmungen und damit auch mit der Rekultivierungsverpflichtung (§ 7 Abs. 1 AbgrG) zunächst auf die Beigeladene und von dieser auf die Klägerin über, weil diese insoweit Rechtsnachfolgerinnen der Firma RB waren. Gemäß § 7 Abs. 2 Satz 2 AbgrG wirkt die Genehmigung für und gegen den Rechtsnachfolger des Antragstellers. Rechtsnachfolger ist jeder, dem das Recht zum Abgraben vom Adressaten der Abgrabungsgenehmigung eingeräumt wird (Linke, Abgrabungsgesetz Nordrhein-Westfalen, § 7 III Ziffer 2 AbgrG). Im Streitfall wurde dieses Recht zunächst der Beigeladenen von RB durch den Kaufvertrag vom 22.09.1999 eingeräumt. Denn die Abgrabungsgenehmigung wurde in dem Kaufvertrag (unter C) entgeltlich von RB auf die Beigeladene übertragen. Die Klägerin ihrerseits war Rechtsnachfolgerin der Beigeladenen, denn ihr wurde von der Beigeladenen durch den Abschluss eines Pachtvertrages das Recht eingeräumt, das Grundstück in dem Umfang zu nutzen, wie dies die Genehmigung der Bezirksregierung vorsah. Zwar ist ein Pächter nicht zwingend Rechtsnachfolger eines zur Abgrabung befugten Verpächters (vgl. hierzu OVG Münster, Beschluss vom 12. Juni 1975 - X B 776/75). Der Streitfall weist aber die Besonderheit auf, dass die Abgrabungsgenehmigung auf die Klägerin umgeschrieben wurde. Hierdurch erlangte die Klägerin eine Rechtsstellung, welche der eines Rechtsnachfolgers entsprach. Außerdem wurde in dem Änderungsbescheid, mit dem die der RB erteilte Abgrabungsgenehmigung auf die Klägerin umgeschrieben wurde, der Klägerin die Stellung als Rechtsnachfolgerin von RB ausdrücklich eingeräumt.	96
Aber auch soweit sich die Rekultivierungsverpflichtung infolge von Abgrabungen nach der Umschreibung der Genehmigung erhöhte, haftete die Klägerin hierfür aufgrund der Tatsache, dass sie das Abgrabungsunternehmen war. Hierzu bestimmt § 2 Abs. 1 AbgrG, dass derjenige, der Bodenschätze abbaut, zur unverzüglichen Herrichtung verpflichtet ist.	97
b) Die der Rekultivierungsrückstellung zugrundeliegende Verpflichtung wurde nicht dadurch geschmälert, dass der Klägerin das Recht zustand, Kies auszubeuten und Verkippungen vorzunehmen (gegen die Beurteilung unter 1.).	98

Da die der Rückstellung zugrundezulegende Rekultivierungsverpflichtung ausschließlich durch Abkiesungen verursacht war, welche vor dem 31.12.2000 stattfanden, lag eine reine Verbindlichkeitsrückstellung vor. Eine Saldierung mit zukünftigen Erträgen war nicht möglich, da zum Bilanzstichtag noch keine entsprechenden Verträge vorlagen (gegen die Beurteilung unter 1.; entsprechend der Auffassung der Finanzverwaltung und eines Teils der Literatur, vgl. oben unter 1.).	99
c) Die Bildung der Rückstellung führte bei der Klägerin nur in dem Umfang im Jahr 2000 zu Aufwand, in dem in diesem Jahr der laufende Betrieb der Klägerin für die Rückstellungsbildung ursächlich war. Hierbei entstand für die Klägerin in dem Umfang ein steuerlich anzuerkennender Aufwand, wie er sich aus dem Pachtverhältnis unter Berücksichtigung des Fremdvergleichs ergab.	100
Zwar entstand durch die Bildung der Rekultivierungsverpflichtung im Jahr 2000 bei der Klägerin Aufwand in entsprechender Höhe. Dieser Aufwand minderte sich aber in Höhe einer bereits zum 31.12.1999 bei der Beigeladenen zu bildenden Rückstellung. Denn der Klägerin stand in dieser Höhe aufgrund des Pachtverhältnisses ein Ausgleichsanspruch gegen die Beigeladene zu.	101
Zu Recht geht nämlich der Beklagte davon aus, dass im Innenverhältnis (§ 426 BGB) zwischen Beigeladener und Klägerin trotz der nach Ansicht der Beteiligten anderslautenden Formulierung im Pachtvertrag (der Senat hält die Formulierung im Pachtvertrag nicht für eindeutig) die Erfüllung der bis zum 31.12.1999 verursachten Rekultivierungsrückstellung zunächst ausschließlich der Beigeladenen oblag. Da die Beigeladene und die Klägerin von derselben Person beherrscht wurden, war zur Beurteilung des zwischen diesen Gesellschaften abgeschlossenen Pachtverhältnisses die Rechtsprechung des BFH, die sich mit der Anwendung des sog. Fremdvergleichs bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen befasst, heranzuziehen.	102
Diese Rechtsprechung betrifft den Abzug von Betriebsausgaben oder die Verlagerung von Einkunftsquellen, deren steuermindernder Effekt nur dann rechtlich anerkannt wird, wenn eine Vereinbarung in der gesetzlich vorgeschriebenen Form zustande gekommen ist und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten -- abgesehen von ihrem möglicherweise zwischen Fremden nicht üblichen Entstehungsgrund -- dem zwischen Fremden Üblichen entspricht. Der Drittvergleich hat mithin vor allem die Funktion, bei Vermögensverschiebungen zwischen nahen Angehörigen den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4 EStG im Hinblick auf die Abzugsverbote des § 12 Nr. 1 und 2 EStG sachgerecht einzugrenzen (vgl. u.a. Beschluß des Großen Senats des BFH vom 27. November 1989 GrS 1/88, BFHE 158, 563, BStBl II 1990, 160; s. auch Bundesverfassungsgericht, Beschluß vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34 und BFH-Beschluss vom 27.03.1998 - X B 117/97, BFH/NV 1998, 1212).	103
Bei wirtschaftlicher Betrachtung und unter Berücksichtigung des Fremdvergleichs, war bei Abschluss des Pachtvertrages die Rekultivierungsverpflichtung im Innenverhältnis zunächst ausschließlich von der GmbH zu erfüllen. Zu Recht führt der Beklagte aus, dass die Klägerin die Verpflichtung zur Rekultivierung im Innenverhältnis nur dann in voller Höhe oder anteilig übernehmen würde, wenn sie im Rahmen des Pachtvertrages auch ihr Recht auf Verkipfung und Ausbeute vollumfänglich oder anteilig nutzen könne. Bei einer Kündigung des Pachtvertrages, die zwar nicht vertraglich geregelt, aber nach § 584 Abs. 1 BGB gesetzlich möglich sei, würde die Klägerin sicherlich nicht die volle Verpflichtung zur Rekultivierung übernehmen, sondern nur anteilig in Höhe des tatsächlich ausgeübten Verkipfungs- und Ausbeuterechts. Da zu Beginn des Pachtverhältnisses noch keine Rechte von der Klägerin	104

ausgeübt worden waren, hatte sie zunächst einen Ausgleichsanspruch gegen die Beigeladene, dass diese in vollem Umfang die Rekultivierungskosten übernahm. In Höhe der zu Beginn des Pachtverhältnisses bestehenden Rekultivierungsrückstellung lagen Anschaffungskosten der Beigeladenen vor (vgl. hierzu auch Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 24. Auflage § 5 EStG Tz. 369 m.w.N.). Die künftigen zur Erfüllung dieser Verpflichtung anfallenden Aufwendungen waren keine steuerrechtlich sofort abziehbaren Ausgaben. Vielmehr handelte es sich ihrer Art nach um Anschaffungskosten (vgl. BFH-Urteil vom 19.08.1998 - XI R 8/96, BFHE 186, 417, BStBl II 1999, 18 m.w.N. und § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG n.F.). Die von der Beigeladenen aufgrund des Kaufvertrags vom 22.09.1999 zu aktivierenden Anschaffungskosten setzten sich aus zwei Bestandteilen zusammen, einmal dem in bar zu entrichtenden Kaufpreis und darüber hinaus der Übernahme der bisher die Firma RB betreffenden Rekultivierungsverpflichtung, wobei es in diesem Zusammenhang dahingestellt bleiben kann, auf welches Wirtschaftsgut, Grund und Boden oder Bodenschatz, die Anschaffungskosten entfielen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 31.05.1972, I R 49/69, BStBl II 1972, 696). Aus diesem Grund führte die Passivierung der Rekultivierungsverpflichtung bei der Beigeladenen auch nicht zu einer bilanziellen Überschuldung.

Hiergegen kann nicht eingewandt werden, dass sich die Rekultivierungsverpflichtung originär 105 aus der Umschreibung der Abgrabungsgenehmigung ergäbe und dass sie deswegen in vollem Umfang als Aufwand des Jahres 2000 anzusehen sei. Denn der wirtschaftliche Grund, warum die Abgrabungsgenehmigung umgeschrieben wurde, lag darin, dass diese zunächst von der Beigeladenen gekauft und anschließend das Grundstück von dieser an die Klägerin verpachtet wurde. Der Sachverhalt ist deshalb nicht mit jenem vergleichbar, welcher dem BFH-Urteil vom 12.12.1991 - IV R 28/91, BFHE 167, 334, BStBl II 1992, 600, zugrunde lag. Denn in jenem Fall hatte die Erwähnung der übernommenen Verpflichtung im Kaufvertrag lediglich deklaratorischen Charakter. Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass die Klägerin im Außenverhältnis in vollem Umfang für die Rekultivierungsverpflichtung haftete. Da die Beigeladenen trotz des mit der Klägerin abgeschlossenen Pachtvertrags weiterhin Eigentümerin des Grundstücks war, haftete sie im Außenverhältnis ebenfalls im vollem Umfang für die Rekultivierung (§ 2 Abs. 3 AbgrG). Klägerin und Beigeladene waren Gesamtschuldner (§ 421 BGB).

Gegenüber dieser Beurteilung kann sich die Klägerin nicht auf das BFH-Urteil vom 106 16.09.1970, I R 184/67, BStBl II 1971, 85 berufen. Denn der Senat hat die im Außenverhältnis bestehende Verpflichtung der Klägerin nicht gemindert, sondern lediglich berücksichtigt, dass sich im Innenverhältnis Ausgleichsansprüche der Klägerin gegenüber der GmbH ergeben.

Zusätzlicher Pachtaufwand der Klägerin lag - neben dem vom Beklagten bereits anerkannten 107 Aufwand - im Streitjahr lediglich in Höhe des Betrags vor, in welchem sich der Ausgleichsanspruch der Klägerin gegen die GmbH minderte. In dieser Höhe ging im Innenverhältnis die Rekultivierungsverpflichtung als zusätzliches Pachtentgelt von der Beigeladenen auf die Klägerin über. Dieses zusätzliche Pachtentgelt betrug 215.344,37 DM.

Bei wirtschaftlicher Betrachtung und unter Berücksichtigung des Fremdvergleichs, handelte 108 es sich, wie der Beklagte zu Recht ausführt, bei der Übernahme der bereits bestehenden Verpflichtung zur Rekultivierung durch die Klägerin um ein zusätzliches Pachtentgelt, das neben der vereinbarten Pacht von 0,89 DM je Tonne Kies und 1,50 DM je m³ Verkipplungsmasse zu leisten war. Zutreffend weist der Beklagte weiter darauf hin, dass die Rückstellung wegen Rekultivierung, die zunächst noch bei der Beigeladenen zu erfassen sei, im Innenverhältnis nur sukzessive auf die Klägerin übergehe. Erträge aus dem Wegfall der

Rekultivierungsverpflichtung seien bei der Beigeladenen im Streitjahr - da Verkippen noch nicht erfolgt seien - nur anteilig in Höhe des Wertes des tatsächlich abgebauten Kiesel entstanden. In entsprechender Höhe sei bei der Klägerin ein zusätzlicher Pachtanwand zu verbuchen.

Zu Recht wendet die Klägerin allerdings ein, dass die von dem Beklagten und, ihm im Aussetzungsbeschluss folgend, von dem Gericht zur Ermittlung des Pachtanwandes angestellte Berechnung nicht schlüssig sei, weil Verkippen nicht zu einer Erhöhung, sondern stattdessen zu einer Verminderung des Rekultivierungsanwandes führten. Der Senat hat deswegen im Rahmen seiner Hilferwägungen die Berechnung des Beklagten über den Übergang der Rekultivierungsrückstellung von der Beigeladenen auf die Klägerin und damit des zusätzlich im Streitjahr angefallenen Pachtanwandes der Klägerin dergestalt abgeändert, dass dieser nur noch von dem Kiesabbau und nicht mehr zusätzlich von der Verkippen abhängig gemacht wird. 109

Dann ergibt sich folgende Berechnung: 110

gesamte Kiesmenge 495.000 cbm 111

zum 31.12.2000 vorhanden 112.000 cbm 112

in 2000 abgebaut 26.004 cbm 113

zum 31.12.1999 vorhanden 138.004 cbm 114

Passivierte Rekultivierungsverpflichtung 115

31.12.1999 1.142.839,00 DM 116

Übergang der Rückstellung von der GmbH auf die Klägerin im Jahr 2000: 117

$26.004 = X \cdot 138.004 \cdot 1.142.839,00 \text{ DM}$ 118

$X = 215.344,37 \text{ DM}$ 119

In dieser Höhe liegt zusätzlicher Aufwand der Klägerin und zusätzlicher Ertrag der Beigeladenen vor. 120

3. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1 und 3 und 139 Abs. 4 FGO. 121

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Die Frage, unter welchen Voraussetzungen künftige Vorteile gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe c EStG bei der Rückstellungsbildung zu beachten sind, ist bisher höchstrichterlich nicht geklärt. 122