
Datum: 14.01.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2929/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0114.13K2929.12.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I B 31/15

Tenor:

Die Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2004 vom 28. September 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. August 2012 werden dahingehend abgeändert, dass eine gewinnmindernde Rückstellung für Entsorgungsverpflichtungen i.H.v. ... € berücksichtigt wird. Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderten Steuerfestsetzungen nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner dem Kläger das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich mitzuteilen und den Bescheid mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekanntzugeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten bezüglich der Festsetzung der Körperschaftsteuer – KSt – und des Gewerbesteuermessbetrags – GewStMB – 2004 über die Frage, ob eine Rückstellung wegen noch zu erbringender Verwertungs- und Entsorgungsverpflichtungen von Verpackungen steuermindernd berücksichtigt werden kann.

2

3

Die Klägerin ist Rechtsnachfolgerin der Gesellschaft „X“ – nachfolgend ebenfalls als Klägerin bezeichnet –, dessen Unternehmensgegenstand im Streitjahr 2004 die privatwirtschaftliche Sammlung, Sortierung und Zuführung zur Wiederverwertung von Papier, Kunststoffen, Gläsern, Weißblech, Verbundverpackungen und ähnlichen Materialien nach der Verordnung über die Vermeidung und Verwertung von Verpackungsabfällen (Verpackungsverordnung – VerpackV) in der im Streitjahr geltenden Fassung (VerpackV i.d.F. vom 21. August 1998) war.

Nach dem Wegfall der Monopolstellung der Klägerin ist diese ein Systembetreiber i.S.d. § 6 Abs. 1 Satz 9, Abs. 3 VerpackV. Unternehmen im Handel und der Industrie (Vertreiber und Hersteller i.S.d. VerpackV) haben mit der Klägerin Verträge abgeschlossen, welche die Unternehmen von den Rücknahme-, Verwertungs- und Entsorgungspflichten gemäß der VerpackV befreien. Hierfür zahlen die Unternehmen als „Zeichennehmer“ an die Klägerin Lizenzentgelte zur Nutzung der Marke „Y“, dessen Inhaberin die Klägerin ist. 4

Die vertraglichen Beziehungen richten sich nach einem gleichlautend mit allen Zeichennehmern abgeschlossenen Zeichennutzungsvertrag – ZNV – für die Marke „Y“. Nach § 1 des Vertrages gestattet die Klägerin die Zeichennutzung auf den Verkaufsverpackungen der Zeichennehmer. 5

§ 2 des Vertrages lautet: 6

„Auf der Grundlage der Verpackungsverordnung vom 21. August 1998 sichert das X zu, die flächendeckende Sammlung, Sortierung und Verwertung gebrauchter Verkaufsverpackungen so zu betreiben, dass für die in das System einbezogenen Verkaufsverpackungen der sich beteiligenden Hersteller und Vertreiber die Rücknahme- und Verwertungspflichten aus der Verpackungsverordnung entfallen.“ 7

§ 3 des Vertrages lautet: 8

„Die Zeichennehmerin ist verpflichtet, die Marke auf jeder angemeldeten, den Inlandsverbrauch betreffenden Verpackung in einer für den Endverbraucher sichtbaren Weise und nur in Verbindung mit vom X genehmigten Aussagen aufzubringen. ...“ 9

§§ 4 bis 7 des Vertrages sehen die Zahlung eines nach Menge und Art aller vom jeweiligen Zeichennehmer in Umlauf gebrachten Verpackungen bemessenen Lizenzentgelts sowie Informations- und Prüfungspflichten vor. Nach § 5 Abs. 3 und 7 des Vertrages haben die Zeichennehmer die Anzahl der in den Verkehr gebrachten Verpackungen in regelmäßigen Abständen zu melden. 10

Eine mengen- oder quotenmäßige Begrenzung der Lizenzierung und/oder der Sammlung, Sortierung, Verwertung oder Entsorgung sieht der Vertrag nicht vor. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den in den Betriebsprüfungshandakten – BpHA – befindlichen Mustervertrag (Stand 1. Januar 2005) verwiesen. 11

Die Klägerin unterhält ihrerseits vertragliche Beziehungen zu Entsorgungsfirmen – Entsorgungspartnern –, welche gegen Entgelt die Wertstoffe sammeln (erfassen), sortieren, verwerten und entsorgen. Hierzu hat die Klägerin gleichlautende Verträge mit diversen Entsorgungspartnern im gesamten Bundesgebiet geschlossen. 12

Nach dem in den BpHA befindlichen (Muster-)Vertrag über Aufbau und Betrieb eines Systems zur Erfassung und Sortierung von gebrauchten Verkaufsverpackungen – 13

Erfassungsvertrag – ist der jeweilige Auftragnehmer (Erfasser/Bereitsteller) zur Erfassung und Bereitstellung aller im jeweiligen Vertragsgebiet anfallenden am System der Klägerin beteiligten Verpackungen verpflichtet. § 2 des Erfassungsvertrages regelt, dass der Entsorgungspartner das System zur Erfassung und Sortierung so zu gestalten und zu betreiben hat, dass mindestens die in der VerpackV festgelegten Erfassungs- und Sortierquoten erreicht werden oder übertroffen werden können. Die erfassten bzw. erfassten und sortierten Wertstoffe werden von Abnehmern (Garantiegebern) verwertet (§ 6 des Erfassungsvertrages). Nach § 7 des Erfassungsvertrages ist die Klägerin zur Zahlung eines gewichtsbezogenen Entgelts an den Entsorgungspartner (Entsorger) verpflichtet. § 9 des Erfassungsvertrages sieht eine Kündigungsfrist von 12 Monaten vor Ablauf der vereinbarten Vertragslaufzeit vor, ansonsten verlängert sich der Vertrag um fünf Jahre. Ein Recht, die Sammlung, Erfassung und Bereitstellung der im System befindlichen Verpackungen nach Erreichen einer bestimmten Menge oder Quote zu unterlassen oder eine nach der Quote bemessene Vergütung sieht der Vertrag nicht vor. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den (Muster-)Vertrag verwiesen.

Ebenso enthalten spätere Vertragsversionen (vgl. für die Jahre 2012 ff. die Anlagen zur Klagebegründung vom 31. Januar 2013: Vertrag über die Erfassung von Leichtverpackungen; Vertrag über die Sortierung und Verwertung einer variablen Menge von Leichtverpackungen) keine mengen- oder quotenmäßigen Begrenzungen der von den Entsorgungspartnern auf Kosten der Klägerin erbrachten Leistungen. 14

In Ausführung von § 6 Abs. 3 VerpackV war die Klägerin durch Verfügungen der Bundesländer (beispielsweise Verfügung des Ministeriums für Umwelt, Raumordnung und Landwirtschaft Nordrhein-Westfalen vom 17. Januar 1995) verpflichtet, die nach Maßgabe der VerpackV und den dazu ergangenen Anhängen erforderlichen Mindestverwertungs- oder -entsorgungsmengen nachzuweisen und ferner durch ausreichend Bilanzrückstellungen oder Sicherheitsleistungen jährlich nachzuweisen, dass für den Fall einer Systemeinstellung die Verwertung der zu diesem Zeitpunkt im System befindlichen Materialien gewährleistet ist. Nach der – dem Streitjahr zeitlich nachfolgenden – 5. Novelle der VerpackV vom 2. April 2008 (Bundesgesetzblatt – BGBl. – I 2008, 531) genügt eine bilanzielle Rückstellungsbildung dem Erfordernis der Sicherheitsleistung gem. § 6 Abs. 3 bis 5 VerpackV hingegen nicht mehr (Schreiben des Ministeriums für Umwelt und Naturschutz, Landwirtschaft und Verbraucherschutz des Landes Nordrhein-Westfalen vom 9. Juni 2010). 15

Die vorgenannte Konzeption bewirkt, dass eine bestimmte Menge an Verpackungen lizenziert wird und anschließend in den Wirtschafts- und Abfallkreislauf – nachfolgend „System“ genannt – gelangt. Aufgrund von Lager-, Nutzungs- und Rücklaufzeiten befinden sich Verpackungen eine gewisse Dauer im System. Die Verweildauer unterscheidet sich für die unterschiedlichen Materialfraktionen und beträgt im Durchschnitt vier Monate. Im Jahre 2004 lag die geringste durchschnittliche Verweildauer einer Materialfraktion bei 8,4 Tagen (Verpackungen für Eier) und die höchste durchschnittliche Verweildauer einer Materialfraktion bei 197,3 Tagen (Verpackungen für Uhren, Schmuck). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Gutachten der Gesellschaft für Verpackungsmarktforschung (GVM) zur Verweildauer von Verpackungen vom Dezember 2011 verwiesen. 16

Ein bestimmter Anteil lizenzierter Verpackungen gelangt aufgrund diverser Ursachen (z. B. Dauergebrauch, Vernichtung, Entsorgung über den Hausmüll, Verbringung ins Ausland) nicht an die Entsorgungspartner und kann folglich nicht gesammelt, sortiert, verwertet oder entsorgt werden. 17

Im Gegenzug landen in den von der Klägerin bereitgehaltenen Sammelsystemen jedoch auch nicht lizenzierte Verpackungen sowie sonstige – nicht verwertungsfähige – Abfälle („Fremdeinwurf“). Der Einwurf beruht teilweise auf Fehlverhalten der Verbraucher, welche nicht lizenzierte Verpackungen oder nicht verwertungsfähige Abfälle gleichwohl in den Sammelsystemen der Klägerin entsorgen. Zum anderen beruht er darauf, dass einige Inverkehrbringer die Lizenzierung mit dem Hinweis, dass die Verwertung und Entsorgung in sog. „geschlossenen Systemen“ erfolgt, unterlassen haben, die in Verkehr gebrachten Verpackungen aber gleichwohl in Sammelsystemen der Klägerin und nicht in anderweitigen Systemen entsorgt wurden. Teilweise beruht der Fremdeinwurf auch darauf, dass Inverkehrbringer die Marke „Y“ ohne Zahlung eines Lizenzentgelts verwendet haben. Zur Vermeidung oder Verringerung von Fremdeinwürfen kontrolliert die Klägerin stichprobenartig etwa an Endverkaufsstellen im Einzelhandel, ob eine ordnungsgemäße Lizenzierung vorlag. Bei Verstößen versucht sie – soweit möglich – Lizenzansprüche gegenüber den Inverkehrbringern geltend zu machen. Die Sammlung nicht verwertungsfähiger Abfälle (bspw. Bauschutt, organische Abfälle, Restmüll) versucht die Klägerin beispielsweise durch ein Wiegen der Tonnen bei der Abholung zu verhindern oder zu vermindern.

Die vorgenannten Umstände bewirken, dass das „Entsorgungs-Soll“ (aufgrund der Zeichennutzungsverträge) vom „Entsorgungs-Ist“ (aufgrund der Entsorgungsverträge) abweicht. Aus diesem Grunde bildete die Klägerin seit dem Jahre 1992 – so auch im Streitjahr 2004 – jährlich für rückständige Mengen (= im System befindliche, aber noch nicht verwertete oder entsorgte Verpackungen) eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rückstellung.

19

Im Streitjahr bildete sie in ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 zunächst eine Rückstellung i.H.v. ... €. Aufgrund einer hier nicht im Streit stehenden „ersten“ Betriebsprüfung des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung B – GKBP B – im Jahre 2009 wurde die Rückstellung um allgemeine Verwaltungskosten auf nunmehr ... € gemindert. Diese Rückstellungshöhe basiert auf den noch zu entsorgenden Verpackungen (Soll-Ist-Abweichung unter Berücksichtigung der verschiedenen Verpackungsarten und der durchschnittlichen Verweildauer der Verpackungen im System) und den dafür geschätzten Kosten (Entsorgungskosten sowie Nebenentgelte und Verwertungskosten). Wegen der rechnerisch unstreitigen Berechnung wird auf das Gutachten der Gesellschaft für Verpackungsmarktforschung (GVM) zur Verweildauer von Verpackungen im Dezember 2011 sowie die Kalkulationsbeispiele (Blatt – Bl. – 118 der Gerichtsakte) und die Entwicklung der Rückstellungen (Bl. 119 ff. der Gerichtsakte) gemäß Anlagen K4 bis K6 der Klagebegründung (Bl. 86 ff. d. A.) verwiesen.

20

Der Rückstellungsbildung liegen folgende Parameter zugrunde: Im Jahre 2004 wurde gemäß Mengenstromnachweis eine lizenzierte Menge von ... Tonnen in das Duale System der Klägerin eingebracht. Wegen der einzelnen Materialfraktionen wird auf die Anlagen 1 und 3 zum Schriftsatz der Klägerin vom 26. November 2014 (Bl. 270, 274 der Gerichtsakte) verwiesen. Die eingesammelte Menge beläuft sich auf ... Tonnen (vgl. Bl. 326 der Gerichtsakte), hiervon wurden ... Tonnen der Verwertung zugeführt (vgl. Bl. 327 der Gerichtsakte). Die eingesammelte Menge beträgt demnach 128 % der lizenzierten Menge, wobei sich in der eingesammelten Menge auch nicht lizenzierte aber gleichwohl verwertungsfähige Verpackungen oder nicht verwertbare Abfälle befinden. Deren Anteil ist nicht konkret bezifferbar. Im Gegenzug ist ein Teil der lizenzierten Menge aus verschiedenen Gründen (Dauergebrauch, Verbringung ins Ausland, Vernichtung, Entsorgung im Restmüll oder auf andere Weise) nicht im Auftrag der Klägerin verwertet oder entsorgt worden und wird – ausgehend von den Verhältnissen des Bilanzstichtags 31. Dezember 2004 – auch

21

nicht verwertet oder entsorgt werden.

Die Klägerin gab die Körperschaftsteuererklärung sowie Gewerbesteuererklärung 2004 im Jahre 2007 beim Beklagten ab und wurde zunächst mit Bescheiden vom 23. Mai 2007 antragsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung – AO – veranlagt. Der Beklagte legte dabei einen Jahresfehlbetrag von ... € und ein körperschaftsteuerliches zu versteuerndes Einkommen von – ... € zugrunde und setzte die KSt mit ... € sowie den GewStMB mit ... € fest. 22

In der Folgezeit erließ er gegenüber der Klägerin nach § 164 Abs. 2 AO bezüglich hier nicht interessierender Punkte geänderte Bescheide. In den Jahren 2008 und 2009 führte die GKBP B bei der Klägerin die zuvor genannte „erste“ steuerliche Betriebsprüfung – Bp – für das Streitjahr 2004 durch. Die hier streitige Rückstellung für Verpflichtungen nach der VerpackV beanstandete die GKBP B dabei dem Grunde nach nicht. Wegen der Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht – Bp-Bericht – vom 13. November 2009 verwiesen. Der Beklagte folgte den Feststellungen und erließ nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide, die Vorbehalte der Nachprüfung blieben bestehen. 23

In den Jahren 2008 bis 2011 führte die GKBP B im Rahmen einer primär für die Jahre 2006 und 2007 geführten Bp (vgl. hierzu Bp-Bericht vom 5. September 2011, Bl. 165 ff d. A.) eine erneute Prüfung auch des Streitjahres 2004 durch (vgl. Bp-Bericht vom 11. Juli 2011). Ausweislich Tz. 2.3.12 des Bp-Berichts für 2004/2005 bzw. Tz. 2.3.13 des Bp-Berichts für 2006/2007 vertrat der Betriebsprüfer hierbei die Ansicht, dass eine Rückstellung für Verpflichtungen nach der VerpackV i.H.v. ... € im Streitjahr 2004 gewinnerhöhend aufzulösen sei. In den Folgejahren ergaben sich gegenläufige Auswirkungen (vgl. Bl. 165 R der Gerichtsakte). 24

Der Beklagte setzte die Bp-Ergebnisse mit Änderungsbescheiden gem. § 164 Abs. 2 AO vom 28. September 2011 unter Aufhebung der Vorbehalte um. Bei einem Steuerbilanzgewinn von ... € und einem körperschaftsteuerlich zu versteuernden Einkommen (zugleich Gewinn aus Gewerbebetrieb für gewerbesteuerliche Zwecke) von ... € setzte er die KSt nunmehr mit ... € und den GewStMB mit ... € fest. 25

Dagegen wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen, zu deren Begründung sie insbesondere vortrug, eine Rückstellungsbildung sei zulässig. Es bestehe eine hinreichend konkretisierte öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Nach § 6 Abs. 3 VerpackV sei sie zur Sicherheitsleistung für Entsorgungsverpflichtungen im Falle einer Systemeinstellung verpflichtet. Dieser Verpflichtung sei sie durch Bildung einer Rückstellung nachgekommen, da ihr andernfalls zum Geschäftsbetrieb benötigte liquide Mittel entzogen worden wären. Ferner sei eine Rückstellung auch bei fortlaufendem Systembetrieb für die im System befindlichen, noch nicht eingesammelten Verpackungen zulässig. 26

Der Beklagte wies den Einspruch durch zusammengefasste Einspruchsentscheidung vom 27. August 2012 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er gleichlautend zur Bp – zusammengefasst – aus: Die Voraussetzungen für eine Rückstellung gem. Richtlinie 5.7 Abs. 2 der Einkommensteuerrichtlinien – EStR – 2008 lägen nicht vor. Voraussetzung für eine Rückstellung sei, dass eine ihrer Entstehung oder ihrer Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit gegenüber einem anderen oder eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung bestehe, die vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sei. Ferner müsse mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen sein, außerdem dürften die Aufwendungen in künftigen Wirtschaftsjahren nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut führen. 27

Eine Rückstellung wegen Einstellung des Systembetriebs komme hiernach nicht in Betracht. Es bestehe bereits keine wirtschaftliche Verursachung einer Verpflichtung zum Bilanzstichtag, ferner sei eine Inanspruchnahme nicht wahrscheinlich. Eine Einstellung des Systembetriebs sei zum Bilanzstichtag weder eingetreten und auch nicht wahrscheinlich gewesen. Nach Auskunft des nordrhein-westfälischen Umweltministeriums erfülle die Rückstellung nach der 5. Novelle der VerpackV zudem nicht mehr das Kriterium einer Sicherheitsleistung, im Übrigen bestehe ohnehin keine steuerliche Bindung an Bilanzierungsanweisungen anderweitiger Behörden.	28
Auch könnten Rückstellungen nicht wegen noch zu erbringender Entsorgungsverpflichtungen bei fortlaufendem Systembetrieb anerkannt werden. Eine derartige Verpflichtung nach der VerpackV scheide aus. § 6 Abs. 3 Satz 1 VerpackV verpflichte Systembetreiber, hier die Klägerin, zur flächendeckenden Abholung, Verwertung sowie Entsorgung bestimmter Mindestquoten (zwischen 60-75 %) gemäß Anhang I der VerpackV. Die Quote berechne sich nach § 6 Abs. 3 Satz 2 VerpackV nur nach den in den Sammelsystemen erfassten Verpackungen (Anhang I zu § 6 VerpackV), nicht nach allen im Umlauf befindlichen Verpackungen. Die Klägerin habe die Quoten unstreitig erfüllt, weitere Verpflichtungen als Systembetreiberin ergäben sich aus der VerpackV nicht. Nur wenn die Mindestquoten nachweislich nicht erfüllt worden seien, sei eine Rückstellungsbildung zulässig.	29
Hintergrund dieser Entscheidung ist ein Erlass des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen vom 25. August 2010 (Az. S 2137 – Fi 10 – V B 1), in dem das Ministerium weder Rückstellungen wegen (möglicher) Einstellung des Systembetriebs, noch Rückstellungen wegen noch zu erbringender Entsorgungsverpflichtungen bei fortlaufendem Systembetrieb für steuerlich zulässig erachtet. Der Erlass wurde zwecks verwaltungsinterner Abstimmung an das Bundesministerium der Finanzen – BMF – sowie die obersten Finanzbehörden der anderen Länder bekanntgegeben.	30
Gegen die Versagung der Rückstellung wendet sich die Klägerin mit der Klage, zu deren Begründung sie vorträgt: Die Bescheide seien rechtswidrig. Die Bildung einer Rückstellung sei zulässig, jedenfalls könne in gleicher Höhe ein ebenso gewinnmindernder passiver Rechnungsabgrenzungsposten – pRAP – gebildet werden.	31
Die Voraussetzungen für eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuches – HGB – i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG – seien gegeben.	32
Zum einen dürfe eine Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten aus Vertrag gebildet werden.	33
Zum 31. Dezember 2004 habe sie – die Klägerin – ca. 19.000 Verträge mit Zeichennehmern gemäß den ZNV (Zeichennutzungsverträgen) geschlossen. Es handele sich um Dauerschuldverhältnisse, welche eine fortwährende Befreiung der Zeichennehmer nach § 6 Abs. 1 und Abs. 3 sowie Anhang I der VerpackV vorsähen. Nach den Verträgen sei sie zur Entsorgung von 100 % der tatsächlich erfassten Mengen an Verpackungen verpflichtet. Dies folge aus § 2 der ZNV. Dessen genaue Formulierung („...die flächendeckende Sammlung, Sortierung und Verwertung gebrauchter Verkaufsverpackungen so zu betreiben, dass ... die Rücknahme- und Verwertungspflichten aus der Verpackungsverordnung entfallen.“) sei so auszulegen, dass die auf den Systembetreiber delegierten Verwertungs- und Entsorgungspflichten gleichlaufend mit den sonst bestehenden – umfassenden – Primärpflichten der Hersteller oder Vertreiber gemäß der VerpackV seien. Jene Verpflichtungen seien unabhängig von den Mindestmengen nach Anhang I Nr. 1 zu § 6	34

VerpackV, da das KrW-/AbfG sowie die VerpackV – ihrem Gesetzeszweck folgend – eine vollständige Rücknahme sowie Verwertung oder Entsorgung vorsähen.

Entgegen der Ansicht des Beklagten würden die Zeichennehmer nicht bereits mit der Teilnahme am dualen System von ihren Verpflichtungen nach der VerpackV befreit. Die Verpflichtung gem. § 6 Abs. 1 und 2 VerpackV entfalle nur bei Systemen, welche die Anforderungen nach Anhang I der VerpackV erfüllen. Anhang I Nr. 1 Abs. 5 zu § 6 VerpackV verlange aber eine vollständige Verwertung/Entsorgung aller Verpackungen. Dies überzeuge auch im Vergleich zur sonst bestehenden (primären) Selbstentsorgungsverpflichtung der Zeichennehmer. Diese Verpflichtung dürfe nach der Gesetzessystematik und der Produktverantwortung gem. § 22 Abs. 2 Nr. 5 KrW-/AbG (in der im Streitjahr 2004 geltenden Fassung) nicht durch eine Delegation von Pflichten auf die Klägerin als Systembetreiberin umgangen werden. Für eine umfassende, d.h. nicht mengen- oder quotenmäßig begrenzte Pflicht zur Sammlung, Sortierung, Verwertung und Entsorgung spreche auch der Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 1 VerpackV, welcher eine flächendeckende und regelmäßige Abholung gebrauchter Verkaufsverpackungen vorschreibe.

35

Die vorgenannte aus dem Vertrag i.V.m. der VerpackV folgende umfassende Pflicht beziehe sich – so die Klägerin – auch auf die Verwertung und/oder Entsorgung nicht lizenzierter Verpackungen sowie anderer nicht verwertungsfähiger Abfälle. Die VerpackV folge bei zutreffender Auslegung keinem strengen Verursacherprinzip. Hierfür spreche bereits § 6 Abs. 1 Satz 4 VerpackV, der eine (Primär-)Verpflichtung der Vertreiber für Verpackungen der Art, Form und Größe und Verpackungen solcher Waren, die der Vertreiber in seinem Sortiment führe, vorschreibe. Eine strenge Unterscheidung zwischen selbst in das System eingebrachter Verpackungen und Verpackungen anderer Vertreiber erfolge nicht. Überdies sei eine solche Unterscheidung auch tatsächlich nicht möglich. Im Ergebnis führe dies dazu, dass sie – die Klägerin – als Systembetreiberin auch die Verantwortung für nicht lizenzierte Verpackungen oder sonstige Abfälle treffe, die sich in ihren Sammelbehältern befinden. Diese Verpflichtung zeige sich auch an Ordnungsverfügungen der örtlichen Abfallwirtschaftsämter, beispielsweise der in der mündlichen Verhandlung überreichten Verfügung des Landratsamts A vom 7. Juli 2006. Neben der rechtlichen Pflicht sei auch ihr tatsächliches Verhalten auf eine Verwertung oder Entsorgung aller zurücklaufenden Verpackungen gerichtet.

36

Auch sei eine Inanspruchnahme wahrscheinlich. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – verlange, dass mehr Gründe für eine Verpflichtung als dagegen sprechen. Hier bestehe eine vertragliche Pflicht aus den ZNV. Es sei davon auszugehen, dass die öffentlich-rechtliche Verpflichtung der Zeichennehmer zur Verwertung aller Verpackungen über § 2 der ZNV auch auf die Klägerin durchschlage.

37

Die Verpflichtung sei auch wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag verursacht worden. Der BFH verlange, dass der Tatbestand im Wesentlichen verwirklicht sowie eng mit dem abgelaufenen Wirtschaftsjahr verknüpft sei. Hier entstünden die Verpflichtungen mit Übernahme der Produktverantwortung, diese entstehe bereits im Zeitpunkt der Markteinführung der Verpackungen durch den Hersteller oder Vertreiber ins System. Die zeitlich spätere Rückführung sei für die Produktverantwortung unerheblich. Hierfür spräche auch, dass sie – die Klägerin – ihr Lizenzentgelt gem. §§ 4 f. der ZNV bereits mit der Verwendung des Markenzeichens durch den Lizenznehmer bei Inverkehrbringung erhalte. Ihre wirtschaftliche Verpflichtung auf Entsorgung bestehe bereits in diesem Zeitpunkt. Andernfalls würde die Klägerin einen Gewinn ausweisen, den sie nicht erwirtschaftet habe. Ähnlich wie bei der Entsorgung von Altbatterien sei es überzeugend, für Zwecke der Rückstellungsbildung bereits auf den Zeitpunkt des Inverkehrbringens abzustellen, da in diesem Zeitpunkt bereits

38

die grundsätzliche Rechtspflicht zum Einsammeln, Sortieren, Verwerten und Entsorgen bestehe.

Die Rückstellung rechtfertige sich ferner aus der Rechtsprechung des BFH zum Erfüllungsrückstand bei Vertragsbeziehungen. Bereits mit Lizenzierung der Verpackungen sei ihr das Lizenzentgelt zugeflossen, im Gegenzug bestehe ihre Verpflichtung zum Einsammeln sowie zur Verwertung und Entsorgung. Aufgrund der Verweildauer von Verpackungen im System (nach GVM-Gutachten durchschnittlich 4 Monate) befinde sich die Klägerin aber zum Bilanzstichtag im Erfüllungsrückstand für bereits in das System eingebrachte, aber noch nicht wieder eingesammelte Verpackungen. 39

Auch der Höhe nach sei die Rückstellung nicht zu beanstanden, wie sich aus den als Anlagen zur Klagebegründung beigefügten Berechnungsparametern (Vergleich von Soll- und Ist-Werten; Ermittlung durchschnittlicher Verwertungs- oder Entsorgungskosten) ergebe. 40

Zum anderen dürfe eine Rückstellung wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtung gebildet werden. Die Rechtsprechung gestatte die Rückstellungsbildung, wenn eine konkrete öffentlich-rechtliche Verpflichtung und eine Sanktionierung bei Nichterfüllung bestehe. Dies sei hier gegeben. Die Primärverpflichtung der Hersteller oder Vertreiber gemäß § 6 Abs. 1, 2 VerpackV gehe durch § 6 Abs. 3 VerpackV als Sekundärpflicht auf sie als Systembetreiber über. Die Erfüllung der Pflichten sei auch sanktionsbewährt, etwa gem. § 15 Nr. 8-13 VerpackV oder § 6 Abs. 4 Satz 1 VerpackV. Bei Nichterfüllung drohe ihr ein Bußgeld oder ein (teilweiser) Widerruf der Betriebsgenehmigung, sie – die Klägerin – werde auch laufend durch Behörden kontrolliert. 41

Entgegen der Ansicht des Beklagten bestehe auch öffentlich-rechtlich eine Verpflichtung zum Einsammeln, Verwerten und Entsorgen aller Verpackungen. Zwar verlange Anhang I Nr. 1 Abs. 5 zu § 6 VerpackV nur, die tatsächlich erfasste Abfallmenge (= gesammelte Menge) zu verwerten. Diese Regelung konkretisiere aber nur eine weitergehende Pflicht, da der Verordnungsgeber keine Pflicht zur Verwertung von nicht sammelbaren Verpackungen, etwa im Falle der Verbringung in das Ausland oder der Vernichtung vor der Verwertung oder Entsorgung regeln könne. Statistisch zeige sich aber, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist, dass die Menge der eingesammelten Verpackungen sogar über der Menge der lizenzierten Verpackungen liege. Ursache sei insbesondere die Entwicklung verschiedener dualer Systeme nach Beendigung der Monopolstellung der Klägerin, zunehmende Möglichkeiten der Selbstentsorgung und Branchenlösungen sowie die Tatsache, dass „Trittbrettfahrer“ nicht lizenzierte Verpackungen gleichwohl einer Verwertung in den Sammelbehältern der Klägerin zuführen. 42

Unabhängig von der Rückstellungsbildung sei jedenfalls die Bildung eines pRAP gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG in gleicher Höhe möglich. Die Bildung eines pRAP bezwecke die periodengerechte Abgrenzung von Einnahmen bei gegenseitigen Verträgen und einem zeitlichen Auseinanderfallen von Leistung und Gegenleistung. Neben gegenseitigen Verträgen i.S.d. §§ 320 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB – sei ein pRAP auch bei ähnlichen Vertragsverhältnissen, etwa bei der Forfaitierung bei Leasinggeschäften, möglich, wenn nach dem Realisationsprinzip eine Abgrenzung von Erlösen geboten sei. Dies sei hier der Fall. Zwar habe die Klägerin ihre im Gegenseitigkeitsverhältnis stehende Pflicht aus den ZNV bereits mit Lizenzierung und Freizeichnung des Zeichennehmers erfüllt. Bei wirtschaftlicher Betrachtung sei aber entscheidend, dass die Klägerin alle lizenzierten Verpackungen in der Folgezeit entsorge. Es würde gegen das Realisationsprinzip verstoßen, wenn das Lizenzentgelt voll erfasst werden würde, obwohl in diesem Fall noch nicht alle Entsorgungsverpflichtungen erfüllt seien. 43

Die Klägerin beantragt,	44
die Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuerermessbetrag 2004 vom 28. September 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. August 2012 dahingehend zu ändern, dass eine gewinnmindernde Rückstellung für Entsorgungsverpflichtungen i.H.v. ... € berücksichtigt wird.	45
Der Beklagte beantragt,	46
die Klage abzuweisen.	47
Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen im außergerichtlichen Verfahren.	48
Ergänzend trägt er vor, eine zivilrechtliche Verpflichtung bestehe nicht. Die gegenseitigen Verpflichtungen zwischen Klägerin und Zeichennehmern nach den ZNV beträfen nur das Lizenzentgelt und die Freistellung von der Entsorgungsverpflichtung. Eine Pflicht zur Verwertung oder Entsorgung aller vom Zeichennehmer in Verkehr gebrachten und noch nicht zurückgeführten Verpackungen regele der Vertrag hingegen nicht. Die Hersteller würden bereits durch ihre Beteiligung am System gem. § 6 Abs. 3 VerpackV von ihren Pflichten befreit. Die Klägerin wiederum habe nur Mindestquoten zu erbringen, um ihren Status als Systembetreiberin zu erhalten. Solange dieser Status bestehe, falle die Entsorgungsverpflichtung nicht auf die Zeichennehmer zurück, sie könnten sich sicher sein, nicht mehr für die Entsorgung in Anspruch genommen zu werden. Aus diesem Grunde seien die Vertragspflichten bereits in diesem Zeitpunkt (Erreichen der Mindestquoten) erfüllt. Ob die Klägerin darüber hinausgehend weitere Verpackungen verwerte und entsorge, sei mangels rechtlicher Verpflichtung für die Rückstellungsbildung unerheblich. Da das Lizenzentgelt für die Nutzung der Marke „Y“ und die Befreiung von der Entsorgungsverpflichtung gezahlt werde, nicht hingegen für die Entsorgung aller Verpackungen, bestehe auch kein Erfüllungsrückstand. Aus diesem Grunde könnten weder eine Rückstellung noch ein pRAP gebildet werden.	49
Auch bestehe keine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Er – der Beklagte – bestreite nicht die Pflicht der Klägerin, tatsächlich eingesammelte Verpackungen zu verwerten oder zu entsorgen. Insoweit habe er die Aufwendungen anerkannt, auch könne insoweit eine Rückstellung (beispielsweise für eingesammelte, aber noch nicht verwertete oder entsorgte Verpackungen) gebildet werden. Streitgegenständlich sei hier jedoch die Verpflichtung zur Verwertung oder Entsorgung noch nicht eingesammelter Verpackungen. Die VerpackV sehe die Verpflichtung zur Verwertung und Entsorgung nur für tatsächlich erfasste (= eingesammelte) Verpackungen, nicht hingegen für noch im System befindliche Verpackungen vor. Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung ergebe sich auch nicht aus den Verfügungen der Landesministerien zur Sicherheitsleistung. Auch soweit Behörden in der Vergangenheit vor der 5. Novelle der VerpackV eine Rückstellungsbildung als Sicherheitsleistung für den Fall der Betriebseinstellung zugelassen haben, bestehe alleine deshalb keine steuerliche Bindung. Im Übrigen hätte die Klägerin, sofern sie einen Geldbetrag als Sicherheit hinterlegt hätte, diesen nicht gewinnmindernd geltend machen können, mithin könne sich auch insoweit eine Rückstellung nicht gewinnmindernd auswirken.	50
In der mündlichen Verhandlung hat das Gericht die Voraussetzungen einer Rückstellungsbildung sowie die zugrunde liegenden Rechtsfragen in der Auslegung der Verträge sowie der VerpackV nebst Anhang I mit den Beteiligten intensiv erörtert. Das Gericht hat die Beteiligten auf das Urteil der Ersten Kammer des Gerichts Erster Instanz der	51

Entscheidungsgründe

- Die Klage ist begründet. Die angefochtenen Änderungsbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Beklagte hat bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens (§ 8 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG –) und der darauf beruhenden (§ 7 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG –) Ermittlung des Gewerbeertrags zu Unrecht eine Rückstellung i.H.v. ... € nicht anerkannt. Entgegen dessen Ansicht liegen die Voraussetzungen für eine Rückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG vor. 52
- Nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Var. 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG sind die handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die steuerliche Ermittlung maßgeblich, soweit sich aus steuerrechtlichen Vorschriften oder Wahlrechten (§ 5 Abs. 2-6 EStG) nichts anderes ergibt. 53
- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dürfen gebildet werden für Verpflichtungen gegenüber Dritten oder für hinreichend konkretisierte und sanktionierte öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss sind. Die Verpflichtung muss ferner entweder rechtlich bereits entstanden oder zumindest wirtschaftlich in der Vergangenheit, d.h. bis zum Bilanzstichtag, verursacht sein. Außerdem muss eine Inanspruchnahme wahrscheinlich sein und es darf kein Passivierungsverbot (vgl. etwa § 5 Abs. 3, 4, 4a, 4b EStG) bestehen (vgl. zum Ganzen Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 361 ff.; Tiedchen in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Anm. 680 ff., jeweils m.w.N.). 54
- Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. 55
1. Die Klägerin unterliegt – sowohl bei fortlaufendem Systembetrieb als auch bei Systemeinstellung – einer umfassenden Verpflichtung zur Sammlung, Sortierung, Verwertung und Entsorgung von im System befindlichen und erst nach dem Bilanzstichtag zurücklaufenden Verkaufsverpackungen. 56
- a. Eine solche Pflicht ergibt sich bereits aus den Zeichennutzungsverträgen (ZNV). 57
- aa. Nach § 2 der ZNV sichert die Klägerin zu, die flächendeckende Sammlung, Sortierung und Verwertung gebrauchter Verpackungen so zu betreiben, dass für die in das System einbezogenen Verkaufsverpackungen der sich beteiligenden Hersteller und Vertreiber die Rücknahme- und Verwertungspflichten aus der Verpackungsverordnung entfallen. Diese Klausel regelt keine mengen- oder quotenmäßige Beschränkung. In gleicher Weise ist auch den übrigen Klauseln der ZNV nicht zu entnehmen, dass die Klägerin die Sammlung, Sortierung und Verwertung ab einem bestimmten Zeitpunkt einstellen dürfte. Vielmehr ist aus der in § 3 der ZNV geregelten umfassenden Pflicht zur Zeichennutzung und der in den §§ 4 ff. der ZNV geregelten Vergütung zu folgern, dass die Klägerin zur Bereithaltung von Sammlungs-, Sortierungs- und Verwertungskapazitäten für sämtliche lizenzierte Verkaufsverpackungen verpflichtet ist, da sämtliche in Verkehr gebrachten Verkaufsverpackungen gekennzeichnet werden müssen und sich auch die der Klägerin zustehenden Vergütung nach der Gesamtmenge – und nicht etwa nach einer Quote – der in Verkehr gebrachten Verkaufsverpackungen richtet. 58

bb. Für eine umfassende Verpflichtung spricht überdies der in § 2 der ZNV enthaltene Verweis auf die VerpackV, deren Inhalt auf diese Weise in die ZNV inkorporiert wird. Eine umfassende Verpflichtung ergibt sich dabei – entgegen der Ansicht des Beklagten – auch direkt aus den Vorschriften der VerpackV (nebst Anhang) in der im Streitjahr geltenden Fassung. 60

Nach § 6 Abs. 1 und Abs. 2 VerpackV sind Vertreiber und Hersteller verpflichtet, vom Endverbraucher gebrauchte, restentleerte Verkaufsverpackungen am Ort der tatsächlichen Übergabe oder in dessen unmittelbare Nähe unentgeltlich zurückzunehmen, einer Verwertung entsprechend den Anforderungen in Nummer 1 des Anhangs I zuzuführen und die Anforderungen nach Nummer 2 des Anhangs I zu erfüllen. Die VerpackV regelt damit eine umfassende, nicht auf eine Quote beschränkte Rücknahmepflicht. Dies überzeugt auch vor dem Hintergrund, dass die VerpackV als Rechtsverordnung auf § 22 Abs. 2 Nr. 5, Abs. 4 des Gesetzes zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen (Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz; KrW-/AbfG) in der im Streitjahr 2004 geltenden Fassung (heute: § 23 des Gesetzes zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Bewirtschaftung von Abfällen – Kreislaufwirtschaftsgesetz) beruht und diese gesetzliche Grundlage – einer umfassenden Produktverantwortung (§ 22 Abs. 1 Satz 1 KrW-/AbfG) folgend – keine Beschränkungen vorsieht. Derartige Beschränkungen würden dem Gedanken der Produktverantwortung sowie dem Gedanken des Umweltschutzes (vgl. auch § 1 VerpackV) evident widersprechen. 61

Die vorgenannte umfassende Rücknahmepflicht besteht auch bei der Systemteilnahme und trifft vorliegend die Klägerin. Nach § 6 Abs. 3 Satz 1 VerpackV entfallen die Verpflichtungen der Vertreiber und Hersteller gem. § 6 Abs. 1, 2 VerpackV bei Teilnahme an einem System, das flächendeckend eine regelmäßige Abholung gebrauchter Verkaufsverpackungen beim privaten Endverbraucher oder in dessen Nähe in ausreichender Weise gewährleistet und die im Anhang I genannten Anforderungen erfüllt. Mit der Formulierung „in ausreichender Weise“ in § 6 Abs. 3 Satz 1 VerpackV wird ebenso hinreichend deutlich, dass die Sammlung, Sortierung und Verwertung sich nach dem tatsächlichen Umlauf der im System befindlichen Verkaufsverpackungen richtet und keiner mengen- oder quotenmäßigen Beschränkung unterliegt. 62

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Anhang I zu § 6 VerpackV. Die Klägerin unterliegt als Systembetreiber den allgemeinen Anforderungen gem. Nr. 3 des Anhangs I zu § 6 VerpackV. Nach Nr. 3 Abs. 1 Satz 2 des Anhangs I zu § 6 VerpackV müssen die Sammelsysteme geeignet sein, alle (!) am System beteiligten Verpackungen regelmäßig zu erfassen. Nach Nr. 3 Abs. 3 Nr. 1 des Anhangs I zu § 6 VerpackV hat ein Systembetreiber sicherzustellen, dass für die in das System aufgenommenen Verpackungen Verwertungskapazitäten tatsächlich vorhanden sind. Gem. Nr. 3 Abs. 3 Nr. 7 des Anhangs I zu § 6 VerpackV muss die Entsorgung der in den Sammeleinrichtungen des Systems tatsächlich erfassten Verpackungen auch im Falle der Einstellung des Systembetriebs gewährleistet sein. In einer Gesamtschau der Bestimmungen der VerpackV nebst Anhang wird deutlich, dass für alle zurücklaufenden Verpackungen eine Sammlungs-, Sortierungs-, Verwertungs- und Entsorgungspflicht besteht. 63

Dem vorgenannten Ergebnis folgend wird auch – soweit ersichtlich – in der Kommentarliteratur zum KrW-/AbfG sowie zur VerpackV einhellig von einer umfassenden Pflicht zur Sammlung, Sortierung, Verwertung und Entsorgung ausgegangen (vgl. etwa Tünnesen-Harmes in Jarass/Petersen, Kreislaufwirtschaftsgesetz, Kommentar, 2014, § 23 Rn. 41 ff.; Roder, Die Verpackungsverordnung, Kommentar, § 6 Rn. 1 ff.). 64

Für eine umfassende Pflicht der Klägerin zur Sammlung, Sortierung und Verwertung der rücklaufenden Verbrauchsverpackungen spricht auch das die Klägerin betreffende Urteil der Ersten Kammer des Gerichts Erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften vom 24. Mai 2007 (EuG, Urteil vom 24.05.2007, T-151/01, Celex-Nr. 62001TJ0151, Juris), auf das der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen vollumfänglich verweist. Das EuG nimmt dort eine umfassende Rücknahme- und Verwertungspflicht nach Anhang I zu § 6 VerpackV an, wobei es keinen Unterschied macht, ob es sich um Verpackungen handelt, die von Herstellern oder Vertreibern mit Selbstentsorgerlösungen (Primärverpflichtungen) oder mit Teilnahme an einem Systembetrieb (Delegation auf Systembetreiber) in Verkehr gebracht werden (vgl. insbes. Rz. 131, 134 der Entscheidungsgründe). Ein Recht der Klägerin, die Rücknahme der Verpackungen nach einer bestimmten Menge oder Verwertungsquote zu verweigern und/oder die Verwertung einzustellen, erkennt das EuG nicht an.

65

cc. Soweit der Beklagte als Kernpunkt seiner Argumentation wiederholt auf die in Nr. 1 Abs. 2 des Anhangs I zu § 6 VerpackV geregelten Mindestverwertungsquoten (zwischen 60 bis 75 % Masseprozent; Bemessungsgrundlage für die Quotenberechnung ist gem. Nr. 1 Abs. 1 die Summe (aller) im jeweiligen Kalenderjahr in Verkehr gebrachter Verpackungen) verweist, welche für Klägerin wegen des Verweises in § 6 Abs. 3 Satz 2 VerpackV auf Nummer 1 des Anhangs I ebenso gelten, ergibt sich hieraus nichts anderes.

66

Diese Argumentation beruht auf dem Fehlschluss, dass mit der Normierung einer Verwertungsquote im Umkehrschluss geregelt wäre, dass die Pflichten nach der VerpackV nur in Höhe der Quote bestehen. Tatsächlich besteht jedoch – wie oben unter Hinweis auf die umfassende Produktverantwortung (§ 22 KrW-/AbfG, § 6 Abs. 1 bis 3 VerpackV) ausgeführt und überdies an Nr. 1 Abs. 5 des Anhangs I zu § 6 VerpackV („...unbeschadet des Absatzes 2...“) erkennbar – eine weitergehende umfängliche Produktverantwortung, welche lediglich um Verwertungsquoten als zusätzliches Kriterium ergänzt wird. Jene Verwertungsquotenregelung soll – den Zielen des KrW-/AbfG und der VerpackV folgend – gewährleisten, dass ein deutlicher Prozentsatz der in einem Jahr in Verkehr gebrachten Verpackungen auch tatsächlich wieder eingesammelt und sodann sortiert und verwertet wird. Sie verhindert, dass große Mengen an Verpackungen deponiert oder anderweitig entsorgt werden (z. B. Zuführung zum Restmüll). Mit der Normierung einer Mindestquote ist indes weder eine Begrenzung (Höchstquote) geregelt, noch kann aus ihr das Recht abgeleitet werden, die kostenträchtige Sammlung und Sortierung der Verpackungen ab dem Erreichen der Verwertungsquote zu unterlassen.

67

Gegen die vom Beklagten angeführte Argumentation, wonach die Klägerin nach den ZNV und nach der VerpackV nur zur Sammlung, Sortierung und Verwertung bis zum Erreichen der Mindestquote rechtlich verpflichtet sei und für ein weiteres Tätigwerden keine rechtliche Verpflichtung bestehe, spricht außerdem, dass das tatsächliche Verhalten der Klägerin – unstreitig – auf eine Sammlung, Sortierung und Verwertung aller zurücklaufenden Verkaufsverpackungen gerichtet ist. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein auf Gewinn ausgerichtetes Unternehmen überobligatorisch tätig wird und damit seinen Gewinn bewusst schmälert.

68

Gegen die Rechtsauffassung des Beklagten sprechen auch die tatsächlichen Auswirkungen, die sich aus einer auf Erfüllung der Mindestquote beschränkten Rechtspflicht ergeben würden. Würden die Klägerin oder andere Systembetreiber i.S.d. § 6 Abs. 3 VerpackV ihre Sammlungs-, Sortierungs- und Verwertungsleistungen bei Erreichen der Mindestquote einstellen, würden Abfallbehälter ab einem kaum vorhersehbaren Zeitpunkt im Jahr nicht mehr geleert oder eingesammelte Verpackungen nicht mehr verwertet werden. Ein derartiger

69

Zustand würde weder den Zielen des KrW-/AbfG und der VerpackV entsprechen, noch dürfte es im Interesse der Landesregierung und des zuständigen Fachministeriums (Ministerium für Klimaschutz, Umwelt, Landwirtschaft, Natur- und Verbraucherschutz des Landes Nordrhein-Westfalen) liegen, dass große Mengen an Verkaufsverpackungen ab einem bestimmten Zeitpunkt im Jahr unkontrolliert im System verbleiben.

dd. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der vom Beklagten im Laufe des Klageverfahrens eingeführten Argumentation, dass Nr. 1 Abs. 5 des Anhangs I zu § 6 VerpackV zwar eine Verwertung unbeschadet der Quoten des Absatzes 2 regele, diese Verpflichtung aber auf die tatsächlich erfasste Menge begrenzt sei und folglich für erst nach dem Bilanzstichtag zurücklaufende Verpackungen nicht gelte. 70

Diese Argumentation überzeugt den Senat nicht, da der Beklagte die Rückstellungsbildung zunächst mit dem Argument verweigerte, dass gerade keine Rechtspflicht zur Verwertung von Verpackungen oberhalb der Quotenvorgaben bestehe. Mit der auf Absatz 5 gestützten Argumentation scheint der Beklagte doch eine über die Quoten hinausgehende Rechtsverpflichtung anzuerkennen. 71

An dieser Rechtspflicht ändert es nichts, dass die sich aus § 22 KrW-/AbfG und der VerpackV ergebende Produktverantwortung einerseits durch eine Quotenregelung (bemessen nach der Menge (aller) in einem Kalenderjahr in Verkehr gebrachten Verpackungen) und einer an technischen Möglichkeiten und wirtschaftlicher Zumutbarkeit ausgerichteten weitergehenden Verwertungspflicht (bezogen jedoch nur auf die tatsächlich (!) erfasste Menge an Verpackungen) flankiert wird. Ob eine Rechtspflicht früher oder später entsteht ist für die Einordnung als Rechtspflicht zunächst unerheblich. Zu der sich vielmehr stellenden Frage, ob die (erst bei tatsächlichem Rücklauf) eintretende Pflicht eine Rückstellungsbildung bereits im Kalenderjahr des Inverkehrbringens ermöglicht, verweist der Senat auf die nachfolgenden Ausführungen zur wirtschaftlichen Verursachung. 72

ee. Soweit der Beklagte zusätzlich argumentiert, eine Rückstellung könne nur für im Gegenseitigkeitsverhältnis (Synallagma) stehende Verpflichtungen gebildet werden und gegenseitige Verpflichtungen bestünden im Streitfall nur zwischen Zeichennutzungsgestattung (§ 1 der ZNV) und dem Lizenzentgelt (§ 4 der ZNV), nicht jedoch bzgl. der Pflichten gem. § 2 der ZNV, kann der Senat dem nicht folgen. 73

Die Bildung einer Rückstellung setzt eine Verpflichtung gegenüber einem anderen oder eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung voraus; hierbei kann selbst eine Nebenverpflichtung genügen (vgl. Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 362 f. m.w.N.; BFH-Urteil vom 25. Februar 1986 VIII R 134/80, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 147, 8, Bundessteuerblatt – BStBl – II 1986, 788). Etwas anderes lässt sich auch der jüngeren Rechtsprechung des BFH zur Rückstellungsbildung beim sog. Erfüllungsrückstand nicht entnehmen (vgl. BFH-Urteile vom 19. Juli 2011 X R 26/10, BStBl II 2012, 856; X R 48/08, Sammlung der [amtlich nicht veröffentlichten] Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2011, 2032; X R 8/10, BFH/NV 2011, 2035; X R 9/10, Betriebsberater – BB – 2011, 2665; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 317). Hiernach ist geklärt, dass den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Regelungen des EStG bei der Rückstellungsbildung keine Einschränkung auf wesentliche Verpflichtungen zu entnehmen ist. 74

Im Streitfall stellt in die in § 2 der ZNV geregelte Sammlungs-, Sortierungs- und Verwertungspflicht nach Überzeugung des Senats bereits eine im Gegenleistungsverhältnis zur Lizenzzahlung stehende Hauptleistungspflicht dar, da den Zeichennehmern mit einer 75

bloßen Verwendung der Marke „Y“ nicht gedient ist. Wesentlicher Vertragsbestandteil ist vielmehr auch die Pflicht der Klägerin, für eine ordnungsgemäße Verwertung oder Entsorgung der Verpackungen zu sorgen. Selbst wenn man – abweichend von den vorherigen Ausführungen – von einer (unwesentlichen) Nebenpflicht ausginge, stünde dies einer Rückstellungsbildung nach der o.g. Rechtsprechung nicht entgegen.

ff. Unerheblich für die Rückstellungsbildung dem Grunde und der Höhe nach ist auch, ob die Klägerin – wie tatsächlich geschehen – den Systembetrieb fortsetzt oder diesen einstellt. 76

Die vor allem im Einspruchsverfahren von den Beteiligten thematisierte Unterscheidung von fortlaufendem Systembetrieb und Systemeinstellung ist nicht bedeutsam. Bei fortlaufendem Systembetrieb unterliegt die Klägerin – wie oben geschildert – umfassenden Sammlungs-, Sortierungs- und Verwertungspflichten. Für den Fall einer Systemeinstellung regeln Nr. 3 Abs. 3 Nr. 7 des Anhangs I zu § 6 VerpackV sowie einzelfallbezogene Verfügungen der Bundesländer, dass eine Verwertung der zum Zeitpunkt der Systemeinstellung im System befindlichen Materialien finanziell zu gewährleisten ist (vgl. etwa die in den BpHA befindliche Verfügung des Bayerischen Staatsministeriums für Landesentwicklung und Umweltfragen vom 12. September 1994). 77

Da sich die umfassenden Pflichten der Klägerin bereits aus § 6 der VerpackV nebst Anhang ergeben, kommt es auf die genauen Formulierungen in den Anordnungen der Landesministerien nicht an. Das vom Beklagten zitierte BFH-Urteil vom 28. Oktober 1970 (I R 116/67, BFHE 100, 387, BStBl II 1971, 71), wonach die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte an die Anordnungen anderer Behörden bei der steuerlichen Beurteilung nicht gebunden sind, wenn diese steuerrechtlichen Vorschriften entgegen stehen, ändert daran nichts. Jenes Urteil hätte nur in dem Fall Relevanz, wenn außersteuerliche Vorschriften eine Rückstellungsbildung vorschreiben, steuerrechtliche Vorschriften diese aber unterbinden. Im Streitfall liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen der §§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hingegen vor. Ob eine Rückstellungsbildung die Voraussetzungen einer behördlich angeordneten Sicherheitsleistung erfüllt und ob die Voraussetzungen durch die – erst nach dem Streitjahr erlassene – 5. Novelle der VerpackV verändert wurden lassen die steuerrechtliche Beurteilung unberührt. 78

Vor diesem Hintergrund vermag auch die Argumentation des Beklagten nicht zu überzeugen, dass die Klägerin eine Sicherheitsleistung (im Sinne einer Liquiditätsreserve) nicht gewinnmindernd hätte geltend machen können und dies auf die Rückstellungsbildung durchschlage. 79

gg. Ohne Auswirkung auf die Rückstellungsbildung dem Grunde und der Höhe nach bleibt im Streitfall der Umstand, dass einerseits ein gewisser Anteil der lizenzierten Verpackungen nicht an die Klägerin (bzw. an die von ihr beauftragten Entsorgungspartner) zurückfließt, andererseits aber unlizenzierte Verpackungen sowie nicht verwertungsfähige Abfälle in die Sammelsysteme gelangen. 80

Entsprechend der mit Schriftsatz der Klägerin vom 26. November 2014 vorgelegten Unterlagen steht unstreitig fest, dass die zurücklaufende Menge aufgrund des „Fehleinwurfs“ im Streitjahr die lizenzierte Menge übersteigt (Verwertungsquote 128 %). Außerdem unternimmt die Klägerin unstreitig erhebliche Anstrengungen, um den Fehleinwurf, insbesondere solchen von nicht verwertungsfähigen Abfällen, zu verhindern. Der aus tatsächlichen Gründen verbleibende Fehleinwurf stellt nach Auffassung des Senats eine zwangsläufige Nebenfolge des von der Klägerin betriebenen Sammelsystems dar. Aufgrund der von Entsorgungspartnern im Auftrag der Klägerin betriebenen Sammelsysteme unterliegt 81

die Klägerin für die in diese eingebrachten Verpackungen ebenso einer Verwertungs- oder Entsorgungspflicht.

Der Senat kann dabei dahinstehen lassen, ob diese Pflicht bereits aus den ZNV selbst (da die Zeichennehmer andernfalls entgegen § 2 der ZNV nicht umfänglich von ihren Pflichten nach der VerpackV befreit worden wären), aus den Entsorgungsverträgen (da die Entsorgungspartner im Auftrag der Klägerin alle in den Sammelbehältern befindlichen Inhalte sammeln, sortieren, verwerten oder entsorgen), aus öffentlich-rechtlicher Verpflichtung (vgl. in diesem Sinne etwa die in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Ordnungsverfügung des Landratsamt A vom 7. Juli 2006, welche die Klägerin auf Grundlage von § 21 KrW-/AbfG i.V.m. § 6 Abs. 3 VerpackV zur Verwertung und Beseitigung von Sortierresten auffordert) oder aus bloßer faktischer Verpflichtung (vgl. zur Rückstellungsbildung in solchen Fällen Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 5 EStG Rn. 362; Tiedchen in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Anm. 684 (Februar 2014)) folgt. 82

Für eine solche Verpflichtung spricht insbesondere, dass die auf Grundlage des § 22 Abs. 2 Nr. 5 KrW-/AbfG erlassene VerpackV keine individuelle Produktverantwortung in dem Sinne regelt, dass es auf die einzelne (!) in Verkehr gebrachte Verpackung ankäme (vgl. Tünnesen-Harmes in Jarass/Petersen, Kreislaufwirtschaftsgesetz, Kommentar, 2014, § 23 Rn. 44; Roder, Die Verpackungsverordnung, Kommentar, § 6 Rn. 3 ff.). Vielmehr bestand vor Erlass der – nach den Streitjahren ergangenen – 5. Novelle der VerpackV ein hoher Anteil sog. „Trittbrettfahrer“ mit sog. Fehleinwurf. Dieser war – soweit verwertungsfähige Verpackungen den Sammelsystemen der Klägerin zugeführt wurden – zunächst zur Erreichung der in der in Nr. 1 Abs. 2 des Anhangs I zu § 6 VerpackV geregelten Verwertungsquoten willkommen, da es zur Erfüllung der Mindestquote nicht darauf ankam, ob vom Systembetreiber lizenzierte Verpackungen oder fremde Verpackungen verwertet wurden (so ausdrücklich EuG, Urteil vom 24.05.2007, T?151/01, Celex-Nr. 62001TJ0151, Juris, Rn. 108, 116, 131 der Entscheidungsgründe). In der Folgezeit nahm der Anteil des Fehleinwurfs hingegen dermaßen zu, dass Systembetreiber erheblich benachteiligt wurden. Mit der später erlassenen 5. Novelle der VerpackV vollzog sich sodann Systemwechsel mit Einführung einer grundsätzlichen Pflicht zur Beteiligung an einem dualen System (vgl. Roder, Die Verpackungsverordnung, Kommentar, § 6 Rn. 2 ff.). 83

b. Unabhängig von den Zeichennutzungsverträgen ergibt sich eine die Rückstellungsbildung rechtfertigende Pflicht zur Bezahlung einer umfassenden Sammlung, Sortierung, Verwertung und Entsorgung auch aus den zwischen der Klägerin und den Entsorgungspartnern geschlossenen Verträgen. 84

Die Klägerin hat zur Erfüllung ihrer Pflichten gem. § 2 der ZNV eine Vielzahl von Verträgen mit Entsorgungspartnern im jeweiligen Vertragsgebiet (Gemeindegebiet) zur Sammlung (Erfassung) und Sortierung sowie zur anschließenden Verwertung bzw. Entsorgung der zurücklaufenden Materialien abgeschlossen. Durch die Verträge ist eine regelmäßige Abholung nebst nachfolgender Sortierung und Verwertung gewährleistet. Jene Verträge sehen – wie im Tatbestand geschildert – keine an der Mindestquote der Nr. 1 Abs. 2 des Anhangs I zu § 6 VerpackV orientierte Begrenzung der Sammlung und Sortierung vor. 85

Durch die Erfassungsverträge ergibt sich vielmehr, dass die Entsorgungspartner im Auftrag der Klägerin alle zurücklaufenden Verpackungen sammeln (erfassen) und sortieren und diese dann dem vereinbarten Abnehmer (Verwerter) bereitstellen. Die Klägerin hat den Entsorgungspartnern gewichtsbezogene Entgelte für alle eingesammelten und sortierten Verpackungen zu zahlen. Über Kündigungsfristen von 12 Monaten (vgl. § 9 des Erfassungsvertrages) ist sichergestellt, dass eine Sammlung und Sortierung selbst nach einer 86

- Kündigung des Vertrages noch über einen Zeitraum erfolgt, welcher die durchschnittliche Verweildauer von Verpackungen im System (nach GVM-Gutachten durchschnittliche Verweildauern der Materialfraktionen in 2004 zwischen 8,4 Tagen (Verpackungen für Eier) und 197,3 Tagen (Verpackungen für Uhren, Schmuck); durchschnittliche Verweildauer: 4 Monate) deutlich übersteigt. Hieran zeigt sich, dass sich die Klägerin selbst im Falle einer Kündigung der Sammlung und Sortierung aller im System befindlichen Verpackungen mit der nachfolgenden Verwertung nicht entziehen kann.
- c. Unabhängig von den Zeichennutzungsverträgen und den mit den Entsorgungspartnern geschlossenen Verträgen ergeben sich die in Streit stehenden umfassenden Verwertungs- und Entsorgungspflichten auch unmittelbar aus der VerpackV. 87
- Wie zuvor geschildert, stellt die VerpackV (i.d.F. vom 21. August 1998) eine die umfassende Produktverantwortung gem. § 22 Abs. 2 Nr. 5 KrW-/AbfG (i.d.F. vom 27. September 1994) konkretisierende Rechtsverordnung dar. Den Zielen von § 22 Abs. 2 Nr. 5 KrW-/AbfG und § 1 VerpackV ist demnach – wie oben ausgeführt – nur entsprochen, wenn alle tatsächlich in das System gebrachten Verpackungen nach ihrem Gebrauch gesammelt sowie verwertet bzw. entsorgt werden. 88
- Soweit die Rechtsprechung für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen eine hinreichende Konkretisierung und Sanktionierung verlangt (vgl. hierzu Tiedchen in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Anm. 695 m.w.N. (Februar 2014)), liegen diese Voraussetzungen auch im Streitfall vor. Die zuvor beschriebenen Pflichten der VerpackV nebst Anhang weisen einen hohen Detaillierungsgrad auf. Die Erfüllung der Pflichten wird laufend von den zuständigen Behörden kontrolliert. Im Falle eines Verstoßes ergeben sich weitgehende Eingriffs- und Sanktionsmöglichkeiten gem. § 6 Abs. 3, 4 sowie § 15 der VerpackV. 89
2. Der Senat kann dahinstehen lassen, ob die vorgenannten Pflichten zum Bilanzstichtag bereits rechtlich entstanden sind. Jedenfalls ist die Verpflichtung der Klägerin zur Sammlung, Sortierung, Verwertung und Entsorgung aller zurücklaufenden Verpackungen zum Bilanzstichtag bereits wirtschaftlich verursacht. 90
- Aus dem Wesen der Rückstellung als Bilanzposten zur periodengerechten Gewinnabgrenzung folgt, dass die dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag entweder bereits rechtlich entstanden ist oder jedenfalls ein Vergangenheitsbezug dergestalt besteht, dass die Verbindlichkeit zwar nicht rechtlich, aber bereits wirtschaftlich verursacht ist. Eine Verbindlichkeit ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH dann wirtschaftlich verursacht, wenn der Tatbestand, von dessen Verwirklichung die Entstehung abhängt, im Wesentlichen verwirklicht ist und die Verbindlichkeit damit so eng mit dem abgelaufenen oder einem vorhergehenden Wirtschaftsjahr verknüpft ist, dass es gerechtfertigt erscheint, sie wirtschaftlich als eine am Bilanzstichtag bestehende Verbindlichkeit zu behandeln (vgl. zum Ganzen Tiedchen in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Anm. 700 ff. m.w.N.). 91
- Für eine (zunächst aufgrund brancheneigener Erklärung nur freiwillige, später im Gesetz über das Inverkehrbringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Batterien und Akkumulatoren – Batteriegesetz – vom 25. Juni 2009 verankerte) Verpflichtung zur Entsorgung von Altbatterien hat der BFH mit Urteil vom 10. Januar 2007 (I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102; zuvor bereits BFH-Beschluss vom 15. März 1999 I B 95/98, BFH/NV 1999, 1205) entschieden, dass das Inverkehrbringen einer der Rücknahme unterliegende Ware bereits die wesentliche wirtschaftliche Ursache für die spätere Rücknahme darstellt. Die Notwendigkeit 92

einer Rücknahme zur Sicherstellung einer fachgerechten Entsorgung sei die zwangsläufige Folge des Inverkehrbringens der Batterien. In diesem Zusammenhang betont der BFH, dass es keinen allgemeinen Grundsatz gäbe, wonach die Bildung von Rückstellungen stets ausgeschlossen wäre, wenn die Entstehung der Verbindlichkeit noch vom Eintritt eines künftigen Ereignisses abhängig ist (vgl. BFH-Beschluss vom 15. März 1999 I B 95/98, BFH/NV 1999, 1205).

Dieser Rechtsprechung folgend wird eine auch eine Rückstellungsbildung zur Rücknahme von Altautos (vgl. hierzu Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 5 Rz. 376), von Mehrwegpaletten (vgl. hierzu Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 22. September 2010 2 K 2467/08, EFG 2011, 149) oder von Elektro- und Elektronikgeräten (vgl. Tiedchen in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Anm. 704 „Rücknahmeverpflichtungen“ m.w.N. (Stand Februar 2014)) zugelassen. Gleiches vertritt die Kommentar- und Aufsatzliteratur auch für Verpflichtungen nach der VerpackV (vgl. Tiedchen, a.a.O. sowie Berizze/Guldan, DB 2007, 645).

93

In Übertragung der vorgenannten Grundsätze auf den Streitfall stellt das Inverkehrbringen der Verpackungen nach Überzeugung des Senats die wesentliche Ursache dar, welche die nach Rücklauf der Verpackung entstehende Sammlungs-, Sortierungs- und Verwertungspflichten auslösen. Es erscheint, insbesondere auch aufgrund des Umstandes, dass die Klägerin bereits mit dem Inverkehrbringen ein Lizenzentgelt erhält, zur periodengerechten Gewinnabgrenzung als gerechtfertigt, bereits im Jahr des Inverkehrbringens die Pflichten nach der VerpackV als wirtschaftlich am Bilanzstichtag bestehende Verbindlichkeiten zu behandeln.

94

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus Nr. 1 Abs. 5 des Anhangs I zu § 6 VerpackV. In der Zusammenschau mit Nr. 1 Abs. 2 des Anhangs I zu § 6 VerpackV zeigt sich zwar, dass sich die Quotenverpflichtung nach der Summe aller im Kalenderjahr in Verkehr gebrachten Verpackungen richtet und die darüber hinausgehende Pflicht nach Absatz 5 auf die tatsächlich erfasste Menge beschränkt ist. Gleichwohl konkretisiert – wie die Klägerin zutreffend anführt – die Pflicht nach Absatz 5 nur die schon zuvor bestehende (umfassende) Produktverantwortung. Selbst wenn man – dem Beklagten folgend – annimmt, dass diese Pflicht erst mit dem tatsächlichen Rücklauf entsteht, steht dies einer Rückstellungsbildung für nach dem Bilanzstichtag zurücklaufende Verpackungen nicht entgegen. Der Senat stützt die Rückstellungsbildung – den vorgenannten Entscheidungen des BFH folgend – gerade nicht auf die rechtliche Entstehung der Pflicht, sondern deren wirtschaftliche Verursachung. Da sich die wirtschaftliche Verursachung nach dem Inverkehrbringen richtet, ist der – ohnehin schwer vorhersehbare – Zeitpunkt des Rücklaufs unerheblich.

95

Dem vorgenannten Ergebnis stehen auch die im BFH-Urteil vom 8. November 2000 (I R 6/96, BFHE 193, 199, BStBl II 2001, 570) aufgestellten Grundsätze nicht entgegen. Der BFH hat dort in einem speziellen Fall zur Entsorgung eigenen Abfalls entschieden, dass ein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse besteht und eine Rückstellungsbildung ausscheidet. Der hier zu entscheidende Fall für Pflichten nach der VerpackV unterscheidet sich bereits dadurch, dass fremder Abfall eingesammelt, sortiert und verwertet wird.

96

3. Eine Inanspruchnahme der Klägerin ist auch wahrscheinlich.

97

Über die rechtliche Entstehung bzw. wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit hinaus muss auch die Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen wahrscheinlich sein. Dies ist nach herrschender Meinung dann der Fall, wenn mehr Gründe für eine Inanspruchnahme als dagegen sprechen. Hierbei sind insbesondere betriebsindividuelle und branchentypische

98

Erfahrungen mit einzubeziehen. Bei vertraglichen Verpflichtungen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Gläubiger seine Rechte kennt und von ihnen Gebrauch macht. Bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen wird eine Inanspruchnahme bei rechtlich bestehenden und tatsächlich praktizierten behördlichen Kontroll- und Sanktionsmöglichkeiten zu bejahen sein (vgl. zum Ganzen Tiedchen in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Anm. 694, 695 m.w.N.).

- Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Da der Senat bereits vertragliche Verpflichtungen nach den ZNV sowie den Entsorgungsverträgen bejaht, ist die Inanspruchnahme der Klägerin dadurch wahrscheinlich, dass die Zeichennehmer bzw. Entsorgungspartner ihre Rechte kennen und von ihnen Gebrauch machen. Überdies bestehen – wie zuvor geschildert – konkrete öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, die laufend von den zuständigen Behörden überwacht und im Falle eines Verstoßes auch sanktioniert werden. 99
4. Ein Passivierungsverbot greift im Streitfall nicht ein, insbesondere liegt kein Fall einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG) oder einer Rückstellung für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind (§ 5 Abs. 4b EStG), vor. 100
5. Die Rückstellung ist im Streitfall auch der Höhe nach zutreffend mit ... € bemessen. 101
- Die zunächst von der Klägerin mit ... € bemessenen Rückstellungen wurden im Rahmen der ersten Betriebsprüfung einvernehmlich um allgemeine Verwaltungskosten gekürzt und auf ... € reduziert. Jene Berechnung beruht auf nachvollziehbaren und zwischen den Beteiligten unstreitigen Berechnungen der Klägerin. Aus diesem Grunde sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab. 102
6. Da der Senat die Voraussetzungen einer den steuerlichen Gewinn mindernden Rückstellung bejaht, kann er dahinstehen lassen, ob überdies die Voraussetzungen für einen mindestens in gleicher Höhe bestehenden passiven Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG zur Abgrenzung von Einnahmen (hier: Lizenzgebühren) vor dem Abschlussstichtag, die einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen, vorliegen. 103
7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 104
- Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 105
8. Die Revision ist nicht zuzulassen, da Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 FGO nicht ersichtlich sind. Der Senat weicht mit seiner Rechtsprechung nicht von anderen Gerichten ab, auch hat die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung. Die Entscheidung des Senats basiert auf der Umsetzung von höchstrichterlich geklärten Grundsätzen zur Rückstellungsbildung auf einen konkreten Einzelfall, hier auf Verpflichtungen aus individuellen Vertragsverhältnissen (Zeichennutzungsverträge sowie Verträge mit Entsorgungspartnern). Das Urteil beruht auf mehreren, für sich jeweils allein die Entscheidung tragenden Auslegungen jener Vertragsverhältnisse. Die Auslegung eines Vertrages im Einzelfall ist keine Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung. 106
-

