

## Urteil vom 25. Januar 2017, I R 70/15

**Bildung von Rückstellungen für Entsorgungspflichten nach dem Elektro- und Elektronikgerätegesetz - Erfüllung der steuerlichen Erklärungspflicht, Auskunftersuchen an Dritte - Verwertungsverbot - Tatsachen i.S. von § 173 Abs 1 Nr. 1 AO**

ECLI:DE:BFH:2017:U.250117.IR70.15.0

BFH I. Senat

ElektroG § 10 Abs 1 S 1, ElektroG § 14 Abs 5, ElektroG § 14 Abs 6, ElektroG § 16 Abs 5, EStG § 5 Abs 1 S 1, HGB § 249 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG VZ 2007, EStG VZ 2008, EStG VZ 2009, AO § 173 Abs 1 Nr 1, EStG § 25, EStG § 25, AO § 93 Abs 1 S 3

vorgehend FG Münster, 17. August 2015, Az: 10 K 3410/13 K,G

### Leitsätze

1. Rückstellungen für Verpflichtungen, ab dem 13. August 2005 in Verkehr gebrachte Energiesparlampen zu entsorgen, können erst gebildet werden, wenn sich diese Pflichten durch den Erlass einer Abholanordnung nach § 16 Abs. 5 ElektroG hinreichend konkretisiert haben.
2. Für die Verpflichtung zur Entsorgung von vor dem 13. August 2005 in Verkehr gebrachten Energiesparlampen können mangels hinreichenden Vergangenheitsbezugs keine Rückstellungen gebildet werden.

### Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 18. August 2015 10 K 3410/13 K,G aufgehoben und die Klage abgewiesen.

Die Anschlussrevision der Klägerin wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist seit Anfang 2005 bei der Stiftung E als Herstellerin im Sinne des Gesetzes über das Inverkehrbringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten (Elektro- und Elektronikgerätegesetz --ElektroG--) vom 16. März 2005 (BGBl I 2005, 762) registriert. Für ab dem 13. August 2005 und für zu entsorgende früher in Verkehr gebrachte Elektro- und Elektronikgeräte legt das Elektro- und Elektronikgerätegesetz den Herstellern insoweit die Pflicht zur Abholung der gesammelten Altgeräte und ihrer Entsorgung auf. E ist die "Gemeinsame Stelle" der Hersteller gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 ElektroG und vom Umweltbundesamt mit der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben im Sinne des Elektro- und Elektronikgerätegesetzes betraut. Sie registriert die Hersteller und koordiniert die Bereitstellung von Sammelbehältern sowie die Abholung der Altgeräte. E erlässt in Ausübung ihrer hoheitlichen Aufgaben u.a. Abholanordnungen und Bereitstellungsanordnungen und stellt den Herstellern für diese Aufgaben Gebühren in Rechnung.
- 2 Die von der Klägerin im Rahmen ihrer Steuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2009 (Streitjahre) vorgelegten Bilanzen wiesen Steuerrückstellungen und sonstige Rückstellungen aus. Die sonstigen Rückstellungen waren aufgliedert in Rückstellungen für Personalkosten, sonstige Rückstellungen, Rückstellungen für Gewährleistungen und Rückstellungen für Abschluss und Prüfung. Der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das

Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer und zum Gewerbesteuermessbetrag. Die Bescheide ergingen für die Jahre 2007 und 2008 endgültig und für 2009 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

- 3 Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass in den sonstigen Rückstellungen auch Rückstellungen für Entsorgungskosten von Energiesparlampen nach dem Elektro- und Elektronikgerätegesetz in Höhe von ... € für 2007, ... € für 2008 und ... € für 2009 enthalten waren. Sie wurden vom Prüfer nicht anerkannt und der Gewinn der Klägerin für 2007 um ... €, für 2008 um ... € und für 2009 um ... € erhöht. Der Prüfer vertrat zudem die Auffassung, die Körperschaftsteuer- und die Gewerbesteuermessbescheide der Jahre 2007 und 2008 seien gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) zu ändern, da bei der ursprünglichen Veranlagung nicht erkennbar gewesen sei, dass in den sonstigen Rückstellungen auch solche für Entsorgungskosten enthalten gewesen seien. Das FA schloss sich dieser Auffassung an und erließ für die Streitjahre geänderte Bescheide.
- 4 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin Klage vor dem Finanzgericht (FG) Münster. In der mündlichen Verhandlung verständigten sich die Beteiligten und für den Fall der Anerkennungsfähigkeit der Rückstellungen dem Grunde nach über die Höhe der Rückstellungen für Energiesparlampen, die nach dem 13. August 2005 in Verkehr gebracht und E auch gemeldet worden waren. Die Klägerin beantragte allerdings darüber hinaus für 2007 zusätzlich die Berücksichtigung der im vorgenannten Zeitraum in den Verkehr gebrachten, der E aber nicht gemeldeten sowie der vor dem genannten Zeitraum in den Verkehr gebrachten Energiesparlampen (Erhöhung der Rückstellungen um ... €) und für 2009 die Berücksichtigung der E erst 2010 gemeldeten LED-Lampen (Erhöhung der Rückstellungen um ... €).
- 5 Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1965 veröffentlichten Urteil vom 18. August 2015 10 K 3410/13 K,G gab das FG der Klage statt, soweit das FA den Ansatz der Rückstellung für Entsorgungspflichten nach dem Elektro- und Elektronikgerätegesetz für nach dem 13. August 2005 in Verkehr gebrachte und an E gemeldete Energiesparlampen abgelehnt hatte. Der tatsächlichen Verständigung gemäß sei eine Rückstellung zum 31. Dezember 2007 in Höhe von ... €, zum 31. Dezember 2008 von ... € und zum 31. Dezember 2009 von ... € zu bilanzieren. Im Übrigen hat das FG die Klage abgewiesen.
- 6 Dagegen richten sich die Revision des FA sowie die Anschlussrevision der Klägerin.
- 7 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen sowie die Anschlussrevision der Klägerin zurückzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen sowie das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als das FG die Klage für die Streitjahre 2007 und 2009 abgewiesen hat, und die Körperschaftsteuer für 2007 und 2009 sowie die Gewerbesteuermessbeträge für 2007 und 2009 unter Aufhebung der hierzu ergangenen Bescheide entsprechend dem Klageantrag festzusetzen.

## Entscheidungsgründe

### II.

- 9 Die Revision des FA ist begründet, das FG-Urteil ist aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass das FA (auch) die Bescheide für die Streitjahre 2007 und 2008 ändern konnte, es hat aber zu Unrecht angenommen, dass für die in der Zeit vom 13. August 2005 bis zum 31. Dezember 2009 in Verkehr gebrachten und der E gemeldeten Energiesparlampen Rückstellungen betreffend deren Entsorgungskosten zu bilden seien. Die Anschlussrevision der Klägerin ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO), da weder für die vor dem 13. August 2005 in Verkehr gebrachten noch für die nach diesem Zeitpunkt in Verkehr gebrachten, aber der E nicht gemeldeten Energiesparlampen noch für die der E erst 2010 gemeldeten LED-Leuchten die Voraussetzungen eines Rückstellungsausweises vorliegen.
- 10 1. Das FA war nicht nur --was zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht-- nach § 164 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 AO berechtigt, die das Streitjahr 2009 betreffenden Steuerbescheide zu ändern, sondern hatte nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO auch die die Streitjahre 2007 und 2008 betreffenden Steuerbescheide zu ändern.

- 11** a) Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Tatsache im Sinne der Norm ist, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Tatbestands sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften materieller oder immaterieller Art (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. Oktober 1993 III R 58/92, BFHE 172, 397, BStBl II 1994, 346; vom 18. Dezember 1996 XI R 36/96, BFHE 181, 566, BStBl II 1997, 264; vom 26. Februar 2009 II R 4/08, BFH/NV 2009, 1599). Im Streitfall ist dem FA nach dem Ergehen der ursprünglichen Steuerbescheide erst im Rahmen der Betriebsprüfung die Tatsache bekannt geworden, dass in den von der Klägerin erklärten "sonstigen Rückstellungen" auch solche für Entsorgungskosten von Energiesparlampen enthalten waren. Dem FA ist insoweit nicht nur, wie die Klägerin meint, eine rechtliche Wertung nachträglich bekannt geworden, sondern zugleich der dieser Wertung zugrunde liegende Lebenssachverhalt, der aus dem Inverkehrbringen von Energiesparlampen samt der damit einhergehenden Abhol- und Entsorgungspflicht und der Meldung der in Verkehr gebrachten Mengen an E besteht. Tatsachen können insoweit auch durch komplexe Begriffe (hier: Rückstellung für Entsorgungskosten betreffend Energiesparlampen), die eine Zusammenfassung von Tatsachen enthalten und auf einer bestimmten rechtlichen Wertung derselben beruhen, bezeichnet werden (vgl. Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 173 Rz 21, m.w.N.).
- 12** b) Die Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO scheitert nicht an der fehlenden Rechtserheblichkeit. Die Unkenntnis des FA von der bestimmten Tatsache muss für die ursprüngliche Veranlagung ursächlich gewesen sein. Das ist nach der zu § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ergangenen Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 23. November 1987 GrS 1/86 (BFHE 151, 495, BStBl II 1988, 180) der Fall, wenn das FA bei rechtzeitiger Kenntnis des wahren Sachverhalts in der ursprünglichen Veranlagung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre. Nichts anderes gilt für die hier strittige Änderungsbefugnis gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO (vgl. BFH-Urteile vom 7. Juni 1989 II R 73/87, BFH/NV 1990, 415; vom 11. Februar 2010 VI R 65/08, BFHE 228, 421, BStBl II 2010, 628). Für die Frage, wie das FA bei rechtzeitiger Kenntnis entschieden hätte, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Sachverhalt vom FA zutreffend gewürdigt worden wäre (BFH-Urteil in BFHE 228, 421, BStBl II 2010, 628), es sei denn, es sind Anhaltspunkte für eine hiervon abweichende Würdigung des FA ersichtlich. Vorliegend muss jedoch insbesondere mit Rücksicht auf die Ausführungen unter 2. mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass das FA bei rechtzeitiger Kenntnis des Sachverhalts die von der Klägerin angesetzten Rückstellungen schon dem Grunde nach nicht anerkannt hätte.
- 13** c) Anders als die Klägerin meint, ist eine Änderung der Steuerbescheide der Streitjahre 2007 und 2008 auch nicht nach Treu und Glauben ausgeschlossen.
- 14** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine Änderung eines Bescheids nach Treu und Glauben ausgeschlossen, wenn die neue Tatsache dem FA bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht (§ 88 AO) nicht verborgen geblieben wäre. Das FA braucht allerdings eindeutigen Steuererklärungen nicht mit Misstrauen zu begegnen und kann regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen. Nur wenn sich Unklarheiten oder Zweifelsfragen aufdrängen, ist das FA zu Ermittlungen verpflichtet. Andererseits muss aber auch der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten (§ 90 AO) erfüllt haben. Haben es sowohl der Steuerpflichtige als auch das FA versäumt, den Sachverhalt aufzuklären, trifft in der Regel den Steuerpflichtigen die Verantwortung, mit der Folge, dass der Steuerbescheid geändert werden kann (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 5. Dezember 2002 IV R 58/01, BFH/NV 2003, 588, m.w.N.; vom 12. Juli 2001 VII R 68/00, BFHE 196, 317, BStBl II 2002, 44; vom 7. Juli 2004 XI R 10/03, BFHE 206, 303, BStBl II 2004, 911).
- 15** bb) Im Streitfall haben sowohl die Klägerin als auch das FA ihre Erklärungs- bzw. Ermittlungspflichten verletzt; mangels deutlichen Überwiegens des Pflichtverstoßes des FA hat demnach die Klägerin die Verantwortung für die rechtzeitige Aufklärung des Sachverhalts mit der Folge zu tragen, dass die streitbefangenen Bescheide zu ändern waren.
- 16** (1) Die Klägerin hat gegen ihre steuerlichen Erklärungspflichten verstoßen. Sie kann sich unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des Streitfalls nicht auf die handelsrechtlich vorgegebenen Erleichterungen für die Bilanzaufstellung berufen. Zwar brauchen nach § 266 Abs. 1 Satz 3 des Handelsgesetzbuchs (HGB) kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB) nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur die in den Abs. 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden. Entsprechend mag die Klägerin nach § 266 Abs. 3 Buchst. B Nr. 3 HGB handelsrechtlich berechtigt gewesen sein, pauschal sonstige Rückstellungen auszuweisen, ohne diese aufzugliedern. Indessen war die Klägerin steuerrechtlich nach § 31 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und § 14a Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes i.V.m. § 25 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), § 60 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2

der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, § 150 Abs. 2 Satz 1 AO --jeweils in der in den Streitjahren geltenden Fassung-- verpflichtet, für die Streitjahre Steuererklärungen nebst Gewinnermittlungsunterlagen einzureichen und in diesen die für ihre Besteuerung bedeutsamen Umstände und Sachverhalte für das FA erkennbar und wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erklären. Auch wenn die von der Klägerin verwendeten Erklärungsvordrucke jeweils nur die Eintragung des Steuerbilanzgewinns bzw. Jahresüberschusses bzw. Jahresfehlbetrags (Zeilen 20 und 21 des Vordrucks KSt 1 A) bzw. des Gewinns aus Gewerbebetrieb (Vordruck GewSt 1 A, Zeile 17) vorsehen, erfüllt der Steuerpflichtige seine steuerliche Erklärungspflicht nur dann, wenn er gegenüber dem FA den Besteuerungsgegenstand und dessen Bemessungsgrundlage in einer Weise erläutert, dass das FA die zutreffende Steuer auch festsetzen kann (vgl. Blümich/Heuermann, § 25 EStG Rz 102). Dazu muss er gegenüber dem FA steuerrelevante Sachverhalte in der Steuererklärung und/oder Gewinnermittlung in einer Weise vollständig beschreiben, dass das FA diese erkennen und auch steuerlich überprüfen kann (vgl. Geurts in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 25 Rz C 46, m.w.N.). Ob der Steuerpflichtige danach grundsätzlich gehalten ist, die genaue Zusammensetzung der von ihm pauschal ausgewiesenen Bilanzposition "sonstige Rückstellungen" zu erläutern, kann offen bleiben. Jedenfalls dann, wenn in diese Position --wie im Streitfall-- erstmals ein neuer und dem FA unbekannter Lebenssachverhalt einfließt, war es Aufgabe der Klägerin, durch einen Hinweis auf die erstmals im Streitjahr 2007 in die Sammelposition "sonstige Rücklagen" eingegangene Einzelposition "Rückstellung für Entsorgungskosten betreffend Energiesparlampen" hinzuweisen und dem FA hierdurch zu ermöglichen, die Rechtmäßigkeit des Rückstellungsausweises zu überprüfen.

- 17** (2) Der Senat geht zwar zugleich davon aus, dass für das FA im Streitfall Anlass dazu bestanden hätte, bei der Klägerin nachzufragen, welche Einzelpositionen in der vorgenannten Sammelposition enthalten gewesen sind. Dafür spricht insbesondere, dass die sonstigen Rückstellungen ca. 50 % der jeweiligen Bilanzsumme ausgemacht haben, sich die Rückstellungshöhe 2007 deutlich erhöht und deshalb die Qualitätssicherungsstelle des FA mit Vermerk vom 14. September 2009 zur Körperschaftsteuer 2008 eine inhaltliche Überprüfung der Position angeregt hatte, die aber sodann im Veranlagungsverfahren unterblieben ist. Die Verletzung der Ermittlungspflicht des FA überwiegt indessen den Verstoß der Klägerin gegen ihre Erklärungspflichten nicht. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass es dem FA freigestanden hätte, die Steuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu erlassen. Demnach trifft die Klägerin die Verantwortung für die unterbliebene Sachverhaltsaufklärung mit der Folge, dass die die Streitjahre 2007 und 2008 betreffenden Bescheide zu ändern waren.
- 18** d) Letzterem steht auch keine Zusage oder Zusicherung des FA entgegen. Nach § 205 Abs. 1 AO kann die Finanzverwaltung verbindliche Regelungen nur schriftlich erlassen. Den Telefonaten vom 20. Juni und 7. August 2013 kommt deshalb keine bindende Regelungswirkung zu. Ferner enthalten auch die Schreiben des FA vom 12. und 26. August 2013 keine bindende Zusage. Für die Frage, ob und in welchem Umfang eine bindende Zusage erteilt wurde, kommt es auf den durch Auslegung zu ermittelnden Sinngehalt der finanzbehördlichen Erklärung an. Dabei ist auf die Sicht desjenigen abzustellen, dem die Zusage erteilt worden sein soll, wobei allerdings sämtliche den Beteiligten bekannten und erkennbaren Umstände zu berücksichtigen sind (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juli 1988 V R 97/83, BFH/NV 1989, 356). In den genannten Schreiben bringt das FA aus dem Empfängerhorizont aber gerade nicht zum Ausdruck, dass es bereits verbindlich von einer Änderung der Steuerbescheide für die Streitjahre 2007 und 2008 absehen wollte. Im Schreiben vom 12. August 2013 erklärt es zwar seine Bereitschaft, nach Rücksprache mit dem zuständigen Prüfer den Einsprüchen für 2007 und 2008 wegen fehlender Änderungsmöglichkeit abzuhelpen. Indessen ist bei der Würdigung des Schreibens sein Gesamthalt zu beachten. Das FA hat insoweit weiter ausgeführt, für "2009 stünde damit nach unserer Rechtsauffassung ... die vollständige Rückstellung (das Schreiben spricht von "Rücklage") in Höhe von ... € zur Überprüfung, unabhängig ob die Einsprüche für 2009 wegen drohender Verböserung zurückgenommen würden (vgl. § 174 Abs. 4 Satz 1 AO)". Schon dieser weitere Satz stellt aus der Perspektive eines objektiven Empfängers klar, dass das FA einen Zusammenhang zur Handhabung des Streitjahres 2009 sah und nicht abschließend und isoliert über die Handhabung der Streitjahre 2007 und 2008 entscheiden wollte, sondern an einer einvernehmlichen Gesamtlösung für alle Streitjahre interessiert war. Bestätigung findet dies auch im weiteren Inhalt des vorgenannten Schreibens, nach dem die Klägerin anhand geeigneter Unterlagen nachweisen sollte, in welcher Höhe "seit 2007 bis heute" tatsächlich Rücknahme- und Entsorgungskosten entstanden waren, bzw. mitteilen sollte, ob sie sich der "Rechtsauffassung bezüglich § 174 AO anschließen" könne.
- 19** e) Der Änderung der Steuerbescheide betreffend die Streitjahre 2007 und 2008 steht schließlich nicht entgegen, dass der Betriebsprüfer u.a. bei E Auskünfte eingeholt hatte. Zwar sollen nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO andere Personen als die Beteiligten erst dann zur Auskunft angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht. Durch die Ausgestaltung der Norm als Sollvorschrift

kommt insoweit zum Ausdruck, dass die Behörde in der Regel nach ihr verfahren muss (BFH-Urteil vom 30. März 1989 VII R 89/88, BFHE 156, 88, BStBl II 1989, 537). Deshalb darf sie auch nur in atypischen Fällen hiervon abweichen, wobei am Zweck der Vorschrift zu messen ist, ob ein solcher atypischer Fall vorliegt (BFH-Urteile vom 24. Oktober 1989 VII R 1/87, BFHE 158, 502, BStBl II 1990, 198; vom 29. Juli 2015 X R 4/14, BFHE 251, 112, BStBl II 2016, 135). Hierdurch wird dem doppelten Zweck des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO entsprochen, wonach zum einen vermieden werden soll, dass Nichtbeteiligte Einblick in die steuerlich relevanten Verhältnisse der Beteiligten erhalten, zum anderen dem Dritten die mit der Auskunft verbundenen Mühen erspart werden sollen (BFH-Urteil in BFHE 251, 112, BStBl II 2016, 135). Ein allgemeines gesetzliches Verwertungsverbot für Tatsachen, die unter Verletzung von Verfahrensvorschriften ermittelt wurden, besteht im Besteuerungsverfahren allerdings nicht (vgl. BFH-Urteile vom 25. November 1997 VIII R 4/94, BFHE 184, 255, BStBl II 1998, 461; vom 31. Oktober 1990 II R 180/87, BFHE 163, 103, BStBl II 1991, 204; Senatsurteil vom 27. Juli 1983 I R 210/79, BFHE 139, 221, BStBl II 1984, 285, m.w.N.; vgl. auch BFH-Beschluss vom 29. Juni 1999 VII B 303/98, BFH/NV 1999, 1585). Auch ergibt sich ein solches nicht aufgrund einer Verletzung der steuerrechtlichen Pflichten bei der Informationsgewinnung (BFH-Urteil vom 23. Januar 2002 XI R 10, 11/01, BFHE 198, 7, BStBl II 2002, 328). Ein Verwertungsverbot für Prüfungsfeststellungen setzt zudem nach ständiger Rechtsprechung des BFH voraus, dass die Rechtswidrigkeit der Prüfung im Wege der Anfechtung der Prüfungsanordnung festgestellt worden ist (z.B. BFH-Urteil vom 21. April 1993 X R 112/91, BFHE 171, 15, BStBl II 1993, 649, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 28. Juni 2007 V B 174/05, BFH/NV 2007, 1807).

- 20** 2. Entgegen dem FG (ebenso Glaser, Betriebs-Berater --BB-- 2015, 3058; Schiffer, Deutsche Steuer-Zeitung 2015, 806, 807; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 920 "Entsorgungsverpflichtungen"; nur referierend Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Aufl., § 5 Rz 550 "Altauto/Altgeräte"; Fink, EFG 2015, 1967, 1968) waren in den Streitjahren für die Entsorgungskosten der in der Zeit vom 13. August 2005 bis zum 31. Dezember 2009 in Verkehr gebrachten und der E gemeldeten Energiesparlampen keine Rückstellungen zu bilden.
- 21** a) Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Handelsbilanz u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die daraus folgende Passivierungspflicht gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und ist gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für die Steuerbilanz der Klägerin zu beachten (ständige Rechtsprechung, Senatsbeschluss vom 16. Dezember 2009 I R 43/08, BFHE 227, 469, BStBl II 2012, 688; Senatsurteil vom 6. Februar 2013 I R 8/12, BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686). Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten setzen entweder das Bestehen einer ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach voraus, deren Höhe zudem ungewiss sein kann. Gegenstand der Verbindlichkeit können nicht nur Geldschulden, sondern auch Werkleistungspflichten sein. Dabei bedarf es --auch bei öffentlich-rechtlichen Verbindlichkeiten-- der Konkretisierung in dem Sinne, dass sie inhaltlich hinreichend bestimmt, in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen sowie sanktionsbewehrt sind. Konkretisiert wird eine öffentlich-rechtliche Pflicht dabei regelmäßig durch einen Rechtsakt (Verwaltungsakt, Verfügung oder Abschluss einer entsprechenden verwaltungsrechtlichen Vereinbarung: vgl. BFH-Urteile vom 25. März 2004 IV R 35/02, BFHE 206, 25, BStBl II 2006, 644; vom 17. Oktober 2013 IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302). Hiernach kann auch eine Pflicht, die sich allein aus gesetzlichen Bestimmungen ergibt, eine Rückstellung rechtfertigen; dies setzt allerdings einen entsprechend konkreten Gesetzesbefehl voraus (Senatsurteil vom 8. November 2000 I R 6/96, BFHE 193, 399, BStBl II 2001, 570; BFH-Urteile vom 19. August 2002 VIII R 30/01, BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131; vom 5. November 2014 VIII R 13/12, BFHE 248, 296, BStBl II 2015, 523).
- 22** Ist die Verpflichtung am Bilanzstichtag nicht nur der Höhe nach ungewiss, sondern auch dem Grunde nach noch nicht rechtlich entstanden, so kann eine Rückstellung nur unter der weiteren Voraussetzung gebildet werden, dass sie wirtschaftlich in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren verursacht ist (vgl. zu allem Senatsurteile vom 27. Juni 2001 I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121; vom 6. Juni 2012 I R 99/10, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196; in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686). Die wirtschaftliche Verursachung einer Verbindlichkeit im abgelaufenen Wirtschaftsjahr oder in den Vorjahren setzt voraus, dass die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind und das Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängt. Maßgebend ist hiernach die wirtschaftliche Wertung des Einzelfalls im Lichte der rechtlichen Struktur des Tatbestands, mit dessen Erfüllung die Verbindlichkeit entsteht (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 19. Mai 1987 VIII R 327/83, BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848; Senatsurteil in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686).
- 23** b) Die Entsorgungsverpflichtungen der Klägerin für die in der Zeit vom 13. August 2005 bis zum 31. Dezember 2009 in Verkehr gebrachten und der E gemeldeten Energiesparlampen waren in den Streitjahren nicht hinreichend



konkretisiert.

- 24** aa) Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ElektroG ist jeder Hersteller verpflichtet, die nach § 9 Abs. 4 ElektroG bereitgestellten Behältnisse entsprechend der Zuweisung der zuständigen Behörde nach § 16 Abs. 5 ElektroG unverzüglich abzuholen. Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ElektroG gilt für die Abholung § 9 Abs. 8 ElektroG, wonach die Hersteller insbesondere freiwillig individuelle oder kollektive Rücknahmesysteme für die unentgeltliche Rückgabe von Altgeräten aus privaten Haushalten einrichten und betreiben können. Entsprechend hat der Hersteller nach § 10 Abs. 1 Satz 3 ElektroG die Altgeräte oder deren Bauteile wiederzuverwenden oder zu behandeln (§ 11 ElektroG) und zu entsorgen (§ 12 ElektroG) sowie die Kosten der Abholung und der Entsorgung zu tragen. § 16 Abs. 5 ElektroG sieht insoweit zur Durchsetzung der Abholpflichten (vgl. Hilf in Giesberts/Hilf, ElektroG, 2. Aufl., § 16 Rz 23) vor, dass das nach § 16 Abs. 1 ElektroG grundsätzlich zuständige Umweltbundesamt in dem Fall, dass es von der nach § 6 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 14 ElektroG von den Herstellern zu errichtenden Gemeinsamen Stelle (hier: der E) eine Meldung nach § 14 Abs. 6 Satz 3 ElektroG erhält, die im Einzelfall die erforderlichen Anordnungen zur zügigen Abholung der bereitgestellten Behältnisse unter Berücksichtigung der von ihm geprüften Berechnungen der Gemeinsamen Stelle nach § 14 Abs. 5 und 6 ElektroG trifft.
- 25** bb) Das Verfahren zum Erlass der Abholanordnung sieht vor, dass E zunächst auf privatrechtlicher Grundlage die Aufgabe hat, die Menge der von jedem registrierten Hersteller bei den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern abzuholenden Altgeräte zu ermitteln (§ 14 Abs. 5 Satz 1 ElektroG). Nach § 14 Abs. 5 Satz 3 ElektroG berechnet sich dabei für die ab dem 13. August 2005 in Verkehr gebrachten Elektro- und Elektronikgeräte die Verpflichtung nach Wahl des Herstellers entweder nach dem von ihm durch Sortierung oder nach wissenschaftlich anerkannten statistischen Methoden nachgewiesenen Anteil seiner eindeutig identifizierbaren Altgeräte an der gesamten Altgerätemenge pro Geräteart (Nr. 1) oder --was der Regelfall (vgl. Hilf in Giesberts/Hilf, a.a.O., § 14 Rz 38) und auch im Streitfall so gewesen ist-- seinem Anteil an der gesamten im jeweiligen Kalenderjahr in Verkehr gebrachten Menge an Elektro- und Elektronikgeräten pro Geräteart (Nr. 2). Grundlage sind nach § 14 Abs. 5 Satz 4 ElektroG die Mitteilungen der Hersteller gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 Satz 1 bis 4 ElektroG (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. November 2009 7 C 20/08, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht --NVwZ-- 2010, 522). Hierauf aufbauend bestimmt die Gemeinsame Stelle die zeitlich und örtlich gleichmäßige Verteilung der Abholpflicht auf alle registrierten Hersteller auf der Basis einer wissenschaftlich anerkannten Berechnungsweise, die durch Gutachten eines unabhängigen Sachverständigen bestätigt wurde und teilt das Ergebnis dieser Berechnungen (§ 14 Abs. 6 Satz 1 ElektroG; vgl. Hilf in Giesberts/Hilf, a.a.O., § 14 Rz 55) dem Umweltbundesamt mit, das sodann die Abholverfügung nach § 16 Abs. 5 ElektroG erlässt.
- 26** Das Umweltbundesamt hat allerdings nach § 17 Abs. 1 Satz 1 ElektroG von der Ermächtigung Gebrauch gemacht, die von den Herstellern als Gemeinsame Stelle errichtete E (zusätzlich) mit den öffentlich-rechtlichen Aufgaben nach § 16 Abs. 5 ElektroG, einschließlich der Vollstreckung der hierzu ergehenden Verwaltungsakte, zu beleihen. Der E kommt soweit eine Doppelfunktion zu (vgl. Hilf in Giesberts/Hilf, a.a.O., § 17 Rz 21). Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ElektroG ist der Hersteller verpflichtet, die nach § 9 Abs. 4 ElektroG bereitgestellten Behältnisse "entsprechend der Zuweisung der zuständigen Behörde nach § 16 Abs. 5 ElektroG" unverzüglich abzuholen. Mit der in § 10 Abs. 1 Satz 1 ElektroG angesprochenen "Zuweisung i.S. des § 16 Abs. 5 ElektroG" ist allein die von E als Beliehene zu erlassende "Anordnung zur zügigen Abholung der bereitgestellten Behältnisse" gemeint. Diese Anordnung ergeht ganz regelmäßig im Wege eines Verwaltungsaktes (vgl. Hilf in Giesberts/Hilf, a.a.O., § 16 Rz 24). Eine hiergegen gerichtete Klage hat nach § 21 Abs. 2 ElektroG keine aufschiebende Wirkung, so dass die Behältnisse im Interesse der Funktionsfähigkeit der Sammelsysteme unverzüglich bereitgestellt und abgeholt werden müssen (BRDrucks 664/04, S. 72; Verwaltungsgericht --VG-- Ansbach, Urteil vom 30. Mai 2007 AN 11 K 06.02455, AN 11 K 06.02456, NVwZ 2008, 237; Hilf in Giesberts/Hilf, a.a.O., § 21 Rz 9). Deshalb spricht § 16 Abs. 5 ElektroG selbst auch ausdrücklich von einer zügigen Abholung; als "zügig" wird dabei ein Zeitraum von ein bis drei Tagen angesehen (Urteil des VG Ansbach in NVwZ 2008, 237, m.w.N.).
- 27** cc) Bei dieser Ausgangslage ist hinsichtlich der erforderlichen Konkretisierung der Entsorgungsverpflichtungen der Klägerin auf das Ergehen der Abholanordnung durch E als gesetzeskonkretisierendem Rechtsakt abzustellen, denn die Abhol- und Entsorgungsverpflichtung nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ff. ElektroG mag mit dem FG zwar als abstrakte Rechtspflicht bereits mit dem Inverkehrbringen der Leuchtmittel entstehen (so auch Tiedchen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rz 514 "Rücknahmeverpflichtungen"), sie wird aber erst durch die Abholanordnung als solche und nicht schon durch die Herstellermeldung über die in Verkehr gebrachten Mengen an E hinreichend konkretisiert. Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ElektroG ist jeder Hersteller nur verpflichtet, die nach § 9 Abs. 4 ElektroG bereitgestellten Behältnisse entsprechend der Zuweisung der zuständigen Behörde nach § 16 Abs. 5 ElektroG unverzüglich abzuholen. E kann aber nach Maßgabe des § 16 Abs. 5 ElektroG die im Einzelfall

erforderlichen Anordnungen zur zügigen Abholung der bereitgestellten Behältnisse erst dann treffen, wenn sie selbst den Umfang der Abholpflicht ermittelt hat. Dafür spricht insbesondere § 14 Abs. 6 Satz 3 ElektroG, wonach die "ermittelte Abholpflicht" der zuständigen Behörde zu melden ist. Dazu müssen aber nicht nur die Mitteilungen aller registrierten Hersteller nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 Satz 1 bis 4 ElektroG vorliegen, sondern es sind nach § 14 Abs. 5 Sätze 1 und 3 ElektroG auch noch die dort vorgeschriebenen Berechnungen durchzuführen, bevor die Abholanordnung ergehen kann. Der konkrete Umfang der den einzelnen Hersteller treffenden Abhol- und Entsorgungspflicht steht mithin nicht mit dem Eingang seiner Meldung bei E, sondern erst mit dem Ergehen der Abholanordnung fest. Bestätigung findet dies auch in dem Umstand, dass in den Streitjahren gegenüber der Klägerin nur eine Abholanordnung ergangen ist. Der Streitfall unterscheidet sich damit auch von dem Sachverhalt, dass aufgrund einer Selbstverpflichtungserklärung des brancheneigenen Zentralverbandes eine unbedingte faktische Rücknahmeverpflichtung begründet wird, die auf den Verkauf als wesentliche wirtschaftliche Ursache zurückzuführen ist (dazu Senatsurteil vom 10. Januar 2007 I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102).

- 28** c) Der Senat kann es nach den vorstehenden Ausführungen offen lassen, ob es bezogen auf die hier im Streit stehenden Verpflichtungen auch am erforderlichen Vergangenheitsbezug fehlt und ob insoweit zwischen dem Umlageverfahren nach § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 ElektroG und dem Vorausfinanzierungsverfahren nach § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 ElektroG zu unterscheiden ist (dafür Schäfer, BB 2004, 2735, 2737 f.; Giesberts in Giesberts/Hilf, a.a.O., § 10 Rz 24; Kiesel in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1184; Birkhan, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFSt-- 2006/2007, 640, 646; a.A. Krumm, a.a.O.; Tiedchen, a.a.O.; Oser/Roß, Die Wirtschaftsprüfung 2005, 1069, 1073 f.; Marx/Köhlmann, BB 2005, 2007, 2010 f.; Stegemann, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 2006, 136, 140; Buciek, JbFSt 2006/2007, 649 f.; Günkel, JbFSt 2006/2007, 648 f.).
- 29** d) Der Hersteller ist im Übrigen lediglich nach § 6 Abs. 3 ElektroG zur Stellung einer kautionsähnlichen Garantie für den Fall des Ausscheidens aus der kollektiven Entsorgungsverpflichtung im Umlageverfahren verpflichtet. Auch hierfür ist aber keine Rückstellung zu bilden, solange der Eintritt dieser Bedingung nicht überwiegend unwahrscheinlich ist (Schäfer, BB 2004, S. 2738; Birkhan, JbFSt 2006/2007, 646; Kiesel, a.a.O.).
- 30** 3. Die Anschlussrevision der Klägerin ist unbegründet.
- 31** a) Soweit die Klägerin die Bildung von Rückstellungen für die Streitjahre auch für die von ihr in der Zeit vom 13. August 2005 bis zum 31. Dezember 2009 in Verkehr gebrachten, aber der E nicht gemeldeten Energiesparlampen begehrt, scheitert dies nach den vorstehenden Ausführungen bereits daran, dass insoweit keine die Abhol- und Entsorgungsverpflichtung konkretisierende Abholverfügung vorliegen bzw. ergehen kann. Angesichts der Tatsache, dass die Klägerin der E erhebliche Verkaufsmengen gemeldet hat, war insoweit auch nicht mit einer (zusätzlichen) Schätzung nach § 14 Abs. 5 Satz 5 ElektroG zu rechnen.
- 32** b) Nichts anderes gilt für die der E erst in 2010 gemeldeten LED-Lampen, weil im Streitjahr 2009 insoweit mit einer Inanspruchnahme der Klägerin nicht zu rechnen war (Fink, a.a.O.).
- 33** c) Auch für die vor dem 13. August 2005 in Verkehr gebrachten Energiesparlampen war keine Rückstellung zu bilden, weil § 14 Abs. 5 Satz 2 ElektroG die Berechnung der Verpflichtung des Herstellers am Anteil desselben von der gesamten im jeweiligen Kalenderjahr in Verkehr gebrachten Menge an Elektro- und Elektronikgeräten pro Geräteart abhängig macht. Die Verpflichtung zur Rücknahme und Entsorgung sowie zur Kostentragung ergibt sich danach nicht aus einem in der Vergangenheit im wesentlichen realisierten Tatbestand, sondern knüpft an die aktuelle Marktteilnahme an. Mangels periodengerechter Zuordnung handelt es sich bei den entsprechenden Kosten deshalb nicht um ungewisse Verbindlichkeiten, für welche eine Rückstellung zu bilden wäre (ebenso Oser/Roß, Die Wirtschaftsprüfung 2005, 1070 f.; Birkhan, JbFSt 2006/2007, 644; Günkel, JbFSt 2006/2007, 648; Schäfer, BB 2004, 2736 f.; Stegemann, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 2006, 139 f.; Giesberts in Giesberts/Hilf, a.a.O., § 10 Rz 22; Kiesel, a.a.O.; kritisch Marx/Köhlmann, BB 2005, 2010). Die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 EStG scheidet aus, weil die Abhol- und Entsorgungsverpflichtung danach vor dem tatsächlichen Rücknahmezeitpunkt noch nicht absehbar ist (Kiesel, a.a.O.; a.A. Fink, a.a.O.).
- 34** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)