

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 14.11.2016 - 10 K 2664/15

Tenor:

1. Der Bescheid für 2008 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 26. November 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. August 2015 wird insoweit abgeändert, als die Rückstellung für die Deponierekultivierung zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 mit einem Wert von,... EUR angesetzt wird.

Die Ermittlung des sich hieraus ergebenden Gewerbesteuermessbetrags wird dem Beklagten auferlegt (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO). Der Beklagte teilt der Klägerin das Ergebnis der Neuberechnung unverzüglich formlos mit; nach Rechtskraft der Entscheidung ist der Verwaltungsakt mit dem geänderten Inhalt neu bekannt zu geben (§ 100 Abs. 2 Satz 3 FGO).

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des Rechtsstreits werden der Klägerin auferlegt.

3. Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

I. Streitig ist die Abzinsung einer Ansammlungsrückstellung für die Rekultivierung von betrieblichen Grundstücken, die als Deponie für Grünabfälle, Kompost, Sand und Erde dienen.

Alleiniger Gesellschafter der Klägerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ist X. Gegenstand der Gesellschaft ist die Ausführung aller Tätigkeiten der Landschaftsgestaltung, insbesondere der Herstellung und Pflege von Grün- und Sportanlagen.

Die Klägerin betrieb bis einschließlich 2002 auch eine Deponie für Grünabfälle und Kompost, deren Betrieb von der Stadt Y zunächst bis zum 1. Juli 2007 auf dem Anwesen in Y-A, B-Straße, Flurstück-Nr. 12... genehmigt war. Für die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Rekultivierung der Grundstücke, auf denen die Deponie betrieben wurde, bildete die Klägerin eine Ansammlungsrückstellung, die sie zum 31. Dezember 2002 mit x.xxx.xxx,xx EUR bewertete. Abgesehen von der Frage der Abzinsung ist die Höhe der gebildeten Rückstellung zwischen den Beteiligten nicht streitig.

Mit Wirkung zum 1. Januar 2003 lagerte die Klägerin den Betrieb der Deponie in die Z GmbH aus, deren alleiniger Gesellschafter wiederum X war.

Die Klägerin als Verpächterin und die ZY GmbH als Pächterin schlossen zum 1. Januar 2003 einen Pachtvertrag über die Verpachtung des Betriebs „Z Y“ (Auszug in GA Bl. 31; vollständig abgeheftet in Rb-Akte unter „Verträge“). Darin wird auszugsweise geregelt:

§ 1 Pachtgegenstand

...

Bezüglich der Grundstücksflächen, welche die Verpächterin ihrerseits gepachtet hat, übernimmt die Pächterin sämtliche Verpflichtungen. Ausgenommen ist die zum 31.12.2002 bereits bestehende Verpflichtung zur Rekultivierung der Grundstücke, der Wiederherstellung der gepachteten Grundstücke in den ursprünglichen Zustand, die bei Beendigung der Pachtverträge von der Verpächterin zu erfüllen sind. Die zukünftig entstehenden Verpflichtungen zur Rekultivierung sind von der Pächterin zu tragen.

§ 2 Pachtdauer

Das Pachtverhältnis wird ab 1.1.2003 auf 5 Jahre abgeschlossen. Es verlängert sich automatisch um ein weiteres Jahr, soweit es nicht von einer Vertragspartei gekündigt wird.

Das Pachtverhältnis kann von jeder Vertragspartei mit einer Frist von sechs Monaten zum Jahresende gekündigt werden. ...

Nach dem Erwerb weiterer Grundstücke und der Durchführung von Grundstücksverschmelzungen im Jahr 2003 (vgl. E-Mail des Bevollmächtigten der Klägerin vom 9. November 2016, GA Bl. 104 ff., 142 – 146) war X Eigentümer der Deponiegrundstücke in Y, C-Straße, Flurstück-Nr. 23., 24. und 25...

Mit Bescheid vom 19. September 2005 verlängerte die Stadt Y auf Antrag der Z GmbH die Genehmigung zum Betrieb der Deponie bis zum 1. Juli 2017 (GA Bl. 115 f.).

Am 22. Dezember 2006 schloss X als Eigentümer der Grundstücke in Y, C-Straße, Flurstück-Nr. 23., 24. und 25. mit der Z GmbH als Pächterin einen Pachtvertrag über diese Grundstücke ab (Rb-Akte, abgeheftet unter „Verträge“). Die Pachtdauer wurde ab dem 1. Januar 2007 auf fünf Jahre vereinbart. Sie verlängerte sich automatisch jeweils um ein weiteres Jahr, soweit der Pachtvertrag nicht von einer Vertragspartei gekündigt wurde. Das Pachtverhältnis konnte von jeder Vertragspartei mit einer Frist von sechs Monaten zum Jahresende gekündigt werden (§ 2 des Pachtvertrags).

Im Jahr 2007 führte X mit der Q AG Gespräche über einen möglichen Verkauf der Grundstücke. Mit Schreiben vom 10. September 2007 (GA Bl. 37) übersandte die Q AG den Entwurf eines Optionsvertrags mit Grundstückskaufvertrag vom 4. September 2007 bezogen auf die Grundstücke in Y, C-Straße, Flurstück-Nr. 23., 24. und 25. (vgl. GA Bl. 38 ff.).

Im Schreiben vom 10. Februar 2009 führten die von X mit den Verkaufsgesprächen betrauten Rechtsanwälte W u.a. aus, aufgrund von Veränderungen bei der Q AG bestünden nun doch Möglichkeiten, vielleicht mit den Gesprächen weiter zu kommen. Es solle ein erstes Gespräch geführt werden, um zu hören, wo sich Bewegungsmöglichkeiten zeigen (GA Bl. 51).

Letztlich blieben die Verkaufsgespräche erfolglos. Die Deponie ist bis heute in Betrieb.

Die Klägerin wies in der Bilanz zum 31. Dezember 2008 - wie in den Vorjahren - die Rekultivierungsrückstellung mit dem aus dem Jahr 2002 unverändert fortgeführten Wert in Höhe von x.xxx.xxx,xx EUR aus.

Nach einer Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2010 kam die Betriebsprüfung des Finanzamts E im Prüfungsbericht vom 28. Mai 2013 unter Tz. 17 zu dem Ergebnis, dass die von der Klägerin gebildete Rekultivierungsrückstellung zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 a EStG bis zum Ende der Betriebsgenehmigung am 1. Juli 2017 auf 8 ½ Jahre mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sei. Der Wertansatz für die Rückstellung betrage daher nur xxx.xxx,xx EUR (vgl. Auszug aus dem Prüfungsbericht, GA Bl. 33).

Das beklagte Finanzamt (FA) schloss sich der Auffassung der Betriebsprüfung an und erließ am 26. November 2013 u.a. den im vorliegenden Klageverfahren streitigen geänderten Bescheid für 2008 über den Gewerbesteuermessbetrag. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob es auf (vgl. GA Bl. 24).

Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 20. August 2015 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, die Rekultivierungsrückstellung sei abzuzinsen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. e i.V. mit Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG). Die voraussichtliche Laufzeit der Rückstellung habe am Bilanzstichtag 8 ½ Jahre betragen. Bei Sachleistungsrückstellungen sei der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung der Verpflichtung maßgebend (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. e Satz 2 EStG). Der voraussichtliche Beginn der Rekultivierung liege im Jahr 2017, da bis dahin eine Betriebsgenehmigung vorliege. Allein die mit potentiellen Käufern der Grundstücke geführten Gespräche rechtfertigten nicht die Annahme, die Nutzung als Deponie könnte kurzfristig beendet werden. Der Verkauf und somit ein absehbarer Beginn der Rekultivierung seien am Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 nicht hinreichend konkret gewesen. Mit einer Kündigung des Pachtvertrags sei nicht ernsthaft zu rechnen gewesen.

Hiergegen reichte die Klägerin am 21. September 2015 Klage ein. Zur Begründung trägt der Bevollmächtigte der Klägerin im Wesentlichen vor, im Jahr 2008 sei die fünfjährige Kündigungsfrist des Pachtvertrags ausgelaufen. Eine Neuverhandlung mit längeren Kündigungsfristen sei trotz der Genehmigung des Deponiebetriebs bis in das Jahr 2017 nicht in Betracht gezogen worden. Grund hierfür seien die bereits im Jahr 2007 geführten konkreten Verkaufsverhandlungen mit der Q AG gewesen, die großes Interesse an den Deponiegrundstücken gezeigt habe. Die Verkaufsverhandlungen seien schon weit fortgeschritten gewesen und es habe bereits der Entwurf eines Optionsvertrags mit Grundstückskaufvertrag vom 4. September 2007 vorgelegen. Die Klägerin habe wegen dieser Verkaufsverhandlungen am Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 mit der Kündigung des Pachtvertrags rechnen müssen. Es sei ihr nicht bekannt gewesen, dass sich die Q AG zwischenzeitlich für längere Zeit von den Verkaufsverhandlungen zurückgezogen habe und die Verkaufsverhandlungen am Bilanzstichtag nicht hinreichend konkretisiert gewesen seien. Die Klägerin habe daher zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung am 30. Juni 2009 ernsthaft mit der Kündigung des Pachtvertrags zum 31. Dezember 2009, spätestens jedoch zum 31. Dezember 2010 rechnen müssen. Bis zum Beginn der Rekultivierung würde dann allenfalls ein Zeitraum von zwei Jahren vergehen, auf den eine Abzinsung vorzunehmen wäre.

Hinzu komme, dass die Dauer der Betriebsgenehmigung, die der Z GmbH erteilt worden sei, für die Verpächterin der Deponie - die Klägerin - kein entscheidungserhebliches Kriterium sein könne.

Zudem habe das allgemeine Risiko des Widerrufs der Betriebsgenehmigung wegen Umweltlasten bestanden. Dies zeige sich beispielhaft in einem Presseartikel aus der V-Zeitung und einer Pressemitteilung des Regierungspräsidiums.

Die Klägerin beantragt,

den Gewerbesteuermessbescheid 2008 zu ändern und bei der Ermittlung des Gewerbeertrags die Abzinsung der Rückstellung für Rekultivierung aufzuheben,

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen,

die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Das FA beantragt, die Klage abzuweisen.

Ergänzend zur Einspruchsentscheidung führt es aus, der Entwurf eines Optionsvertrags sei erstmals mit der Klagebegründung eingereicht worden. Ungeachtet dessen sei es nach wie vor der Auffassung, dass ein Verkauf nicht unmittelbar bevorstand. Die äußere Form des Entwurfs eines Optionsvertrags lasse darauf schließen, dass es sich um einen Mustervertrag handle. Das Datum auf dem Deckblatt („2007“) weiche vom Datum im Vertrag selbst („2006“) ab. Die Gespräche über einen potentiellen Verkauf hätten nach den eigenen Angaben der Klägerin erst im Jahr 2007 begonnen. Die Jahreszahl „2006“ im Entwurf spreche dafür, dass es sich lediglich um eine gesprächsvorbereitende Grundlage in der Form eines Mustervertrags gehandelt habe. Im Deckblatt werde die „Q AG“, im Vertrag selbst die „QR AG“ als Vertragspartner angegeben.

Der Senat hat am 14. November 2016 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift verwiesen.

Dem Senat lag bei seiner Entscheidung die Rechtsbehelfsakte (1 Bd.) des FA vor.

Entscheidungsgründe:

II. Die zulässige Klage ist ganz überwiegend unbegründet.

1. Das FA hat die auf den Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 unstreitig in Höhe von x.xxx.xxx,xx EUR bewertete Rückstellung für Deponierekultivierung zutreffend auf eine Dauer von 8 ½ Jahren mit 5,5 % abgezinst.

Lediglich bei der Ermittlung des Abzinsungsfaktors ergab sich unter Verwendung der Tabelle 1 zu § 12 Abs. 3 BewG (vgl. gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 10. Oktober 2010, BStBl I 2010, 810) eine geringfügige Abweichung zugunsten der Klägerin. Für die Abzinsung errechnet sich bei einer Restlaufzeit von 8 ½ Jahren ein interpolierter Faktor von 0,635:

Vervielfältiger für 8 Jahre:	0,652
Vervielfältiger für 9 Jahre:	0,618
Differenz =	0,034
davon ½ =	0,017
interpolierter Vervielfältiger = 0,652 ./. 0,017 =	0,635

Das FA errechnete einen Abzinsungsfaktor von 0,634 und damit einen abgezinsten Rückstellungsbetrag von xxx.xxx,xx EUR. Bei einem Faktor von 0,635 ergibt sich ein abgezinsten Rückstellungsbetrag von $(0,635 \times x.xxx.xxx,xx \text{ EUR}) = xxx.xxx,xx \text{ EUR}$. Nur in Höhe der Differenz der beiden Werte (x.xxx,xx EUR) ist die Klage begründet.

Im Übrigen – also hinsichtlich des darüber hinaus begehrten vollständigen Entfallens der Abzinsung in Höhe von xxx.xxx,xx EUR – ist die Klage unbegründet. Insoweit ist der angefochtene Bescheid für 2008 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 26. November 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. August 2015 rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

2. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. e EStG sind Rückstellungen für Verpflichtungen mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Die Abzinsung beruht auf der typisierenden Vorstellung, dass eine erst in Zukunft zu erfüllende Verpflichtung den Schuldner weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht (BFH-Urteil vom 27. Januar 2010 I R 35/09, BFHE 228, 250, BStBl II 2010, 478, unter II.2.a der Gründe; BFH-Beschluss vom 6. Oktober 2009 I R 4/08, BFHE 226, 347, BStBl II 2010, 177, unter II.3.a der Gründe). Die Abzinsung folgt mathematisch und ökonomisch dem Grundsatz, dass erst in Zukunft zu erbringende Zahlungen gegenwärtig mit ihrem Barwert abzubilden sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 524, BStBl II 2012, 98).

Nach der Rechtsprechung des BFH fallen unter diese Regelung auch Rückstellungen für eine Deponierekultivierung (vgl. BFH-Urteil vom 4. Mai 2011 IV R 32/07, BFHE 233, 524, BStBl II 2012, 98, m.w.N.).

Ausgenommen von der Abzinsung sind nach der auf Rückstellungen entsprechend anzuwendenden Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG einerseits Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als 12 Monate beträgt, und andererseits Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen.

3. Da im Streitfall die zu beurteilende Rückstellung für die Deponierekultivierung weder verzinslich war noch auf Anzahlungen oder Vorausleistungen beruhte (zu diesen Fragen bei Deponierekultivierungsrückstellungen vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 524, BStBl II 2012, 98), könnte eine Abzinsung nur dann unterbleiben, wenn deren Laufzeit am Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 weniger als 12 Monate betrug. Dies war jedoch nicht der Fall.

a) Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. e Satz 2 EStG).

Hier gilt bei Rückstellungen ebenso wie im Bereich der Verbindlichkeiten, dass es für die Notwendigkeit einer Abzinsung auf denjenigen Erfüllungszeitpunkt ankommt, mit dem aus der Sicht des Bilanzstichtags nach den tatsächlichen Verhältnissen und den in der Vergangenheit gemachten Erfahrungen gerechnet werden muss. Welche Risiken sich nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags zeitlich über mindestens zwölf Monate erstrecken, ist im gerichtlichen Verfahren in erster Linie vom Finanzgericht zu beurteilen, das insoweit ggf. eine Schätzung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 FGO i.V. mit § 162 AO) vornehmen muss (BFH-Urteil vom 27. Januar 2010 I R 35/09, BFHE 228, 250, BStBl II 2010, 478, 3. Leitsatz). Schätzen bedeutet, die Besteuerungsgrundlagen nach Wahrscheinlichkeitserwägungen festzusetzen (BFH-Urteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156,

38, BStBl II 1989, 462).

b) Für die im vorliegenden Verfahren zu beurteilende Rückstellung für Deponierekultivierung schätzt der Senat den Zeitpunkt des Beginns der Erfüllung der Verpflichtung auf das Ende der Genehmigung für den Betrieb der Deponie. Mit Bescheid vom 19. September 2005 verlängerte die Stadt Y die Betriebsgenehmigung bis zum 1. Juli 2017, so dass sich aus der Sicht des Bilanzstichtags 31. Dezember 2008 eine voraussichtliche Abzinsungsdauer von 8 ½ Jahren ergab.

Für die Frage, ab wann mit der Rekultivierung einer Deponie voraussichtlich gerechnet werden muss, ist grundsätzlich auf die Dauer der Betriebsgenehmigung abzustellen, soweit nicht konkrete Umstände einen früheren oder späteren Beginn aus der Sicht des Bilanzstichtags wahrscheinlich erscheinen lassen. Dies gilt auch dann, wenn die Betriebsgenehmigung einem Dritten - hier der Z GmbH - erteilt wurde, da regelmäßig davon auszugehen ist, dass der Inhaber einer Genehmigung von ihr in vollem Umfang Gebrauch machen wird.

c) Hinreichend konkrete Umstände, die einen voraussichtlich früheren Beginn der Rekultivierung aus der Sicht des Bilanzstichtags wahrscheinlich erscheinen lassen, kann der Senat im Streitfall nicht erkennen.

aa) Zwar weist der Bevollmächtigte der Klägerin zutreffend auf die in § 2 des Pachtvertrags zwischen der Klägerin als Verpächterin und der Z GmbH als Pächterin betreffend den Betrieb „Z“ geregelte jährliche Kündbarkeit hin. Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Laufzeit eines Vertrags aber nicht allein nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Vielmehr kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Daher ist die zivilrechtliche Kündigungsmöglichkeit nicht ausschlaggebend, wenn am Bilanzstichtag nicht ernstlich mit einer Kündigung gerechnet werden muss (BFH-Urteil in BFHE 228, 250, BStBl II 2010, 478, unter II.2.c.bb. der Gründe).

bb) Für die ernstliche Möglichkeit einer Kündigung des Pachtvertrags haben sich aus der Sicht des Bilanzstichtags 31. Dezember 2008 keine ausreichenden Anhaltspunkte ergeben. Sie folgen auch nicht aus einem möglichen Verkauf der Deponiegrundstücke an die Q AG. Die Klägerin hat hierzu zwar ein Schreiben der Q AG vom 10. September 2007 sowie den Entwurf eines Optionsvertrags mit Grundstückskaufvertrag vom 4. September 2007 vorgelegt. Ungeachtet der im Schriftsatz des FA vom 13. November 2015 gemachten Anmerkungen zum Vorliegen lediglich eines Mustervertrags, wird aus dem weiteren vorgelegten Schreiben von Rechtsanwalt W vom 10. Februar 2009, der vom Grundstückseigentümer X mit den Verhandlungen betraut war, ersichtlich, dass sich die Gespräche am Bilanzstichtag nicht mehr in einem konkreten Stadium befunden haben. In diesem Schreiben finden sich Formulierungen wie z.B. ... aufgrund Veränderungen auch bei Q ... ; ... vielleicht doch mit unseren Gesprächen weiter kommen ... ; ... ein erstes Gespräch führen ... ; ... hören, wo sich dort Bewegungsmöglichkeiten zeigen ... ; ... wenn sich Einigungsmöglichkeiten zeigen... .

Dies macht deutlich, dass die Verkaufsbemühungen ins Stocken geraten waren, demzufolge mit einer Kündigung des Pachtvertrags am Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 nicht ernsthaft zu rechnen und es somit nicht gerechtfertigt war, einen früheren Beginn der Erfüllung als das Ende der Betriebsgenehmigung als wahrscheinlich anzusehen. Die Klägerin hat mit Schriftsatz vom 21. Oktober 2016, Seite 4, unter 2. (GA Bl. 82) selbst eingeräumt, dass die Verkaufsverhandlungen am Bilanzstichtag noch nicht hinreichend konkretisiert waren.

Schließlich sind die Verhandlungen endgültig gescheitert und die Deponie ist bis heute in Betrieb.

cc) Der Einwand, dass die Klägerin vom Rückzug der Q AG aus den Verkaufsverhandlungen keine Kenntnis gehabt habe und sie deshalb mit einer Kündigung des Pachtvertrags rechnen musste, erscheint angesichts der Tatsache, dass der Eigentümer der Grundstücke X zugleich alleiniger Gesellschafter der Klägerin war, nicht überzeugend. X, zugleich auch alleiniger Gesellschafter der Z GmbH, war die entscheidende Persönlichkeit innerhalb der Firmengruppe „X“. Dies wurde auch in der mündlichen Verhandlung deutlich, als ihm vom Gericht der von ihm als Verpächter mit der Z GmbH als Pächterin abgeschlossene Pachtvertrag über die Deponiegrundstücke vom 22. Dezember 2006 vorgehalten wurde. Dieser Pachtvertrag sah einen Pachtbeginn am 1. Januar 2007 und zunächst eine bestimmte Pachtdauer von fünf Jahren bis zum 31. Dezember 2011 mit anschließender jährlicher Kündigungsmöglichkeit vor. Auf die Frage, ob dieser Vertrag nicht gegen einen Beginn der Erfüllung der Rekultivierungsverpflichtung innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 spreche, erwiderte X, dass der Vertrag bei einem Verkauf der Grundstücke hinsichtlich der Pachtdauer abgeändert worden wäre.

dd) Soweit die Klägerin auf das allgemein bestehende Risiko des Widerrufs der Betriebsgenehmigung z.B. aufgrund von Umweltlasten hinweist, reicht dies nicht aus, um einen früheren Beginn der Erfüllung anzunehmen. Hinreichend konkretisierte Vorgänge zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 hat die Klägerin nicht dargelegt. Der zu den Akten gegebene Artikel aus der V-Zeitung über belasteten Kompost stammt ebenso wie die beigefügte Pressemitteilung des Regierungspräsidiums aus dem Jahr 2015. Die Klägerin hat hierzu im Schriftsatz vom 21. Oktober 2016, Seite 5, unter 4. (GA Bl. 83) selbst ausgeführt, dass die Pressemitteilung lediglich beispielhaft dafür vorgelegt worden sei, dass allgemeine Risiken im Betrieb einer Deponie immer bestünden.

ee) Das Urteil des FG Köln vom 12. Februar 2009 13 K 1572/06, EFG 2009, 973 erging zu einem Darlehen mit einer Laufzeit von weniger als einem Jahr, das jeweils mit neuen Verträgen um knapp ein Jahr verlängert wurde. Es lässt sich nicht auf den vorliegenden Sachverhalt übertragen, in dem es um die Schätzung der voraussichtlichen Dauer bis zum Beginn der Erfüllung einer Sachleistungsverpflichtung geht.

III. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Das FA war nur zu einem geringen Teil unterlegen, so dass die Kosten auch insoweit der Klägerin aufzuerlegen waren.

IV. Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht gegeben waren. Die bei der vorliegenden Einzelfallentscheidung zu beachtenden Maßstäbe zur Abzinsung von Sachleistungsrückstellungen sind durch die Rechtsprechung des BFH geklärt.

V. Der erkennende Senat vermag überdies dem Antrag der Klägerin, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, nicht zu entsprechen, weil die im Hinblick auf ein Vorverfahren angefallenen Gebühren und Auslagen nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO nur dann erstattungsfähig sind, wenn der Erstattungsberechtigte die Kosten des gerichtlichen Verfahrens nicht zu tragen hat (BFH-Beschluss vom 13. Juli 2006 IV E 1/06, BFH/NV 2006, 1874). Da vorliegend die Kosten des Verfahrens insgesamt der Klägerin auferlegt wurden, bleibt ihr Antrag gemäß § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO erfolglos.