

Urteil vom 08. September 2011, IV R 5/09

Rückstellungen für Zulassungskosten eines Pflanzenschutzmittels - Rezeptur eines Pflanzenschutzmittels als immaterielles Wirtschaftsgut

BFH IV. Senat

HGB § 249 Abs 1 S 1, HGB § 255 Abs 2, EStG § 5 Abs 1, EStG § 5 Abs 2, EStG § 5 Abs 4b S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 17. Dezember 2008, Az: 10 K 120/04

Leitsätze

1. Die Kosten für die Zulassung eines neu entwickelten Pflanzenschutzmittels nach dem Pflanzenschutzgesetz sind Bestandteil der Herstellungskosten für die Rezeptur des Pflanzenschutzmittels.
2. Aufwendungen zur Herstellung eines selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens, das gemäß § 5 Abs. 2 EStG nicht aktiviert werden darf, sind steuerlich sofort abziehbare Betriebsausgaben. Für solchen Aufwand kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden.
3. Eine im Gewinnermittlungszeitraum dem Grunde nach rechtlich entstandene Verbindlichkeit ist auch wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag verursacht, wenn sie unabhängig davon zu erfüllen ist, ob der Unternehmer seine Tätigkeit in Zukunft fortführt oder den Betrieb zum jeweiligen Bilanzstichtag beendet.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten wegen Zulassungskosten für Pflanzenschutzmittel in den Jahren 1999 und 2000.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt in der Rechtsform der GmbH & Co. KG ein Unternehmen zur Herstellung und zum Vertrieb von Pflanzenschutzmitteln. Für zwei Wirkstoffe, deren Zulassungen im Jahr 2002 ausliefen, und für die Erstzulassung eines von ihr neu entwickelten Wirkstoffs beantragte die Klägerin im Jahr 1999 die Zulassung nach dem Pflanzenschutzgesetz (PflSchG) bei der zuständigen Biologischen Bundesanstalt für Land- und Forstwirtschaft (BBA). Die Kosten für die Zulassung durch die BBA schätzte sie nach dem Gebührenverzeichnis, das als Anlage der Pflanzenschutzmittel-Gebührenverordnung (PflSchMGebV) ergangen ist, und stellte diese in eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in den Streitjahren ein. Zum 31. Dezember 1999 betrug die Rückstellung für Zulassungskosten 180.000 DM, zum 31. Dezember 2000 erhöhte die Klägerin die Rückstellung auf 221.160 DM.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Rückstellung nicht an und verneinte die wirtschaftliche Verursachung der Zulassungskosten in den Streitjahren, da diese erst mit zukünftigen Erträgen im Zusammenhang stünden. Die Bildung einer Rückstellung setze die konkrete Zugehörigkeit künftiger Ausgaben zu bereits realisierten Erträgen voraus.
- 4 Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Gemäß § 11 Abs. 1 des Verwaltungskostengesetzes (VwKostG) entstünden Kostenschulden, soweit ein Antrag notwendig ist, mit dessen Eingang bei der zuständigen Behörde. Daher sei mit dem Zulassungsantrag eine Verbindlichkeit der Klägerin gegenüber der BBA aus der auf Gesetz beruhenden Gebührenregelung in der Weise entstanden, dass die Klägerin einer rechtlichen Bindung hinsichtlich der Gebühreninanspruchnahme durch die BBA unterliege. Die Zulassungskosten seien jedoch in den Streitjahren nicht wirtschaftlich verursacht. Die Pflicht zur Zulassung der Pflanzenschutzmittel sei nicht daran geknüpft, dass die Klägerin in der Vergangenheit mit Pflanzenschutzmitteln habe handeln wollen, sondern daran,

dass sie dies auch in Zukunft weiter beabsichtige. Die Bildung einer Rückstellung setze jedoch Aufwendungen voraus, die mit dem Gewinnermittlungszeitraum verknüpft sind. Hierfür reiche die rechtliche Verursachung einer ungewissen Verbindlichkeit im Gewinnermittlungszeitraum nicht aus, was sich aus dem Verbot der Bilanzierung der Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften ergebe. Dem für den Ausweis von Aktiva maßgeblichen Realisationsprinzip stehe auf der Passivseite ein Belastungsprinzip gegenüber, das die Verknüpfung zwischen einer zukünftigen, ihrer Höhe nach ungewissen Ausgabe und dem laufenden Geschäftsjahr herstelle. Daher müssten entsprechend der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ungewisse Verbindlichkeiten nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten. Einem hiervon abweichenden Urteil des I. Senats des BFH (Urteil vom 27. Juni 2001 I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121), wonach die Bildung einer Rückstellung unabhängig von der wirtschaftlichen Verursachung dann zulässig ist, wenn die Verbindlichkeit dem Grunde nach rechtlich entstanden und lediglich in ihrer Höhe ungewiss ist, schloss sich das FG nicht an. Es ließ die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu.

- 5 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts. Da ihre Verpflichtung zur Entrichtung der Gebühren mit der Antragstellung entstanden und lediglich deren Höhe ungewiss sei, komme es auf die wirtschaftliche Verursachung der Zulassungskosten vor dem Bilanzstichtag nicht an.
- 6 Die Klägerin beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Für die Zulassungskosten könne keine Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten anerkannt werden, da die Verpflichtung zur Zulassung von Pflanzenschutzmitteln mit der Fortführung des Handels mit diesen Produkten verknüpft sei, eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aber Vergangenes abgelten müsse.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 10 Das FG hat die wirtschaftliche Verursachung im Jahr 1999 zu Unrecht verneint, soweit dies die Verpflichtung der Klägerin zur Zahlung der Zulassungskosten für das von ihr neu entwickelte Pflanzenschutzmittel betrifft.
- 11 1. Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung sind in der Handelsbilanz u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die daraus folgende Passivierungspflicht gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und gilt gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in den für die Streitjahre maßgeblichen Fassungen auch für die Steuerbilanz (ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. Urteile in BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121, unter II.1. der Gründe; vom 19. August 2002 VIII R 30/01, BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131, unter II.1. der Gründe, und vom 25. März 2004 IV R 35/02, BFHE 206, 25, BStBl II 2006, 644, unter I. vor 1. der Gründe).
- 12 a) Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach, deren Höhe zudem ungewiss sein kann. Der Schuldner muss ernsthaft mit der Inanspruchnahme rechnen, und die Geltendmachung der Verpflichtung muss nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag wahrscheinlich sein (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 17. Dezember 1998 IV R 21/97, BFHE 187, 552, BStBl II 2000, 116, unter 3. der Gründe). Schließlich muss die ungewisse Verbindlichkeit im abgelaufenen Wirtschaftsjahr wirtschaftlich verursacht sein, wobei in der Rechtsprechung des BFH nicht abschließend geklärt ist, ob das Erfordernis der wirtschaftlichen Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag auch für rechtlich entstandene und nur der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten gilt. Nach Auffassung des I. Senats des BFH ist die wirtschaftliche Verursachung einer Verbindlichkeit im abgelaufenen Wirtschaftsjahr ein Merkmal, das nur bei der Passivierung künftig entstehender Verbindlichkeiten, nicht hingegen bei dem Grunde nach bereits bestehenden --lediglich dem Betrage nach ungewissen-- Verpflichtungen gilt (BFH-Urteile in BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121, unter II.3.a der Gründe, und vom 5. Juni 2002 I R 96/00, BFHE 199, 309, BStBl II 2005, 736, unter II.3. der Gründe). Urteilen anderer Senate ist möglicherweise zu entnehmen, dass auch eine dem Grunde nach

rechtlich entstandene Verbindlichkeit in der Zeit vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sein muss (BFH-Urteile vom 25. August 1989 III R 95/87, BFHE 158, 58, BStBl II 1989, 893, unter II.3. der Gründe; vom 19. Oktober 1993 VIII R 14/92, BFHE 172, 456, BStBl II 1993, 891, unter 1.a der Gründe; vom 18. Januar 2011 X R 14/09, BFHE 232, 449, BStBl II 2011, 496, unter II.1.b der Gründe).

- 13** b) Auch für Verpflichtungen aus öffentlichem Recht, die auf ein bestimmtes Handeln in Form einer Geldzahlung oder eines anderen Leistungsinhalts innerhalb eines bestimmten Zeitraums gerichtet sind, sind Rückstellungen zu bilden, wenn die öffentlich-rechtliche Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile in BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121, unter II.2. der Gründe, und in BFHE 206, 25, BStBl II 2006, 644, unter I.2. der Gründe).
- 14** 2. Die Klägerin war im Gewinnermittlungszeitraum 1999 verpflichtet, im Hinblick auf ihre Verpflichtung zur Zahlung der Zulassungskosten für das von ihr neu entwickelte Pflanzenschutzmittel eine Rückstellung zu bilden. Dabei kann der erkennende Senat offenlassen, ob er sich der vom I. Senat des BFH vertretenen Auffassung zur wirtschaftlichen Verursachung anschließen könnte. Denn die genannte Zahlungsverpflichtung der Klägerin war im Jahr 1999 sowohl rechtlich (II.2.b) als auch wirtschaftlich (II.2.d) verursacht.
- 15** a) Die Passivierung der Verpflichtung zur Zahlung der Zulassungskosten ist nicht gemäß § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG ausgeschlossen. Die Zulassungskosten sind nach Auffassung des erkennenden Senats zwar Bestandteil der Herstellungskosten für die Rezeptur des Pflanzenschutzmittels, die von der Klägerin selbst entwickelt wurde. Wegen des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 EStG für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens führen Aufwendungen für die Zulassung jedoch zu steuerlich sofort abziehbaren Betriebsausgaben.
- 16** aa) Die Zulassungskosten sind Teil der Herstellungskosten der Rezeptur, die ein eigenständiges immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ist.
- 17** (1) Bei der Rezeptur eines Pflanzenschutzmittels handelt es sich um eine selbständige immaterielle Rechtsposition, die eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringt, einer besonderen Bewertung zugänglich ist, mindestens zusammen mit dem Unternehmen veräußert werden kann und für die der Erwerber eines Betriebs etwas aufwenden würde. Die Rezeptur erfüllt damit die Voraussetzungen, um als eigenständiges Wirtschaftsgut angesehen zu werden (vgl. BFH-Urteile vom 19. Juni 1997 IV R 16/95, BFHE 183, 484, BStBl II 1997, 808, unter II.1. der Gründe, und vom 14. April 2011 IV R 46/09, BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696, unter II.1.a, m.w.N.). Hierbei kommt es nicht darauf an, ob an der Rezeptur ein Patent oder andere gewerbliche Schutzrechte bestehen. Auch eine ungeschützte Erfindung kann ein Wirtschaftsgut sein (BFH-Urteil vom 2. Juni 1976 I R 20/74, BFHE 119, 410, BStBl II 1976, 666, unter 1. der Gründe). Da sich die Rezeptur eines Pflanzenschutzmittels nicht in einem einmaligen Akt verbraucht, sondern grundsätzlich dazu bestimmt ist, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen, ist sie dem Anlagevermögen zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 20. September 1995 X R 225/93, BFHE 178, 434, BStBl II 1997, 320, unter 1.c der Gründe).
- 18** (2) Die Kosten für die Zulassung eines neu entwickelten Pflanzenschutzmittels sind Teil der Herstellungskosten, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Schaffung der Rezeptur aufgebracht werden müssen. Herstellungskosten sind alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB). Hierzu gehören neben den Kosten, die unmittelbar der Herstellung dienen, auch alle Aufwendungen, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung des Wirtschaftsguts anfallen oder mit der Herstellung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Die Herstellung endet regelmäßig, wenn das Wirtschaftsgut fertiggestellt ist, d.h. wenn es einen Zustand erreicht hat, der seine bestimmungsgemäße Nutzung ermöglicht (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 13. Oktober 1983 IV R 160/78, BFHE 139, 273, BStBl II 1984, 101, unter A.1. der Gründe, und vom 24. März 1987 IX R 17/84, BFHE 149, 548, BStBl II 1987, 694, unter 1. der Gründe, jeweils m.w.N.).
- 19** Die Zulassungskosten dienen dazu, die Rezeptur eines Pflanzenschutzmittels bestimmungsgemäß dafür zu nutzen, das Pflanzenschutzmittel am Markt anzubieten. Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 PflSchG in der in den Streitjahren gültigen Fassung dürfen Pflanzenschutzmittel grundsätzlich nur eingeführt oder in den Verkehr gebracht werden, wenn sie über eine Zulassung durch die BBA verfügen. Wer ein Pflanzenschutzmittel erstmals in den Verkehr bringen oder einführen will, muss gemäß § 12 i.V.m. § 11 PflSchG hierfür eine Zulassung der BBA beantragen. Durch §§ 11 f. PflSchG ist das Inverkehrbringen eines Pflanzenschutzmittels unter ein Verbot mit Erlaubnisvorbehalt

gestellt (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 19. November 2009 I ZR 186/07, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungsreport Zivilrecht 2010, 767, unter II.3.b der Gründe).

- 20** bb) Die Zuordnung der Zulassungskosten zu den Herstellungskosten der Rezeptur eines Pflanzenschutzmittels schließt im Streitfall die Bildung einer Rückstellung nicht aus. Nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, die insoweit in der Regelung des § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG ihren Niederschlag gefunden haben, sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zulässig, wenn die künftigen Aufwendungen zur Erfüllung der Verpflichtung steuerrechtlich sofort abziehbare Ausgaben darstellen, also nicht als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert werden müssen (BFH-Urteile vom 19. August 1998 XI R 8/96, BFHE 186, 417, BStBl II 1999, 18, unter II.1. der Gründe, und vom 6. Oktober 2009 I R 36/07, BFHE 226, 342, BStBl II 2010, 232, unter II.2.a der Gründe). Aus § 5 Abs. 2 EStG folgt, dass für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens keine Aktivposten angesetzt werden dürfen. Ist deshalb der Herstellungsaufwand nicht zu aktivieren, muss hierfür eine Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten gebildet werden, wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen.
- 21** b) Im Gewinnermittlungszeitraum 1999 war die Verpflichtung der Klägerin zur Zahlung der Zulassungskosten für das von ihr neu entwickelte Pflanzenschutzmittel unmittelbar kraft Gesetzes dem Grunde nach rechtlich entstanden.
- 22** aa) Die Klägerin hatte im Jahr 1999 einen Antrag auf Zulassung des von ihr neu entwickelten Pflanzenschutzmittels bei der sachlich zuständigen BBA gestellt. Die Beantragung der Zulassung eines Pflanzenschutzmittels ist gemäß § 37 Abs. 1 Nr. 1 PflSchG i.V.m. § 1 Nr. 1 PflSchMGebV ein gebührenpflichtiger Tatbestand, für den die BBA Gebühren und Auslagen erhebt. An einen solchen Tatbestand knüpft § 11 Abs. 1 VwKostG an und regelt, dass die Gebührenschild im Zeitpunkt der Einreichung des Antrags entsteht (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 24. März 1999 8 C 27/97, BVerwGE 108, 364, unter 1.b der Gründe). In diesem Zeitpunkt wird der Anspruch der jeweiligen Behörde auf Zahlung der Kosten begründet (BVerwG-Urteil vom 24. Februar 2005 3 C 38/04, BVerwGE 123, 92, unter 2. der Gründe).
- 23** Bereits aus dem Wortlaut des § 11 Abs. 1 VwKostG ergibt sich, dass eine Gebührenschild, soweit ein Antrag notwendig ist, mit dessen Eingang bei der zuständigen Behörde rechtlich entsteht, auch wenn zu diesem Zeitpunkt der genaue Kostenbetrag noch ungewiss ist. Davon ging auch der historische Gesetzgeber aus, als er im VwKostG das Entstehen der Kostenschild (§ 11 VwKostG) zu einem früheren Zeitpunkt als dem Eintritt der Fälligkeit (§ 17 VwKostG) geregelt hat. Nur eine bereits entstandene Gebühren- und Auslagenschild kann fällig werden (vgl. Gesetzesbegründung für den Entwurf eines Verwaltungskostengesetzes, BTDrucks VI/330, Einzelbegründung zu § 11 VwKostG, S. 15; Schlabach, Gebührenrecht der Verwaltung in Baden-Württemberg, Vorschriftensammlung und Kommentar zum Landesgebührenrecht und zum Gebührenrecht des Bundes, § 11 VwKostG Rz 1). In systematischer Auslegung ergibt sich die rechtliche Entstehung der Kostenschild im Zeitpunkt der Antragstellung auch aus § 20 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 VwKostG, wonach der Anspruch auf Zahlung von Kosten spätestens mit dem Ablauf des vierten Jahres nach der Entstehung verjährt. Dies gilt trotz der Regelung des § 20 Abs. 1 Satz 2 VwKostG ohne Rücksicht darauf, zu welchem Zeitpunkt die Kostenschild durch Bekanntgabe einer Kostenentscheidung im Einzelfall fällig wird (BVerwG-Urteil in BVerwGE 123, 92, unter 2. der Gründe).
- 24** bb) Die rechtliche Entstehung der Kostenschild dem Grunde nach wird nicht davon berührt, dass bei Antragstellung noch ungewiss war, ob das Verwaltungsverfahren mit der Erteilung einer Zulassung an die Klägerin oder damit endet, dass ihr Antrag abgewiesen wird. Der Gebührentatbestand des § 37 Abs. 1 Nr. 1 PflSchG i.V.m. § 1 Nr. 1 PflSchMGebV bezieht sich bereits seinem Wortlaut nach auf Sachentscheidungen über die Zulassung eines Pflanzenschutzmittels und damit auf den Erlass eines positiven oder negativen Bescheids, mit dem das Zulassungsverfahren abschließt (vgl. BVerwG-Urteil in BVerwGE 108, 364, unter 1.a der Gründe). Auch aus dem Verweis von § 3 Abs. 1 PflSchMGebV auf § 15 Abs. 2 VwKostG folgt, dass die Ablehnung einer Pflanzenschutzmittelzulassung grundsätzlich eine kostenpflichtige Amtshandlung ist (vgl. Schlabach, a.a.O., § 15 VwKostG Rz 4).
- 25** c) Die Verpflichtung der Klägerin zur Zahlung der Gebühren und Auslagen für die von ihr beantragte Zulassung des neu entwickelten Pflanzenschutzmittels war am Bilanzstichtag 31. Dezember 1999 hinreichend konkretisiert.
- 26** aa) Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung ist hinreichend konkretisiert, wenn am Bilanzstichtag sicher voraussehbar ist, ob und ggf. in welchem Zeitpunkt die Verpflichtung entsteht. Die Verpflichtung muss auf ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums zielen. Bei einer kraft Gesetzes bestehenden Verpflichtung muss hierfür ein entsprechend konkreter Gesetzesbefehl bestehen und die Verletzung der

Verpflichtung sanktionsbewehrt sein, so dass sich der Steuerpflichtige der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht mehr entziehen kann (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile in BFHE 158, 58, BStBl II 1989, 893, unter II.2.b aa der Gründe; in BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121, unter II.2. der Gründe; in BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131, unter II.1.b der Gründe, und in BFHE 206, 25, BStBl II 2006, 644, unter I.2. der Gründe).

- 27** bb) Mit der rechtlichen Entstehung der Kostenschuld war für die Klägerin vorhersehbar, dass sie wegen der im Zulassungsverfahren entstehenden Kosten in Anspruch genommen werden würde. Die BBA ist im Zeitpunkt der rechtlichen Entstehung der Kostenschuld verpflichtet, ihren Kostenanspruch wegen der im Zulassungsverfahren entstehenden Kosten gegenüber der Klägerin geltend zu machen, indem sie eine Kostenentscheidung erlässt. Sie verfügt über keinen Ermessensspielraum, hierauf zu verzichten. Auch die Klägerin konnte nach Einreichung ihres Antrags im Jahr 1999 das Entstehen der Kostenschuld dem Grunde nach nicht mehr durch Rücknahme des Antrags rückgängig machen. Eine Rücknahme des Zulassungsantrags nach Beginn der sachlichen Bearbeitung, aber vor Erteilung der Zulassung, bewirkt gemäß § 3 Abs. 1 PflSchMGebV i.V.m. § 15 Abs. 2 Halbsatz 1 VwKostG lediglich eine Ermäßigung der Kostenschuld um ein Viertel. Auch eine im Ermessen stehende Billigkeitsentscheidung der BBA kann gemäß § 3 Abs. 1 PflSchMGebV i.V.m. § 15 Abs. 2 Halbsatz 2 VwKostG allein zu einer weiteren Ermäßigung der vorgesehenen Gebühr oder zum Absehen von der Erhebung der geschuldeten Gebühren, nicht aber zur Aufhebung oder zum Erlöschen der dem Grunde nach vollwirksam entstandenen Kostenschuld führen.
- 28** Die Begleichung der Kostenschuld durch die Klägerin ist weiterhin sanktionsbewehrt und seitens der BBA rechtlich durchsetzbar, so dass sich die Klägerin am Bilanzstichtag 31. Dezember 1999 der Erfüllung ihrer Verpflichtung im Ergebnis nicht mehr entziehen konnte. Gemäß § 18 Abs. 1 VwKostG in der im Streitfall anzuwendenden Fassung konnten bei Nichtzahlung einer fälligen Kostenschuld Säumniszuschläge in Höhe eines Prozents des rückständigen Betrags pro angefangenem Monat erhoben werden, wenn dieser Betrag 100 DM übersteigt. Bei Säumniszuschlägen handelt es sich um ein Druck- und Zwangsmittel eigener Art, um die rechtzeitige Kostenzahlung sicherzustellen (von Dreising, Verwaltungskostengesetz, § 18 Rz 1.2.). Für die rechtliche Durchsetzung ihres Kostenanspruchs stehen der BBA die Vollstreckungsmöglichkeiten nach dem Verwaltungs-Vollstreckungsgesetz (VwVG) zur Verfügung, da es sich bei der Kostenschuld um eine öffentlich-rechtliche Geldforderung i.S. des § 1 VwVG handelt.
- 29** d) Die Kostenschuld der Klägerin für die beantragte Zulassung des neu entwickelten Mittels ist im Gewinnermittlungszeitraum 1999 auch wirtschaftlich verursacht.
- 30** aa) Eine ungewisse Verbindlichkeit aufgrund öffentlichen Rechts ist wirtschaftlich verursacht, wenn sie so eng mit dem betrieblichen Geschehen des Wirtschaftsjahres verknüpft ist, dass es geboten ist, sie wirtschaftlich als Aufwand des jeweiligen Wirtschaftsjahres zu behandeln. Dafür müssen --ungeachtet der rechtlichen Gleichwertigkeit aller Tatbestandsmerkmale einer Verbindlichkeit-- die wesentlichen Tatbestandsmerkmale der Verpflichtung erfüllt sein und das Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängen. Weiterhin muss der rechtliche und wirtschaftliche Bezugspunkt der Verpflichtung in der Vergangenheit liegen, so dass die Verbindlichkeit nicht nur an Vergangenes anknüpft, sondern auch Vergangenes abgilt (BFH-Urteile vom 20. März 1980 IV R 89/79, BFHE 130, 165, BStBl II 1980, 297, unter 5. der Gründe; in BFHE 158, 58, BStBl II 1989, 893, unter II.3.a der Gründe; vom 25. März 1992 I R 69/91, BFHE 168, 527, BStBl II 1992, 1010, unter II.4.a der Gründe).
- 31** bb) Nach diesen Maßstäben ist die dem Grunde nach rechtlich entstandene Kostenschuld der Klägerin auch wirtschaftlich im Jahr 1999 verursacht.
- 32** (1) Entgegen dem FG-Urteil ist hierbei nicht darauf abzustellen, ob die Klägerin zur Zulassung des Pflanzenschutzmittels verpflichtet war und diese Verpflichtung in den Streitjahren wirtschaftlich verursacht ist. Maßgeblich für den Streitfall ist insoweit allein die wirtschaftliche Verursachung der Kostenschuld, um deren Passivierbarkeit die Beteiligten streiten. Diese ist unabhängig davon zu beurteilen, ob die Klägerin aufgrund des PflSchG verpflichtet war, für das von ihr neu entwickelte Mittel die Zulassung zu beantragen.
- 33** (2) Mit Einreichung ihres Zulassungsantrags für das neu entwickelte Mittel hat die Klägerin alle Tatbestandsmerkmale erfüllt, die für das Entstehen der Kostenschuld wesentlich sind. Der Antrag der Klägerin begründet zugleich den wirtschaftlichen Bezugspunkt der Kostenschuld zum Gewinnermittlungszeitraum 1999. Damit hat die Klägerin ein Verwaltungsverfahren initiiert, für dessen Kosten sie in Zukunft aufkommen muss. Im Hinblick auf die in der Kostenschuld enthaltenen Gebühren zahlt sie ein Entgelt für die Inanspruchnahme der Verwaltung, während die daneben zu begleichenden Auslagen auf die Erstattung der im Zulassungsverfahren entstandenen Aufwendungen gerichtet sind (vgl. Schlabach, a.a.O., § 1 VwKostG Rz 1).

- 34** Der Vergangenheitsbezug der Kostenschuld ergibt sich weiterhin daraus, dass die Kostenschuld unabhängig vom Ausgang des Zulassungsverfahrens besteht. Die Klägerin muss --wie dargestellt-- die Zulassungskosten sowohl bei Erlass eines positiven wie auch bei Erlass eines negativen Bescheids begleichen. Demgegenüber ist es unerheblich, ob sie im Falle eines positiven Bescheids das von ihr neu entwickelte Mittel zukünftig tatsächlich am Markt anbietet, also von der erteilten Zulassung auch Gebrauch macht, oder ob sie ihre unternehmerische Tätigkeit zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1999 vollständig beendet oder jedenfalls davon absieht, das neu entwickelte Pflanzenschutzmittel zukünftig in den Verkehr zu bringen. Eine Verbindlichkeit erweist sich im Wesentlichen als vergangenheitsorientiert, wenn die Pflicht unabhängig davon zu erfüllen ist, ob der Unternehmer seine Tätigkeit in Zukunft fortführt oder den Betrieb zum jeweiligen Bilanzstichtag beendet (BFH-Urteile vom 23. Juli 1980 I R 28/77, BFHE 131, 463, BStBl II 1981, 62, unter 1. der Gründe; in BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131, unter II.2.a der Gründe).
- 35** (3) Dem steht nicht entgegen, dass die Klägerin im Falle der Erteilung der von ihr beantragten Zulassung und ihrer unterstellten Verwertung am Markt erst in Zukunft mit dem Pflanzenschutzmittel handeln wird und daraus künftige Erträge resultieren werden.
- 36** (a) Dies ergibt sich schon daraus, dass die Klägerin ihre Kostenschuld --wie ausgeführt-- auch im Falle eines Ablehnungsbescheids begleichen muss. Darüber hinaus kann der Vergangenheitsbezug einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung nicht allein damit verneint werden, dass die Verpflichtung in unternehmerischer Perspektive der Erzielung künftiger Einnahmen dient. In diesem Sinne kann bei allen Verbindlichkeiten, die ein Unternehmer in Fortführung seines Unternehmens eingeht, ein Bezug zu künftigen Einnahmen bejaht werden. So wie es für den zukunftsorientierten Charakter einer Verbindlichkeit vor allem darauf ankommt, ob diese dem künftigen Betrieb zugeordnet werden kann und diese Frage nicht zwingend identisch ist mit der Alimentierung künftiger Erträge (Clemm, Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, 167, 177), ergibt sich umgekehrt der Vergangenheitsbezug einer Verbindlichkeit nicht allein daraus, dass die Verpflichtung konkrete Erträge in der Vergangenheit ermöglicht hat. Insbesondere bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen kann der künftige Aufwand nicht eindeutig künftigen oder bereits realisierten Erträgen unmittelbar zugeordnet werden. Diese Verbindlichkeiten bestehen wegen ihres besonderen öffentlichen Rechtsgrunds unabhängig von konkreten Erträgen in der Vergangenheit oder in der Zukunft.
- 37** Auch im Falle der Klägerin ließen sich zukünftige Erträge aus einem künftigen Handel mit dem neu entwickelten Pflanzenschutzmittel nicht unmittelbar auf die Pflanzenschutzmittelzulassung bzw. den dafür entstandenen Zulassungsaufwand zurückführen. Die zukünftigen Erträge würden vielmehr aus den von der Klägerin eingegangenen Geschäften folgen, die sie auf Grundlage der Pflanzenschutzmittelzulassung tätigen kann.
- 38** (b) Mit dieser Betrachtung setzt sich der erkennende Senat nicht in Widerspruch zu der BFH-Rechtsprechung, die zu Rückstellungen für den Aufwand aus einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zur Nachanalyse und Zulassung von Arzneimitteln ergangen ist. Nach dieser Rechtsprechung hat eine Verpflichtung zukunftsorientierten Charakter, wenn ihre Entstehung im Wesentlichen von den zukünftigen Gewinnchancen des Unternehmens abhängt bzw. der Aufwand künftige Gewinnchancen ermöglicht (BFH-Urteile in BFHE 158, 58, BStBl II 1989, 893, unter II.3.b der Gründe; vom 28. Mai 1997 VIII R 59/95, BFH/NV 1998, 22, unter 2.b der Gründe; vgl. BFH-Beschluss vom 24. Januar 1990 I B 112/88, BFH/NV 1991, 434, unter II.3.c der Gründe). Maßgeblicher Rechtsgrund für die in jenen Entscheidungen verneinte Passivierbarkeit von Kosten für die Nachanalyse und Zulassung von Arzneimitteln ist nach Ansicht des erkennenden Senats, dass die Verpflichtung zur Nachanalyse und Zulassung der bislang zulassungsfreien Arzneimittel jeweils erst in zukünftigen Wirtschaftsjahren bestand und die Arzneimittel in den Streitjahren ohne Einschränkung vertrieben werden konnten (BFH-Urteile in BFH/NV 1998, 22, am Ende der Gründe; in BFHE 158, 58, BStBl II 1989, 893, unter II.3.b der Gründe, und BFH-Beschluss in BFH/NV 1991, 434, unter II.3.c der Gründe). Bei der Pflicht zur Nachanalyse und Zulassung der Arzneimittel handelte es sich somit jeweils um eine Verbindlichkeit, die erst in Zukunft bei Fortführung des Betriebs über den Bilanzstichtag hinaus zum Tragen kam. Daran zeigte sich der zukunftsorientierte Charakter der Verpflichtung und ihre fehlende Zugehörigkeit zu bereits realisierten Erträgen (BFH-Urteile in BFHE 158, 58, BStBl II 1989, 893, unter II.3.b der Gründe; in BFH/NV 1998, 22, unter 2.b der Gründe; BFH-Beschluss in BFH/NV 1991, 434, unter II.3.c der Gründe). Auch in diesen Entscheidungen wurde für die wirtschaftliche Verursachung somit maßgeblich darauf abgestellt, ob die Verpflichtung an den Betrieb des Unternehmens in der Vergangenheit anknüpft und daher auch dann fortbesteht, wenn es am Bilanzstichtag zur Einstellung des Betriebs kommt, oder ob es sich um eine Verpflichtung handelt, die erst bei Fortführung des Betriebs über den Bilanzstichtag hinaus zum Tragen kommt.
- 39** e) Bei der Verpflichtung zur Zahlung der Zulassungskosten handelt es sich nicht um Aufwand, der im überwiegenden Eigeninteresse der Klägerin liegt und bei der Erfüllung einer nicht passivierbaren "Verpflichtung

gegen sich selbst" entsteht (vgl. BFH-Urteile vom 8. November 2000 I R 6/96, BFHE 193, 399, BStBl II 2001, 570, unter II.3. und II.4. der Gründe; in BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131, unter II.2.b ee der Gründe). Die Zulassungskosten sind der Sache nach Herstellungskosten der Rezeptur des Pflanzenschutzmittels (siehe oben unter II.2.a der Gründe) und schon aus diesem Grund kein eigenbetrieblicher Aufwand im Sinne der bisherigen BFH-Rechtsprechung. Zudem besteht die Verpflichtung auf Zahlung der Kosten als echte Außenverpflichtung der Klägerin gegenüber der BBA. Aufwand, der aufgrund einer echten Außenverpflichtung gegenüber einem Dritten entsteht, ist kein Betriebserhaltungsaufwand aufgrund einer überwiegenden "Verpflichtung gegen sich selbst".

- 40** 3. Das Urteil beruht auf der rechtsfehlerhaften Entscheidung des FG, dass die Verpflichtung zur Zahlung der Zulassungskosten für das von der Klägerin neu entwickelte Pflanzenschutzmittel im Jahr 1999 nicht vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht worden sei. Es war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif und an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 41** a) Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, auf welche Höhe sich die Kosten für die Zulassung des von der Klägerin neu entwickelten Mittels voraussichtlich belaufen. Weiterhin fehlen Feststellungen dazu, ob sich die im Jahr 2000 vorgenommene Erhöhung der Rückstellung auf die Zulassungskosten bezieht, die für das neu entwickelte Pflanzenschutzmittel voraussichtlich anfallen, und ob diese Erhöhung sachlich gerechtfertigt ist.
- 42** b) Im Hinblick auf die Zulassungskosten für die zwei Pflanzenschutzmittel, deren Zulassungen im Jahr 2002 ausliefen, fehlen Feststellungen des FG dazu, ob die Rezepturen für diese beiden Mittel von der Klägerin selbst entwickelt wurden oder ob die Klägerin die Rezepturen für diese Mittel entgeltlich am Markt erworben hat. Im Falle von Eigenentwicklungen handelt es sich bei den Zulassungskosten um nachträgliche Herstellungskosten der Rezepturen, die die Klägerin gemäß § 5 Abs. 2 EStG nicht aktivieren darf. Dann sind die Zulassungskosten in eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten einzustellen. Hat die Klägerin dagegen die Rezepturen dieser Mittel entgeltlich am Markt erworben, stellen die Zulassungskosten aktivierungspflichtige nachträgliche Anschaffungskosten dar. In diesem Fall darf die Klägerin wegen dieser Zulassungskosten keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden (§ 5 Abs. 4b Satz 1 EStG).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de