

Rückstellung für Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Problematik / Anlass

Der Bundesfinanzhof (BFH) schuf mit seinem Urteil vom 19.8.2002 die Pflicht zur Bildung einer Rückstellung für zukünftige Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen. Dieses Gebot der Rückstellungsbildung gilt für die Handelsbilanz und – über das Maßgeblichkeitsprinzip – auch für die Steuerbilanz. Auch in Bilanzen, die nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften (IFRS) erstellt wurden, finden sich derartige Rückstellungen.

Der Verfasser hat erhebliche Zweifel, ob der Ansatz einer Rückstellung für Archivierungskosten in jedem Unternehmen ohne weitere Begründung (z.B. Auflösung des Unternehmens, außerordentliches Volumen) gerechtfertigt sein kann.

Der vom BFH entschiedene Sachverhalt kann zwar noch als außergewöhnlich beurteilt werden (großes Volumen aufbewahrungspflichtiger Dokumente, für das Unternehmen wesentliche Höhe entstehender Kosten), so dass sich für diesen Einzelfall der Ansatz einer Rückstellung durchaus vertreten ließe. Der BFH aber schoss über das Ziel hinaus und schuf faktisch eine generelle Passivierungspflicht mit der Folge, dass ein Jahresabschluss ohne Rückstellung für Aufbewahrungskosten als nichtig beurteilt werden könnte – oder muss?

Wer also gegen die Pflicht zur Bildung einer solchen Rückstellung votiert tritt gegen die höchstrichterliche Rechtsprechung (BFH) an. Ein falscher Wertansatz aber wird nicht dadurch besser, dass er vom höchsten Gericht als richtig beurteilt worden ist.

In Folgenden werden Hinweise zur Ermittlung dieser Rückstellung gegeben. Am Ende des Berichts findet der Interessierte den Text des BFH-Urteils.

Berechnung der Rückstellung für Archivierungskosten

Als Sachleistungsverpflichtung sind Aufbewahrungskosten zu Vollkosten (Einzelkosten plus anteilige Gemeinkosten) zu bewerten. Als rückstellungsfähig gelten:

- anteilige Aufwendungen für die Archivräume (z.B. Gebäudeabschreibung, Finanzierungskosten, Miete, Instandhaltung, Grundsteuer, Gebäudeversicherung, Heizung, Beleuchtung)
 - die anteilige Berechnung kann nach dem Quadratmeteranteil, ggf. auch nach einem Kubikmeteranteil zu berechnen sein,
 - Abschläge sind wegen der i.d.R. geringwertigeren Ausstattung der Archive gegenüber Büroräumen anzusetzen
- Abschreibung für Inventar (z.B. Regale und spezielle Geräte wie Mikroverfilmung)
- Personalkosten für die Einlagerung sowie anteilige Kosten von Hausmeistern, Putz- und Wachdiensten
- Kosten der Datenverarbeitung (z.B. das Lesbarmachen von Datenbeständen, das Sichern von Daten)

- Für in den Archiven gelagerte, nicht nach gesetzlichen Bestimmungen aufgewahrungspflichtige Dokumente, sollte laut Finanzverwaltung ein angemessener Abschlag von der oben ermittelten Bemessungsgrundlage erfolgen. Im Gespräch ist ein Abschlag von 20%, es kann aber auch ein anderer Wert zutreffen.
- In den Archiven lagerten Dokumente aus verschiedenen Jahren, für die nicht jeweils die volle Aufbewahrungsdauer (sechs oder zehn Jahre) gelte. Die durchschnittliche Restaufbewahrungsdauer könne mit 4,5 Jahren angesetzt werden. Kosten, die nur einmal anfielen, dürften nicht mit dem Faktor 4,5 (Jahre) multipliziert werden (z.B. Kosten der Datensicherung, Mikroverfilmung).

Beispiel

Einmalig anfallende Kosten	1.000	
<u>./. 20% Abschlag (freiwillige Aufbewahrung)</u>	<u>- 200</u>	
Verbleiben	800	800
Jährliche Aufbewahrungskosten	2.000	
<u>./. 20% Abschlag (freiwillige Aufbewahrung)</u>	<u>- 400</u>	
Verbleiben	1.600	
x Faktor 4,5	7.200	<u>7.200</u>
Rückstellungsbetrag		8.000

Die vorstehende Berechnungsmethode wird regelmäßig auch handelsrechtlich vertretbar sein, so dass Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz vermeidbar sind.

Eine Abzinsung der Rückstellung ist handelsrechtlich und steuerrechtlich nicht vorzunehmen.

Übrigens: Kosten der Entsorgung von Geschäftsunterlagen nach Ablauf der Aufbewahrungspflichten gelten als nicht rückstellungsfähig.

Schlussbemerkung

Der Verfasser vertritt folgende Auffassung:

- Ist von einem Fortbestand des Unternehmens (über die Dauer gesetzlicher Aufbewahrungsfristen hinaus) auszugehen, besteht nach HGB und IFRS zwar ein Passivierungsverbot. Aufgrund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung aber ist ein faktisches Wahlrecht eingetreten, eine Rückstellung für zukünftige Archivierungskosten zu bilden. Eine Pflicht zur Bildung der Rückstellung wird dagegen abgelehnt: ein falscher Wertansatz wird auch durch die Rechtsprechung nicht richtig. Über das Maßgeblichkeitsprinzip gilt der für den HGB-Abschluss gewählte Wertansatz auch für die Steuerbilanz; eine Abzinsung ist in der Steuerbilanz nicht geboten.
- Liegt eine Entscheidung zur Auflösung des Unternehmens vor, besteht nach HGB und IFRS eine Passivierungspflicht. Bleibt das Unternehmen über das Geschäftsjahr, in dem die Auflösung entschieden worden ist, noch aktiv tätig, ist die Rückstellung über die verbleibende Zeit der aktiven Geschäftstätigkeit rätierlich aufzubauen. Nach IFRS ist eine Abzinsung vorzunehmen, nach HGB nicht. Bei Übertragung der Aufbewahrungspflicht z.B. auf einen externen Lagerhalter wandelt sich die Rückstellung im letzten Tätigkeitsjahr in eine Verbindlichkeit und schließlich in einen Liquiditätsabgang. Über das Maßgeblichkeitsprinzip gilt der für den HGB-Abschluss gewählte Wertansatz auch für die Steuerbilanz; eine Abzinsung ist in der Steuerbilanz nicht geboten.
- Auch bei Teilauflösung des Unternehmens sowie einem außergewöhnlichen Umfang aufzubewahrender Dokumente mit außergewöhnlich hohen Kosten kann nach HGB und IFRS eine Passivierungspflicht bestehen, die über das Maßgeblichkeitsprinzip auf die Steuerbilanz wirkt (wie vorstehend), und zwar für das Mehr an aufzubewahrenden Dokumenten gegenüber dem (für das neu zugeschnittene Unternehmen) üblichen – aber nur, wenn es sich überhaupt um relevante Rückstellungsbeträge handelt.

Anlage

BFH-Urteil vom 19.8.2002 (VIII R 30/01) BStBl. 2003 II S. 131

„Für die zukünftigen Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, zu der das Unternehmen gemäß § 257 HGB und § 147 AO 1977 verpflichtet ist, ist im Jahresabschluss eine Rückstellung zu bilden.

...

Sachverhalt

I.

Die Beteiligten streiten über die Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung für künftigen Aufwand, der der Klägerin ... aus gesetzlichen Verpflichtungen zur Aufbewahrung von Unterlagen ... gemäß § 257 Handelsgesetzbuch entsteht. ...

(Die Klägerin) beliefert jeden ihrer Kunden in der Regel von montags bis freitags einmal täglich. Bei jeder Auslieferung fallen Ausgangsrechnungen und Lieferscheine an, die elektronisch gespeichert werden. Frachtpapiere, manuell erstellte Rechnungen für besondere Waren und Leistungen, Eingangsrechnungen, Personalunterlagen, Verträge mit Kunden, Unterlagen über Reklamationen, Buchungsunterlagen, Bankauszüge und Schriftverkehr werden urschriftlich aufbewahrt. Insgesamt fallen damit jährlich ca. 240 Ordner mit Unterlagen der Finanzbuchhaltung, 10 Kisten (...) mit Bank- und Kassenbelegen sowie 70 Ordner mit Personalunterlagen an.

Die Klägerin betreibt ihr Unternehmen in gemieteten Räumen ... In den Räumen befinden sich u.a. ein Archiv, das zur Lagerung der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen genutzt wird.

Erstmals zum 31. Dezember 1993 setzte die Klägerin sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz eine Rückstellung für die mit der Aufbewahrung der Finanz- und Personalunterlagen sowie der Bank- und Kassenbelege verbundenen Kosten an. Der Beklagte ... (das Finanzamt) erkannte diese Rückstellung nach einer Außenprüfung für die Jahre 1991 bis 1995 nicht an ...

Mit ihrer Klage vor dem Finanzgericht begehrte die Klägerin ... die Anerkennung einer Rückstellung... Sie war der Auffassung, dass die Rückstellung gemäß § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes i.V.m. § 249 Absatz 1 Satz 1 HGB zu Recht gebildet worden sei.

Das Finanzamt vertrat demgegenüber die Auffassung, dass die Aufbewahrungspflicht gemäß § 257 HGB, § 147 Abgabenordnung nicht sanktionsbewehrt sei. Die vorzeitige Vernichtung von Unterlagen sei für sich genommen weder strafbar noch als Ordnungswidrigkeit mit einer Sanktion bedroht.

Das Finanzgericht wies die Klage ... ab.

Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Gewinn aus Gewerbebetrieb für 1993 unter Berücksichtigung einer weiteren Rückstellung ... festzustellen.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (...).

1. Nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Handelsbilanz für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Da diese Verpflichtung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehört, gilt sie auch für die Steuerbilanz...

a) Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Entstehung einer Verbindlichkeit dem Grunde nach – deren Höhe zudem ungewiss sein kann – und ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Zudem ist erforderlich, dass der Schuldner ernsthaft mit der Inanspruchnahme rechnen muss (...).

b) Auch für Verpflichtungen, die sich aus öffentlichem Recht ergeben (...), können Rückstellungen gebildet werden. Dies setzt allerdings voraus, dass die öffentlich-rechtliche Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist (...). Die Verpflichtung muss auf ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums zielen (...). Dabei kann auch eine Verpflichtung, die sich allein aus gesetzlichen Bestimmungen ergibt, zur Bildung einer Rückstellung führen. Dies setzt allerdings einen entsprechend konkreten Gesetzesbefehl voraus (...). Zudem ist für die Rückstellung erforderlich, dass an ihre Verletzung Sanktionen geknüpft sind, so dass sich ‚der Steuerpflichtige der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann‘ (...).

2. Die Verpflichtung, die ... Geschäftsunterlagen sechs bzw. zehn Jahre lang aufzubewahren, ist eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die zur Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten berechtigt.

a) Die Verpflichtung ist bereits im Streitjahr wirtschaftlich verursacht. Dabei kann dahinstehen, ob sie rechtlich erst im folgenden Wirtschaftsjahr oder schon mit Ablauf des Streitjahres entstanden ist. Wirtschaftliche Verursachung oder wirtschaftliche Entstehung im Sinne des Rückstellungsbegriffs setzen voraus, dass der Tatbestand, an den das Gesetz die Verpflichtung knüpft, im Wesentlichen verwirklicht ist (...). Der wesentliche Tatbestand, an den das Gesetz die Pflicht zur Aufbewahrung knüpft, ist die Entstehung dieser Unterlagen. Die Kosten der Aufbewahrung hängen allein vom Umfang der im abgelaufenen Geschäftsjahr entstandenen aufzubewahrenden Unterlagen ab. Demgegenüber kommt künftigen Auswirkungen der Aufbewahrung (etwa für spätere Rechtsstreitigkeiten) nur eine untergeordnete Bedeutung zu. Die Aufbewahrungspflicht wäre, worauf die Klägerin zutreffend hinweist, selbst dann noch zu erfüllen, wenn der Betrieb zum Ende des Streitjahres liquidiert werden würde. Sie erweist sich damit im Wesentlichen als vergangenheits-, nicht als zukunftsorientiert (...).

b) Die Verpflichtung erfüllt die zusätzlichen Voraussetzungen, die an die Bildung einer Rückstellung für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen gestellt werden.

aa) Die Verpflichtung ist hinreichend konkretisiert. Die Klägerin war nach dem eindeutigen Gesetzesbefehl des § 257 HGB und des § 147 AO 1977 zur Aufbewahrung der in diesen Vorschriften genannten Geschäftsunterlagen verpflichtet. Unerheblich ist insoweit, dass das Gesetz die Art der Aufbewahrung nicht im Detail vorschreibt. Der BFH hat auch die Kosten der Buchung der laufenden Geschäftsvorfälle eines Geschäftsjahres für rückstellungsfähig gehalten, obwohl die Verpflichtung zur vollständigen Buchung in dem im damaligen Streitjahr geltenden § 38 HGB a.F. nicht ausdrücklich normiert war (...) und es dem Steuerpflichtigen überlassen bleibt, in welcher Form er die Verbuchung vornimmt, also z.B. manuell oder EDV-gestützt, durch Verbuchung im eigenen Unternehmen oder durch Beauftragung eines Dritten.

bb) Die Verpflichtung der Klägerin bezieht sich auch auf einen bestimmten Zeitraum in der Nähe des Geschäftsjahres, in dem die Rückstellung zu bilden ist. Die Aufbewahrungspflicht erstreckt sich zwar auf den relativ langen Zeitraum von sechs bis zehn Jahren, sie beginnt jedoch gemäß § 257 HGB Abs. 5 HGB, § 147 Abs. 4 AO 1977 bereits mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in das Buch vorgenommen, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluss oder der Lagebericht aufgestellt, der Handels- oder Geschäftsbrief empfangen oder abgesandt worden oder der Buchungsbeleg entstanden ist.

cc) Die Pflicht zur Aufbewahrung der in § 257 HGB, § 147 AO 1977 genannten Geschäftsunterlagen ist in der Weise sanktionsbewehrt, dass die Klägerin sich ihrer Verpflichtung nicht entziehen konnte. Wer aufbewahrungspflichtige Unterlagen nicht aufbewahrt und dadurch die Übersicht über seinen Vermögensstand erschwert, kann gemäß §§ 283, 283b des Strafgesetzbuches bestraft werden. Zudem ist die Aufbewahrungspflicht zusammen mit den – mit weiter gehenden Sanktionen belegten – Pflichten zur Verbuchung der Geschäftsvorfälle und zur Aufstellung eines Jahresabschlusses Teil eines Normengefüges, das jedem Steuerpflichtigen vermittelt, wie er sich als ordentlicher Kaufmann zu verhalten hat. Er kann sich der Erfüllung der Aufbewahrungspflicht ebenso wenig entziehen wie den übrigen Buchführungspflichten.

dd) Unerheblich für die Zulässigkeit der Bildung der Rückstellung ist die Tatsache, dass die für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen entstehenden Kosten auf einem Mietvertrag beruhen, der bilanzrechtlich als schwebendes Geschäft anzusehen und als solches nicht bilanzierungsfähig ist. Eine gesetzliche Verpflichtung kann auch dann, wenn es zu ihrer Erfüllung des Abschlusses eines gegenseitigen Vertrages bedarf, zur Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten führen (...). So verhält es sich z.B. auch bei den rückstellungsfähigen Kosten für die Prüfung des Jahresabschlusses (...); hier liegt der Verpflichtung ein gegenseitiger Vertrag mit dem Abschlussprüfer zugrunde.

ee) Auch das von der Vorinstanz für maßgeblich gehaltene eigenbetriebliche Interesse der Klägerin an der Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen hindert nicht die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung für die dafür anfallenden Kosten. Im vorliegenden Fall tritt das eigenbetriebliche Interesse an einer Aufbewahrung großer Mengen von Geschäftsunterlagen für einen relativ langen Zeitraum gegenüber der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zurück (...). Der dadurch entstandene Aufwand war für das Unternehmen der Klägerin von wesentlicher Bedeutung (...).

3. Der Senat kann jedoch aufgrund der von der Vorinstanz getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob die von der Klägerin gebildete Rückstellung der Höhe nach gerechtfertigt ist.

Die Rückstellung ist, wie die Klägerin zutreffend ausgeführt hat, in Höhe des voraussichtlichen Erfüllungsbetrages zu bilden (...). Für die Verpflichtung, die eine Sachleistungsverpflichtung darstellt, sind die Vollkosten anzusetzen (...). Eine Abzinsung kommt nicht in Betracht, da die Verpflichtung zur Zahlung eines Mietentgelts einen Zinsanteil nicht enthält (...). § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e EStG, die die Abzinsung auch von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen vorschreibt, ist auf das Streitjahr noch nicht anzuwenden.

Der Senat kann nicht entscheiden, ob die anteiligen Mietkosten in der von der Klägerin berechneten Höhe als Rückstellung zu erfassen sind. Der Senat weist dazu zunächst darauf hin, dass die bei der Klägerin anfallenden Personalunterlagen möglicherweise nicht zu den gemäß § 257 HGB, § 147 AO 1977 aufbewahrungspflichtigen Unterlagen gehören. Das FG wird dazu Feststellungen nachzuholen haben. Zudem kann im Streitjahr nur eine Rückstellung für noch bestehende Aufbewahrungspflichten gebildet werden. Da die Klägerin das Archiv bereits eine Reihe von Jahren vor dem Streitjahr unterhielt, ist nicht auszuschließen, dass sich darin auch Unterlagen befanden, die nicht mehr oder jedenfalls nicht mehr volle sechs bzw. zehn Jahre aufbewahrungspflichtig waren. Auch insoweit wird das FG tatsächliche Feststellungen nachzuholen haben. Nach dem Ergebnis dieser Feststellungen wird u.U. eine Aufteilung der für das Archiv anfallenden Kosten vorzunehmen sein, die berücksichtigt, welche Unterlagen tatsächlich aufbewahrungspflichtig sind und wie lange die Aufbewahrungspflicht für die einzelnen Unterlagen noch besteht.“