

Rückstellung für Kosten zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

[1] Kaufleute sind sowohl nach den handels- als auch nach den steuerrechtlichen Vorschriften dazu verpflichtet, Geschäftsunterlagen (z.B. Jahresabschlüsse, Inventare) sechs bzw. zehn Jahre lang aufzubewahren (§§ 257 HGB, § 147 AO).

Das BFH-Urteil vom 19.08.2002

[2] In seinem Urteil vom 19.08.2002 (AktZ VIII R 30/01¹) hat der Bundesfinanzhof (BFH) festgestellt, dass künftige Kosten aus der Erfüllung gesetzlicher Aufbewahrungspflichten für Geschäftsunterlagen (§§ 257 HGB, 147 AO) zu einer Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB führen. In der Urteilsbegründung wird u.a. ausgeführt, dass die Verpflichtung wirtschaftlich in der Zeit vor dem Abschlussstichtag verursacht und die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen hinreichend konkretisiert sei. Letzteres ergäbe sich aus den gesetzlich festgelegten handels- und steuerrechtlichen Aufbewahrungspflichten und der strafrechtlichen Sanktionsbewehrung.

[3] In dem zu entscheidenden Fall fiel bei der Klägerin, einer GmbH & Co. KG, ein aufzubewahrendes Volumen von ca. 250 Ordnern mit Unterlagen der Finanzbuchhaltung, 10 Kisten mit Bank- und Kassenbelegen sowie 70 Ordner mit Personalunterlagen an. Die GmbH & Co. KG betrieb ihr Unternehmen in angemieteten Räumen, in denen ein Archiv zur Lagerung der Geschäftsunterlagen genutzt wurde. Erstmals setzte die Klägerin zum 31.12.1993 sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz eine Rückstellung für die mit der Aufbewahrung der Finanz- und Personalunterlagen sowie der Bank- und Kassenbelege verbundenen Kosten an. Im Rahmen einer Außenprüfung erkannte das Finanzamt die gebildeten Rückstellungen nicht an; die anschließende Klage der Steuerpflichtigen vor dem Finanzgericht blieb erfolglos. Auf die Revision der Klägerin hin hob der BFH die Entscheidung des Finanzgerichts auf.

¹ siehe: DB 2002, S. 2463 = DStR 2002, S. 2030 = Wpg 2002, S. 1372 sowie www.bundesfinanzhof.de.

Mit der Inanspruchnahme muss ernsthaft gerechnet werden

[4] Nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB sind in der Handels- wie auch in der Steuerbilanz Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (Passivierungspflicht). Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist **Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung** für ungewisse Verbindlichkeiten das Bestehen einer dem Betrag und/oder der Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit, die ihre rechtliche Vollentstehung oder wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag hat. Dabei muss der Steuerpflichtige ernsthaft mit der Inanspruchnahme rechnen. Diese Grundsätze gelten auch für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, soweit diese hinreichend konkretisiert sind. Die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung kann sich mit auch allein aus gesetzlichen Bestimmungen ergeben.



Öffentlich-rechtliche Verpflichtung berechtigt zur Bildung einer Rückstellung

[5] Der BFH führt in seinem Urteil vom 19.08.2002 weiter aus, dass es sich bei der Verpflichtung nach §§ 247 HGB, 147 AO um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung handele, die zur Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten berechtige. Zwar habe die GmbH & Co. KG auch eigenbetriebliche Interessen an der Aufbewahrung der Unterlagen, jedoch trete dieses gegenüber der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zurück. Auch sei die zur Bildung einer Rückstellung erforderliche wirtschaftliche Verursachung erfüllt. Diese sieht der BFH in der Entstehung der betroffenen Unterlagen. Dabei wäre die Aufbewahrungspflicht selbst dann noch zu erfüllen, wenn die Klägerin liquidiert würde. Nach Ansicht des BFH ist die Verpflichtung auch hinreichend konkretisiert, da die Klägerin nach dem eindeutigen Wortlaut des § 257 HGB und § 147 AO zur Aufbewahrung der in diesen Vorschriften genannten Geschäftsunterlagen verpflichtet war. Die Verletzung dieser Aufbewahrungspflicht ist sanktionsbewehrt, so dass sich die Klägerin der Verpflichtung nicht entziehen konnte.

[6] Für die Tatsache der Zulässigkeit der Bildung der Rückstellung, so der BFH im vorliegenden Fall, sei es unerheblich, dass die für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen entstandenen Kosten auf einem Mietvertrag beruhen, der bilanzrechtlich als schwebendes Geschäft anzusehen sei.



Bewertung der Rückstellung

[7] Die Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten sei nach den Ausführungen des BFH's in seinem Urteil **in Höhe des voraussichtlichen Erfüllungsrückstandes auf Vollkostenbasis** zu bilden.

[8] Dies entspricht grds. auch der handelsrechtlichen Auffassung von der Bewertung nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB mit dem Betrag, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Danach erfolgt die Bewertung der Sachleistungsverpflichtung ebenfalls zu Vollkosten².

Keine Abzinsung der Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

[9] Die Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen **ist nicht abzuzinsen**. Dies gilt auch im zeitlichen Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002, d.h. für nach dem 31.12.1998 endende Wirtschaftsjahre; auch aus handelsrechtlicher Sicht kommt eine Abzinsung nicht in Frage

[10] Die Oberfinanzdirektion Münster hat in ihren Kurzinformationen zur Einkommensteuer Nr. 5/2005 vom 21.01.2005³ verlautbart, dass die Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen nicht abzuzinsen ist. Die Rückstellung fällt zwar grundsätzlich unter das Abzinsungsgebot, bei Sachleistungsverpflichtungen ist jedoch für die Berechnung der Abzinsung der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend. Für ihre Abzinsung ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 2 EStG der Zeitraum von der

erstmaligen Bildung der Rückstellung bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend.

[11] Da aber die Aufbewahrungsverpflichtung der in § 257 HGB und § 147 AO genannten Geschäftsunterlagen bereits mit dem Entstehen dieser Unterlagen beginnt, gibt es keinen Zeitraum, für den eine Abzinsung vorzunehmen wäre.

Ansatz einer Rückstellung nach IAS/IFRS

[12] Aufgrund der öffentlich-rechtlichen Auflage zur Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen ist mit Ablauf des Geschäftsjahres eine Verpflichtung i.S.d. IAS 37 entstanden. Dies ergibt sich insbesondere aufgrund der Tatsache, dass es sich um eine unentziehbare Verpflichtung handelt. Der Umstand, dass mit der Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen auch ein gewisses Eigeninteresse verbunden ist, steht der Rückstellungsbildung nicht entgegen, da der künftige Nutzen nicht quantifizierbar ist und insofern kein gesonderter Vermögenswert (wie dies bspw. bei einer Entsorgungs- und Abbaupflichtung zwingend vorgeesehen ist) angesetzt werden kann.

[13] Zu berücksichtigen ist bei der Bewertung der Rückstellung jedoch, dass - abweichend von HGB - für langfristige Rückstellungen, und davon ist aufgrund der Aufbewahrungsfristen im vorliegenden Falle auszugehen, eine Abzinsung der Rückstellung vorzunehmen ist.

Abschließende Würdigung aus handelsrechtlicher Sicht

[14] Als Ergebnis bleibt festzuhalten, dass sich durch das BFH-Urteil vom 19.08.2002 aus handelsbilanzieller Sicht grundsätzlich keine neue Lage ergibt. Aus den gesetzlichen Aufbewahrungspflichten folgen nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB **dem Grunde nach passivierungspflichtige Verbindlichkeitsrückstellungen**, die nach üblichen Grundsätzen zu bewerten sind.

[15] Die bis zum BFH-Urteil praktizierte Nichtpassivierung der Aufwendungen für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen war bis dahin noch durch die Subsumtion unter § 249 Abs. 2 HGB (Passivierungswahlrecht) gedeckt, die nach dem BFH-Urteil vom 19.08.2002 nicht mehr aufrecht erhalten werden kann.

Stand: 07.11.2005

Autoren: H. Jacob/A. Schmincke

² vgl.: IDW RS HFA 4 Tz. 35, für Drohverlustrückstellungen.

³ siehe: DB 2005, S. 308.