

Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen müssen voraussichtliche Aussonderungsmöglichkeiten berücksichtigen

1. Für die Pflicht zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe der voraussichtlich zur Erfüllung der Aufbewahrungspflicht erforderlichen Kosten zu bilden (Anschluss an BFH-Urteil vom 19. August 2002 VIII R 30/01, BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131).

2. Für die Berechnung der Rückstellung sind nur diejenigen Unterlagen zu berücksichtigen, die zum betreffenden Bilanzstichtag entstanden sind.

3. Die voraussichtliche Aufbewahrungsdauer bemisst sich grundsätzlich nach § 147 Abs. 3 Satz 1 AO. Wer sich auf eine voraussichtliche Verlängerung der Aufbewahrungsfrist beruft, hat die tatsächlichen Voraussetzungen dafür darzulegen.

AO § 147

EStG § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b

Urteil vom 18. Januar 2011

X R 14/09

Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 21. Januar 2009

3 K 12371/07 (EFG 2009, 1004)

Gründe

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Berechnung einer Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt eine Apotheke und erzielt hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen bildete er im Jahresabschluss des Streitjahres 2003 eine Rückstellung von 10.700 €. Er hatte dafür den --unstreitigen-- jährlichen Aufwand für die Aufbewahrung von 1.070 € mit zehn multipliziert. Zwischen den Beteiligten besteht Einigkeit, dass alle Unterlagen zehn Jahre aufzubewahren sind.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) kam im Rahmen einer Außenprüfung zu der Auffassung, dass lediglich eine durchschnittliche Restaufbewahrungsdauer von 5,5 Jahren anzusetzen sei und berücksichtigte daher nur eine Rückstellung von 5.885 €. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) hat mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1004 veröffentlichten Urteil ausgeführt, der Raumbedarf für die zum Bilanzstichtag aufzubewahrenden Akten vermindere sich pro Jahr um ein Zehntel, da nach Ablauf des Bilanzstichtages jeweils ein Jahrgang auszusortieren sei. Soweit dafür jedes Jahr ein weiterer zu archivierender Jahrgang entstehe, seien die diesbezüglichen Aufwendungen nicht vor dem Bilanzstichtag des Streitjahres veranlasst.
- 4 Mit der Revision macht der Kläger geltend, die künftige Umschichtung von auszusondernden Unterlagen gegen neue Jahrgänge sei eine Veränderung in der Zukunft, die zum Bilanzstichtag nicht vorherzusehen und daher nach dem Urteil des Bundes-

finanzhofs (BFH) vom 19. August 2002 VIII R 30/01 (BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131) bei Bemessung der Rückstellung nicht zu berücksichtigen sei. Die Kosten für die Archivräume blieben bestehen, selbst wenn, etwa bei Aufgabe des Unternehmens, Teile von Regalen oder Schränken durch Aussonderung von Unterlagen frei würden.

5 Zudem beginne die Frist für einen erheblichen Teil der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen frühestens zum Ende des folgenden Kalenderjahres, in Einzelfällen sogar zum Ende des übernächsten Kalenderjahres, so bei Büchern, Inventaren, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüssen und Lageberichten, die erst nach dem jeweiligen Kalenderjahr gefertigt werden könnten. Vom Bilanzstichtag an gerechnet ergebe sich daher für Teile der Unterlagen --und damit praktisch für alle Unterlagen des Jahres-- eine längere Frist als zehn Jahre.

6 Schliesslich ende nach § 147 Abs. 3 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) die Aufbewahrungsfrist nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist. Über § 170 und § 171 AO könnten sich im Einzelfall erhebliche Fristverlängerungen ergeben. Es wäre ein nicht zu verantwortender Arbeitsaufwand, zum Ablauf eines jeden Kalenderjahres zu prüfen, welche Teile der Unterlagen wie lange aufbewahrt werden müssten, und diese ggf. auszusortieren.

7 Der Kläger beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und zum 31. Dezember 2003 eine Rückstellung in Höhe von 10.700 € anzusetzen.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Das FA ist der Auffassung, der jährliche Wegfall von Aufbe-

wahrungspflichtigen stehe zum Bilanzstichtag bereits fest und sei daher bei Berechnung der Rückstellung zu berücksichtigen. Eine längere als die 10-jährige Aufbewahrungsfrist sei nicht zu Grunde zu legen. § 147 Abs. 4 AO schiebe den Beginn der 10-jährigen Verjährungsfrist lediglich in den Fällen hinaus, in denen aufzubewahrende Unterlagen noch nicht oder noch nicht vollständig vorlägen. Sonstige Verlängerungen der Aufbewahrungsfrist wegen Ablaufhemmung seien zum Bilanzstichtag weder ersichtlich noch wahrscheinlich. Komme es doch dazu, so könne der entsprechende Aufwand im jeweiligen Jahr als Betriebsausgabe abgezogen werden.

II.

10 Die Revision ist unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

11 1. Die Aufbewahrungspflicht für Geschäftsunterlagen kann den Ausweis einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten erfordern, die der Höhe nach aus der voraussichtlichen Dauer der Aufbewahrungspflicht für die jeweiligen Unterlagen und den dafür erforderlichen Aufwendungen zu errechnen ist.

12 a) Die Verpflichtung, die in § 257 des Handelsgesetzbuchs und § 147 AO genannten Geschäftsunterlagen sechs bzw. zehn Jahre lang aufzubewahren, ist eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die dem Grunde nach die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe der voraussichtlich zur Erfüllung der Aufbewahrungspflicht erforderlichen Kosten verlangt (BFH-Urteil in BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131, worauf der Senat zur weiteren Begründung verweist). Dies steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit.

13 b) Zu bewerten ist die Rückstellung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a

Buchst. b des Einkommensteuergesetzes als Sachleistungsverpflichtung mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten. Diese haben die Beteiligten --insoweit ebenfalls unstreitig-- mit 1.070 € pro Jahr für alle im Streitjahr aufbewahrten Unterlagen beziffert.

14 Bei der Bewertung der Rückstellung ist ferner die verbleibende Dauer der Aufbewahrungspflicht in Abhängigkeit vom Entstehungszeitpunkt der jeweiligen Unterlagen und der gesetzlich angeordneten Dauer der Aufbewahrungsfristen zu berücksichtigen. Sind --wie im Regelfall-- Unterlagen aufzubewahren, die verschiedenen Jahrgängen entstammen und daher zu unterschiedlichen Zeitpunkten aus der Aufbewahrungspflicht ausscheiden, können anteilige Kosten für die künftige Aufbewahrung derjenigen Teile der Unterlagen, die ab einem bestimmten Zeitpunkt nicht mehr aufzubewahren sind, von diesem Zeitpunkt an nicht mehr in die Bewertung der Rückstellung eingehen. Von diesen Grundsätzen geht auch das BFH-Urteil in BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131 (unter II.3.) aus.

15 Zudem sind nur die Aufwendungen für solche Unterlagen rückstellungsfähig, deren Existenz bis zum jeweiligen Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht ist. Der Umstand, dass auszusondernde Unterlagen voraussichtlich durch neue Unterlagen (späterer Jahre) ersetzt werden, mithin kein Stauraum frei werden wird, kann daher nicht berücksichtigt werden. Nach einem solchen Austausch ist der Aufwand für die Aufbewahrung fortan durch die Entstehung neuer Unterlagen veranlasst. Die Möglichkeit, dass die Aussonderung (etwa nach Betriebsaufgabe) zwar Platz freigibt, dieser aber nicht anderweitig genutzt werden kann, so lange noch andere Unterlagen aufzubewahren sind (mit der Folge, dass die Aufbewahrungskosten für die verbliebenen Unterlagen proportional steigen), kann jedenfalls im

Streitfall nicht berücksichtigt werden. Es ist schon nicht festgestellt, dass trotz ersatzlosen Aussonderns von Unterlagen eine Privat- oder anderweitige Nutzung des freien Stauraumes unmöglich wäre.

16 c) Zutreffend sind das FA und das FG schließlich davon ausgegangen, dass die im vorliegenden Falle unstreitige Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren nach § 147 Abs. 3 Satz 1 AO mit dem jeweiligen Bilanzstichtag begann. Ein etwa späterer Beginn nach § 147 Abs. 4 AO sowie eine etwaige Hemmung im Fristablauf nach § 147 Abs. 3 Satz 3 AO sind nicht zu berücksichtigen.

17 aa) Die von dem Kläger aufzubewahrenden Unterlagen unterliegen nach übereinstimmender Auffassung aller Beteiligten sämtlich einer Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren. Das kann nur bedeuten, dass es sich ausschließlich um die in § 147 Abs. 1 Nr. 1, 4 und 4a AO genannten Unterlagen handelt. Insoweit enthalten die diesbezüglichen Ausführungen des FG einfache Rechtsbegriffe, denen ein Tatsachenkern zu Grunde liegt, an den der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist (vgl. BFH-Urteil vom 26. August 1994 III R 75/92, BFH/NV 1995, 545).

18 bb) Die Aufbewahrungsfrist für diese Unterlagen beginnt nach § 147 Abs. 4 AO mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in das Buch gemacht, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluss oder der Lagebericht aufgestellt oder der Buchungsbeleg entstanden ist oder die Aufzeichnung vorgenommen worden ist. Das entspricht jeweils der (vollständigen) Entstehung der jeweiligen Dokumente.

19 Für die während des Jahres entstehenden Aufzeichnungen und Buchungsbelege beginnt damit die Aufbewahrungsfrist mit dem Bilanzstichtag des Kalenderjahres, zu dem sie gehören. Sie

bilden den körperlich umfassendsten Teil der aufzubewahrenden Unterlagen und veranlassen daher den größten Teil des künftigen Aufbewahrungsaufwands.

20 Soweit die aufzubewahrenden Unterlagen erst nach dem Bilanzstichtag entstehen, wie dies regelmäßig für das Inventar und zwingend für den Jahresabschluss der Fall ist, beginnt zwar die Aufbewahrungsfrist erst entsprechend später. Die Aufbewahrung dieser Unterlagen ist jedoch nicht bis zum Bilanzstichtag veranlasst und bleibt daher für die Berechnung der Rückstellung außer Betracht (BFH-Urteil in BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131, unter II.2.a).

21 cc) Eine etwaige Verlängerung der Aufbewahrungsfrist nach § 147 Abs. 3 Satz 3 AO ist ebenfalls nicht zu berücksichtigen. Nach dieser Vorschrift läuft die Aufbewahrungsfrist nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Zwar besteht stets die abstrakte Möglichkeit, dass die Festsetzungsfrist sich künftig verlängert. Dies allein genügt jedoch für eine Erhöhung des Rückstellungsbetrages nicht. Die Rückstellung kann nur für den voraussichtlichen Aufwand gebildet werden, so dass eine Hemmung des Laufs der Aufbewahrungsfrist nur berücksichtigt werden kann, wenn und soweit dies zum Bilanzstichtag vorhersehbar ist. Nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG lagen derartige Tatbestände nicht vor. Es obläge ggf. dem Steuerpflichtigen, der mit Rücksicht auf vorhersehbare Verlängerungen der Aufbewahrungsfrist eine Erhöhung der Rückstellung begehrt, die tatsächlichen Voraussetzungen dafür darzulegen.

22 2. Nach diesen Grundsätzen ist der vom FA vorgenommene und vom FG bestätigte Ansatz einer durchschnittlichen Restaufbewah-

rungsdauer von 5,5 Jahren nicht zu beanstanden; zum jeweiligen Bilanzstichtag müssen Unterlagen zwischen ein und zehn Jahren aufbewahrt werden, im Schnitt also $([10 + 1] : 2 =) 5,5$ Jahre.