

BFH: Keine Rückstellung für Aufbewahrungskosten von Mandantendaten

Die 10-jährige Aufbewahrung von Mandantendaten im DATEV-Rechenzentrum durch den Steuerberater- bzw. Wirtschaftsprüfer ist auf keine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zurückzuführen. Die damit verbundenen Aufwendungen sind daher nicht rückstellungsfähig. Eine zivilrechtliche Verpflichtung für die Dauer der Mandatsbindung reicht nicht aus.

Sachverhalt

Eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft (GmbH), berücksichtigte in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2010 eine Rückstellung für Aufwendungen im Zusammenhang mit der 10-jährigen Aufbewahrung der Mandantendaten im DATEV-Rechenzentrum. Diese wurde auf der Grundlage des pauschal zu zahlenden Entgelts an die DATEV abzüglich Abschlägen für Mandanten, die ihre Daten auf einer Speicher-DVD sichern ließen, sowie für Mandatsbeendigungen innerhalb des 10-jährigen Aufbewahrungszeitraums ermittelt. Das Finanzamt erkannte die Rückstellung mangels öffentlich-rechtlicher Verpflichtung nicht an. Weder Einspruch noch Klage vor dem FG hatten Erfolg.

Entscheidung

Auch der BFH verneint sowohl eine öffentlich-rechtliche als auch eine zivilrechtliche Aufbewahrungsverpflichtung für die Mandantendaten, die eine einkommensmindernde Rückstellungsbildung rechtfertigen würde.

Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten setzen entweder das Bestehen einer ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeiten oder die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach voraus, deren Höhe zudem ungewiss sein kann. Beruhen die Verbindlichkeiten auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften, bedarf es der Konkretisierung in dem Sinne, dass sie inhaltlich hinreichend bestimmt, in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen sowie sanktionsbewehrt sind.

Keine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Aufbewahrung von Unterlagen

Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Aufbewahrung von Unterlagen, die aus den Vorschriften des HGB bzw. der AO abgeleitet werden kann, trifft die Mandanten, nicht aber die WP- und StB-Gesellschaft selbst. Daraus lässt sich auch keine öffentlich-rechtliche Verpflichtung für den Berater ableiten.

- Arbeitspapiere, Briefwechsel u.s.w.
Die sich aus § 66 Abs. 1 StBerG ergebende Verpflichtung, wonach der Berater die Handakten für die Dauer von 10 Jahren nach Beendigung des Auftrages aufzubewahren hat, erlischt mit der Übergabe der Handakten an den Auftraggeber, spätestens jedoch binnen sechs Monaten nach Aufforderung, die Handakten in Empfang zu nehmen. Außerdem bezieht sich diese Aufbewahrungspflicht lediglich auf (im Streitfall nicht vorliegende) Handakten, die weder Daten zur laufenden Mandatsbearbeitung noch Arbeitsergebnisse, welche durch Entgeltzahlung Eigentum des Mandanten geworden sind, einschließen. Wenn damit für Arbeitspapiere, Briefwechsel u.s.w. der des § 66 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 StBerG nicht erfüllt ist, fehlt es schon an der Grundlage einer rückstellungsbegründenden öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zur Aufbewahrung dieser Daten.
- Elektronische Daten
Dieses Ergebnis wird auch nicht dadurch berührt, dass es sich im Streitfall um elektronische Daten handelt; § 66 Abs. 4 StBerG lässt erkennen, dass es auch bei elektronischer Datenverarbeitung nur um solche Daten geht, die dem Gegenstand nach als Handakten i.S. des § 66 Abs. 3 StBerG zu verstehen sind.
- Handakten

Soweit es um die Aufbewahrung von (hier nicht in Rede stehenden) Handakten i.S. des § 66 Abs. 3 StBerG geht, ist der BFH – in Übereinstimmung mit der Literatur – der Ansicht, dass die öffentlich-rechtliche Verpflichtung aus § 66 Abs. 1 S. 1 StBerG erst im Zeitpunkt der Beendigung des Auftrags entsteht und die Abwendungsmöglichkeit des § 66 Abs. 1 S. 2 StBerG verpflichtungsmindernd bzw. verpflichtungsausschließend zu berücksichtigen ist.

Keine zivilrechtliche Verpflichtung zur Aufbewahrung von Unterlagen

Eine zivilrechtliche Verpflichtung zur Aufbewahrung von Unterlagen wurde vom BFH mangels einer expliziten Vereinbarung und mangels eines gesonderten Entgelts dafür abgelehnt. Die von der WP- und StB-Gesellschaft als „Gegenleistung“ für die Aufbewahrung der Unterlagen verstandene „Erwartung in den Fortbestand der Mandatsbeziehung“ kann eine Rückstellungsbildung aus Sicht des BFH nicht rechtfertigen. Vielmehr sei dabei von einem sog. schwebenden (Dauer-)Geschäft auszugehen, das angesichts der daraus erwirtschafteten Vergütung auch eine (mittelbare) Abdeckung (zumindest eines Teils) der Kosten für die Aufbewahrung erwarten lässt und damit keine Möglichkeit für eine Rückstellungsbildung eröffnet.

Betroffene Norm

§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG, § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, § 66 Abs. 1, 3 StBerG

Streitjahr 2010

Anmerkungen

Das Urteil des BFH berührt die Frage der Abzugsfähigkeit der Archivierungsaufwendungen als Betriebsausgaben nicht. Der BFH versagt vielmehr nur die Möglichkeit, die Aufwendungen für die 10-jährige Aufbewahrungszeit über den Weg einer Rückstellung vorwegzunehmen.

Vorinstanz

Thüringer Finanzgericht, Urteil vom 01.12.2016, 1 K 533/15, EFG 2018, S. 28

Fundstelle

BFH, Urteil vom 13.02.2019, [XI R 42/17](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.