

# Urteil vom 13. Februar 2019, XI R 42/17

## Rückstellung für die Kosten der Aufbewahrung von Mandantendaten (und Handakten) im DATEV-Rechenzentrum bei einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2019:U.130219.XIR42.17.0

BFH XI. Senat

HGB § 249 Abs 1, HGB § 257, StBerG § 66 Abs 1, StBerG § 66 Abs 3, StBerG § 66 Abs 4, AO § 147

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 30. November 2016, Az: 1 K 533/15

### Leitsätze

1. Eine Rückstellung für die Kosten der 10-jährigen Aufbewahrung von Mandantendaten im DATEV-Rechenzentrum bei einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft setzt eine öffentlich-rechtliche oder eine zivilrechtliche Verpflichtung zur Aufbewahrung dieser Daten voraus. Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung folgt weder aus § 66 Abs. 1 StBerG noch aus einer eigenständigen öffentlich-rechtlichen Aufbewahrungspflicht des Mandanten bei tatsächlicher Aufbewahrung durch den Berater. Eine zivilrechtliche Verpflichtung für die Dauer der Mandatsbindung reicht nicht aus .
2. Eine Rückstellung für die Kosten der 10-jährigen Aufbewahrung von Handakten im DATEV-Rechenzentrum kann wegen der Abwendungsmöglichkeit (§ 66 Abs. 1 Satz 2 StBerG) nicht allgemein mit einer Aufbewahrungspflicht aus § 66 Abs. 1 Satz 1 StBerG begründet werden .

### Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 1. Dezember 2016 1 K 533/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob eine Rückstellung für Aufbewahrungspflichten (hier: 10-jährige Aufbewahrung von Mandantendaten im DATEV-Rechenzentrum) gewinnmindernd gebildet werden kann.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft. In ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 (Streitjahr: 2010) berücksichtigte sie eine Rückstellung für Aufbewahrungspflichten in Höhe von ... €. Davon entfällt ein Teilbetrag von ... € auf Aufwendungen im Zusammenhang mit der Aufbewahrung der eigenen Buchführungsunterlagen; der Restbetrag (... €) betrifft die 10-jährige Aufbewahrung der Mandantendaten im DATEV-Rechenzentrum. Für jenen Betrag ("Mandantendatenarchivierung") legte die Klägerin je Mandant das pauschal an die DATEV zu zahlende Entgelt (... € p.M.) zugrunde; bei der Ermittlung berücksichtigte sie Abschläge für Mandanten, die ihre Daten auf einer Speicher-DVD sichern ließen, und darüber hinaus für Mandatsbeendigungen innerhalb des 10-jährigen Aufbewahrungszeitraums. Die Klägerin machte geltend, dass die zu zahlenden Beträge mit den Mandantenhonoraren für die laufende Buchführung bzw. für die Erstellung des Jahresabschlusses abgegolten seien und nach der Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV) nicht gesondert berechnet werden könnten.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags eine (einkommens- und gewerbeertragsmindernde) Rückstellung in Höhe von ... € an

(Aufbewahrung der eigenen Buchführungsunterlagen); eine Rückstellung für die Aufwendungen der Mandantendatenarchivierung sei nicht anzuerkennen, da es insoweit an einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung fehle. Aus § 66 Abs. 1 Satz 1 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) folge lediglich eine 10-jährige Aufbewahrungspflicht für die Handakten nach Beendigung des Mandatsverhältnisses. Dieser Pflicht könne man sich aber durch die Aufforderung an den Mandanten, die Handakten oder die Daten in Form einer DATEV-Archiv-CD in Empfang zu nehmen, entledigen (§ 66 Abs. 1 Satz 2 StBerG). Verzichte man auf diese Möglichkeit, stehe die Mandantenbindung im Vordergrund, was eine Rückstellungsbildung ausschließe.

- 4 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wurde vom Thüringer Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 1. Dezember 2016 1 K 533/15 (veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 28) abgewiesen.
- 5 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid für 2010 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 30. April 2012 in der Gestalt des Änderungsbescheides vom 30. Juli 2014 und der Einspruchsentscheidung vom 15. Juli 2015 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf ... € festgesetzt wird.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im angefochtenen Urteil den begehrten gewerbeertragsmindernden Ansatz der Rückstellung für die durch die Aufbewahrung von Mandantendaten im DATEV-Rechenzentrum veranlassten Aufwendungen ohne Rechtsfehler versagt.
- 8 1. Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind in der Handelsbilanz u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die daraus folgende Passivierungspflicht gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und war gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung sowohl für die Steuerbilanz der Klägerin als auch im Rahmen der Ermittlung ihres Gewerbeertrages (§ 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung) zu beachten (s. allgemein z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Dezember 2009 I R 43/08, BFHE 227, 469, BStBl II 2012, 688; BFH-Urteile vom 6. Februar 2013 I R 8/12, BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686; vom 9. November 2016 I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379).
- 9 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten setzen entweder das Bestehen einer ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit 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 (z.B. BFH-Urteile in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686; vom 17. Oktober 2013 IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302; in BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379). Ist die Verpflichtung am Bilanzstichtag nicht nur der Höhe nach ungewiss, sondern auch dem Grunde nach noch nicht rechtlich entstanden, so kann eine Rückstellung nur unter der weiteren Voraussetzung gebildet werden, dass sie wirtschaftlich in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren verursacht ist (vgl. zu allem BFH-Urteile vom 27. Juni 2001 I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121; vom 6. Juni 2012 I R 99/10, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196; in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686; in BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379; BFH-Beschluss vom 28. August 2018 X B 48/18, BFH/NV 2019, 113).
- 10 2. Wendet man die vorstehenden Grundsätze auf den Streitfall an, scheidet die Bildung einer Rückstellung unter dem Aspekt einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zur Aufbewahrung aus.
- 11 a) Aus § 66 Abs. 1 StBerG ergibt sich eine Verpflichtung eines Steuerberaters, "die Handakten für die Dauer von zehn Jahren nach Beendigung des Auftrages aufzubewahren. Diese Verpflichtung erlischt mit der Übergabe der Handakten an den Auftraggeber, spätestens jedoch binnen sechs Monaten, nachdem der Auftraggeber die Aufforderung des Steuerberaters ... erhalten hat, die Handakten in Empfang zu nehmen". Dabei sind nach § 66 Abs. 3 StBerG "Handakten im Sinne dieser Vorschrift ... nur die Schriftstücke, die der Steuerberater ... aus Anlass seiner

beruflichen Tätigkeit von dem Auftraggeber oder für ihn erhalten hat, nicht aber der Briefwechsel zwischen dem Steuerberater ... und seinem Auftraggeber, die Schriftstücke, die dieser bereits in Urschrift oder Abschrift erhalten hat, sowie die zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapiere". Im Übrigen gelten nach § 66 Abs. 4 Satz 1 StBerG "die Absätze 1 bis 3 ... entsprechend, soweit sich der Steuerberater ... zum Führen von Handakten der elektronischen Datenverarbeitung bedient".

- 12** aa) Der Wortlaut des § 66 Abs. 3 StBerG lässt dabei ohne weiteres erkennen, dass die dem Steuerberatungsvertrag als Dienstvertrag (mit dem Gegenstand einer Geschäftsbesorgung) zuzuordnende allgemeine Pflicht des Auftragnehmers zur Dokumentation aller zur eigentlichen Auftragsdurchführung notwendigen und förderlichen Grundlagen und Hinweise nicht als Gegenstand und Inhalt der i.S. von § 66 Abs. 1 Satz 1 StBerG aufbewahrungspflichtigen "Handakte" verstanden werden kann. Vielmehr sind insbesondere der Briefwechsel zwischen dem Steuerberater und seinem Auftraggeber, die Schriftstücke, die dieser bereits in Urschrift oder Abschrift erhalten hat, sowie die zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapiere --z.B. Notizen für die Erstellung von Bilanzen oder Prüfungsberichten (s. Koslowski, StBerG, 7. Aufl., § 66 Rz 4)-- ausdrücklich ausgenommen. Es ist auch anerkannt, dass die vom Steuerberater aufgrund seiner Verpflichtung aus dem Beratungsvertrag erbrachten Leistungen in Form schriftlicher Arbeitsergebnisse von der Legaldefinition des § 66 Abs. 3 StBerG nicht erfasst sind. Diese hat der Steuerberater weder "von dem Auftraggeber oder für ihn erhalten" noch hat er sie --da sie die aufgrund des Vertragsverhältnisses geschuldete Leistung darstellen-- i.S. von § 667 des Bürgerlichen Gesetzbuchs "aus der Geschäftsbesorgung erlangt"(Urteil des Bundesgerichtshofs vom 25. Oktober 1988 XI ZR 3/88, Neue Juristische Wochenschrift 1989, 1216; Goetz in Kuhls u.a., Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl., § 66 Rz 4).
- 13** bb) Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, die den erkennenden Senat binden (§ 118 Abs. 2 FGO), sind "die hier streitigen Mandantendaten ... nicht mit den in der Handakte aufzubewahrenden Daten identisch" (S. 8 des Urteilsabdrucks). Es handelt sich vielmehr, wie auch aus dem Vortrag der Klägerin zu schließen ist, sie halte die entsprechenden Daten zur laufenden Mandatsbearbeitung bzw. zur "Erbringung abredegemäßer Leistungen aus dem Steuerberatungsvertragsverhältnis" sowie zur "Erfüllung des Prüfungs- und Auskunftsverlangens der Finanzverwaltung" vor, um sog. Arbeitsergebnisse, die sie im Rahmen ihrer vertraglichen Verpflichtung erstellt hat und die mit der Bezahlung der dafür vereinbarten Vergütung Eigentum des jeweiligen Mandanten geworden sind. Wenn damit der objektive Tatbestand 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 der Klägerin zur Aufbewahrung dieser Daten. Dieser Befund wird entgegen der Ansicht der Klägerin 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.
- 14** cc) Das FG hat seine das Begehren der Klägerin ablehnende Entscheidung auch auf die Erwägung gestützt, soweit es um die Aufbewahrung von Handakten i.S. des § 66 Abs. 3 StBerG ginge, würde die öffentlich-rechtliche Verpflichtung aus § 66 Abs. 1 Satz 1 StBerG erst im Zeitpunkt der Beendigung des Auftrags entstehen und es sei die Abwendungsmöglichkeit des § 66 Abs. 1 Satz 2 StBerG verpflichtungsmindernd bzw. ein Verzicht auf diese Möglichkeit aus eigenbetrieblichem Interesse (Mandantenbindung) verpflichtungsausschließend zu berücksichtigen (Hinweis auf FG Köln, Urteil vom 3. März 2010 14 K 4943/07, juris). Diesen Erwägungen ist beizupflichten. Der BFH hat bereits im (erfolglosen) Rechtsmittelverfahren zu dem Urteil des FG Köln die Übereinstimmung dieser Rechtsgrundsätze mit höchstgerichtlicher Rechtsprechung --und dabei sowohl für den Berufsstand der Steuerberater als auch der Wirtschaftsprüfer-- nach den Maßgaben der Prüfung im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde bestätigt (BFH-Beschluss vom 27. Dezember 2010 VIII B 88/10, BFH/NV 2011, 600, unter Hinweis auf die BFH-Urteile vom 8. November 2000 I R 6/96, BFHE 193, 399, BStBl II 2001, 570, und vom 19. August 2002 VIII R 30/01, BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131). Auch in der Literatur hat man sich insoweit zustimmend geäußert (z.B. Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 920 "Aufbewahrungspflicht", dort a.E.; Oser/Wirtz, Unternehmensteuern und Bilanzen --StuB-- 2018, 1, 3 f.; Neu, EFG 2018, 29; Greco, Betriebs-Berater --BB-- 2018, 304; wohl auch Tiedchen in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 5 EStG Rz 704 "Aufbewahrung von Handakten ...").
- 15** b) Soweit eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Aufbewahrung aus § 257 HGB bzw. aus § 147 der Abgabenordnung (AO) abgeleitet werden kann (s. allgemein BFH-Urteile in BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131; vom 18. Januar 2011 X R 14/09, BFHE 232, 449, BStBl II 2011, 496; vom 11. Oktober 2012 I R 66/11, BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676; s.a. Oberfinanzdirektion Niedersachsen, Verfügung vom 5. Oktober 2015, Der Betrieb 2015, 2726), trifft diese Pflicht die Mandanten der Klägerin, nicht aber die Klägerin selbst.

- 16** Mögliche öffentlich-rechtliche Herausgabepflichten des Steuerberaters --wenn er Unterlagen des Mandanten (tatsächlich) aufbewahrt, die der Mandant aus originärer Pflicht herausgeben muss-- begründen jedenfalls keine Rückstellungsmöglichkeit für durch die Aufbewahrung bis zu einer etwaigen Herausgabe veranlassten Aufwendungen. Zwar wird geltend gemacht, aus einer Herausgabepflicht leite sich eine Pflicht zur Aufbewahrung ab, da die Pflicht zur Herausgabe die Existenz und mithin die (geordnete) Aufbewahrung der Unterlagen voraussetze (so Oser/ Wirtz, StuB 2019, 97, 98 f.). Dieser Ableitung kann jedoch nicht ohne einen Blick auf den Rechtsgrund der Aufbewahrung gefolgt werden; jedenfalls reicht der reine Umstand der Aufbewahrung, der durch Herausgabe an den Berechtigten jederzeit beendet werden kann, nicht aus, von einer rückstellungsfähigen öffentlich-rechtlichen Aufbewahrungspflicht auszugehen.
- 17** 3. Es besteht auch keine zivilrechtliche ungewisse Verbindlichkeit der Klägerin, für die eine Rückstellung zu bilden ist.
- 18** a) Das FG hat im angefochtenen Urteil festgestellt, dass eine Verpflichtung zur Aufbewahrung der Mandantendaten in den mündlich mit den Mandanten geschlossenen Beratungsverträgen von der Klägerin nicht vereinbart wurde. Darüber hinaus hat es eine rückstellungsfähige Verpflichtung aus einer "ständigen Übung der Klägerin" und einem daraus abgeleiteten (von der Klägerin behaupteten) Vertrauen der Mandanten auf Fortführung einer unentgeltlichen Aufbewahrung abgelehnt, jedenfalls hat es die Möglichkeit der Klägerin, sich im Fall der Mandatsbeendigung einer Verpflichtung entziehen zu können, als tatbestandsausschließend angesehen.
- 19** b) Eine vertragliche Verpflichtung zur Aufbewahrung der Mandantenunterlagen hat das FG auf dieser Grundlage ohne Rechtsfehler abgelehnt. Denn es fehlt an einer ausdrücklichen Vereinbarung über die Hauptleistungen einer solchen Dienstleistung, insbesondere an einem gesonderten Entgelt. Auch kann aus dem Umstand, dass die StBVV für diese Dienstleistung keine besondere Vergütung vorsieht, nicht geschlossen werden, es liege eine vertragliche Nebenpflicht zum tatsächlich abgeschlossenen Dienstleistungsvertrag vor. Vielmehr lässt sich aus dem Umstand, dass einige Mandanten der Klägerin die Möglichkeit nutzten, ihre Daten auf einer Speicher-DVD in Empfang zu nehmen und in der Folge keine Archivierungsaufwendungen für die Klägerin anfielen (was die Klägerin bei der Rückstellungsbildung "der Höhe nach" durch einen "Abschlag" berücksichtigt hat), schließen, dass eine Archivierungspflicht schon nicht durchgängig (und "automatisch" mit Mandatsvereinbarung) bestanden hat.
- 20** c) Die von der Klägerin als "Gegenleistung" für die (für die Mandanten kostenfreie) Aufbewahrung der Unterlagen verstandene "Erwartung in den Fortbestand der Mandatsbeziehung" ("Dauermandat") kann keine Rückstellungsbildung rechtfertigen. Vielmehr wäre auf dieser Grundlage von einem sog. schwebenden (Dauer-)Geschäft auszugehen, das angesichts des fortbestehenden Mandats und der daraus erwirtschafteten Vergütung eine (mittelbare) Alimentation der Aufbewahrung erwarten lässt und daher eine Rückstellung für die Aufbewahrungskosten nicht eröffnet (s. FG Köln, Urteil vom 3. März 2010 14 K 4943/07, juris; gl.A. Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 920 "Aufbewahrungspflicht"; wohl auch Greco, BB 2018, 304; HHR/Tiedchen, § 5 EStG Rz 704 "Aufbewahrung von Handakten ..."; Lambrecht, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5 Rz D 297).
- 21** d) Für die Frage, ob im Streitjahr ein sog. Erfüllungsrückstand (s. allgemein BFH-Urteil vom 24. August 1983 I R 16/79, BFHE 140, 167, BStBl II 1984, 273) vorliegen könnte, ist von Bedeutung, dass eine Aufbewahrungspflicht der Klägerin jedenfalls nicht unabhängig vom Fortbestand des Mandatsverhältnisses angenommen werden kann. Das FG hat insoweit zutreffend darauf verwiesen, dass die Klägerin bei Mandatsbeendigung zur Herausgabe der Daten der Mandanten verpflichtet ist und in diesem Fall keine weiteren (bis zum Ablauf einer jeweils zehnjährigen Frist) Archivierungsaufwendungen mehr anfallen.
- 22** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)