

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

**Bundesministerium der Finanzen**

Herrn Ministerialdirektor

Florian Scheurle

Leiter der Abteilung IV

11016 Berlin



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht**

Unser Zeichen: Ka/Ba

Tel.: 030 240087-49

Fax: 030 240087-99

E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

25. Februar 2009

**Rückstellungen für Aufwendungen zur Anpassung des betrieblichen EDV-Systems an die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) Verfügung der OFD Rheinland vom 5. November 2008 – S 2137 – St 141 (02/2008)**

Sehr geehrter Herr Scheurle,

mit dem Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) wurden umfassende Änderungen im Hinblick auf die Weiterentwicklung der elektronischen Buchführung verabschiedet. So hat die Finanzverwaltung seit 2002 im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, bei digital erstellten Unterlagen Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Sie kann auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden (§ 147 Abs. 6 AO). Konkretisiert werden diese Anforderungen durch die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“, die u. a. den Umfang und die Ausübung des Rechts auf Datenzugriff und damit den unmittelbaren und den mittelbaren Datenzugriff sowie die Datenträgerüberlassung erläutern. Der Steuerpflichtige hat die Daten sechs bis zehn Jahre aufzubewahren und über diesen Zeitraum auch den entsprechenden Datenzugriff zu ermöglichen. Die dabei entstehenden Kosten für die Aufbewahrung und auch für die Möglichkeit der technischen Abfragen trägt der Steuerpflichtige.

Der BFH hat bereits im Jahre 2002 mit Urteil vom 19. August (Az. VIII R 30/01) entschieden, dass für die zukünftigen Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, zu der das Unternehmen gemäß § 257 HGB und § 147 AO 1977 verpflichtet ist, im Jahresabschluss eine Rückstellung zu bilden ist.

U. E. muss in analoger Anwendung dieser Rechtsprechung eine Rückstellungsbildung auch für die Anpassung der EDV an die Erfordernisse der GDPdU möglich sein.

Von der OFD Rheinland wird die Rückstellungsbildung allerdings mit der Begründung abgelehnt, dass das von dem Steuerpflichtigen zu fordernde Verhalten weder inhaltlich noch zeitlich so hinreichend konkretisiert sei, dass es von einer „Innenverpflichtung“ eindeutig

abgegrenzt werden könne. Eine Nichtbeachtung der GDPdU sei darüber hinaus nicht sanktionsbewährt. Zwar könne eine sich aus der Verletzung der Grundsätze ergebende Schätzung wirtschaftlich nachteilig sein, sie stelle aber keine Sanktion im Sinne der BFH-Rechtsprechung dar. Ferner müssten die Erfordernisse der GDPdU erst zu dem ungewissen Ereignis des Beginns einer Betriebsprüfung erfüllt sein, so dass am Bilanzstichtag eine wirtschaftliche Verursachung ebenso zu verneinen sei wie die ernsthafte Inanspruchnahme. Die geltend gemachte Anpassungsverpflichtung knüpfe zwar an die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht für die Geschäftsvorgänge eines abgelaufenen Jahres und damit an Vergangenes an, gemäß § 147 Abs. 6 AO stehe das Recht auf Datenzugriff der Finanzbehörde jedoch nur im Rahmen einer – zukünftigen – steuerlichen Außenprüfung zu. Außerdem sei der Steuerpflichtige in seiner Entscheidung frei, ob und ggf. wann er entsprechende Anpassungsmaßnahmen ergreifen wolle.

Der Argumentation der OFD-Verfügung kann so nicht gefolgt werden. Auch im Hinblick auf das o. g. BFH-Urteil aus dem Jahr 2002 sollte hier eine differenziertere Betrachtung erfolgen, nach der eine Rückstellungsbildung möglich erscheint.

Eine Rückstellung ist zu bilden, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:

- ▶ Sicher oder wahrscheinlich be- oder entstehende öffentlich-rechtliche Verpflichtung gegenüber einem anderen (Außenverpflichtung), die hinreichend konkretisiert ist.
- ▶ Wirtschaftliche Verursachung am Bilanzstichtag;
- ▶ Mit einer Inanspruchnahme muss wahrscheinlich oder ernsthaft zu rechnen sein.

Darüber hinaus dürfen die künftigen Ausgaben nicht als AK/HK aktivierungspflichtig sein.

Die Verpflichtung, die nach § 147 Abs.1 AO aufzubewahrenden Unterlagen so vorzuhalten, dass die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen nutzen kann und die maschinelle Auswertbarkeit dieser Daten über diesen Zeitraum sicherzustellen (§ 147 Abs. 6 AO), ist eine hinreichend *konkrete öffentlich-rechtliche Verpflichtung*, der sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann.

Die bei der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zusätzlich geforderte Sanktionsbewährung hat der BFH in dem o. g. Urteil bejaht. Wer aufbewahrungspflichtige Unterlagen nicht aufbewahrt und dadurch die Übersicht über seinen Vermögensstand erschwert, kann gemäß §§ 238, 238b StGB bestraft werden. Der Steuerpflichtige kann sich der Erfüllung dieser Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen. Hinzu kommt durch den neu eingeführten § 146 Abs. 2b AO, dass bei Verletzung der Mitwirkungspflichten nach §§ 200 Abs.1, 147 Abs. 6 ein Verzögerungsgeld festgesetzt werden kann. Somit müssen die in einem Datenverarbeitungssystem erstellten Daten auswertbar vorgehalten werden.

Die *Wirtschaftliche Verursachung* im Sinne des Rückstellungsbegriffs setzt 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 von Geschäftsunterlagen knüpft, ist die Entstehung dieser Unterlagen. Die Verpflichtung ist somit in dem Wirtschaftsjahr wirtschaftlich verursacht, in dem die aufzubewahrenden digitalen Unterlagen generiert wurden. Mit der Entstehung der digitalen Unterlagen entsteht auch die Pflicht, diese für eine Außenprüfung in auswertbarer Form aufzubewahren. D. h. es müssen über sechs bzw. zehn Jahre digitale Unterlagen in einem Softwaresystem auswertbar sein. Dabei entstehen ebenso wie bei der Aufbewahrung jährliche Kosten der Systemwartung oder Systemumstellung, wenn z. B. die alte Software in einem neuen System nicht mehr lesbar ist, oder die maschinelle Auswertbarkeit nicht mehr möglich ist. Die Pflicht eine entsprechend angepasste EDV vorzuhalten ist, genau wie die Aufbewahrungspflicht, im Wesentlichen vergangenheitsbezogen, da Ursache die Entstehung der Unterlagen im betreffenden Wirtschaftsjahr ist.

Weitere Bedingung für eine Rückstellungsbildung ist, dass der Unternehmer mit der *Inanspruchnahme aus der Verbindlichkeit* ernsthaft rechnen muss. Wobei eine Ungewissheit über den Zeitpunkt der Inanspruchnahme unerheblich ist (Beck'scher Bilanzkommentar § 249 Rz. 43 m. w. N.). Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Steuerpflichtigen sich an die gesetzlich vorgeschriebenen Pflichten halten und sowohl ihren Aufbewahrungspflichten als auch dem Vorhalten der notwendigen Datenverarbeitungssysteme für die Außenprüfung nachkommen. Ungewiss ist lediglich der Zeitpunkt der Inanspruchnahme, da die Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen entscheidet, ob und wann eine Außenprüfung durchgeführt wird (§ 2 Abs. 3 BpO). Eine Außenprüfung kann somit jederzeit anstehen. Die EDV erst zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung auf die Erfordernisse des § 147 Abs. 6 AO umzustellen, ist im Hinblick auf den dann erforderlichen technischen und zeitlichen Aufwand nicht möglich. Zumal die Prüfung in der Regel vier bzw. zwei Wochen nach Bekanntgabe der Anordnung beginnt (§ 5 Abs. 4 BpO).

Aus den dargelegten Gründen kann der Verfügung der OFD Rheinland nicht gefolgt werden. Für die zukünftigen Kosten der Anpassung der betrieblichen EDV an die Erfordernisse der GDPdU, die lediglich die gesetzliche Vorschrift des § 147 Abs. 6 AO konkretisieren, sollte eine Rückstellungsbildung ebenso möglich sein, wie für die zukünftigen Kosten aus der Aufbewahrungspflicht.

Mit freundlichen Grüßen  
i. V.

Jörg Schwenker  
Geschäftsführer