
Datum: 15.06.2011
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 501/08 K
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2011:0615.9K501.08K.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darum, ob bei der Bewertung einer Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen Finanzierungskosten für die eigenen hierfür genutzten Räumlichkeiten einzubeziehen sind. 2

Die Klägerin ist eine Sparkasse in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts i.S.d. Sparkassengesetzes NRW. Sie unterliegt mit ihrem gesamten Geschäftsbetrieb als Betrieb gewerblicher Art i.S.v. § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) der Körperschaftsteuer. 3

In ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2005 setzte die Klägerin eine Rückstellung für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen i.H.v. ... EUR an. In diesem Betrag waren auch Finanzierungskosten enthalten. 4

Abgesehen von den vorgenannten Finanzierungskosten ist die - bezüglich verschiedener Positionen von dem o.g. Betrag abweichende - zutreffende Höhe der Rückstellung inzwischen zwischen den Beteiligten unstrittig. Danach sind als laufende Kosten die Kosten für eigene und angemietete Archivräume (AfA bzw. Miete einschl. Mietnebenkosten, 5

Grundsteuer und Versicherung, Instandhaltungskosten und sonstige Raumkosten) sowie Kosten für die elektronische Speicherung (LISA = OSPlus Archiv Listen) zu berücksichtigen. Für die laufenden Kosten gehen beide Beteiligte davon aus, dass diese zu 80 % auf Unterlagen mit einer Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren und zu 20 % auf Unterlagen mit einer Aufbewahrungsfrist von sechs Jahren entfallen. Dementsprechend seien die Kosten mit einem Faktor 3,5 bzw. 5,5 für die jeweilige mittlere Aufbewahrungsfrist der am Bilanzstichtag vorhandenen Unterlagen zu multiplizieren. Hinzu kommen einmalige Kosten (AfA GS = Geschäftsstelle 02, Einsortierung der Unterlagen und SLS = Schriftenlesesystem). Hieraus ergibt sich insgesamt ein zwischen den Beteiligten unstreitiger Rückstellungsbetrag von ... EUR der von der Betriebsprüfung auf ... EUR aufgerundet wurde. Für die Einzelheiten der vorgenannten Ermittlung wird auf die Anlage 1 zum Bp-Bericht vom 9.8.2007 (Bl. 11R GA) und die Anlage 4 zur Klageschrift vom 8.2.2008 (Bl. 13 GA) Bezug genommen.

Nach dem Vorbringen der Klägerin entfallen auf die eigenen Archivräume zudem Finanzierungskosten, die sie ebenfalls als laufende Kosten in die Berechnung der Rückstellung einbezogen hatte. Die jährlichen Finanzierungskosten beziffert sie inzwischen auf jährlich ... EUR. Dieser Betrag ergebe sich auf der Basis der durchschnittlichen Passivverzinsung der Sparkasse i.H.v. ... % und der Restbuchwerte für die jeweiligen Grundstücke und Gebäude (sog. Poolfinanzierung). Für die Einzelheiten zur Ermittlung des vorgenannten Betrags wird auf die Anlage 3 zur Klageschrift vom 8.2.2008 (Bl. 12 GA) Bezug genommen.

Im Rahmen einer zeitnahen, d.h. vor Abgabe der Steuererklärungen und Erlass der erstmaligen Bescheide durchgeführten Außenprüfung nahm die Bp verschiedene Änderungen in den einzelnen o.g. und inzwischen unstreitigen Berechnungspositionen für die Rückstellung vor. Des Weiteren war sie der Auffassung, dass die von der Klägerin in die Berechnung der Rückstellung einbezogenen Finanzierungskosten nicht berücksichtigt werden könnten. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b des Einkommensteuergesetzes (EStG) seien Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten. Bei den Finanzierungskosten handele es sich vorliegend jedoch nicht um notwendige, sondern um gewillkürte Gemeinkosten (siehe im Einzelnen Bp-Bericht vom 9.8.2007 Tz 1.9). Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich dieser Auffassung an. Unter dem Datum vom 22.10.2007 erließ es einen dementsprechenden Körperschaftsteuerbescheid 2005.

Gegen diesen Bescheid erhob die Klägerin eine Sprungklage, zu der das FA seine Zustimmung nicht erteilte und die daher als Einspruch zu behandeln war. Die Klägerin machte geltend, bei der Bewertung der Rückstellung seien auch die jährlichen Finanzierungskosten i.H.v. ... EUR für die eigenen Räume einzubeziehen. Als laufende Kosten seien sie hierzu mit den Faktoren 5,5 (80 %) bzw. 3,5 (20 %) für die mittleren Aufbewahrungsfristen zu multiplizieren, was zu einem zusätzlichen Rückstellungsbetrag von insgesamt ... EUR führe. In rechtlicher Hinsicht machte die Klägerin geltend, Rückstellungen seien grundsätzlich mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 2, § 252 Abs. 1 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs --HGB--). Als Sachleistungsverpflichtung sei die Rückstellung für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen mit den für die Erfüllung der Verpflichtung anfallenden Aufwendungen anzusetzen. Nach der Rechtsprechung des BFH seien hierzu grundsätzlich die Vollkosten, also sowohl Einzel- als auch Gemeinkosten einzubeziehen. Diese Rechtsprechung gelte grundsätzlich auch für den durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 zum 1.1.1999 eingeführten § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG; es sei allerdings die Beschränkung auf die angemessenen Teile der notwendigen Gesamtkosten zu beachten. Dass auch Finanzierungskosten zu den

6

7

8

Einzel- oder Gemeinkosten gehören könnten, zeige ein Vergleich mit der Regelung betreffend die Herstellungskosten für Vermögensgegenstände in § 255 HGB. Ohne die dort geltende Sonderregelung für Finanzierungskosten in § 255 Abs. 3 HGB wären die Finanzierungskosten als Einzel- oder Gemeinkosten stets zu den Herstellungskosten zu zählen. Da es hier nicht um die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, sondern um die Einzel- und Gemeinkosten einer Dienstleistung (Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen) gehe und § 255 HGB hierauf nicht anwendbar sei, bleibe es bei der vorgenannten grundsätzlichen Beurteilung. Die mit § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG aufgenommene Beschränkung sei auch in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB a.F. bezüglich der in die Herstellungskosten von Vermögensgegenständen einzubeziehenden Material- und Fertigungsgemeinkosten verwendet worden. Erforderlich sei dort, dass die Kosten ihrer Art nach "notwendig" zum Fertigungsprozess zu rechnen seien, was auf die vorliegende Frage der Rückstellungsbewertung zu übertragen sei. Des Weiteren habe der BFH (Urteil vom 11.2.1988 IV R 191/85, BStBl II 1988, 661) bereits Zinsaufwendungen als Einzelkosten in die Bewertung einer Drohverlustrückstellung einbezogen. Hierbei habe er zudem ausgeführt, die Bewertung richte sich nach denselben Grundsätzen, die für eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gelten. Vorliegend seien die Finanzierungskosten allerdings nur als Gemeinkosten anzusehen, da sie nur mittelbar der Finanzierung der Archivräume in eigenen Gebäuden zugeordnet werden könnten. "Notwendig" seien sie deshalb, weil ohne die hereingenommenen Fremdmittel kein Kreditinstitut betrieben werden könne und infolgedessen ohne sie aufbewahrungspflichtige Unterlagen (die auch hereingenommene Fremdmittel beträfen) nicht entstünden. Außerdem sei davon auszugehen, dass (mittelbar) jeder Aktivposten anteilig mit Eigen- und Fremdmitteln finanziert sei, es sei denn, es habe eine zweckgebundene Refinanzierung (dann Einzelkosten) stattgefunden. Eine ausschließlich Zuordnung des Eigenkapitals zum Anlagevermögen (hier der Lagerräume in eigenen Gebäuden) sei nicht zulässig, weil Bankgeschäfte (Umlaufvermögen) nach dem Kreditwesengesetz (KWG) mit Eigenkapital unterlegt werden müssten. Ein weiteres BFH-Urteil (vom 29.3.2000 I R 15/99, BStBl II 2000, 577) zur Zuordnung von Refinanzierungskosten eines Kreditinstituts zur Ermittlung ausländischer Einkünfte i.S.v. § 34c, § 34d EStG a.F. stünde dieser Beurteilung nicht entgegen. Der dort geforderte tatsächliche Verwendungszusammenhang sei nur für die Annahme von Einzelkosten erforderlich. Schließlich sei eine Einbeziehung der Finanzierungskosten für die eigenen Räume auch bei einem Vergleich mit den für angemietete Räume einzubeziehenden Kosten geboten. Dort lasse sich der Vermieter auch seine (unmittelbaren und mittelbaren) Finanzierungskosten über die Miete entgelten, die ohne Weiteres in voller Höhe in die Rückstellung einzubeziehen sei.

Mit Einspruchsentscheidung vom 29.1.2008 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Es treffe bereits nicht zu, dass nach der BFH-Rechtsprechung Rückstellungen in Bezug auf Sachleistungsverpflichtungen stets mit den Vollkosten zu bewerten seien. So habe der BFH mit Urteil vom 24.11.1983 (IV R 22/81, BStBl II 1984, 301) angenommen, dass in die Rückstellung für die Erstellung von Betriebssteuern betreffenden Steuererklärungen bei eigener Erledigung lediglich die betriebsinternen Einzelkosten einzubeziehen seien. Die inzwischen geltende Bewertungsregelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG lasse zudem nur die Einbeziehung der angemessenen Teile der notwendigen Gemeinkosten zu. Die vorherige BFH-Rechtsprechung könne daher nicht ohne Weiteres für das Streitjahr herangezogen werden. Nach einheitlicher Verwaltungsauffassung (etwa Vfg. der OFD Hannover vom 27.6.2007 S 2137 - 106 StO 222/221) seien Finanzierungskosten nach der neuen Rechtslage nicht in die Rückstellung für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen einzubeziehen. Dementsprechend zählten auch die hier in Rede stehenden Pool-Refinanzierungskosten weder zu den "notwendigen" Gemeinkosten noch

gehörten sie zu den einzubeziehenden "angemessenen" Teilen. Zudem werde in der Literatur einhellig angenommen, mit § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG sei die steuerrechtliche Untergrenze für die Ermittlung von Herstellungskosten für die Rückstellungsbewertung herangezogen worden. Auch der BFH habe bereits in einem Urteil vom 19.1.1972 (I 114/65, BStBl II 1972, 392) angenommen, die Bewertungsgrundsätze der Aktivseite könnten auf die Passivseite übertragen werden. Da Finanzierungskosten nicht zu den Herstellungskosten zählten, komme daher auch nicht in Betracht, sie bei der Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen einzubeziehen.

Hiergegen richtet sich die Klägerin mit ihrer Klage. Die Begründung entspricht ihrem Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren. Ergänzend verweist sie auf weitere Entscheidungen, in denen davon ausgegangen werde, dass Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen mit den Vollkosten zu bewerten seien (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 21.8.2007 6 K 8269/04 B, EFG 2008, 195, bestätigt durch BFH-Urteil vom 16.12.2008 I R 54/08, BFH/NV 2009, 746; FG Niedersachsen, Urteil vom 21.1.2009 3 K 12371/07, EFG 2009, 1004, inzwischen bestätigt durch BFH-Urteil vom 18.1.2011 X R 14/09, DStR 2011, 662). Einzelne OFD-Verfügungen ließen hierbei ausdrücklich auch die Einbeziehung von Finanzierungskosten zu (Hinweis auf Vfg. der OFD Karlsruhe vom 4.10.2005; OFD Koblenz vom 24.1.2007). Ordne man die von ihr geltend gemachten Finanzierungsaufwendungen als Gemeinkosten ein, seien diese auch als "notwendig" und "angemessen" i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG anzusehen. Die Notwendigkeit ergebe sich bereits daraus, dass sie als Kreditinstitut tätig sei. Ihre Bilanzsumme in 2005 entfalle zu ca. 93 % auf Fremdkapital. Dies sei branchenüblich; die entsprechende Quote im Verbandsgebiet Westfalen-Lippe habe 89 % betragen. Des Weiteren verweist die Klägerin auf die Vorschrift des § 19 der Gewerbesteuerdurchführungsverordnung (GewStDV) i.V.m. § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) a.F./n.F., wonach bei Kreditinstituten die Dauerschuldentgelte i.S.v. § 8 Nr. 1 GewStG a.F. bzw. inzwischen die Entgelte für Schulden i.S.v. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG n.F. auf eine dort besonders geregelte Weise zu ermitteln sind. Diese Regelung berücksichtige, dass Banken wirtschaftlich nur Durchlaufstellen des Geld- und Kreditverkehrs seien und deshalb das Passiv- und Aktivgeschäft artmäßig in etwa übereinstimme bzw. der Fremdmiteinsatz bei ihnen typischerweise besonders hoch sei (Hinweis auf den Beschluss des BVerfG vom 12.10.1976 1 BvR 197/73, BVerfGE 42, 374, 385). Auch wenn die Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG in der vorgenannten gewerbesteuerlichen Regelung nicht enthalten seien, gehe diese offenbar davon aus, dass die Finanzierungsaufwendungen von Kreditinstituten als "notwendige Gemeinkosten" anzusehen seien. Dies gelte erst recht für deren Zuordnung zu den im Anlagevermögen befindlichen Grundstücken und Gebäuden, für die in § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV ausdrücklich ein Abzug vom Eigenkapital vorgesehen sei, um so die Bemessungsgrundlage für die o.g. Entgelte zu vermindern. Auch bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte sei aufgrund des nach dem o.g. BFH-Urteil eingefügten § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. inzwischen lediglich noch ein "wirtschaftlicher" Zusammenhang zu den ausländischen Einnahmen erforderlich. Dies erfasse nach einschlägigen Kommentierungen auch die in der Kreditwirtschaft übliche Poolfinanzierung, so dass danach den ausländischen Einnahmen eine durchschnittliche Refinanzierung zuzuordnen sei (Hinweis auf Geurts in Ernst & Young, § 26 KStG Rz 34.2.). Auch sie selbst ordne daher inzwischen ihren ausländischen Einnahmen auf die gleiche Art anteilige Finanzierungskosten zu, wie sie solche für die hier streitige Rückstellungsbildung berechnet habe. Die vorgenannte Zuordnungsregelung in § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. sei vorliegend analog anzuwenden.

10

11

Während des Klageverfahrens hat das FA unter den Daten vom 14.10.2009, 26.10.2010 und 17.11.2010 geänderte Körperschaftsteuerbescheide für 2005 erlassen. Die dort enthaltenen Änderungen stehen nicht mit den vorliegend streitigen Besteuerungsgrundlagen im Zusammenhang.

Die Klägerin beantragt, 12

den Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 17.11.2010 dahingehend zu ändern, dass die Rückstellung für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen um einen zusätzlichen Betrag i.H.v. ... EUR unter gegenläufiger Anpassung der Gewerbesteuerrückstellung erhöht wird, 13

hilfsweise, 14

die Revision zuzulassen. 15

Das FA beantragt, 16

die Klage abzuweisen, 17

hilfsweise, 18

die Revision zuzulassen. 19

Das FA verweist auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt es weitere Verwaltungsanweisungen an (Vfg.'en der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 21.9.2006; der OFD Chemnitz vom 30.6.2006). 20

Entscheidungsgründe 21

Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2005 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FA hat die von der Klägerin gebildete Rückstellung für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen zu Recht insoweit nicht anerkannt, als diese sich auf die hier in Rede stehenden voraussichtlichen Finanzierungsaufwendungen bezog. 22

I. Für die gesetzliche Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (vgl. § 257 HGB, § 147 der Abgabenordnung --AO--) ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 1. Fall HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG zu bilden (vgl. BFH-Urteile vom 19.8.2002 VIII R 30/01, BStBl II 2003, 131; vom 18.1.2011 X R 14/09, BStBl II 2011, 794). Beide Beteiligte gehen demgemäß übereinstimmend davon aus, dass die Klägerin dem Grunde nach eine Rückstellung der vorgeannten Art zu bilden hatte. 23

II. Bei der Bewertung der Rückstellung waren jedoch die von der Klägerin angesetzten voraussichtlichen Finanzierungsaufwendungen nicht einzubeziehen. 24

1. Rückstellungen sind nach dem im Streitfall noch anwendbaren § 253 Abs. 1 Satz 2 1. Halbsatz 3. Fall HGB a.F. (ausdrücklich nunmehr § 253 Abs. 1 Satz 1 2. Fall HGB i.d.F. des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes --BilMoG--), der nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung maßgeblich ist, grundsätzlich mit dem Betrag zu bewerten, der nach vernünftiger kaufmännischer Auffassung voraussichtlich zur Erfüllung der ungewissen Verbindlichkeit notwendig ist (vgl. etwa BFH- 25

Urteil in BStBl II 2003, 131, unter II.3.; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 28. Aufl, § 5 Rz 421). Es kann dahinstehen, ob dieser Betrag für die im Streitfall in Rede stehende Sachleistungsverpflichtung in Form der Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen die für die Aufbewahrung erforderlichen Vollkosten umfasst (so BFH-Urteil in BStBl II 2003, 131, unter II.3.; allgemein von "Kosten" sprechend BFH-Urteil in BStBl II 2011, 794, unter II.1.a; siehe dagegen das vom FA angeführte BFH-Urteil vom 24.11.1983 IX R 22/81, BStBl II 1984, 301, unter 2.b: Ansatz nur der betriebsinternen Einzelkosten für eine Rückstellung betreffend die Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses und der Erstellung von betrieblichen Steuererklärungen; außerdem BFH-Urteil vom 11.2.1988 IV R 191/85, BStBl II 1988, 661, unter 2., wonach die Einbeziehung von Gemeinkosten in Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen in der Rechtsprechung des BFH unterschiedlich beurteilt werde). Nach dem im Streitfall anwendbaren § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG sind Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen nämlich mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten. Der Senat geht davon aus, dass diese Vorschrift eine eigenständige steuerrechtliche Bewertungsregelung für Rückstellungen der vorgenannten Art enthält, die als solche sowie aufgrund des Bewertungsvorbehalts (§ 5 Abs. 6 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) der o.g. allgemeinen Bewertungsregelung vorgeht (ebenso etwa Kiesel/Görner in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1172). Dies folgert der Senat ungeachtet der auf eine Höchstgrenze hindeutenden Fassung des Einleitungssatzes des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ("höchstens") daraus, dass der Buchst. b für die von ihm erfassten Rückstellungen als zwingende und abschließende Bewertungsregelung formuliert ist.

2. Einzelkosten i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG sind - in 26
Anlehnung an das Verständnis solcher Kosten im Bereich der Herstellungskosten (vgl. hierzu etwa Stobbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 463c m.w.N.) - diejenigen voraussichtlichen Aufwendungen, die sich der zu erbringenden Sachleistung unmittelbar zurechnen lassen. Gemeinkosten i.S.d. vorgenannten Vorschrift sind demgegenüber diejenigen voraussichtlichen Aufwendungen, bei denen eine solche Zurechnung nur mittelbar (insbesondere über eine Schlüsselung) möglich ist, etwa weil sie nur zum Teil für die Erbringung der Sachleistungsverpflichtung bzw. ggf. auch für die Erbringung mehrerer Sachleistungsverpflichtungen gemeinsam anfallen (vgl. hierzu noch zur früheren Rechtslage BFH-Urteil in BStBl II 1988, 661, unter 2., zu einer Drohverlustrückstellung, aber unter Anwendung der für eine Verbindlichkeitenrückstellung geltenden Grundsätze; außerdem Kiesel/Görner in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1174). Im Bereich der Herstellungskosten ist allerdings stets und für beide Arten von Aufwendungen zu verlangen, dass sie überhaupt durch den Herstellungsvorgang entstanden bzw. veranlasst sind (vgl. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB; siehe hierzu etwa Stobbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 459). In gleicher Weise können demgemäß sowohl Einzel- als auch Gemeinkosten i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG nur solche voraussichtlichen Aufwendungen sein, die überhaupt durch die zu erbringende Sachleistungsverpflichtung veranlasst sind bzw. veranlasst sein werden.

3. Im Streitfall sind die von der Klägerin angesetzten voraussichtlichen 27
Finanzierungsaufwendungen weder als Einzel- noch als Gemeinkosten i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG in die Rückstellung einzubeziehen.

a) Der Senat geht davon aus, dass voraussichtliche Finanzierungsaufwendungen jedenfalls 28
als Einzelkosten i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG anzusehen und als solche in den Rückstellungsbetrag einzubeziehen sein können. So hat der BFH in einer Entscheidung zur

früheren Rechtslage voraussichtliche Zinsaufwendungen aus Darlehen, die für die Anschaffung eines vercharterten Schiffes verwendet worden waren, als Einzelkosten der dort geschuldeten Nutzungsüberlassung angesehen (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 1988, 661, unter 2., zu einer Drohverlustrückstellung, aber unter Anwendung der für eine Verbindlichkeitsrückstellung geltenden Grundsätze). Es ist nicht ersichtlich, aus welchem Grund dies für die nunmehr geltende Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG anders zu beurteilen sein sollte. Dass dies - anders als die Klägerin geltend macht - im Bereich der Herstellungskosten auch bereits vor Inkrafttreten der Sonderregelung des § 255 Abs. 2 HGB a.F. mit dem Bilanzrichtliniengesetz --BiRiLiG--1986 im Grundsatz anders gesehen wurde (vgl. etwa BFH-Urteil vom 16.9.1958 I 351/56 U, BStBl III 1958, 462, unter 2.a; siehe hierzu genauer auch Stobbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 465 m.w.N.), steht dieser Sichtweise ebenfalls nicht zwingend entgegen. Ausgehend hiervon erscheint es des Weiteren naheliegend, dass voraussichtliche Finanzierungsaufwendungen im Grundsatz auch als Gemeinkosten i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG anzusehen sein können (dies voraussetzend offenbar auch Kiesel/Gröner in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1174, die insoweit - erst - die "Notwendigkeit" ablehnen; eine Einbeziehung "anteiliger" Finanzierungskosten ablehnend allerdings die VfG.'en der OFD Hannover vom 27.6.2007 S 2137-106-StO 222/221; der OFD Magdeburg vom 21.9.2006 S 2137-41-St 211; der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 13.9.2006 III A-S 2175-1/06; eine Einbeziehung von Finanzierungskosten grundsätzlich für möglich haltend dagegen VfG.'en der OFD Karlsruhe vom 4.10.2005 S 2526 A-St 11; der OFD Koblenz vom 24.1.2007 S 2175 A-St 31 1).

Im Ergebnis kommt es hierauf allerdings im Streitfall nicht an. Nach Auffassung des Senats können nämlich voraussichtliche Finanzierungsaufwendungen nur dann als Einzel- oder evtl. auch als Gemeinkosten im vorgenannten Sinne anzusehen sein, wenn sie durch die zu erbringende Sachleistungsverpflichtung (hier: die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen) veranlasst sind bzw. sein werden. Hierbei geht der Senat davon aus, dass eine solche Veranlassung nur dann anzunehmen ist, wenn die entsprechende Verbindlichkeit bzw. das Darlehen, welches die Finanzierungsaufwendungen auslöst bzw. voraussichtlich auslösen wird, tatsächlich zur Erbringung der Sachleistungsverpflichtung verwendet worden ist bzw. zumindest voraussichtlich verwendet werden wird. Es ist ein "tatsächlicher Verwendungszusammenhang" erforderlich, wie er auch sonst für die Einordnung von Finanzierungsaufwendungen bzw. Schuldzinsen als Betriebsausgaben i.S.v. § 4 Abs. 4 EStG verlangt wird (vgl. hierzu etwa Becker in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 901 m.w.N.; anders evtl. beim Einbeziehungswahlrecht für sog. Bauzeitzinsen in die Herstellungskosten nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB jedenfalls aus handelsrechtlicher Sicht, vgl. Oestreicher in Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 163 Rz. 199 f., m.w.N.). Demgemäß wären die hier in Rede stehenden und von der Klägerin den Archivräumen zugeordneten Finanzierungsaufwendungen dann durch die zu erbringende Sachleistungsverpflichtung in Form der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen veranlasst, wenn die zugrunde liegenden Verbindlichkeiten bzw. Darlehen tatsächlich für deren Anschaffung oder Herstellung bzw. für andere im Zusammenhang mit diesen stehende Maßnahmen (etwa Erhaltungsaufwendungen, Anschaffung von Einrichtungsgegenständen etc.) verwendet wurden oder zumindest voraussichtlich noch verwendet werden. Handelt es sich um ein ausschließlich für solche Zwecke verwendetes Darlehen (etwa bei der Errichtung eines gesonderten Archivgebäudes), wären die Finanzierungsaufwendungen als unmittelbar zuordenbare Einzelkosten anzusehen. Würde das Darlehen dagegen nur zum Teil für die Archivräume verwendet (etwa weil es für die Errichtung des gesamten Betriebsgebäudes aufgenommen wurde, in dem lediglich einige Räume als Archiv genutzt werden), wären nur über eine Schlüsselung (etwa nach dem Verhältnis der genutzten Fläche) zuordenbare

Gemeinkosten anzunehmen.

b) Ein solcher tatsächlicher Verwendungszusammenhang ist im Streitfall jedoch nicht gegeben. Die von der Klägerin geltend gemachten voraussichtlichen Finanzierungsaufwendungen beruhen lediglich auf der von ihr berechneten durchschnittlichen Passivverzinsung, die sie auf die (anteiligen) Restbuchwerte der entsprechenden Grundstücke und Gebäude angewendet hat. Nach den weiteren Erläuterungen der Klägerin bzw. ihrer Beistände in der mündlichen Verhandlung ist es auch nicht möglich, ihre Refinanzierung einzelnen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und insbesondere nicht etwa der Anschaffung oder Herstellung der Betriebsgebäude zuzuordnen. Vielmehr würden ihre gesamten verfügbaren liquiden Mittel in Form der Eigen- wie auch der aufgenommenen Fremdmittel in einen "Pool" gegeben, der ihrer Liquiditätssteuerung diene. Da sämtliche Auszahlungen und insbesondere auch die Mittel für die Anschaffung oder Herstellung der Betriebsgebäude aus diesem "Pool" geleistet würden, fehle jede Möglichkeit, die konkrete Verwendung der aufgenommenen Fremdmittel nachzuverfolgen. 30

Bei einer solchen Sachlage kommt nach Auffassung des Senats eine Einbeziehung von voraussichtlichen Finanzierungsaufwendungen in eine Rückstellung für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen weder als Einzel- noch als Gemeinkosten in Betracht. Zwar steht hier ebenfalls nicht etwa umgekehrt eine Verwendung der Fremdmittel für ganz andere Zwecke fest (etwa die Errichtung eines Betriebsgebäudes, in dem sich kein Archivraum befindet), bei der eine Einbeziehung von vornherein ausschiede. Das ändert jedoch nichts daran, dass sich aufgrund der Vermischung der Mittel nicht feststellen lässt, ob überhaupt und ggf. welche Fremdmittel mit welchen Konditionen zumindest anteilig für die Anschaffung oder Herstellung der Archivräume verwendet wurden. Es lässt sich auch nicht feststellen, ob solche Fremdmittel nicht bereits vollständig oder zum Teil wieder getilgt worden sind bzw. wann hiermit voraussichtlich zu rechnen ist, sowie, ob zur Tilgung ggf. andere Fremdmittel verwendet wurden. 31

Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass die betriebliche Veranlassung der von der Klägerin geltend gemachten voraussichtlichen Finanzierungsaufwendungen und damit ihr Abzug als Betriebsausgaben außer Frage stehen. Möglicherweise sind bei der Klägerin als nach § 1, §§ 238 ff., §§ 340 ff HGB, § 1 KWG buchführungsverpflichteter (siehe auch BFH-Urteil vom 20.1.1993 I R 115/91, BStBl II 1993, 373, unter II. 1.) und damit unter die im Streitjahr noch geltende Fassung des § 8 Abs. 2 KStG fallender Körperschaft sogar sämtliche Aufwendungen als Betriebsausgaben anzusehen und ist allenfalls eine Nichtabziehbarkeit als verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen (vgl. zur fehlenden außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften BFH-Urteil vom 4.12.1996 I R 54/96, DStR 1997, 492; zuletzt BFH-Urteil vom 22.8.2007 I R 32/06, BStBl II 2007, 961; hiervon offenbar auch bei sonstigen Körperschaften im Umfang der nach HGB bestehenden Buchführungspflicht ausgehend BFH-Urteil vom 19.11.2003 I R 33/02, DStRE 2004, 335). Es geht im Streitfall nicht darum, ob die voraussichtlichen Finanzierungsaufwendungen überhaupt betrieblich veranlasst sind bzw. sein werden und damit als Betriebsausgaben abziehbar sein werden, sondern darum, ob diese Betriebsausgaben darüber hinaus durch die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen veranlasst sind bzw. sein werden und dementsprechend dieser von der Klägerin zu erbringenden Sachleistungsverpflichtung - unmittelbar oder mittelbar über eine Schlüsselung - zugeordnet werden können. 32

Der Senat verkennt nicht, dass angesichts der von der Klägerin geltend gemachten und nach ihrem Vorbringen bei Kreditinstituten üblichen Fremdkapitalquote eine hohe Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass in den dem "Pool" entnommenen Geldmitteln, die für 33

die Anschaffung oder Herstellung der entsprechenden Betriebsgebäude verwendet wurden, auch Fremdmittel enthalten waren. Dies dürfte ebenso für die ggf. inzwischen für eine Tilgung dieser Fremdmittel verwendeten Geldmittel gelten. Zwingend ist dies jedoch nicht. Angesichts dessen sieht der Senat keine Möglichkeit, einen Anteil der bei der Klägerin insgesamt anfallenden Finanzierungsaufwendungen zu schätzen und diesen den Archivräumen bzw. damit der von der Klägerin zu erbringenden Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen zuzuordnen. Für eine solche Schätzung bietet nach Auffassung des Senats auch der Begriff der Gemeinkosten in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG keine hinreichende Grundlage. In einem anderen Zusammenhang, nämlich bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte nach § 26 Abs. 1 und 6 KStG i.V.m. § 34c, § 34d Nr. 6 EStG i.d.F. vor dem Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.5.2003 (BGBl I 2003, 660) hat auch der BFH es unter Hinweis auf das allgemeine Veranlassungsprinzip (§ 4 Abs. 4 EStG) ebenfalls nicht für möglich gehalten, die bei einem Kreditinstitut (vermutlich in ähnlicher Weise wie im Streitfall) angefallenen Finanzierungsaufwendungen unabhängig von einem tatsächlichen Verwendungszusammenhang als anteilig durch die ausländischen Einnahmen veranlasst anzusehen und diesen zuzuordnen (vgl. BFH-Urteil vom 29.3.2000 I R 15/99, BStBl II 2000, 577).

c) Zwar gibt es in anderen Bereichen Sonderregelungen für die steuerliche Behandlung von Finanzierungsaufwendungen von Kreditinstituten. Insoweit hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung § 19 GewStDV a.F./n.F. angeführt, der aufgrund der Ermächtigung des § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e GewStG a.F./n.F. unter anderem für Kreditinstitute eine Ermittlung der Dauerschuldentgelte i.S.v. § 8 Nr. 1 GewStG a.F. bzw. inzwischen der Entgelte für Schulden i.S.v. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG n.F. nach dem Verhältnis des Eigenkapitals zu Teilen der Aktivposten vorsieht. Des Weiteren hat sie auf die in der Folge der o.g. Entscheidung des BFH eingefügte Regelung des § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. hingewiesen, wonach bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte nunmehr auch solche Betriebsausgaben abzuziehen sind, die mit ausländischen Einnahmen lediglich in einem "wirtschaftlichen" Zusammenhang stehen. Nach Auffassung des Senats ändern die vorgenannten Sonderregelungen jedoch nichts daran, dass Finanzierungsaufwendungen bei Fehlen solcher Vorschriften und damit auch für Zwecke des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG nach allgemeinen Veranlassungsgesichtspunkten und damit nach der tatsächlichen Verwendung der ihnen zugrunde liegenden Verbindlichkeiten zuzuordnen sind. Wollte man dies für die hier in Rede stehende Rückstellung für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen anders sehen und eine anteilige Zuordnung der im vorliegenden Fall offenbar auf einer "Poolfinanzierung" der o.g. Art beruhenden Finanzierungsaufwendungen zulassen, ließe sich dies dementsprechend nicht allein auf Kreditinstitute beschränken. Vielmehr müsste es dann auch anderen Steuerpflichtigen möglich sein, anfallende Finanzierungsaufwendungen, deren genaue Veranlassung nicht feststeht bzw. aufgrund einer Vermischung von Eigen- und Fremdmitteln nicht feststellbar ist, durch eine Schlüsselung als Gemeinkosten anteilig auch der Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen bzw. der hierfür gebildeten Rückstellung zuzuordnen. 34

4. Angesichts der vorstehenden Beurteilung kommt es im Streitfall nicht darauf an, welche Bedeutung der in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG enthaltenen Beschränkung auf die "angemessenen" Teile der "notwendigen" Gemeinkosten für solche Finanzierungsaufwendungen zukommt, die nach den o.g. Grundsätzen anteilig als Gemeinkosten einer Rückstellung für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen anzusehen sind. 35

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 36

IV. Die Revision war zuzulassen. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 1 Nr. 1 FGO). 37

