Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Wer muß Aufbewahrungsfristen beachten?

Was ist aufzubewahren?

Wie lange muß aufbewahrt werden?

In welcher Form müssen Unterlagen aufbewahrt werden?

Wo sind die Unterlagen aufzubewahren?

Wo findet man noch detailliertere Ausführungen zu den Aufbewahrungspflichten?

Aufbewahrungsfristen

Wer muß Aufbewahrungsfristen beachten?

Das Handelsgesetzbuch (HGB) verpflichtet Kaufleute zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (§§ 238, 257, 261 HGB). Aus steuerlichen Gründen haben aber alle Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft die Aufbewahrungsvorschriften nach § 147 Abgabenordnung (AO) zu erfüllen. Das Steuersenkungsgesetz sieht Änderungen der §§ 146, 147 AO vor, die ab. 01.01.2002 anzuwenden sind.

Was ist aufzubewahren?

Die handels- und steuerrechtlichen Vorschriften zur Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen und zur Aufbewahrung von Schriftgut stimmen nur zum Teil überein. Aus steuerlichen Gründen sind sämtliche Geschäftsunterlagen und sonstige Unterlagen (wie z.B. DV-Datenträger und Mikrofilme) aufzubewahren, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. Die handelsrechtlichen Vorschriften haben damit für die betriebliche Praxis nicht die Bedeutung, wie sie den steuerrechtlichen Aufbewahrungsvorschriften zukommt. Im folgenden werden daher vornehmlich die steuerrechtlichen Aufbewahrungsvorschriften dargestellt.

Wie lange muß aufbewahrt werden?

Nach Steuerrecht gilt die Aufbewahrungsfrist von

10 Jahren für:	6 Jahren für:
Handelsbücher/Bücher, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte, Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen, Buchungsbelege.	empfangene Handels-/ Geschäftsbriefe, Wiedergaben der abgesandten Handels-/ Geschäftsbriefe, sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Sofern Handelsbriefe zugleich Buchungsbelege sind (Rechnungen, Gutschriften) gilt die 10-jährige

Aufbewahrungsfrist.
Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluß des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in das Handelsbuch gemacht, das Inventar aufgestellt, die Eröffnungsbilanz oder der Jahresabschluß festgestellt, der Geschäftsbrief empfangen oder abgesandt wurde, Aufzeichnungen vorgenommen oder sonstige Unterlagen entstanden sind. Bei Verträgen beginnt die Aufbewahrungsfrist mit dem Ende des Jahres, in dem der Vertrag endet.
Die Aufbewahrungsfrist wird nicht nur durch die steuerlichen Besonderheiten bestimmt, sondern auch von der "Funktion" des Schriftgutes für die Buchführung.
Die Aufbewahrungsfrist endet in der Regel mit Ablauf des Kalenderjahres, das sich aus Beginn und Dauer der Frist errechnen läßt.
Zu beachten ist, daß es sich bei den hier genannten Aufbewahrungsfristen um Mindestfristen von HGB/AO handelt, die auch dann gelten, wenn im Einzelfall aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung kürzere Aufbewahrungsfristen festgesetzt sind. Die genannten festen Aufbewahrungsfristen können sich auch verlängern, wenn das Schriftgut für die Steuern von Bedeutung ist, bei denen die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 Satz 2 AO). Diese Vorschrift soll verhindern, daß Unterlagen vernichtet werden, solange sie für steuerliche Zwecke noch von Bedeutung sein können. Die Festsetzungsfrist beträgt in der Regel zwischen 1 und 4 Jahren. Der Ablauf der Festsetzungsfrist kann durch eine Reihe von Ereignissen gehemmt werden, weshalb beim Aufbewahrungspflichtigen oft erhebliche Schwierigkeiten bei der Feststellung bestehen, wann Unterlagen vernichtet werden dürfen. Um dies abzumildern, hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 25. Okt. 1977 eine Erleichterung geschaffen. Unterlagen sind nach Ablauf der in der AO genannten oder in anderen Steuergesetzen zugelassenen kürzeren Aufbewahrungsfristen nur noch aufzubewahren, wenn und soweit sie für folgende Sachverhalte von Bedeutung sind:

- für eine begonnene Außenprüfung,
- für eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO,
- für anhängige steuerstraf- oder bußgeldrechtliche Ermittlungen
- für ein schwebendes oder aufgrund einer Außenprüfung zu erwartendes Rechtsbehelfsverfahren
- zur Begründung von Anträgen des Steuerpflichtigen

In welcher Form müssen Unterlagen aufbewahrt werden?

Die Aufbewahrung im Original ist nur in Ausnahmefällen vorgeschrieben. Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse müssen nach § 257 Abs. 3 Satz 1 HGB, § 147 Abs. 2 Satz 1 AO innerhalb der Aufbewahrungsfrist im Original aufbewahrt werden, und zwar auch dann, wenn sie auf Mikrofilm oder anderen Datenträgern aufgezeichnet sind.
Werden die empfangenen Handels- und Geschäftsbriefe sowie die Buchungsbelege nicht im Original aufbewahrt, muß die Aufbewahrung dergestalt erfolgen, daß eine originalgetreue bildliche Wiedergabe gewährleistet ist.
Die übrigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen könne optisch (Mikrofilm-Verfahren) oder elektro-optisch (Speicherplatte) aufgezeichnet werden. In diesen Fällen muß sichergestellt sein, daß die Unterlagen während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können.

Wo sind die Unterlagen aufzubewahren?

Nach der steuerrechtlichen Vorschrift (§ 146 Abs. 2 AO) ist das aufbewahrungspflichtige Schriftgut in der Bundesrepublik Deutschland aufzubewahren. Das Handelsgesetzbuch schreibt keinen Ort vor, doch müssen die Unterlagen während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit "innerhalb angemessener Frist" vorgelegt werden können (§ 239 Abs. 4 HGB), damit sich der Kaufmann selbst oder ein sachverständiger Dritter (z. B. Prüfer) jederzeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle usw. verschaffen kann.

Wo findet man noch detailliertere Ausführungen zu den Aufbwahrungspflichten?

Die einschlägigen Kommentierungen zur Abgabenordnung enthalten weitere Ausführungen zu den Aufbewahrungsverpflichtungen; insbesondere wird auf die Veröffentlichung der Arbeitsgemeinschaft für

wirtschaftliche Verwaltung e. K. "Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht, Schriftgut - Mikrofilm - Optische Archivierung - EDI - EDV-Dokumentation" (AWV-Schrift Nr. 09155, 7. Auflage 1999, - Erich Schmidt Verlag, Berlin) verwiesen.

Aufbewahrungsfristen

A B C D E F G H I J K L M P Q R S T U V W Z

Schriftgutart	**Aufbewahrungs-fristen (Jahre)**
A	
An-, Ab und Ummeldungen der AOK und Ersatzkassen	6
Angebotsunterlagen, die zum Auftrag geführt haben	6
Angebotsunterlagen, die nicht zum Auftrag geführt haben	0
Anlageverzeichnisse	10
Anwesenheitsliste (z.B. Stempelkarten) • soweit für Lohnbuchhaltung erforderlich • sonst	 10 0
Ausfuhrunterlagen (Ausfuhrerklärungen und Belegnachweis für Umsatzsteuer usw.)	6
B	
Bankauszüge, Bankbelege	10
Belege, Sammelbelege, Beleglisten • soweit Buchungsunterlagen • sonst (interne Kontroll- und Verrechnungsbelege)	 10 0
Bestellungen, Auftragsunterlagen (einschließlich vorangegangenes Angebot)	6
Betriebskostenrechnung	10
Bewertungsunterlagen	10
Bilanzen und Bilanzanlagen	10
Buchungsanweisungen	10
C	
COM-Verfahrensbeschreibungen	10
Cpd-Konto (Konto pro Diverses)	10

D	
Darlehenskonten	10
Daueraufträgsunterlagen	6
Debitorenbuchhaltung	10
Depotbücher, Depotauszüge und Depotbestätigungen	10
Unterlagen über dubiose Forderungen, Dubiosenbücher	10
E	
EDV-Unterlagen, soweit zum Verständnis der Buchführung erforderlich (z. B. Ablaufdiagramme, Blockdiagramme und ähnliche Organisationsbeschreibungen)	10
Effektenkassenquittungen, Effektenempfangsbescheinigungen (soweitBuchungsbelege), Effektenbuch	10
Einfuhrunterlagen (Zollunterlagen, Einfuhrumsatzsteuerbelege usw.)	6
Einkaufsbücher, Wareneinkaufsbücher	10
Eröffnungsanträge für Bankkonten und Depots	6
Essenmarkenabrechnungen	10
F	
Faxe, Fernschreiben soweit Buchungsunterlagen	6
Finanzpläne/-vorschauen/statistische Finanzberichte	0
Frachtunterlagen, soweit Buchungsbelege	10
Freistempler-Abrechnungsunterlagen	10
G	
Gebäude- und Grundstücksunterlagen (Bauakten, Baupläne, Schätzungen, Genehmigungen, Abrechnungen über Anschaffungs-oder Herstellungskosten), soweit Inventar	10
Gehaltsabrechnungen/-bücher/-journale/-kontokarten/-listen/ -pfändungsunterlagen	10
Genehmigungen - nach Gültigkeitsablauf	6
Geschäftsberichte (unterschriebenes Belegexemplar)	10
Gesellschafterversammlung/-beschlüsse, Protokolle und sonstige Unterlagen	10
G- und V-Rechnungen (Ergebnisrechnung)	10
Gründungsakten der Gesellschaft	10
Grundbuchauszüge, Grundbücher und Journale (soweit Inventurunterlagen)	10
Grundbuchauszüge bei Kreditsicherungen	6

Gutschriften, Gutschriftsanzeigen	10
H	
Halbjahresbilanzen, Zwischenabschlüsse, Status	0
Handelsregisterauszüge (soweit nicht im eigenen Interesse erforderlich)	0
Hauptbücher/-karteien	10
Hauptversammlungen (Beschlüsse, Protokolle, sonstige Unterlagen)	10
I	
Inkassobücher/-karteien/-quittungen	10
Inventare, Inventarnachweise	10
Inventuranweisungen, -reinschriften	10
Inventurunterlagen für Bilanzierungszwecke	10
Investitionszulage (Nachweise)	6
J	
Jahresabschlüsse (Bilanzen, Ergebnisrechnungen)	10
Journale (Hauptbuch)	10
K	
Kalkulationen und Kalkulations-unterlagen, Kostenrechnungen • soweit steuer- und handelsrechtlich relevant (z.B. für Vorratsbewertung) • sonst	 6 0
Kantinenunterlagen, soweit Buchungsunterlagen	10
Kassenabrechnungen	10
Kassenbelege	10
Kassenbücher und Kassenberichte mit Kassenbuchfunktion	10
Kassenkontrollstreifen, Registrierstreifen, soweit nicht Buchungsbelege oder Buchungs-unterlagen	0
Kommissions- (Autrags-) und Abrechnungsunterlagen	10
Kommissionslisten	10
Konnossemente	6
Kontenpläne/Kontenregister	10
Kontierungsbelege	10
Kontokorrentbücher/-kontenkarten, Kontokorrentsaldenverzeichnisse/-listen	10

Konzernabschlüsse, Konzernlage-berichte	10
Kostenträgerrechnungen	10
Kreditorenbuchhaltung	10
Kreditunterlagen, soweit Buchungsbelege	10
Kurzarbeitergeldlisten	6
L	
Lagerbücher, Lagerkarteien	10
Lastschrift- und Gutschriftunterlagen	10
Lieferscheine	6
Lizenzunterlagen	6
Lohnabrechnungen/-belege/-bücher	10
Lohnkonten; Lohnkarteikarten, Lohnkassenbücher (soweit Buchungs-belege)	10
Lohnlisten für Zwischen-, End- und Sonderzahlungen	10
Lohnquittungen	10
Lohnsteuer-Jahresausgleich, Unterlagen über -	10
Lohnsteuerkonten für Arbeiter und Angestellte	10
M	
Magnetbänder/-platten soweit Grundbuch- oder Konten- oder Belegfunktion	10
Mahnvorgänge	6
Maschinenkarteien (z. B. Anlagevermögenskarteien)	10
P	
Patente und Patentunterlagen - nach Ablauf des Patents	6
Pensionskassenunterlagen	10
Pfändungsunterlagen	10
Portokassenbücher, soweit Belegfunktion	10
Postgiroauszüge und -belege, soweit Buchungsbelege	10
Prämienunterlagen, z. B. über Versicherungsprämien, soweit Buchungsunterlagen	10
Preislisten, soweit Buchungsunterlagen	6
Proformarechnungen, soweit nicht Buchungs- oder Ausfuhrunterlagen	0
Provisionsabrechnungen mit Unterlagen	10
Prüfungsberichte des Abschlußprüfers	10

Q	
Quittungen	10
R	
Rechnungen	10
Rechnungseingangsbücher (extern, intern)	6
Rechnungseingangsbücher mit Grundbuch- oder Wareneingangs-funktion	10
Rechtsstreitfälle mit allen Unterlagen, Klageakten - nach Verfahrensabschluß	6
Repräsentationsaufwand, Unterlagen über -	10
S	
Saldenbestätigungen, soweit Handelsbriefe	6
Saldenbilanzen	10
Saldenlisten, soweit Jahresabschlußunterlagen	10
Schadenunterlagen, soweit Bilanzunterlagen	10
Schadenunterlagen	6
Scheckbelege, Scheckbegleitblätter/-listen/-einzugsaufträge/-versand -verzeichnisse usw., soweit Buchungsunterlagen	6
Skontolisten, soweit Buchungsunterlagen	10
Sozialversicherungsunterlagen	6
Steuererklärungen und -bescheide, Steuerrückstellungsberechnungen, Steuerbilanzen nebst Anlagen (soweit keine Handelsbilanz vorhanden)	10
T	
Teilzahlungsunterlagen, soweit Buchungsunterlagen	10
U	
Überstundenlisten und -meldungen, soweit Lohnbelege	10
Umsatzsteuer-Unterlagen	6
Ursprungszeugnisse	6
V	
Versendungsbelege	6
Versicherungsunterlagen	6
Versorgungsunterlagen, soweit Buchungsunterlagen	10

Verträge/Vertragsunterlagen, soweit handels- und steuerrechtlich relevant	6
Vertreterunterlagen	6
W	
Warenausgangsbücher	10
Wareneingangsbücher	10
Warenzeichenunterlagen (soweit Buchungsbelege)	10
Wechsel, eingelöste (soweit Buchungsbelege - Wechselsteuern)	10
Z	
Zahlungsanweisungen, soweit Buchungsbelege	10
Zahlungsbelege	10
Zessionen, Unterlagen über -	6
Zinsrechnungen	6
Zollbelege und –unterlagen	6
Zwischenbilanzen/-abschlüsse, soweit nicht für Konsolidierungszwecke gesetzlich vorgeschrieben	10

August 2000
Dieses Merkblatt beruht wesentlich auf Ausarbeitungen durch die IHK Heilbronn-Franken.

200200000078

Bundesministerium der Finanzen

- Dienstsitz Bonn -

IV D 2 - S 0316 - 136 / 01
(Geschäftszeichen bei Antwort bitte angeben)

Bonn, 16. Juli 2001

Telefon: 01 88 86 82 - 12 63
oder über Vermittlung 01 88 86 82 - 0
Telefax: 01 88 86 82
Telex: 886645
X.400: c=de/a=bund400/p=bmf/s=poststelle

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundesamt für Finanzen

Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung der Regelungen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (§ 146 Abs. 5, §147 Abs. 2, 5, 6, § 200 Abs. 1 AO und § 14 Abs. 4 UStG) Folgendes:

I. Datenzugriff

Nach § 147 Abs. 6 AO ist der Finanzbehörde das Recht eingeräumt, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellte Buchführung des Steuerpflichtigen durch Datenzugriff zu prüfen. Diese neue Prüfungsmethode tritt neben die Möglichkeit der herkömmlichen Prüfung. Das Recht auf Datenzugriff steht der Finanzbehörde nur im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen zu. Durch die Regelungen zum Datenzugriff wird der sachliche Umfang der Außenprüfung (§ 194 AO) nicht erweitert; er wird durch die Prüfungsanordnung (§ 196 AO, § 5 BpO) bestimmt. Gegenstand der Prüfung sind wie bisher nur die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen. Es ist jedoch erforderlich, die Prüfungsmethoden den modernen Buchführungstechniken anzupassen. Dies gilt um so mehr, als in zunehmendem Maße der Geschäftsverkehr papierlos abgewickelt wird und ab dem 1. Januar 2002 der

Vorsteuerabzug aus elektronischen Abrechnungen mit qualifizierter elektronischer Signatur und Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz möglich ist.

Die Einführung dieser neuen Prüfungsmethode ermöglicht zugleich rationellere und zeitnähere Außenprüfungen.

1. Umfang und Ausübung des Rechts auf Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO

Das Recht auf Datenzugriff beschränkt sich ausschließlich auf Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (steuerlich relevante Daten).

Die Daten der Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung und der Lohnbuchhaltung sind danach für den Datenzugriff zur Verfügung zu halten.

Soweit sich auch in anderen Bereichen des Datenverarbeitungssystems steuerlich relevante Daten befinden, sind sie durch den Steuerpflichtigen nach Maßgabe seiner steuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten zu qualifizieren und für den Datenzugriff in geeigneter Weise vorzuhalten.

Bei unzutreffender Qualifizierung von Daten kann die Finanzbehörde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens verlangen, dass der Steuerpflichtige den Datenzugriff auf diese steuerlich relevanten Daten nachträglich ermöglicht. Das allgemeine Auskunftsrecht des Prüfers (§§ 88, 199 Abs.1 AO) und die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§§ 90, 200 AO) bleiben unberührt.

Bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff stehen der Finanzbehörde nach dem Gesetz drei Möglichkeiten zur Verfügung. Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen; falls erforderlich, kann sie auch mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen:

a) Sie hat das Recht, selbst unmittelbar auf das Datenverarbeitungssystem dergestalt zuzugreifen, dass sie in Form des Nur-Lesezugriffs Einsicht in die gespeicherten Daten nimmt und die vom Steuerpflichtigen oder von einem beauftragten Dritten eingesetzte Hard- und Software zur Prüfung der gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen (Daten) nutzt (unmittelbarer Datenzugriff). Dabei darf sie nur mit Hilfe dieser Hard- und Software auf die elektronisch gespeicherten Daten zugreifen. Dies schließt eine Fernabfrage (Online-Zugriff) auf das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde aus.

   Der Nur-Lesezugriff umfasst das Lesen, Filtern und Sortieren der Daten gegebenenfalls unter Nutzung der im Datenverarbeitungssystem vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten.

b) Sie kann vom Steuerpflichtigen auch verlangen, dass er an ihrer Stelle die Daten nach ihren Vorgaben maschinell auswertet oder von einem beauftragten Dritten maschinell auswerten lässt, um den Nur-Lesezugriff durchführen zu können (mittelbarer Datenzugriff). Es kann nur eine maschinelle Auswertung unter Verwendung der im Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen oder des beauftragten Dritten vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten verlangt werden.

c) Sie kann ferner verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen werden (Datenträgerüberlassung). Der zur Auswertung überlassene Datenträger ist spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide an den Steuerpflichtigen zurückzugeben oder zu löschen.

2. Umfang der Mitwirkungspflicht nach §§ 147 Abs. 6 und 200 Abs. 1 Satz 2 AO

Der Steuerpflichtige hat die Finanzbehörde bei Ausübung ihres Rechts auf Datenzugriff zu unterstützen (§ 200 Abs. 1 AO). Im Einzelnen gilt folgendes:

a) Beim unmittelbaren Datenzugriff (Abschnitt I Nr. 1 Buchstabe a) hat der Steuerpflichtige dem Prüfer die für den Datenzugriff erforderlichen Hilfsmittel zur Verfügung zu

stellen und ihn für den Nur-Lesezugriff in das DV-System einzuweisen. Die Zugangsberechtigung muss so ausgestaltet sein, dass dem Prüfer dieser Zugriff auf alle steuerlich relevanten Daten eingeräumt wird. Sie umfasst u.a. auch die Nutzung der im DV-System vorhandenen Auswertungsprogramme. Enthalten elektronisch gespeicherte Datenbestände andere, z.B. steuerlich nicht relevante personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis (§ 102 AO) unterliegende Daten, so obliegt es dem Steuerpflichtigen oder dem von ihm beauftragten Dritten, durch geeignete Zugriffsbeschränkungen sicherzustellen, dass der Prüfer nur auf steuerlich relevante Daten des Steuerpflichtigen zugreifen kann. Die Zugangsberechtigung hat auch die Nutzung der im DV-System vorhandenen Auswertungsprogramme zu umfassen.

Das Datenverarbeitungssystem muss die Unveränderbarkeit des Datenbestandes gewährleisten (§ 146 Abs. 4 AO; Abschnitt V des BMF-Schreibens zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) vom 7. November 1995, BStBl I S. 738). Eine Veränderung des Datenbestandes und des Datenverarbeitungssystems durch die Finanzbehörde ist somit ausgeschlossen.

b) Beim mittelbaren Datenzugriff (Abschnitt I Nr. 1 Buchstabe b) gehört zur Mithilfe des Steuerpflichtigen beim Nur-Lesezugriff (Abschnitt I Nr. 1 Buchstabe a Abs. 2) neben der Zurverfügungstellung von Hard- und Software die Unterstützung durch mit dem Datenverarbeitungssystem vertraute Personen. Der Umfang der zumutbaren Mithilfe richtet sich nach den betrieblichen Begebenheiten des Unternehmens. Hierfür können z.B. seine Größe oder Mitarbeiterzahl Anhaltspunkte sein.

c) Bei der Datenträgerüberlassung (Abschnitt I Nr. 1 Buchstabe c) sind der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen (z.B. über die Dateistruktur, die Datenfelder sowie interne und externe Verknüpfungen) in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten bei Dritten befinden.

3. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

Die Finanzbehörde hat bei Anwendung der Regelungen zum Datenzugriff den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Dies bedeutet u.a.:

a) Bei vor dem 1. Januar 2002 archivierten Daten kann sie beim unmittelbaren Datenzugriff (Abschnitt I Nr. 1 Buchstabe a Abs. 1) und beim mittelbaren Datenzugriff (Abschnitt I Nr. 1 Buchstabe b) nicht verlangen, dass diese Daten für Zwecke ihrer maschinellen Auswertung (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO i.V. mit § 147 Abs. 6 AO) nochmals in das Datenverarbeitungssystem eingespeist (reaktiviert) werden, wenn dies mit unverhältnismäßigem Aufwand für den Steuerpflichtigen verbunden wäre. Dies kommt z.B. in Betracht bei fehlender Speicherkapazität, nochmaliger Erfassung der Daten, Archivierung der Daten außerhalb des aktuellen Datenverarbeitungssystems, Wechsel des Hard- oder Software-Systems. Müssen hiernach die Daten nicht reaktiviert werden, braucht der Steuerpflichtige auch nicht die für eine maschinelle Auswertung der betreffenden Daten erforderliche Hard- und Software zur Verfügung zu halten, wenn sie nicht mehr im Einsatz ist. Dies gilt auch, wenn die Aufbewahrungsfrist (§ 147 Abs. 3 AO) noch nicht abgelaufen ist.

   Diese für die maschinelle Auswertbarkeit der Daten erforderliche technische, organisatorische und zeitliche Einschränkung bezieht sich nicht auf die Pflicht des Steuerpflichtigen zur Lesbarmachung der Daten (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 147 Abs. 5 AO). Die Lesbarmachung muss während der ganzen Aufbewahrungsfrist sichergestellt sein.

b) Bei nach dem 31. Dezember 2001 archivierten Daten ist beim unmittelbaren Datenzugriff (Abschnitt I Nr. 1 Buchstabe a Abs. 1) und beim mittelbaren Datenzugriff (Abschnitt I Nr. 1 Buchstabe b) die maschinelle Auswertbarkeit (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 6 AO) in Form des Nur-Lesezugriffs (Abschnitt I Nr. 1 Buchstabe a Abs. 2) sicherzustellen. Im Falle eines Systemwechsels ist es nicht erforderlich, die ursprüngliche Hard- und Software vorzuhalten, wenn die maschinelle Auswertbarkeit auch für die nach dem 31. Dezember 2001, aber vor dem Systemwechsel archivierten Daten durch das neue oder ein anderes System gewährleistet ist.

c) Für die Datenträgerüberlassung (Abschnitt I Nr. 1 Buchstabe c) kann die Finanzbehörde nicht verlangen, vor dem 1. Januar 2002 auf nicht maschinell auswertbaren Datenträgern (z.B. Mikrofilm) archivierte Daten auf maschinell auswertbare Datenträger aufzuzeichnen.

II. Prüfbarkeit digitaler Unterlagen

1. Elektronische Abrechnungen im Sinne des § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG

Die qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach § 15 Abs. 1 des Signaturgesetzes ist Bestandteil der elektronischen Abrechnung*). Der Originalzustand des übermittelten ggf. noch verschlüsselten Dokuments muss jederzeit überprüfbar sein. Dies setzt neben den Anforderungen nach Abschnitt VIII Buchstabe b) Nr. 2 der GoBS (a.a.O.) insbesondere voraus, dass

- vor einer weiteren Verarbeitung der elektronischen Abrechnung die qualifizierte elektronische Signatur im Hinblick auf die Integrität der Daten und die Signaturberechtigung geprüft werden und das Ergebnis dokumentiert wird;
- die Speicherung der elektronischen Abrechnung auf einem Datenträger erfolgt, der Änderungen nicht mehr zulässt. Bei einer temporären Speicherung auf einem änderbaren Datenträger muss das DV-System sicherstellen, dass Änderungen nicht möglich sind;
- bei Umwandlung (Konvertierung) der elektronischen Abrechnung in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) beide Versionen archiviert und nach den GoBS mit demselben Index verwaltet werden sowie die konvertierte Version als solche gekennzeichnet wird;
- der Signaturprüfschlüssel aufbewahrt wird;
- bei Einsatz von Kryptographietechniken die verschlüsselte und die entschlüsselte Abrechnung sowie der Schlüssel zur Entschlüsselung der elektronischen Abrechnung aufbewahrt wird;
- der Eingang der elektronischen Abrechnung, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung protokolliert werden;

---

*) Anpassung des § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG 1999 an das Signaturgesetz vom 16. Mai 2001 (BGBl. I S. 876) ist im

- die Übertragungs-, Archivierungs- und Konvertierungssysteme den Anforderungen der GoBS, insbesondere an die Dokumentation, an das interne Kontrollsystem, an das Sicherungskonzept sowie an die Aufbewahrung entsprechen;
- das qualifizierte Zertifikat des Empfängers aufbewahrt wird.

2. Sonstige aufbewahrungspflichtige Unterlagen

- Bei sonstigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 AO, die digitalisiert sind und nicht in Papierform übermittelt werden, muss das dabei angewendete Verfahren den GoBS entsprechen.

- Der Originalzustand der übermittelten ggf. noch verschlüsselten Daten muss erkennbar sein (§ 146 Abs. 4 AO). Die Speicherung hat auf einem Datenträger zu erfolgen, der Änderungen nicht mehr zulässt. Bei einer temporären Speicherung auf einem änderbaren Datenträger muss das Datenverarbeitungssystem sicherstellen, dass Änderungen nicht möglich sind.

- Bei Einsatz von Kryptographietechniken sind die verschlüsselte und die entschlüsselte Unterlage aufzubewahren.

- Bei Umwandlung (Konvertierung) der sonstigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) sind beide Versionen zu archivieren und nach den GoBS mit demselben Index zu verwalten sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen.

- Wenn Signaturprüfschlüssel oder kryptographische Verfahren verwendet werden, sind die verwendeten Schlüssel aufzubewahren.

- Bei sonstigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen sind der Eingang, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung zu protokollieren.

Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2001 vorgesehen.

III. Archivierung digitaler Unterlagen

1. Originär digitale Unterlagen nach § 146 Abs. 5 AO sind auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu archivieren. Originär digitale Unterlagen sind die in das Datenverarbeitungssystem in elektronischer Form eingehenden und die im Datenverarbeitungssystem erzeugten Daten; ein maschinell verwertbarer Datenträger ist ein maschinell lesbarer und auswertbarer Datenträger. Die originär digitalen Unterlagen dürfen nicht ausschließlich in ausgedruckter Form oder auf Mikrofilm aufbewahrt werden. Somit reicht die Aufzeichnung im COM-Verfahren (Computer-Output-Microfilm) nicht mehr aus. Diese Einschränkung gilt nicht, wenn die vor der Übertragung auf Mikrofilm vorhandenen Daten vorgehalten werden, die eine maschinelle Auswertbarkeit durch das Datenverarbeitungssystem gewährleisten. Nicht ausreichend ist auch die ausschließliche Archivierung in maschinell nicht auswertbaren Formaten (z.B. pdf-Datei).

   Eine Pflicht zur Archivierung einer Unterlage i.S. des § 147 Abs. 1 AO in maschinell auswertbarer Form (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO) besteht nicht, wenn diese Unterlage zwar DV-gestützt erstellt wurde, sie aber nicht zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem geeignet ist (z.B. Textdokumente).

2. Originär in Papierform angefallene Unterlagen, z.B. Eingangsrechnungen, können weiterhin mikroverfilmt werden.

3. Kann im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahrs die Archivierung ab 1. Januar 2002 nachweisbar aus technischen Gründen nicht auf einem maschinell auswertbaren Datenträger (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO) erfolgen, wird dies nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige bis spätestens zu Beginn des anschließenden abweichenden Wirtschaftsjahrs den Archivierungspflichten gemäß § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO nachkommt.

IV. Anwendung

1. Die Regelungen zum Datenzugriff (Abschnitt I) sind bei steuerlichen Außenprüfungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 beginnen.

2. Die Regelungen zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (Abschnitt II) gelten

a) für elektronische Abrechnungen mit Inkrafttreten des § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG (1. Januar 2002) und

b) für sonstige aufbewahrungspflichtige Unterlagen, die nach dem 31. Dezember 2001 erstellt werden.

Im Übrigen bleiben die Regelungen des BMF-Schreibens zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) vom 7. November 1995 (BStBl I S. 738) unberührt.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesfinanzministeriums unter www.bundesfinanzministerium.de (Pfad: Fachabteilungen/Infos - Besitz- und Verkehrsteuern - Abgabenordnung -) zur Ansicht und zum Download bereit.

Im Auftrag
Christmann