

**Die digitalen Archivierungspflichten
gemäß den Grundsätzen zu §§ 145
– 147 AO unter Bezugnahme auf das
Schreiben des Bundesministers der
Finanzen vom 16.Juli 2001 zu GDPdU
- IV D 2 – S 0316 – 136/01 -**

Konstantinos Tsambasis

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
I Einführung	3
II Rechtliche Grundlagen der digitalen Archivierung nach Steuerrecht	3
III Inhalt und Umfang der digitalen Archivierungspflicht	5
IV Anforderungen zur Archivierung seitens des Gesetzgebers	6
V Anforderungen zur Archivierung aus der Sicht der Finanzverwaltung	8
VI Was ist daraus zu folgern? Was gilt zu beachten?	9
VIII Archivierungsadressaten	13
IX Archivierungsfristen	13
X Folgen und rechtliche Konsequenzen bei Verstößen gegen die Archivierungspflicht	14

Hinweis:

Alle Rechte vorbehalten. Ohne Genehmigung des Autors ist es nicht gestattet, weder die beiliegenden Beispieldaten noch diese Dokumentation oder Teile davon zu vervielfältigen. Auch nicht für Unterrichtszwecke.

I Einführung

Im Zusammenhang mit dem Steuersenkungsgesetz (StSenkG) wurden unter anderem die Ordnungsvorschriften für die Buchführung, für Aufzeichnungen und für die Aufbewahrung von Unterlagen (§§ 146 und 147 AO) neu geregelt. Neben den Regelungen, die bei der Durchführung einer Außenprüfung gelten sollen, betreffen die o.g. Änderungen auch die digitalen Archivierungspflichten der Steuerpflichtigen. Nicht völlig geklärt ist, wie weitreichend die eingeführten Änderungen sind, sowie welche Mechanismen in Bezug auf die Archivierung zum Einsatz kommen sollen oder können. Folgender Beitrag soll dem besseren Verständnis der Neuregelungen dienen und zugleich Lösungswege zur Bewältigung der elektronischen Archivierung aufzeigen.

II Rechtliche Grundlagen der digitalen Archivierung nach Steuerrecht

Die rechtliche Grundlage für eine Aufbewahrung und mithin für eine Archivierung von Unterlagen nach Steuerrecht folgt aus §§ 146 Abs. 5, 147 AO i.V.m. § 145 AO.

Gemäß dem Wortlaut des Gesetzes, § 146 Abs. 5 Satz 1 AO, können die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Formen der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen [...]. Für die Dauer der Aufbewahrungsfrist verlangt die Neuregelung des § 146 Abs. 5 Satz 2 AO, dass die Daten jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können [...].

Diese gesetzliche Anforderungen werden von seiten des Bundesfinanzministeriums im Anwendungsschreiben vom 16.Juli 2001 (GDPdU)¹ dahingehend interpretiert, dass originär digitale Unterlagen auf maschinell verwertbaren Datenträgern während der gesamten Aufbewahrungsfrist zu archivieren sind.

Vergleicht man die Ausführungen des BMF im o.g. Schreiben mit der gesetzlichen Bestimmung des § 146 Abs. 5 AO, so ist es fraglich, ob das Gesetz eine digitale Archivierung explizit fordert. Denn „Können“ ist auch unter juristischer Betrachtung als „Nicht müssen“ zu verstehen. Insoweit ist davon auszugehen, dass gesetzlich eine Archivierung auf Datenträgern alternativ zur herkömmlichen Archivierung im Papierformat vorgesehen ist.

Die dem gegenüber in den Medien weit verbreitete Auffassung, wonach Steuerpflichtige ab dem 01.01.2002 grundsätzlich verpflichtet seien, ihre Unterlagen digital zu archivieren², kann demnach so nicht uneingeschränkt gelten.

Allerdings ist § 146 AO Abs. 5 (Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für die Aufzeichnungen) zusammen mit § 147 Abs. 1, 2 und 6 AO (Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen) und mit Blick auf § 145 AO (Allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen) zu lesen.

Die in § 147 AO normierte allgemeine Aufbewahrungspflicht ist akzessorisch zur Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht des Steuerpflichtigen und steht in engem Zusammenhang mit der Pflicht zur Aufbewahrung von Unterlagen und Aufzeichnungen, die nach außersteuerlichen Vorschriften vorzunehmen sind³. Denn aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung und der Verweisung in § 146 Abs. 5 Satz 1 AO auf die GoB kommt den außersteuerlichen Vorschriften und insbesondere den handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften §§ 238 ff. HGB, besondere Bedeutung zu.⁴

Grundsätzlich ist jeder Kaufmann verpflichtet, geschäftliche Unterlagen wie:

- Bankauszüge,
- Zahlungsbelege,
- Handels- und Geschäftsbriefe,
- Bestelldokumente,
- Buchungsbelege,
- Fertigungsunterlagen,
- Kontenjournale,
- Kreditunterlagen,
- Lieferscheine,
- Lohnbelege,
- Rechnungen,

etc. fristengemäß aufzubewahren und damit zu archivieren. Für deren ordnungsgemäße Aufzeichnung, Speicherung, Aufbewahrung, Prüfbarkeit sowie vollständige und richtige Wiedergabe ist ein Kaufmann außerhalb der Ordnungsvorschriften der §§ 146, 147 AO gemäß den einschlägigen Gesetzen, die den kaufmännischen Rechtsverkehr regeln, sowie nach den allgemeinen Gesetzen selbst verantwortlich. Dies gilt auch hinsichtlich der Verwendung geeigneter, für die Archivierung zulässiger Speicherverfahren.

Von besonderer Wichtigkeit sind die folgenden Regelungen im Handelsgesetzbuch (HGB) und Steuerrecht (AO, Abgabenordnung) unter Beachtung der Grundsätze der GoB / GoBS:

- HGB § 238 Buchführungspflicht,
- HGB § 239 Führung des Handelsbücher,
- HGB § 257 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen,
- HGB § 261 Vorlegung von Unterlagen auf Bild- und Datenträgern,
- AO § 146 Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen,
- AO § 147 Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen.

Zu beachten ist, dass die gesetzlichen Vorschriften über die Aufbewahrungspflicht und die Fristen für alle Speichermedien wie Papier, Mikrofiches, Mikrofilm, optische Platten etc. gleichermaßen gelten⁵.

§ 147 AO normiert eine Aufbewahrungspflicht für Aufzeichnungen, die nach außersteuerlichen Vorschriften vorzunehmen sind, soweit die Pflicht nicht schon nach denselben außersteuerlichen Vorschriften besteht. Eine zusätzliche Pflicht, die nicht primär der Darstellung der Vermögenspflicht dient, sieht diese Vorschrift nicht vor. Aufzubewahren hat ein Steuerpflichtiger Unterlagen im Sinne von § 147 Abs. 1 AO dann, wenn er nach § 140 AO oder anderen Steuergesetzen buchführungs- oder aufzeichnungspflichtig ist⁶.

Nach § 147 Abs. 6 AO ist der Steuerpflichtige im Rahmen einer Außenprüfung verpflichtet, den digitalen Zugriff auf seine steuerlich relevanten Unterlagen zuzulassen, soweit diese mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind. Daraus folgt, dass auch die elektronische Buchführung gemäß den allgemeinen Anforderungen an die Buchführung und Aufzeichnungen (§ 145 AO) ebenso den Grundsätzen der GoB / GoBS entsprechen muss. Denn es macht keinen Sinn, einen digitalen Zugriff fordern zu wollen, wenn nicht zugleich eine Verpflichtung besteht, entsprechende Dokumente zu digitalisieren.

Die Aufbewahrungspflicht ist Teil der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht. Wer zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet ist, ist auch gemäß §§ 140 ff. AO zur Archivierung verpflichtet⁷. Sofern eine elektronische Buchführung praktiziert wird folgt die rechtliche Grundlage für die digitale Archivierungspflicht nach steuerrechtlichen Grundsätzen aus §§ 146 Abs. 5 AO in Verbindung mit § 147 Abs. 1, 2 und 6 AO und § 145 AO.

III Inhalt und Umfang der digitalen Archivierungspflicht

Gemäß § 147 Abs. 2 AO sind von der Möglichkeit der alleinigen digitalen Archivierung lediglich die Eröffnungsbilanzen und die Jahresabschlüsse ausgenommen (eine Ausnahme bilden nach § 257 Abs. 3 HGB aber ebenfalls die Konzernabschlüsse). Obige Unterlagen müssen auf jeden Fall in gedruckter Form vorliegen.

Die übrigen unter § 147 Abs. 1 Nr. 1 – 5 aufgeführten Unterlagen, namentlich:

- Bücher und Aufzeichnungen,
- Inventare,
- Jahresabschlüsse,
- Lageberichte,
- die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstige Organisationsunterlagen,
- die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Buchungsbelege,
- sonstige Unterlagen (darunter ist etwa folgendes zu verstehen: alle Unterlagen, die dem Unternehmen ohne Beleg anfallen, Auftrags- Bestellunterlagen, Aus- und Einfuhrunterlagen, Bewertungsunterlagen, Preisverzeichnisse, Speise- und Getränkekarten, Mahnvorgänge, betriebliche Konto- Depotauszüge, Grundbuch- und Handelsregisterauszüge, branchen- und steuerspezifische Aufzeichnungen, Spendennachweise, Registrierkassenstreifen, Kassenzettel, Bons, Kassenlochstreifen, Lohnabrechnungsunterlagen, Magnetbänder, Disketten und Plattenspeicher, soweit letztere Belege ersetzen, statistisches Material zur Nachkalkulation⁸), *soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind,*

können digital geführt und archiviert werden.

Hierbei sind jedoch die obigen Ausführungen zu II. zu beachten, wonach eine elektronische Archivierung erfolgen sollte, soweit die elektronische Buchführung praktiziert wird und soweit es sich bei den abzulegenden Unterlagen um steuerlich relevante Unterlagen handelt, die dem Beweis steuerlicher Belange dienen sollen.

Inhaltlich soll es sich bei den zu digitalisierenden Unterlagen um solche handeln, die „originär“ anfallen⁹.

Originär digitale Unterlagen sind solche,

- die in das Datenverarbeitungssystem in elektronischer Form eingehen
- und solche,
- die im jeweiligen Datenverarbeitungssystem selbst erzeugt werden.

Letztere können in beliebiger Form anfallen. Man denke nicht nur an Geschäftsbriefe, sondern Lagerlisten, Kalkulationslisten, sonstige tabellarische Berechnungen, Bestellungen, Rechnungen etc. die in der EDV-Anlage erzeugt werden, sondern auch an elektronische Nachrichten (E-Mail) oder Telefaxe, die elektronisch erzeugt und von dem EDV-System mittels Modem (ISDN/Analog), Kabel, DSL usw. verschickt und auch empfangen werden. An elektronische Nachrichten können bekanntlich Dateien beliebigen Formats angehängt werden (Attachments).

Keine Pflicht zur digitalen Archivierung besteht für Unterlagen, die steuerlich nicht relevant sind.

Ferner sind solche Unterlagen von der digitalen Archivierungspflicht ausgenommen, die

- zwar elektronisch erstellt worden sind, aber nicht zur Weiterverarbeitung und Auswertung in einem EDV-Buchführungssystem geeignet sind (z.B. Textdokumente),
- originär nur in Papierform anfallen (z.B. Eingangsrechnungen, Belege, Korrespondenz etc.),
- als steuerlich relevante Daten vor dem 1. Januar 2002 angefallen sind, wenn die Reaktivierung deren maschinellen Auswertbarkeit (z.B. ein nochmaliges Einspeisen derselben in das DV-System) mit unverhältnismäßig hohem Aufwand für den Steuerpflichtigen verbunden wäre. Als Kriterien hierfür werden unter anderem die fehlende Speicherkapazität, der zusätzliche Erfassungsaufwand, sowie der Wechsel von Hard- und/oder Software angesehen.

Zum Umfang der Archivierungspflicht als Nebenpflicht gehört auch, die erforderlichen Vorkehrungen zu treffen, um den Schutz vor Zerstörung über die gesamte Aufbewahrungsfrist zu gewährleisten. Speichermedien müssen physikalisch die Eigenschaft besitzen, aufgezeichnete Daten für die Dauer der Aufbewahrungsfrist abrufbar zu erhalten. Zerstörung und Verlust der Daten können gegebenenfalls durch Wärme, Wasser, Druck, Gase oder natürlichen Verfall entstehen. Neben der Auswahl eines sicheren Aufbewahrungsortes empfiehlt sich daher, die Herstellerangaben zu beachten.

IV Anforderungen zur Archivierung seitens des Gesetzgebers

Hinsichtlich der Art, der Form, des Formats bzw. des dabei zulässig anzuwendenden technischen Archivierungsverfahrens, macht der Gesetzgeber keine eindeutigen Aussagen. Er lässt dem Steuerpflichtigen weitgehend freien Raum.

Zu der Aufbewahrungsform der nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen spezifiziert der Gesetzgeber in § 147 Abs. 2 AO allerdings die Anforderungen an die Aufbewahrungspflicht wie folgt:

- Jahresabschlüsse und Eröffnungsbilanzen müssen im Original vorliegen.
- Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege können auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden (bildliche Wiedergabe),
- die übrigen Unterlagen können als inhaltliche Wiedergabe aufbewahrt werden.

Nach der in der Literatur vertretenen Auffassung¹⁰ sind Bildträger

- Fotokopien,
- Mikrokopien,
- Mikrofilme und
- elektro-optische Speicherplatten.

Unter dem Begriff „andere Datenträger“ versteht man hingegen z.B.

- Magnetbänder,
- Magnetplatten,
- Disketten,
- Festplatten,
- CD-ROM

Die Anforderungen an die bildliche Wiedergabe setzen kein bestimmtes Dateiformat voraus. Allerdings soll die Wiedergabe ohne Inanspruchnahme weiterer Hilfsmittel (z.B. Lupe) lesbar sein.

Bei der bildlichen Wiedergabe soll die besondere Beweisfunktion der Originale gewährleistet sein; die Übereinstimmung mit dem Original ist daher sicherzustellen. Das bedeutet unter anderem, dass die auf den Unterlagen angebrachten Sicht-, Kontroll-, oder andere Bearbeitungsvermerke so erhalten bleiben sollten, dass ihre Urheberschaft und ihr Inhalt ohne größere Schwierigkeiten festgestellt werden kann. Die farbliche Übereinstimmung soll dann gewährleistet sein, wenn dies für den Beweiswert des Belegs oder der Urkunde bedeutend ist.

Zur inhaltlichen Wiedergabe soll nach der in der Literatur vertretenen Auffassung¹¹ eine komprimierte, nicht nur verkleinerte Wiedergabe des Originals möglich sein.

Zu beachten ist allerdings, dass die Wiedergabe wortgetreu sein muß. Sie darf sich nicht nur auf den wesentlichen Inhalt des Originals beschränken. Denn nur eine wortgetreue Wiedergabe ist auch beweiskräftig. Daher sind in diesem Fall auch die im Original vorgedruckten Texte samt AGB mit zu dokumentieren.

In Bezug auf die Aufbewahrung von Unterlagen wird vom Gesetzgeber ferner eine geordnete Aufbewahrung gefordert, § 147 Abs. 1 AO, wobei ein bestimmtes Ordnungssystem nicht vorgeschrieben ist. Sowohl die Buchführung als auch die hieran anschließende Archivierung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens müssen, wie bereits dargelegt, den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung entsprechen (§§ 146 Abs. 5, 147 Abs. 2 AO).

Die Zulässigkeit des angewendeten Verfahrens bestimmt sich bei Aufzeichnungen, die allein nach den Steuergesetzen vorzunehmen sind, nach dem Zweck, den die Aufzeichnungen für die Besteuerung erfüllen sollen.

Zu beachten ist schließlich, dass ab 01.01.2002 die archivierten Daten gemäß Art. 97 § 19b EGAO, § 147 Abs. 2 AO n.F. während der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, lesbar und maschinell auswertbar sein müssen bzw. unverzüglich lesbar und in diesem Sinne auswertbar gemacht werden können. Unverzüglich ist hier zwar nicht gleichbedeutend mit „sofort“¹², bedeutet aber ohne schuldhaftes Zögern i.S.v. § 121 Abs. 1 BGB.

Da der Steuerpflichtige über die Lesbarkeit hinaus auch die maschinelle Auswertbarkeit während der Aufbewahrungsfrist des § 147 Abs. 3 AO sicherstellen muß und folglich ungeachtet des technischen Fortschrittes veraltete EDV-Anlagen und Programme nebst sachkundigem Bedienungspersonal bis zur Außenprüfung vorhalten muß, dürfen ihm gemäß dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz keine zu knappen Zeitvorgaben gemacht werden.

Dieser Grundsatz gebietet es, dem Steuerpflichtigen trotz der Formulierung des § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO als Ausgleich für seine ohnehin verfassungsrechtlich bedenkliche Indienstrafe, eine angemessene Frist einzuräumen, innerhalb der er den Datenzugriff auf einer (z.B.) ausrangierten EDV-Anlage ermöglichen kann¹³.

Die Aufbewahrung ausgedruckter Daten/Unterlagen soll in diesem Zusammenhang zwar weiterhin zulässig bleiben, aber wegen des digitalen Zugriffs auf Daten, die mit einem elektronischen Buchführungssystem erzeugt und verarbeitet wurden, nicht mehr ausreichen¹⁴.

V Anforderungen zur Archivierung aus der Sicht der Finanzverwaltung

Die von der Finanzverwaltung für die Steuerprüfung erwarteten technischen und sonst allgemeinen Archivierungsanforderungen beschränken sich gemäß dem o.g. Schreiben des BMF auf folgende Punkte:

- Originär digitale Unterlagen nach § 146 Abs. 5 AO sind auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu archivieren.
- Die originär digitalen Unterlagen dürfen nicht ausschließlich in ausgedruckter Form oder auf Mikrofilm aufbewahrt werden. Somit reicht die Aufzeichnung im COM-Verfahren 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).

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

VI Was ist daraus zu folgern? Was gilt zu beachten?

Die oben genannten Anforderungen nach der AO machen den Einsatz einer elektronischen Archivierung nicht grundsätzlich zur Pflicht. Sie kommen zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige buchführungs- und aufzeichnungspflichtig ist und entsprechend zur Bearbeitung steuerlich relevanter Belange EDV-Systeme einsetzt, seine Buchführung also EDV-gestützt führt. Das tun heute aber die meisten Betriebe.

Der Steuerpflichtige ist für die verwendete Speichertechnik von Geschäftsunterlagen, Urkunden, etc. selbst verantwortlich. Die technischen Anforderungen und die Art und Weise der Aufbewahrung sind in den o.g. Vorschriften samt dem Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministers bewußt so abgefaßt, dass mehrere heute im Einsatz befindliche sowie noch unbekannt zukünftige Speichermedien bzw. Archivierungstechniken Gültigkeit haben.

Zweck der Aufbewahrung ist die Wiedergabe der aufbewahrten Informationen zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der Aufbewahrungsfrist. Dies soll mit möglichst vielen Techniken und individuell eingesetzten Systemen erreichbar sein.

Die Archivierung von originär digitaler Unterlagen soll zukünftig auf maschinell verwertbaren Datenträgern erfolgen. Geschäftsunterlagen, welche nach dem Gesetz als Urkunde gelten (vgl. § 416 ZPO), sollten bei erhöhtem Prozeßrisiko zusätzlich in Papierform aufbewahrt werden¹⁵. Unter einem maschinell verwertbaren Datenträger versteht die Finanzverwaltung einen maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger. Dem technischen Laien hilft eine solche Erklärung allerdings kaum. Nicht unerwähnt sollte daher insoweit folgende Kurzerklärung bleiben:

Computer verarbeiten Informationen mittels Binärcodes mit den Ziffern „0“ und „1“, sogenannte Maschinensprache¹⁶. Datenträger, worauf Information im Binärcode abgespeichert werden kann, sind nach allgemeinem Verständnis u.a. Magnetbänder, Disketten, Chipkarten, Magnetplatten/Festplatten, optische Speichermedien z.B. CD-Rom¹⁷. Gemäß GoBS gelten als maschinell lesbare Datenträger ebenfalls die o.g. Medien¹⁸.

Steuerpflichtige sollten beachten, dass die bisherige Wahlfreiheit bezüglich der Archivierungsmedien stark eingeschränkt wurde. Aufgrund der Streichung der bisherigen Fassung des § 147 Abs. 2 Satz 2 AO reicht in Zukunft die Aufbewahrung von Daten in Papierform nicht mehr aus, bleibt aber zulässig.

Ebenso sollen Steuerpflichtige zukünftig für die Aufbewahrung von Daten nicht mehr auf Archivierungsmedien zurückgreifen, die eine maschinelle Auswertung von Daten nicht zulassen. Der Grund liegt darin, dass bei der Wiedergabe auf bestimmten Bildträgern, wie etwa Fotokopien oder Mikrofilmen, nur eine vergrößerte Wiedergabe der Inhalte möglich ist, nicht aber eine maschinelle Auswertung. Die Speicherung auf solchen Datenträgern ist nicht mehr ausreichend.

Explizit für den Einsatz des sogenannten COM-Verfahrens sowie der Verwendung des PDF-Format ist außerdem gemäß dem o.g. Schreiben des BMF entsprechend zu vernehmen, daß die Verwendung dieser Archivierungsformen ebenfalls nicht mehr ausreichen sollen.

Hierzu ist folgendes anzumerken:

Das Gesetz läßt für empfangene Handels- und Geschäftsbriefe die bildliche und für andere Unterlagen die inhaltliche Übereinstimmung zu (§ 147 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Der Sinn und Zweck der Norm, die Gewährleistung der besonderen Beweisfunktion obiger Unterlagen, kann auch unter Anwendung des COM – Verfahrens im Einzelfall und für bestimmte Unterlagen realisiert werden. Denn im COM-Verfahren werden die im Speicher einer DV-Anlage aufgezeichneten digitalen Daten in die zur Ausgabe vorgesehene schriftliche oder bildliche Form umgesetzt und mit hoher Geschwindigkeit auf einen Mikrofilm geschrieben¹⁹.

Anders verhält es sich hingegen bei Unterlagen, die naturgemäß maschinell auswertbar sind und als solche erhalten werden sollen. Denn nach allgemeinem Verständnis sind digitale Unterlagen dem Zweck der Vorschrift nach auswertbar, wenn sie auch Berechnungen oder sonstige Operationen enthalten, die einer Auswertung zugänglich sind.

Diese Voraussetzungen der Auswertbarkeit erfüllen Handels- oder Geschäftsbriefe oder sonstige Unterlagen nicht, bzw. nicht immer. Denn nicht immer enthalten solche Unterlagen Berechnungen, Summen und Salden, die im Sinne der Vorschrift auswertbar wären. Es kommt mithin auf den Einzelfall an. Das COM-Verfahren für derartige Unterlagen völlig auszuschließen, würde daher nicht sachgerecht erscheinen.

Gleiches ist auch hinsichtlich der Aussage zu bemerken, wonach eine Archivierung im PDF-Format nicht ausreichen sollte. Die Abkürzung „PDF“ steht für "Portable Document Format" (Portables Dokumentenformat). PDF wurde von der Firma Adobe entwickelt mit dem Ziel, ein Dateiformat zu schaffen, mit dem es möglich ist, elektronische Dokumente unabhängig von einem bestimmten Textverarbeitungsprogramm und/oder einem Betriebssystem originalgetreu zu nutzen.

Das bedeutet, dass ein Leser einer PDF-Datei das Dokument immer in der Form betrachten und ausdrucken kann, die der Autor festgelegt hat. Dabei spielt es keine Rolle, mit welchem Textverarbeitungsprogramm der Autor das Dokument ursprünglich erstellt hat.

Um eine PDF-Datei lesen zu können, benötigt man eine spezielle Software, die von der Firma Adobe kostenlos zur Verfügung gestellt wird: den *Acrobat Reader*. Diese Software wird für nahezu sämtliche Betriebssysteme angeboten. Mit Hilfe des Acrobat Readers kann man sowohl lokal auf dem eigenen PC gespeicherte PDF-Dateien als auch mit Unterstützung eines Web-Browsers (z.B. Netscape Navigator oder Microsoft Internet Explorer) online im Internet angebotene PDF-Dateien betrachten und bei Bedarf ausdrucken²⁰.

Da eine Rückwärtskonvertierung von Dateien aus dem PDF-Format (z.B. Konvertierung einer XLS-Datei (Excel) im PDF-Format; Rückkonvertierung wieder im XLS-Format) (zur Zeit) nicht möglich ist, macht es Sinn, eine auswertbare Datei nur in einem maschinell auswertbarem Format abzulegen.

Weniger sinnvoll erscheint aber, elektronisch eingegangene Textdateien (Geschäftsbriefe) oder sonstige Belege, die einer Auswertung nicht zugänglich sind, von der Archivierungsmöglichkeit im PDF-Format auszuschließen. Denn „nicht maschinell auswertbar“ ist nicht gleichbedeutend mit „nicht recherchierbar“ oder gar auffindbar. Zudem kann man mittels PDF-Datei manch ein Dokument fast originalgetreu wiedergeben.

Allerdings sind die obigen Betrachtungen wiederum im Zusammenhang mit dem digitalen Zugriff im Rahmen von § 147 Abs. 6 AO und mit den Anforderungen des Gesetzgebers an einer jederzeitigen Verfügbarkeit und Lesbarkeit der Daten (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO) zu sehen.

Wenn die Finanzverwaltung im Rahmen der Außenprüfung (Betriebsprüfung, Umsatzsteuer-Sonderprüfung, Lohnsteuer-Außenprüfung und Steuerfahndung) befugt sein soll zu 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, dann ist es schon aus arbeitsökonomischer Sicht – unabhängig von der grundsätzlichen Zulässigkeit der Verwendung weiterer Archivierungsformen - sinnvoll, von vornherein Speichermedien zu verwenden, die maschinell verwertbar sind.

Im Einzelfall empfiehlt es sich daher, mit der Finanzverwaltung Rücksprache zu halten, um das Verfahren vorher abzustimmen.

Keine Pflicht zur digitalen Archivierung in maschinell auswertbaren Form besteht nach dem Schreiben des BMF bei Textdokumenten sowie bei originär in Papierform angefallenen Unterlagen. Letztere können also mikroverfilmt werden.

Von der Archivierungspflicht sind außerdem zwei weitere Fälle ausgenommen, wonach im Rahmen des digitalen Zugriffs gefragt werden könnte.

Dies betrifft zum einen Daten, die vor dem 1. Januar 2002 archiviert worden sind.

Diese brauchen nicht wieder eingespielt werden, wenn dies mit unverhältnismäßig hohem Aufwand für das Unternehmen verbunden ist. Ein solcher Fall liegt vor bei fehlender Speicherkapazität, nochmaliger Datenerfassung, Archivierung außerhalb des aktuellen Datenverarbeitungssystems und Wechsel der Hard- und Software.

Zum anderen betrifft dies Archivierungsfälle, die ab dem 1. Januar 2002 nachweisbar aus technischen Gründen nicht möglich gemacht werden können. In solchen Fällen wird dem Unternehmen gemäß dem Schreiben des Bundesfinanzministers die Gelegenheit gegeben, seinen Archivierungspflichten bis spätestens zu Beginn des anschließenden abweichenden Wirtschaftsjahrs nachzukommen.

Hinsichtlich der bei der digitalen Archivierung zu verwendenden Formate empfiehlt es sich, Formate zu wählen, die üblich bzw. gängig sind und für die bei Einsatz oder Wechsel der Software, Konvertierungsfiler erhältlich sind. Im Einzelfall kann es sinnvoll sein, gewisse Unterlagen im ASCII-Format abzulegen. Dies hat den Vorteil, daß Daten von jedem EDV-System aus gesichtet und ausgedruckt werden können.

Für Sichtunterlagen, die als Graphiken abgespeichert werden sollen, kann es ebenfalls sinnvoll sein, diese im GIF-, bzw. JPG-Format abzulegen. Dies kann vorteilhaft sein, weil Graphiken nicht nur von vielen Graphikprogrammen, sondern auch von den gängigen Browsern angezeigt werden können.

In vielen Fällen lassen sich Texte innerhalb von Graphiken mit einem geeignetem OCR-Programm (Texterkennungsoftware) in eine Textdatei umwandeln, so daß eine Volltextsuche stattfinden kann²¹.

Vor dem Einsatz eines bestimmten Digitalisierungsverfahrens empfiehlt es sich aber, dieses mit der jeweiligen Finanzverwaltung verbindlich abzustimmen.

Bei Einsatz von neuer Software sollte auf Abwärtskompatibilität geachtet werden.

Im Einzelfall ist es sogar empfehlenswert, die vorhandene Software nicht zu vernichten.

In Bezug auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung muß auch das Beleg- und Dokumentationsprinzip beachtet werden; die Recherchierbarkeit muß gewährleistet sein. Nach der Rechtsprechung ist eine Buchführung ordnungsmäßig, wenn sie den Grundsätzen des Handelsrechts, d.h. den Vorschriften des Gesetzes und den allg. Regeln einer kaufmännischen Buchführung entspricht²².

Das Belegprinzip ist gewahrt, wenn die Buchführung einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit einen sicheren und klaren Nachweis der Geschäftsvorfälle liefert. Hierzu sind dem sachverständigen Dritten die unterschiedlichsten Unterlagen (z.B. Datenflussplan Speicherbelegungsplan, Programmablaufplan, Codierblätter, Umwandlungslisten, Protokolle usw.) vorzulegen.

Diese allg. Anforderungen an die EDV-Buchführung ergeben sich auch aus ihrem Dokumentations- und Rechnungslegungszweck. Sie dienen der Transparenz und Kontrollierbarkeit und erfüllen damit zugleich eine Gläubigerschutzfunktion²³.

Bei der Archivierung der Daten ist ferner auf die Unveränderlichkeit der Buchungen und Aufzeichnungen zu achten (§ 146 Abs. 4 AO). Denn entsprechend der Regelung zu § 239 Abs. 3 HGB konkretisiert § 146 Abs. 4 den Grundsatz der Klarheit und gewährleistet den Dokumentationszweck der Buchungen und Aufzeichnungen.

Zur Klarheit gehört auch der Schutz des Buchführungszweckes vor Manipulationen nach Verbuchung. Bei konventionellen Buchführungssystemen dürfen demgemäß keine unausgefüllten Zwischenräume gelassen werden, um später Veränderungen vornehmen zu können²⁴.

Analog zu den konventionellen Buchführungssystemen müssen moderne EDV-Buchführungssysteme programmäßige Sicherungen und Sperren enthalten, die verhindern, dass einmal eingegebene Daten dem Zugriff zur Wiederaufbereitung (Änderung) preisgegeben sind²⁵. Dies muß bereits vom Zeitpunkt der erstmaligen Speicherung an, nicht erst nach durchgeführter Verarbeitung, gewährleistet sein.

Zur Sicherung der Unveränderlichkeit zählt bei Verdichtungsprogrammen das Auslösen von Verdichtungssperren, wenn über den Verlauf der Entwicklung des neuen Saldos keine Druckausgabe erfolgt. Die eingesetzten Datenträger müssen so eingerichtet sein, daß nachträglich keine neuen Daten eingespielt werden können. Bei Magnetbändern wird dies durch Bandkennsätze, Bandvorsätze und Bandnachsätze verhindert.

Band- und Speicherinhalte dürfen weder vollständig noch teilweise gelöscht werden.

Der Steuerpflichtige hat dazu programmtechnische Vorkehrungen zu treffen, z.B. Einführung eines Sperrdatums in die Bestandskennsätze. Wie die herkömmlichen Buchungsverfahren müssen Änderungen (Überschreiben, Löschen) als solche erkennbar sein²⁶.

Über durchgeführte Änderungen hat der Steuerpflichtige unter Angabe des Zeitpunktes der Änderung Aufzeichnungen oder Protokolle (z.B. Umbuchungslisten, Fehlerlisten) zu fertigen, die wie Bücher aufzubewahren sind. Unerheblich ist, ob die vor der Änderung betroffenen Aufzeichnungen von Anfang an falsch waren oder nicht. Bei Korrekturen dagegen, die vor Abschluß der Verbuchung erfolgen, braucht der ursprüngliche falsche Inhalt nicht mehr feststellbar sein. Falsche Buchungen sind durch Stornobuchungen auszugleichen²⁷.

Um die Unveränderbarkeit der Daten zu gewährleisten, aber auch aus sonst praktischen Gründen wird es als sinnvoll gehalten, wenn die Archivierung auf elektro-optische Speichermedien (CD-ROM und DVD) erfolgt²⁸. Die Vorteile des Einsatzes eines solchen Mediums sind u.a. folgende:

- Über entsprechende Laufwerke verfügt heute fast jeder, auch Behörden
- Die darauf abzusichernde Datenmenge ist gegenüber anderen Datenträgern enorm größer
- Die Ablage ist platzsparender
- Maschinell verwertbare Daten lassen sich auf solche Medien ablegen und wieder abrufen
- Die Unveränderbarkeit der Daten auf CD-R (nur lesen) ist aus derzeitiger Sicht gewährleistet.

VIII Archivierungsadressaten

Die bereits erwähnten Vorschriften gelten für Unternehmen aller Branchen. Die Mitarbeiterzahl oder der Umsatz spielt hierbei nicht die entscheidende Rolle. Entscheidend ist lediglich, ob der Betrieb seine Buchführung EDV-gestützt führt.

IX Archivierungsfristen

Gemäß § 147 Abs. 3 sind Unterlagen im Sinne von § 147 Abs. 1 Nr. 1 und 4 AO, namentlich:

- Bücher und Aufzeichnungen,
- Inventare,
- Jahresabschlüsse,
- Lageberichte,
- die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen und
- die Buchungsbelege,

zehn Jahre, die sonstigen in § 147 Abs. 1 aufgeführten Unterlagen, namentlich:

- die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe,
- sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind²⁹,

sechs Jahre aufzubewahren, sofern nicht in anderen Steuergesetzen kürzere Aufbewahrungsfristen zugelassen sind.

Kürzere Aufbewahrungsfristen nach außersteuerlichen Gesetzen lassen die in Satz 1 bestimmte Frist unberührt. Zu beachten ist aber, dass die Aufbewahrungsfrist nicht abläuft, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

X Folgen und rechtliche Konsequenzen bei Verstößen gegen die Archivierungspflicht

Die Aufbewahrungspflicht ist ein Teil der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht.

Bücher, Aufzeichnungen und Unterlagen, die nicht aufbewahrt werden, können nicht nachgeprüft werden. Verstöße gegen die Aufbewahrungspflicht führen daher zu den gleichen Rechtsfolgen, wie Verstöße gegen die Buchführungsvorschriften.

In Betracht kommen Zwangsmaßnahmen, Schätzung, straf- und bußgeldrechtliche Ahndung, Versagung der gesetzlichen Steuervergünstigungen³⁰.

Wird die Aufbewahrungspflicht verletzt, so wird die Buchführung als nicht ordnungsgemäß erstellt angesehen. Fehlende Bücher können nicht durch Zeugenaussagen ersetzt werden. Die Finanzbehörde hat die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

Die vorzeitige Vernichtung der Handelsbücher ist im Falle der Insolvenz strafbar (§ 283 I Nr. 6, 283 b I Nr. 2 StGB).

Im Einzelfall kann die Verletzung der Aufbewahrungspflicht als Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder fahrlässige Steuerverkürzung (§ 378 AO) strafbar bzw. ordnungswidrig sein, sofern zur Verletzung eine weitere Handlung oder ein Unterlassen wie das Verschweigen buchführungspflichtiger Tatsachen hinzukommt³¹.

Wer Buchführungsunterlagen (Aufzeichnungen, Abrechnungen, Belegnachweise, Bücher) vernichtet, beschädigt oder vorenthält, erfüllt den Tatbestand der Urkundenunterdrückung gem. 274 StGB.

Hiervon ist der unverschuldete Verlust aufbewahrungspflichtiger Unterlagen abzugrenzen, wobei jedoch zu beachten ist, dass auch der unverschuldete Verlust aufbewahrungspflichtiger Unterlagen der Buchführung die Ordnungsmäßigkeit nimmt.

Liegen jedoch keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Buchführung auch aus anderen Gründen nicht ordnungsmäßig ist, so hat gemäß § 163 Satz 1 2. Alt. AO das Fehlen aufbewahrungspflichtiger Unterlagen (analog) unberücksichtigt zu bleiben.

Hierauf beruhen z.B. die Ländererlasse, wonach aus Verlust von Unterlagen beispielsweise durch Hochwasserschäden steuerlich keine Folgerungen gezogen werden dürfen³².

- ¹ Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001, - IV D 2 – S 0316 – 136/01 -, unter III. Seite 6,
Quelle: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage8440/BMF-Schreiben-vom-16.07.01.pdf>
- ² Vgl. Gerhard Schmidt, Digitale Archivierung wird Pflicht, Consultant" 9/2001, S. 14-16 ders. unter: http://www.forum-kanzleisoftware.de/consakt/c0109_2/artikel.htm ; Ad Acta GmbH, Bundesministerium der Finanzen verlangt elektronische Archivierung, Quelle: http://www.adacta.com/12_Gesetz.htm#Logo ; Andreas Karetta, Datrontech Germany GmbH, Ab 2002 reichen Aktenordner nicht mehr aus! Quelle: <http://www.learncenter.de/aktion/gdpdu.html>
- ³ Vgl. Kruse/Drüen, in Tipke/Kruse, Abgabeordnung / Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 16. Auflage, 95. Lieferung, Stand: 08/2001, § 147 RdNr 1, 2.
- ⁴ So Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 146 RdNr. 2.
- ⁵ Vgl. Jakobs, Analoge und digitale Informationsverarbeitung – ...die rechtlichen Aspekte die bei der digitalen Archivierung zu beachten sind, Quelle: <http://home.t-online.de/home/jacobs/recht.htm>
- ⁶ Vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 147 RdNr. 1, 2 m.w.N.
- ⁷ Vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 147 RdNr. 32.
- ⁸ Sehr ausführlich hierzu: Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 147 RdNr. 22-31.
- ⁹ So der BFM im Schreiben vom 16. Juli 2001, a.a.O., S. 6.
- ¹⁰ Vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO, RdNr. 34 ff. m.w.N.
- ¹¹ Vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, AO, § 147 RdNr. 37 m.w.N.
- ¹² Vgl. Palandt/Heinrichs, Kommentar zum BGB, § 121 RdNr. 3.
- ¹³ So Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 147 RdNr. 41.
- ¹⁴ Vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 147 RdNr. 40.
- ¹⁵ So Jakobs, Rechtliche Aspekte bei der digitalen Archivierung, Quelle: <http://home.t-online.de/home/jacobs/recht.htm> .
- ¹⁶ Vgl. ARCHmatic-Glossar / -Lexikon, Quelle: www.glossar.de/glossar/1frame.htm?http%3A/www.glossar.de/glossar/z_programmiersprachen.htm sowie: Thomas Wullengerd, Warenwirtschaft Teil 1, Entwicklung der Warenwirtschaftssysteme, Quelle: http://www.whomes.uni-bielefeld.de/rrsch/bs/pk/bw/Kap4/bw04_1.htm .
- ¹⁷ Hansen, Hans Robert, Wirtschaftsinformatik I, 7. Aufl. S. 485.
- ¹⁸ Vgl. Tz. 1 der GoBS vom 7.11.1995, BStBl 1995 I S. 738, unter „I. Anwendungsbereich“, Quelle auch unter: <http://www.bk-leichlingen.de/fibu.htm> .
- ¹⁹ Vgl. Hansen, a.a.O. S. 631.
- ²⁰ Vgl. das Online-Tutorial zum PDF-Format, Quelle: <http://www.freidok.uni-freiburg.de/freidok/tutorial/0201.htm> .
- ²¹ So auch Seiler, David, Einhaltung gesetzlicher Aufbewahrungspflichten bei digitaler Archivierung von Geschäftspost mit digitalen Signaturen, Quelle: <http://www.fotorecht.de/publikationen/aufbew6.html> .
- ²² BFH, BStBl. 66, 487; 65, 714.
- ²³ Vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 145 RdNr. 30 f.
- ²⁴ Vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, 146 RdNr. 46.
- ²⁵ Vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 145 RdNr. 26 ff.; Suppenhauer, Grundsätze Ordnungsmäßiger Datenverarbeitung im Rechnungswesen, WPg, 2000, 132.
- ²⁶ Vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 146 RdNr. 47.
- ²⁷ Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 146 RdNr. 48.
- ²⁸ Vgl. hierzu auch, Seiler, Einhaltung gesetzlicher Aufbewahrungspflichten bei digitaler Archivierung von Geschäftspost mit digitalen Signaturen, S. 1 f., <http://www.fotorecht.de/publikationen/aufbew6.htm> sowie in NJW-CoR, 1999, 166 f.
- ²⁹ Hierzu vgl. die Ausführungen unter IV.
- ³⁰ Vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, 147, RdNr 63
- ³¹ Vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, §147 RdNr. 64.
- ³² Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 147 RdNr. 65.