

E-MAIL ARCHIVIERUNG:

RECHTLICHE GRUNDLAGEN

- Ab dem 1. Januar 2002 ist der Finanzverwaltung aufgrund der gesetzlichen Neuregelungen im Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (Bundesgesetzblatt Teil I S. 1433, Artikel 7 und 8) das Recht eingeräumt, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellte Buchführung des Steuerpflichtigen durch Datenzugriff zu prüfen.

- **GDPdU:**

Die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen beinhalten Anwendungsregelungen zur Umsetzung des Rechts auf Datenzugriff, d.h. Regeln zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen und zur Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen bei Betriebsprüfungen.

Sie wurden nach Erörterungen mit den Vertretern der Wirtschaft mit BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001 veröffentlicht (Bundessteuerblatt Teil I S. 415)

Die §§ 146, 147 und 200 der Abgabenordnung räumen der Finanzverwaltung das Recht ein, bei allen Außenprüfungen Einsicht in elektronisch gespeicherte Unternehmensdaten zu nehmen. Der Steuerpflichtige hat die Finanzbehörde bei der Ausübung des Datenzugriffs zu unterstützen.

Der Zugriff kann auf 4 unterschiedliche Arten erfolgen:

- **herkömmliche Prüfung (Abschn. I S.2 GDPdU)**
- **unmittelbarer Datenzugriff: Z1 (§ 147 Abs.6 S.1 AO)**
- **mittelbarer Datenzugriff: Z2 (§ 147 Abs. 6 S. 2 AO)**
- **Datenträgerüberlassung: Z3 (§ 147 Abs.6 S.2 AO)**

- **Steuerlich relevante Daten:**

Das Recht auf Datenzugriff beschränkt sich ausschließlich auf steuerlich relevante Daten (u.a. Daten der Finanz-, Anlagen und Lohnbuchhaltung).

In allen Bereichen des DV-Systems, in denen sich steuerlich relevante Daten befinden, sind diese insoweit durch den Unternehmer als solche zu qualifizieren und für den Datenzugriff vorzuhalten.

Der Unternehmer hat die Möglichkeit der Erstqualifizierung.

▪ Anwendung auf E-Mails

E-Mails haben sich zu vollwertigen Geschäftsbriefen entwickelt. Dies wird u.a. durch die seit Anfang 2007 geltende Impressumspflicht für E-Mails deutlich.

E-Mails sollten jedoch nicht nur aus steuer- bzw. handelsrechtlichen Gründen aufbewahrt werden.

E-Mails können auch bei Rechtsstreitigkeiten als Beweismittel vor Gericht eingesetzt werden.

E-Mails sind aufzubewahren, wenn sie dem Begriff des Handelsbriefes entsprechen. Mithin, wenn sie die Vorbereitung, den Abschluss, die Durchführung oder die Rückgängigmachung des Handelsgeschäftes zum Gegenstand haben.

Bei der Aufbewahrung von E-Mails ist eine Trennung der steuerrelevanten Mails von nicht steuerrelevanten oder sogar privaten Mails zu berücksichtigen.

Die Vernachlässigung einer solchen Trennung könnte dazu führen, dass der gesamte Mailverkehr (incl. des sensiblen und ggf. dem Datenschutz unterliegendem elektronischen Schriftverkehrs) im Rahmen einer Außenprüfung bereitgestellt werden muss.

Lösungsansätze

- Verbot privaten E-Mail-Verkehrs
- Umstellung der Datenorganisation durch geeignete Softwarelösungen
- DMS

Hinweis:

Für eine ordnungsgemäße Aufbewahrung von E-Mails reicht es, aus Gründen der Revisionsicherheit, nicht aus, wenn diese nur im Personal Information Manager (z.B. Outlook) gesondert abgelegt werden.

Archivierung:

- Originär digitale Unterlagen sind nach § 146 Abs. 5 AO auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu archivieren.
- Originär digitale Unterlagen dürfen nicht ausschließlich in ausgedruckter Form oder auf Mikrofilm aufbewahrt werden.
- Bei maschinell auswertbaren Unterlagen ist die Archivierung in maschinell nicht auswertbaren Formaten (z.B. pdf-Datei) nicht ausreichend.

- Die Unterlagen müssen über den gesamten Zeitraum der Aufbewahrungsfrist von 6 bzw. 10 Jahren maschinell auswertbar bzw. archiviert werden.

Mögliche Konsequenzen bei Nichtbeachtung:

Bei einer Nichtbeachtung der Neuregelung der §§ 146 Abs. 5 und 147 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 6 AO und damit ggf. einer Einschränkung oder sogar eine Unmöglichkeit des Datenzugriffs, kann die Buchführung als formell nicht ordnungsgemäß und damit als Buchführungsmangel von den Prüfern im Prüfungsbericht vermerkt werden.

So ein Vermerk kann sich negativ auf ein Rating bei Basel II auswirken!

Zudem können bei Nichtbeachtung der GDPdU unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls auch Bußgelder verhängt werden.

■ GoBS:

Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme sind eine Verwaltungsanweisung und beinhalten von der deutschen Finanzverwaltung aufgestellte Regeln zur Buchführung mittels Datenverarbeitungssystemen.

ursprünglich vom 07.11.1995, ausgearbeitet von der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV)

Diese wurde vom BMF mit zusätzlichen Erläuterungen veröffentlicht. Eine neue Fassung ist derzeit in Arbeit (GoBIT).

U.a. beinhalten die GoBS die Vorgaben für die Verfahrensdokumentation, die zum Nachweis des ordnungsmäßigen Betriebes des Systems erforderlich ist.

- Nach der Erstellung von Daten müssen Manipulationen und Veränderungen ausgeschlossen bzw. dokumentiert und retrograd abzuwickeln sein.
- Das bedeutet u.a., dass der ursprüngliche Zustand jedes einzelnen Datensatzes durch eine Rückwärts-Abwicklung aller Vorgänge rekonstruierbar ist (§ 239 Abs. 3 HGB, § 146 Abs. 4 AO).
- Bei empfangenen Handelsbriefen und Buchungsbelegen muss das Archivierungsverfahren eine originalgetreue, bildliche Wiedergabe sicherstellen (§ 257 HGB, § 147 Abs. 2 Nr. 1 AO, Tz. 8.1 GoBS).
- Das eingesetzte Archivsystem muss unveränderbar im Sinne der GoBS sein. Dies erfordert dann auch den Einsatz unfälschbarer Speichermedien.

HINWEISE

- **Digitalisierung eingehender Unterlagen (Eingangsrechnungen, Belege, Geschäftsbriefe etc.)**

Weder die GDPdU noch die GoBS verpflichten Unternehmen dazu, originär in Papierform anfallende Unterlagen zu digitalisieren. Werden diese Unterlagen jedoch digitalisiert, besteht hingegen ein Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf die digitalisierten Unterlagen.

- **Voraussetzungen für eine E-Mail-Archivierung**

E-Mails, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind nach den allgemeinen Vorschriften des § 147 Abgabenordnung aufzubewahren. Eine (elektronisch übersandte) E-Mail stellt ein originär digitales Dokument dar, das für den Datenzugriff im Originalformat maschinell auswertbar vorgehalten werden muss.

Nach den GoBS (Abschnitt VIII. „Wiedergabe der auf Datenträgern geführten Unterlagen“) sind auch E-Mails als originär digitale Dokumente mit einem unveränderbaren Index zu versehen, unter dem das archivierte digitale Dokument bearbeitet und verwaltet werden kann.

E-Mails mit nicht steuerlich relevanten Inhalten müssen hingegen weder archiviert noch für den Datenzugriff vorgehalten werden.

QUELLEN / URSPRUNGSdokumente DER AUSZÜGE

- Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, herausgegeben vom BMF am 15. Januar 2007
- GDPdU, BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001
- Vortrag von Dirk-Peter Kuballa, Sachbearbeiter beim Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein, anlässlich des ECM-Fachkongresses 2008 von ELO, veröffentlicht im Januar 2008 unter www.elo-digital.de