

# Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung

Die folgende Übersicht enthält Fragen, zu denen die Finanzverwaltung bislang Stellung genommen hat.

Bei diesem Fragen- und Antwortenkatalog handelt es sich um eine Orientierungshilfe für die Anwendung des Datenzugriffsrechts. Eine Rechtsbindung geht hiervon nicht aus. Die Entscheidung im Einzelfall bleibt dem zuständigen Finanzamt vorbehalten.

Der Fragen- und Antwortenkatalog wird nach Bedarf aktualisiert. Seine jeweils aktualisierte Fassung wird im Internet bekannt gegeben.

Anmerkung:

Wichtige inhaltliche Änderungen/Ergänzungen gegenüber der Fassung des Fragen- und Antwortenkatalogs vom 23. Januar 2008 sind durch Seitenstriche markiert.

# I. Rechtliche Grundlagen des Datenzugriffs

## 1. Seit wann besteht das Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung?

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.

## 2. Was beinhalten die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)?“

Die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“ beinhalten Anwendungsregelungen zur Umsetzung des Rechts auf Datenzugriff. Sie wurden nach intensiver Erörterung mit den Vertretern der Wirtschaft mit BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001 veröffentlicht (Bundessteuerblatt Teil I S. 415, sowie im Internet<sup>1</sup>).

## 3. Welche Möglichkeiten des Datenzugriffs bestehen?

Beim Datenzugriff kann der Prüfer im Rahmen einer Außenprüfung nach pflichtgemäßem Ermessen - auch kumulativ - den „unmittelbaren Datenzugriff“, den „mittelbaren Datenzugriff“ oder die „Datenträgerüberlassung“ wählen. Ein „Online-Zugriff“ auf das betriebliche DV-System ist hingegen ausdrücklich ausgeschlossen.

Der **„unmittelbare Datenzugriff“** beinhaltet den Nur-Lesezugriff auf DV-Systeme durch den Prüfer zur Prüfung der Buchhaltungsdaten, Stammdaten und Verknüpfungen (beispielsweise zwischen den Tabellen einer relationalen Datenbank). Darunter fällt auch die Nutzung vorhandener Auswertungsprogramme des betrieblichen DV-Systems zwecks Filterung und Sortierung der steuerlich relevanten Daten (s. auch Frage III. 13).

Beim **„mittelbaren Datenzugriff“** müssen die steuerlich relevanten Daten entsprechend den Vorgaben des Prüfers vom Unternehmen oder einem beauftragten Dritten maschinell ausgewertet werden, um anschließend einen Nur-Lesezugriff durchführen zu können. Verlangt werden darf aber nur eine maschinelle Auswertung mit den im DV-System vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten. Die Kosten der maschinellen Auswertung hat das Unternehmen zu tragen. Darüber hinaus sind die Unternehmen zur Unterstützung des Prüfers durch mit dem DV-System vertraute Personen verpflichtet.

Bei der **„Datenträgerüberlassung“** 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.

---

<sup>1</sup> [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) Suchbegriff „Datenzugriff“

**4. Darf der Finanzamtsprüfer eigenmächtig Daten aus dem betrieblichen DV-System zur Weiterverarbeitung auf seinen Rechner herunterladen?**

Nein. Die Prüfungsdienste sind in keinem Fall berechtigt, Daten zwecks Sicherung oder späterer Weiterverarbeitung von den betrieblichen DV-Systemen herunterzuladen oder Kopien vorhandener Datensicherungen vorzunehmen. Entscheidet sich der Prüfer für eine Datenanalyse mit Hilfe dienstlich bereitgestellter Prüfsoftware, müssen die dazu erforderlichen steuerlich relevanten Daten vom Unternehmen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger bereitgestellt werden. Ergeben sich aufgrund der Datenanalyse Anhaltspunkte, die eine vertiefte Überprüfung angezeigt sein lassen oder reichen die auf dem Datenträger zur Verfügung gestellten Daten zur steuerlichen Beurteilung nicht aus, kann der Prüfer auch im Fall der Datenträgerüberlassung zu den anderen Zugriffsmöglichkeiten übergehen. Entgegen anders lautenden Darstellungen kann er aber auch weitere Datenträger mit bislang nicht bereitgestellten steuerrelevanten Daten verlangen.

**5. Darf der Prüfer sein Notebook mit den importierten Daten vom Prüfungsort entfernen?**

Ja. Die Daten sind kryptografisch gesichert. Auf das Steuergeheimnis (§ 30 AO) wird verwiesen.

**6. Wie definiert die Finanzverwaltung „steuerlich relevante Daten“?**

Zu diesem Terminus gibt es keine allgemein gültige Definition. Je nach Einzelfall können Daten bei einem Steuerpflichtigen von steuerlicher Bedeutung sein, bei einem anderen jedoch nicht. Deshalb kann es keine abschließende Festlegung allgemeiner Art geben. Man kann den Begriff jedoch wie folgt umschreiben: „Steuerlich relevant“ sind Daten immer dann, wenn sie für die Besteuerung des Steuerpflichtigen von Bedeutung sein können. Nach den GDPdU ist es Aufgabe des Steuerpflichtigen, die steuerrelevanten Daten von den anderen abzugrenzen. Er wird sich dabei auch an datenschutzrechtlichen bzw. besonderen berufsspezifischen Gesichtspunkten orientieren müssen. Gibt es über diese Abgrenzung Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerpflichtigen und Steuerprüfer, ist im Einzelfall zu entscheiden, welche Folgerungen zu ziehen sind. Ist es dem Steuerpflichtigen nicht möglich, steuerlich relevante und steuerlich nicht relevante Daten voneinander abzugrenzen, so schließt dies den Zugriff des Prüfers auf die steuerlich relevanten Daten nicht aus.

Unberührt bleiben die bestehenden Regelungen zur Vorlage einer umfassenden Verfahrensdokumentation (§ 147 Abs. 1 AO, GoBS), wonach der Prüfer in der Lage sein muss, sich innerhalb angemessener Zeit einen vollständigen Systemüberblick zu verschaffen. Dazu gehört auch ein Überblick über die im DV-System insgesamt vorhandenen Informationen (zum Beispiel Reports und Tabellen).

**7. Gehören Kostenstellen zu den steuerlich relevanten Daten?**

Den Kostenstellen kommt im Hinblick auf den Datenzugriff besondere Bedeutung zu. Sie unterliegen dem Zugriff der Finanzverwaltung, soweit sie steuerlich relevant sind, zum Beispiel zur Bewertung von Wirtschaftsgütern oder Passiva. Kostenstellen, die Beteiligungen oder Bewertungen von Vermögensgegenständen oder Rückstellungen zum Gegenstand haben, sind ebenso aufbewahrungs- und vorlagepflichtig wie solche, die Grundlagen für die Bemessung von Verrechnungspreisen enthalten.

**8. Kann bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung neben der Lohnbuchhaltung auch die gesamte Finanzbuchhaltung angefordert werden?**

Ja. Der Datenzugriff erstreckt sich u.a. auf die Daten der Finanzbuchhaltung, welche unstrittig lohnsteuerrelevante Daten beinhaltet und somit auch Gegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung ist.

**9. Was versteht das Gesetz unter „mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellten Unterlagen“?**

Unterlagen, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, können unterschiedliche Quellen haben:

Sie können zum Beispiel aus anderen DV-Systemen importiert, von Dritten durch Datenübertragung übermittelt oder durch manuelle Eingaben erfasst worden sein. Auch eingescannte Unterlagen gehören hierzu. Wenn der Steuerpflichtige aufbewahrungspflichtige Unterlagen aus der „Papierwelt“ in eine elektronische Ausgabeform überführt, treten die digitalisierten Daten damit an die Stelle der Originale. Siehe hierzu auch BFH-Beschluss vom 26. September 2007, I B 53, 54/07, Bundessteuerblatt 2008 Teil II S. 415.

Elektronische Registrierkassen sind Bestandteil des DV-Systems im Sinne des § 147 Abs. 6 AO. Bei den in der Registrierkasse gespeicherten Daten handelt es sich deshalb um Daten, die dem Einsichtsrecht nach dieser Vorschrift unterliegen.

**10. Besteht eine Verpflichtung, den Datenzugriff auf freiwillig geführte Aufzeichnungen zuzulassen?**

Ja, soweit die Aufzeichnungen in digitaler Form geführt werden.

**11. Nach den Datenzugriffsregelungen sind der Finanzbehörde auf Verlangen die steuerlich relevanten Daten in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Was bedeutet „maschinelle Auswertbarkeit“?**

Unter dem Begriff „maschinelle Auswertbarkeit“ versteht die Finanzverwaltung den „wahlfreien Zugriff auf alle gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen mit Sortier- und Filterfunktionen unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit“.

Mangels wahlfreier Zugriffsmöglichkeit akzeptiert die Finanzverwaltung daher keine Reports oder Druckdateien, die vom Unternehmen ausgewählte („vorgefilterte“) Datenfelder und -sätze aufführen, jedoch nicht mehr alle steuerlich relevanten Daten enthalten. Gleiches gilt für archivierte Daten, bei denen z. B. während des Archivierungsvorgangs eine „Verdichtung“ unter Verlust vorgeblich steuerlich nicht relevanter, originär aber vorhanden gewesener Daten stattgefunden hat.

Eine Verpflichtung zur Lesbarmachung von Unterlagen gem. § 200 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 147 Abs. 5 Halbsatz 1 AO bleibt unberührt (vgl. BFH-Beschluss vom 26. September 2007, I B 53, 54/07, Bundessteuerblatt 2008 Teil II S. 415).

**12. Sind Buchungstexte zur Erfüllung der Belegfunktion erforderlich?**

Zur Erfüllung der Belegfunktion ist eine hinreichende Erläuterung des Vorgangs (Buchungstext) erforderlich (vgl. § 145 Abs. 1 AO, Tz. 2.2.5 GoBS).

**13. Ist der Zugriff des Prüfers auf das Intranet ausgeschlossen?**

Nein. Der Zugriff über das Intranet auf aufbewahrungspflichtige, digitalisierte Unterlagen ist zulässig. Die erforderliche Verfahrensdokumentation umfasst auch die Daten des Intranets.

**14. Besteht ein Anspruch auf den Zugriff parallel vorgehaltener Daten?**

Werden Daten parallel für unterschiedliche Zwecke im DV-System vorgehalten, ist eine Vollständigkeits- und Identitätskontrolle im Wege des Datenbankabgleichs zulässig.

**15. Besteht ein Verwertungsverbot für versehentlich überlassene Daten?**

Nein. Für versehentlich überlassene Daten besteht kein Verwertungsverbot.

**16. Das Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung besteht ab dem 1. Januar 2002. Dürfen die Prüfer auch auf Daten vorangegangener Wirtschaftsjahre zugreifen?**

Ab dem 1. Januar 2002 hat die Finanzverwaltung grundsätzlich das Recht, auch auf elektronisch vorgehaltene Daten vorangegangener Wirtschaftsjahre zuzugreifen. Bis auf zwei Ausnahmen sind daher bereits archivierte Daten auf Verlangen des Prüfers während der gesamten gesetzlichen Aufbewahrungsfrist von bis zu zehn Jahren für den unmittelbaren und mittelbaren Datenzugriff in das DV-System einzuspielen:

- Bei Archivierung vor dem 1. Januar 2002 brauchen die Daten nicht wieder eingespielt zu werden, wenn dies mit unverhältnismäßig hohem Aufwand für das Unternehmen verbunden wäre (z. B.: fehlende Speicherkapazität, nochmalige Datenerfassung, Archivierung außerhalb des aktuellen Datenverarbeitungssystems, Wechsel der Hard- oder Software).
- Kann im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahrs die Archivierung ab 1. Januar 2002 nachweisbar aus technischen Gründen nicht auf einem maschinell auswertbaren Datenträger erfolgen, wird dem Unternehmen Gelegenheit gegeben, seinen Archivierungspflichten bis spätestens zu Beginn des anschließenden abweichenden Wirtschaftsjahrs nachzukommen.

Für die Aufbewahrungsverpflichtung kommt es auf den Zeitpunkt der Archivierung, nicht auf den jeweiligen Veranlagungs- oder Gewinnermittlungszeitraum an (s. Abschn. I Nr. 3 der GDPdU).

**17. Besteht die Möglichkeit, das vorhandene oder geplante DV-System von der Finanzverwaltung als „GDPdU-konform“ zertifizieren zu lassen?**

Nein. Insbesondere die Vielzahl und unterschiedliche Ausgestaltung und Kombination selbst marktgängiger Buchhaltungs- und Archivierungssysteme lassen keine allgemein gültigen Aussagen der Finanzverwaltung zur Konformität der verwendeten oder geplanten Hard- und Software zu. „Zertifikate“ Dritter entfalten gegenüber der Finanzverwaltung keine Bindungswirkung.

Im Übrigen hängt die Ordnungsmäßigkeit eines im Rechnungswesen eingesetzten Verfahrens letztlich von mehreren Kriterien ab (z. B. auch von der Richtigkeit und Vollständigkeit der eingegebenen Daten).

**18. Drohen Sanktionen, wenn ein Unternehmen die Anforderungen der „GDPdU“ nicht erfüllt?**

Die Finanzverwaltung wird auf einen Verstoß in unterschiedlicher Weise reagieren. Je nach den Umständen im Einzelfall kommen z. B. in Betracht: Bußgeld, Zwangsmittel, Verzögerungsgeld, Schätzung.

**19. Erstreckt sich der Datenzugriff auch auf digitale Unterlagen ausländischer Betriebsstätten, die im Inland bei Konsolidierung der inländischen Handelsbilanz in diese eingehen?**

Ja, der Datenzugriff erstreckt sich in diesem Fall auch auf die Daten der ausländischen Betriebsstätte.

## **II. Datenträgerüberlassung und Prüfsoftware der Finanzverwaltung**

**1. Welche Auswertungsprogramme kann die Finanzverwaltung zur Analyse der steuerlich relevanten Daten nutzen?**

Beim unmittelbaren und mittelbaren Datenzugriff dürfen einzig die in den DV-Systemen des Unternehmens bereits vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten genutzt werden (s. auch Frage III. 13). Eine besondere Programmierung für Auswertungszwecke wird nicht gefordert.

Beim Datenzugriff in Form der Datenträgerüberlassung bedient sich die Finanzverwaltung bundeseinheitlich der frei auf dem Markt verfügbaren und bei Wirtschaftsprüfern bereits seit langem verbreiteten Prüfsoftware „IDEA“. Deren Installation erfolgt ausschließlich auf den Laptops der Außenprüfer und Arbeitsplatzrechnern der Finanzverwaltung. Auf DV-Systemen des Unternehmens oder eines beauftragten Dritten darf die Prüfsoftware hingegen durch die Finanzbehörde keinesfalls installiert werden.

**2. Welche Dateiformate werden von der Prüfsoftware der Finanzverwaltung akzeptiert?**

Folgende Dateiformate werden von der aktuellen Version der Prüfsoftware IDEA problemlos gelesen und erfüllen damit die Voraussetzung der maschinellen Verwertbarkeit im Sinne der GDPdU - sofern die zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen gleichfalls in maschinell verwertbarer Form bereitgestellt werden und das Einlesen der Daten ohne Installation zusätzlicher Software über IDEA und Smart X hinaus möglich ist:

- ASCII feste Länge
- ASCII Delimited (einschließlich Kommagetrennter Werte)
- EBCDIC feste Länge
- EBCDIC Dateien mit variabler Länge
- Excel (auch ältere Versionen)

- Access (auch ältere Versionen)
- dBASE
- Lotus 123
- ASCII-Druckdateien (plus Info für Struktur und Datenelemente etc.)
- Dateien von SAP/AIS
- Konvertieren von AS/400 Datensatzbeschreibungen (FDF-Dateien erstellt von PC Support/400) in RDE-Datensatzbeschreibungen

Nicht erkennbare Dateiformate müssen in lesbare Formate konvertiert werden.

Werden die Daten aus einer Tabellenkalkulation angeliefert, sollten in den Tabellen nur die reinen Daten und keine leeren Zeilen, Zwischensummenzeilen oder Summenzeilen enthalten sein. Die Felder sollten entsprechend dem Feldtyp formatiert werden und in der ersten Zeile einen entsprechenden Feldnamen enthalten. Verknüpfungen sollten als eindeutige Schlüsselfelder mitgeliefert werden.

### **3. Welche Datenträger akzeptiert die Finanzverwaltung?**

Als verbreitete und kostengünstige Datenträger akzeptiert die Finanzverwaltung CD-ROM's und DVD's im ISO-Standard. Über diese Datenträger hinaus können bei der Datenträgerüberlassung auch Disketten verwendet werden, sofern diese das Dateisystem „MS-DOS“ oder „FAT“ enthalten.

### **4. Müssen für Zwecke der Datenträgerüberlassung gesonderte Schnittstellen zur Prüfsoftware in den Buchhaltungs- und Archivierungssystemen geschaffen werden?**

Der Finanzverwaltung ist bekannt, dass gerade die Datenträgerüberlassung dem geprüften Unternehmen erhebliche Probleme bereiten kann. Bei dieser Form des Datenzugriffs sind dem Prüfer die gespeicherten steuerlich relevanten Daten samt aller zur Auswertung notwendigen Informationen wie Formatangaben, Dateistruktur, Felddefinitionen und Verknüpfungen (beispielsweise zwischen den einzelnen Feldern der eingesetzten Datenbank) auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zu übergeben. Und zwar auch dann, wenn sich die Daten bei einem mit der Buchhaltung beauftragten Unternehmen befinden oder von einem Rechenzentrum zentral Archivierungsdaträger erstellt und an den Steuerberater versandt werden.

Die angeforderten Strukturinformationen sind hingegen vor allem kleineren und mittleren Unternehmen häufig nicht bekannt. Aus diesem Grunde hat die Finanzverwaltung mit Herstellern von Entgeltabrechnungs-, Finanzbuchhaltungs- und Archivierungssystemen sowie dem deutschen Vertrieb der Prüfsoftware „IDEA“ (Fa. Audicon, Düsseldorf) eine einheitliche technische Bereitstellungshilfe zur Format- und Inhaltsbeschreibung der steuerlich relevanten Daten entwickelt. Ziel ist die automatisierte Weitergabe aller zur Auswertung vom Prüfer benötigten Informationen über den Datenbestand, ohne die geprüften Unternehmen personell und finanziell – beispielsweise durch Beauftragung externer Softwarespezialisten - über das unbedingt erforderliche Maß hinaus in Anspruch nehmen zu müssen.

Der „Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung“ definiert die Datenimport-Schnittstelle zur automatisierten Übernahme steuerlich relevanter Daten einschließlich der zur maschinellen Auswertung erforderlichen Verknüpfungen. Dieser Schnittstelle können und sollen sich die Softwarehersteller bedienen, um ihren Kunden die Möglichkeit zur problemlosen Datenübergabe bei angeforderter Datenträgerüberlassung im Rahmen einer Außenprüfung zu bieten.

Weitergehende Informationen zum „Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung“ stehen auf der Internet-Seite des Bundesministeriums der Finanzen ([www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) zum Download bereit.

Die aktuelle ausführliche technische Beschreibung kann bei der Fa. Audicon ([www.audicon.net](http://www.audicon.net)) kostenlos angefordert werden.

**5. Was geschieht nach Abschluss der Außenprüfung mit den Daten des Unternehmens bzw. von Steuerpflichtigen überlassenen Daten?**

Die Daten werden spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der nach Außenprüfung ergangenen Bescheide vollständig gelöscht (GDPdU I. c).

### **III. Aufbewahrungs- und Archivierungsanforderungen**

**1. Welche Aufbewahrungsfristen (6 oder 10 Jahre) gelten für welche Unterlagen?**

Die **10-jährige Aufbewahrungsfrist** gilt für Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen (Dokumentation), ferner für Buchungsbelege.

Für die übrigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (z. B. empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe, Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe) gilt die **6-jährige Aufbewahrungsfrist**. Die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen sind in § 147 Abs. 1 AO, die Aufbewahrungsfristen in § 147 Abs. 3 AO geregelt.

Die **10-jährige Aufbewahrungsfrist** für Rechnungen nach § 14b Abs. 1 UStG bleibt unberührt.

**2. Besteht wegen des Datenzugriffsrechts der Finanzverwaltung eine Pflicht zur Digitalisierung eingehender Unterlagen (Eingangsrechnungen, Belege, Geschäftsbriefe etc.)?**

Nein. Weder die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU) vom 16. Juli 2001 noch die „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ (GoBS) vom 7. November 1995 (Bundessteuerblatt Teil I S. 738) verpflichten die Unternehmen dazu, originär in Papierform anfallende Unterlagen zu digitalisieren. Werden diese Unterlagen jedoch digitalisiert, besteht hingegen ein Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf die digitalisierten Unterlagen. Dies sollte bei einer Entscheidung über die Anschaffung eines Dokumenten-Management-Systems berücksichtigt werden.

Faustregel: Alle Daten des Rechnungswesens, die einmal beim Steuerpflichtigen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger gespeichert waren, sind auch in dieser Form vorzuhalten, damit sie durch die Finanzbehörde maschinell ausgewertet werden können. Daten auf Papier oder Mikrofilm können nicht maschinell ausgewertet werden.

Zu den Anforderungen an eine elektronische Rechnung siehe BMF-Schreiben vom 29. Januar 2004 - IV B - 7 S 7280 - 19/04 - (Bundessteuerblatt 2004 Teil I S. 258).



**3. Wie müssen die bei der Datenträgerüberlassung angeforderten Daten strukturiert sein? Reicht eine Textdatei zur Volltextsuche oder ein „selbsttragendes“ Archivsystem aus?**

Nach den GDPdU sind der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Unter dem Begriff „maschinelle Auswertbarkeit“ versteht die Finanzverwaltung den „wahlfreien Zugriff auf alle gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen mit Sortier- und Filterfunktionen unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.“ Diese Voraussetzung erfüllt eine Volltextsuche oder „View“-Funktion regelmäßig nicht. Insbesondere reicht nach den GDPdU ein selbsttragendes System nicht aus, das in einer Datenbank nur die für archivierte Dateien vergebenen Schlagworte als Indexwerte nachweist (s. auch Frage I. 11).

**4. Sofern Unterlagen nicht zur Weiterverarbeitung in einer DV-gestützten Buchführung geeignet sind, besteht keine Verpflichtung zur Archivierung in maschinell auswertbarer Form. Als Beispiel führen die GDPdU Textdokumente an. Gilt dies auch für Rechnungen, die auf einer Speicherschreibmaschine mit Textbausteinen oder mit Textverarbeitungs- und Tabellenkalkulationsprogrammen erstellt werden?**

Da die auf einer Speicherschreibmaschine erstellten Ausgangsrechnungen nicht originär digital und zur maschinellen Weiterverarbeitung geeignet sind, besteht keine Verpflichtung zur Aufbewahrung in maschinell lesbarer Form. Unberührt davon bleibt jedoch die schon seit jeher bestehende Aufbewahrungspflicht einer solchermaßen erstellten Ausgangsrechnung gemäß § 147 Abs. 2 AO.

Die unter Zuhilfenahme von Textverarbeitungs- und Tabellenkalkulationsprogrammen erstellten Ausgangsrechnungen sind in digitaler Form aufzubewahren (vgl. Frage III. 2). Weiter muss differenziert werden: Eignen sich die Ausgangsrechnungen zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem, sind sie nach dem Wortlaut der GDPdU auch in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten. Denkbare Beispiele: Auflistungen einer Vielzahl von Einzelpositionen und Einzelbeträgen innerhalb einer Tabelle.

Die Aufbewahrungspflichten gelten für alle Datenbestände, die für eine maschinelle Weiterverarbeitung geeignet sind. Deshalb sind z. B. die in einer Tabellenkalkulation durchgeführten Berechnungen zur Bildung einer Rückstellung in maschinell auswertbarer Form aufzubewahren, auch wenn nur das Berechnungsergebnis in die Buchführung eingeflossen ist. Grundsätzlich sind Dateien aus Tabellenkalkulationsprogrammen zur maschinellen Weiterverarbeitung geeignet.

**5. Nach den GDPdU dürfen digitalisierte Daten nicht mehr ausschließlich in nicht maschinell auswertbaren Formaten (Microfilm, pdf-Format etc.) archiviert werden. Unter welchen Voraussetzungen ist auch weiterhin die Speicherung von Unterlagen in maschinell nicht auswertbaren Formaten erlaubt?**

Bei der Archivierung muss zwischen der nach wie vor erlaubten Speicherung entsprechend den „Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ (GoBS) von digitalisierten Unterlagen in maschinell nicht auswertbaren Formaten wie zum Beispiel tiff oder pdf einerseits und der Archivierung von Buchführungsdaten andererseits unterschieden werden. Werden Buchführungsdaten in maschinell nicht auswertbare Formate überführt, kann auf die Daten nicht mehr wahlfrei zugegriffen werden. So ist bei einer ausschließlichen Archivierung der Daten im pdf- oder tiff-Format eine maschinelle Auswertung durch betriebliche Auswertungsprogramme oder die Prüfsoftware der Finanzverwaltung nicht mehr möglich.

Dies liegt darin begründet, dass diese graphischen Formate keinerlei Strukturinformationen (Felddefinitionen o. Ä.) enthalten.

Aus diesem Grunde geben die GDPdU die Archivierung von Buchführungsdaten in maschinell auswertbaren Formaten vor, während beispielsweise nicht digitalisierte Belege weiterhin in graphischen Formaten gespeichert werden dürfen.

## **6. Dürfen Unterlagen nach dem Einscannen vernichtet werden?**

Werden Unterlagen, die das Unternehmen originär in Papierform erhalten hat, aus betrieblichen Gründen digitalisiert, sind diese in dieser digitalen Form (z. B. in Bildformaten wie pdf oder tiff) vorzuhalten. Soweit das Verfahren und die Prozesse den GoB/GoBS entsprechen und nicht nach anderen Rechtsvorschriften die Aufbewahrung im Original vorgeschrieben ist, ist auch die anschließende Vernichtung der Originaldokumente zulässig.

Die Regelungen zur ordnungsgemäßen Vernichtung nicht mehr benötigter Dokumente und zur Aufbewahrung weiterhin erforderlicher Originaldokumente sind in der Verfahrensdokumentation aufzuführen.

## **7. Unter welchen Voraussetzungen besteht eine Verpflichtung zur Archivierung hausinterner Zwischenformate zusammen mit den original empfangenen oder abgesandten Datenformaten?**

Hinsichtlich der Vorhaltung hausinterner Zwischenformate ist zwischen den während des Bearbeitungsprozesses vom Buchführungssystem erzeugten Dateien und konvertierten aufbewahrungspflichtigen Unterlagen zu differenzieren.

Nicht aufbewahrungspflichtig sind die während der maschinellen Verarbeitung durch das Buchführungssystem erzeugten Dateien, sofern diese ausschließlich einer temporären Zwischenspeicherung von Verarbeitungsergebnissen dienen und deren Inhalte im Laufe des weiteren Bearbeitungsprozesses vollständig Eingang in die Buchführungsdaten finden. Voraussetzung ist jedoch, dass bei der weiteren Verarbeitung keinerlei „Verdichtung“ steuerlich relevanter Daten vorgenommen wird.

Dem entgegen sind bei der Konvertierung aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmens-eigenes Format sowohl das Originalformat als auch die konvertierte Version zu archivieren und mit demselben Index zu verwalten. Der Index laut GoBS für originär digitale Dokumente dient allein der Festlegung einer eindeutigen Beziehung zwischen Dokument und Buchungssatz und nicht der Verschlüsselung des Dokuments.

## **8. Nach den GDPdU darf bei einem Systemwechsel nur dann von der Aufbewahrung bislang verwendeter Hard- und Software abgesehen werden, wenn die maschinelle Auswertbarkeit der Daten durch das neue System oder ein anderes System gewährleistet ist. Dazu ist im Regelfall jedoch eine Datenkonvertierung (Migration) nötig, die wiederum der in den GoBS verlangten Unveränderbarkeit der gespeicherten Daten widerspricht.**

Bei der Datenkonvertierung zwecks Sicherstellung der maschinellen Auswertbarkeit durch das - neu angeschaffte - System gehen die Regelungen zum Datenzugriff vor. Voraussetzung ist jedoch, dass ausschließlich das Format der Daten umgesetzt, nicht aber eine inhaltliche Änderung der Daten vorgenommen wurde. Beispielfhaft seien an dieser Stelle die Umsetzung des Datums- und Währungsformats genannt.

## **9. Unter welchen Voraussetzungen und in welchen Formaten müssen E-Mails archiviert oder für den Datenzugriff bereitgehalten werden?**

E-Mails, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind nach den allgemeinen Vorschriften des § 147 AO aufzubewahren. Eine (elektronisch übersandte) E-Mail stellt ein originär digitales Dokument dar, das für den Datenzugriff im Originalformat maschinell auswertbar vorgehalten werden muss. Dies gilt beispielsweise für eine per E-Mail übermittelte Reisekostenabrechnung in einem Tabellenkalkulationsformat.

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.

Hinsichtlich der maschinellen Auswertbarkeit ist jedoch nicht entscheidend, ob die per E-Mail übermittelten Daten automatisiert Eingang in das verwendete Buchhaltungssystem gefunden haben oder im betrieblichen DV-System Importfunktionen zur Übernahme von steuerlich relevanten Daten aus dem Textkörper von E-Mails oder angehängter Dateien vorhanden sind. Als Beispiel sei eine E-Mail aufgeführt, die steuerlich relevante Vertragsgestaltungen enthält. Über den nach GoBS geforderten Index ist der elektronische Zugriff auf die im Originalformat zu archivierende E-Mail auch in solchen Fällen sicherzustellen.

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

## **10. Dürfen Daten im Archiv auch nach In-Kraft-Treten des Rechts auf Datenzugriff verschlüsselt werden?**

Ja. Hierdurch dürfen jedoch die maschinelle Auswertbarkeit sowie die Lesbarmachung der Daten nicht beeinträchtigt werden. Eine Installation der im Unternehmen verwendeten Entschlüsselungsprogramme auf DV-Systemen der Finanzverwaltung oder Laptops der Prüfer ist nicht möglich. Beim Datenzugriff in Form der Datenträgerüberlassung muss deshalb die Entschlüsselung der übergebenen steuerlich relevanten Daten spätestens bei der Datenübernahme auf Systeme der Finanzverwaltung erfolgen.

## **11. Auf welchen Speichermedien darf archiviert werden?**

Für den Datenzugriff sind die neuen Archivierungsvorschriften in Abschnitt III der „GDPdU“ zu beachten.

Daneben gelten die allgemeinen Aufbewahrungsvorschriften der Abgabenordnung. § 147 Abs. 2 AO enthält Bestimmungen zur Form der Aufbewahrung. Die Regelung ist bewusst so gefasst worden, dass sie keine bestimmte Technologie oder Speichermedien vorschreibt. Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege dürfen nur auf solchen DV-Systemen aufbewahrt werden, die es technisch ermöglichen, dass bei ihrer Wiedergabe eine bildliche Übereinstimmung mit dem Original gegeben ist. Bei den anderen Unterlagen genügt eine inhaltliche Übereinstimmung. Nähere Regelungen zur Datensicherheit (z. B. Schutz vor unberechtigter Veränderung, Verlust, Vernichtung der Datenträger) enthält Tz. 5 der Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme – GoBS – (Bundessteuerblatt 1995 Teil I S. 738 ff.).

Originär digitale Unterlagen sind während der gesamten gesetzlichen Aufbewahrungsfrist in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten. Eine alleinige Aufzeichnung auf Mikrofilm oder Papier reicht nicht mehr aus. Sofern der digitale Datenbestand nicht während der gesamten Aufbewahrungsfrist zwecks maschineller Auswertung vorgehalten wird, entspricht ein derartiges Archivierungskonzept nicht den Anforderungen der „GDPdU“.

## 12. Unter welchen Voraussetzungen ist ein Archivsystem „GDPdU-konform“?

- a) Sofern das Archivsystem lediglich zur Archivierung und Wiedereinspielung von Daten in das Produktivsystem genutzt wird, stellt sich die Frage nach einer „GDPdU-Konformität“ des Archivsystems nicht, da in diesem Fall der Datenzugriff (alle drei Varianten) vom Produktivsystem zu realisieren ist.
- b) Soll hingegen aus dem Archivsystem heraus der Datenzugriff erfolgen, gilt Folgendes: Die nach § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO geforderte „maschinelle Auswertbarkeit“ von Daten ist durch ein Archivsystem nur sichergestellt bzw. gegeben, wenn das Archivsystem in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen ermöglicht als wären die Daten (einschl. Auswertungstools) noch im Produktivsystem. Für die Datenträgerüberlassung setzt dies auch voraus, dass die Daten mit den benötigten Strukturinformationen (s. Abschn. I Nr. 2 c der GDPdU) des spezifischen Buchhaltungssystems auf maschinell verwertbaren Datenträgern bereitgestellt werden können.

## 13. Wie ist die Nutzbarkeit der Auswertungsprogramme (Auswertungstools) des betrieblichen DV-Systems sicherzustellen?

Eine Nutzung von Auswertungsprogrammen (Auswertungstools) im Sinne des Abschn. I Nr. 2 a der GDPdU ist nach einem Wechsel des DV-Systems auch dann gewährleistet, wenn die zum neuen System gehörenden Auswertungsprogramme (Auswertungstools) in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungsmöglichkeiten wie die des alten DV-Systems bieten. Ansonsten sind die Auswertungsprogramme (Auswertungstools) des alten DV-System in uneingeschränkt nutzbarem Umfang (z. B. durch Migration) bis zum Ende der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten.

Standardisierte Auswertungsprogramme (z. B. AIS), die zwar vorhanden (archiviert), aber nicht installiert sind, müssen für den Datenzugriff zur Verfügung gestellt werden.

Dazu kann auch Standardsoftware, wie z. B. ein Tabellenkalkulationsprogramm gehören. Es ist nicht Voraussetzung, dass die Auswertungsprogramme durch den Steuerpflichtigen selbst genutzt werden.