



AUFBEWAHRUNGSPFLICHTEN, -FRISTEN SOWIE RECHT AUF DATENZUGRIFF

MERKBLATT NR. 640.3 | 06 | 2021

INHALT

1. **Aufbewahrungspflichtige**
2. **Aufbewahrungspflichten und Datenschutz**
3. **Aufzubewahrende Unterlagen und Aufbewahrungsfristen**
 - 3.1 Handelsrechtliche Regelungen
 - 3.2 Steuerrechtliche (ergänzende) Regelungen
 - 3.3 Aufbewahrung von Lieferscheinen
 - 3.4 Fristen
4. **Art der Aufbewahrung**
 - 4.1 Papiergebundene Belege und Aufzeichnungen
 - 4.2 Durch Umwandlung entstandene elektronische Daten (Digitalisate)
 - 4.3 Elektronische Unterlagen
5. **Ort der Aufbewahrung**
 - 5.1 Aufbewahrung im Inland
 - 5.2 Aufbewahrung innerhalb der Europäischen Union
 - 5.3 Aufbewahrung im Drittstaat
6. **Datenzugriff der Finanzverwaltung**
7. **Folgen bei Verstößen gegen die Aufbewahrungspflichten**
8. **Übersicht über die vernichtbaren Unterlagen**

1. AUFBEWAHRUNGSPFLICHTIGE

Kaufleute und andere unternehmerisch Tätige sind nach unterschiedlichen Gesetzen verpflichtet, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, um die einzelnen Geschäftsvorfälle als Basis für den Jahresabschluss zu erfassen. Damit ein sachkundiger Dritter diese Aufzeichnungen und Bücher in angemessener Zeit überprüfen kann, sind die Aufzeichnungen bzw. Bücher und die entsprechenden Unterlagen aufzubewahren.

Die Aufbewahrungspflichten sind in verschiedenen Gesetzen festgelegt.

Für **Kaufleute** ergeben sich diese Verpflichtungen aus § 257 HGB. Danach sind Handelsbücher, Inventare, Eröffnungs-

bilanzen und Jahresabschlüsse aller Art sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen, empfangenen und abgesandten Handelsbriefe sowie Buchungsbelege aufzubewahren.

Das Steuerrecht¹ weitet diese Aufbewahrungspflichten sowohl hinsichtlich des Umfangs der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen als auch hinsichtlich des betroffenen Personenkreises aus:

Die Aufbewahrungspflichten nach § 147 AO betreffen alle **Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen**, auch wenn diese keine Kaufleute sind. Des Weiteren legt § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO fest, dass zusätzlich zu den auch im HGB genannten Unterlagen „alle sonstige Unterlagen und Aufzeichnungen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind“, aufbewahrt werden müssen.

Jeder **Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes** ist verpflichtet, erhaltene oder ausgestellte Rechnungen zehn Jahre aufzubewahren.² Ein Verstoß gegen diese spezielle Aufbewahrungspflicht kann mit einer Geldbuße bis zu 5.000 € pro Fall geahndet werden.

Eine weitere Aufbewahrungspflicht bestimmt das Umsatzsteuergesetz auch für Nichtunternehmer und für den Leistungsempfänger eines Unternehmers für dessen nichtunternehmerischen Bereich: Rechnungen über eine Werklieferung oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück müssen zwei Jahre aufbewahrt werden. Bei einem Verstoß droht hier ebenfalls ein Bußgeld.

¹ In diesem Merkblatt werden bzgl. des Steuerrechtes die von der Finanzverwaltung, z. B. in dem BMF-Schreiben v. 28.11.2019 zu den GoBD, vertretenen Ansichten wiedergegeben.

² Diese Verpflichtung betrifft auch Unternehmer, die keine Gewinneinkünfte (z. B. Vermieter) oder nur steuerfreie Umsätze (z. B. Ärzte) erzielen.

Außerdem müssen nach der Abgabenordnung Steuerpflichtige, die **Überschusseinkünfte**³ über 500.000 € beziehen, die Unterlagen und Aufzeichnungen für diese Einkünfte (Einnahmen und Werbungskosten) sechs Jahre aufbewahren.

Weitere Aufzeichnungs- und somit Aufbewahrungspflichten können sich aus branchenspezifischen Regelungen ergeben. Soweit diese Regelungen keine oder nur kurze eigene Aufbewahrungsfristen vorsehen, sind im Zweifel die steuerrechtlichen Fristen maßgebend.

Bitte beachten Sie, dass die Aufbewahrung von Unterlagen aber auch für die Durchsetzung eigener Ansprüche (z. B. Gewährleistungsansprüche) oder für die Vermeidung von Haftungsrisiken sinnvoll sein kann.

2. AUFBEWAHRUNGSPFLICHTEN UND DATENSCHUTZ

Sofern es sich um personenbezogene Daten handelt, sind bei der Erfüllung der Aufbewahrungspflichten die Regelungen der Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) zu beachten.

Personenbezogene Daten liegen immer dann vor, wenn sich die Informationen auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen, dabei reicht es bereits aus, dass diese Informationen eine indirekte Zuordnung zu einer natürlichen Person ermöglichen.

Auch die Speicherung und Archivierung von Daten stellt eine Datenverarbeitung im Sinne des Datenschutzes dar und bedarf daher bei personenbezogenen Daten einer Rechtsgrundlage. Die gesetzlichen Aufbewahrungspflichten sind eine solche (erforderliche) Rechtsgrundlage zur Datenverarbeitung. Allerdings sind folgende Gesichtspunkte (zusätzlich) zu beachten:

- Aus Datenschutzsicht dürfen aber nur die Informationen aufbewahrt werden, die auch von der jeweiligen Aufbewahrungsvorschrift betroffen sind. Andere, ergänzende oder weitere Unterlagen und Dateien, die zwar mit dem Vorgang in Zusammenhang stehen, aber zur Erfüllung der Aufbewahrungspflichten nicht notwendig sind, werden von der Rechtsgrundlage nicht erfasst.
- Ist die gesetzliche Aufbewahrungspflicht erfüllt und können keine anderen Rechtsfertigungsgründe angeführt werden, so müssen die Daten gelöscht werden.

Werden die (personenbezogenen) Daten nur zur Erfüllung der Aufbewahrungspflichten gespeichert, sollten diese von den aktiv genutzten Daten getrennt aufbewahrt werden, um eine zweckwidrige Nutzung auszuschließen.

3 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung, Kapitaleinkünfte und sonst. Einkünfte i. S. d. § 22 EStG.

HINWEIS Weiterführende Informationen zum Datenschutz enthält das DWS-Merkblatt Nr. 1811 „Datenschutz im Unternehmen“.

3. AUFZUBEWAHRENDE UNTERLAGEN UND AUFBEWAHRUNGSFRISTEN

3.1 Handelsrechtliche Regelungen

Handelsrechtlich sind folgende Unterlagen **zehn Jahre** aufzubewahren:⁴

- Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Einzelabschlüsse nach § 325 Abs. 2a HGB, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonst. Organisationsunterlagen sowie
- Buchungsbelege.

Eine **sechsjährige** Aufbewahrungsfrist sieht § 257 Abs. 4 HGB für

- empfangene Handelsbriefe und
- die Wiedergabe der abgesandten Handelsbriefe

vor.

3.2 Steuerrechtliche (ergänzende) Regelungen

Steuerrechtlich werden diese Aufbewahrungsverpflichtungen auf alle Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen übertragen. Dabei wird der Begriff der Handelsbriefe und -bücher um die diesem Begriff entsprechenden Geschäftsbriefe und Aufzeichnungen der Nichtkaufleute erweitert. Des Weiteren gilt die **zehnjährige** Aufbewahrungsfrist auch für Unterlagen, die einer mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen **Zollanmeldung** beizufügen sind, sofern die Zollbehörden auf ihre Vorlage verzichtet oder sie nach erfolgter Vorlage zurückgegeben haben.⁵

Die Unterlagen, die **sechs Jahre** aufzubewahren sind, werden um „**sonstige Unterlagen**, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind“, erweitert. Da sich die sonstigen steuerrelevanten Unterlagen und Daten nicht abstrakt und generell aufzählen lassen, kommt es letztlich auf den Einzelfall an, was für die konkrete Besteuerung von Bedeutung ist.

Dieser Begriff umfasst alle Unterlagen des Unternehmens, die Angaben über steuerlich relevante Vorgänge enthalten, ohne Buchungsbeleg zu sein. Hierzu zählen Aufzeichnungen beim Lohnsteuerabzug auf Lohnkonten, die nach § 41 Abs. 1 EStG aufzubewahren sind. Weitere betroffene Unterlagen können u. a. Registrierkassenstreifen, Kassenzettel und Bons, Preisverzeichnisse, Speise- und Getränkekarten im Gastronomiebereich, Protokolle über Gesellschafterversammlungen und Vorstandssitzungen sowie Prüfungsberichte sein.

4 § 257 Abs. 4 HGB.

5 § 147 Abs. 1 Nr. 4a AO.

Die bereits erwähnten Aufbewahrungspflichten für Nichtbuchführungs- bzw. Nichtaufzeichnungspflichtige gelten im Zweifel zusätzlich.

3.3 Aufbewahrung von Lieferscheinen

Soweit der Inhalt der Lieferscheine auf den Eingangs- und Ausgangsrechnungen enthalten ist, können Lieferscheine beim Erhalt oder beim Versand der Rechnungen vernichtet werden. Diese Regelung gilt für alle Lieferscheine, deren Aufbewahrungspflicht nach der früheren Regelung am 31.12.2016 noch nicht abgelaufen war.

Ist der Lieferschein jedoch ein Buchungsbeleg, muss dieser zehn Jahre aufbewahrt werden. Dies ist u. a. der Fall, wenn auf der Rechnung ein Verweis auf den Lieferschein (z. B. „lt. Lieferschein vom ...“) erfolgt.

3.4 Fristen

Die **Aufbewahrungsfrist** beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in das (Handels-)Buch gemacht, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluss, der Konzernabschluss oder der Lagebericht fest- bzw. aufgestellt, der Handels- oder Geschäftsbrief empfangen oder abgesandt wurde oder der Buchungsbeleg entstanden ist, ferner die Aufzeichnung vorgenommen worden oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind.⁶

Sehen andere Steuergesetze eine kürzere Aufbewahrungsfrist bei den sonstigen steuerrelevanten Unterlagen vor, gilt diese kürzere Aufbewahrungsfrist. Zu beachten ist, dass Verkürzungen in anderen Gesetzen als in Steuergesetzen unerheblich sind. Steuerrechtlich läuft die Aufbewahrungsfrist nach § 147 Abs. 3 Satz 5 AO nicht ab, solange die Festsetzungsfrist der betroffenen Steuern nicht abgelaufen ist. Diese Verlängerung gilt nach dem BMF-Schreiben v. 25.10.1977 nur, soweit die Unterlagen „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 oder zur Begründung von Anträgen des Steuerpflichtigen von Bedeutung sind“.⁷

Bei der Berechnung der Fristen muss jedoch beachtet werden, dass bei **Dauersachverhalten** (z. B. Abschreibungen von Anlagevermögen) der ursprüngliche Beleg (z. B. die Anschaffungsrechnung) auch der Beleg für die laufende (Abschreibungs-)Buchung ist.⁸ Somit beginnt die Aufbewahrungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die letzte Buchung dieses Dauersachverhaltes gemacht wird. Die entsprechenden Belege sind daher ggf. entsprechend zu kennzeichnen oder auszusondern, damit sie nicht vorzeitig vernichtet bzw. gelöscht werden.

⁶ Vgl. §§ 257 Abs. 5 HGB, 147 Abs. 4 AO.

⁷ BMF-Schreiben v. 25.10.1977 – IV A7 – S 0317 – 23/77 – BStBl. 1977 I, S. 487.

⁸ BMF-Schreiben v. 28.11.2019, Rz. 81.

4. ART DER AUFBEWAHRUNG

4.1 Papiergebundene Belege und Aufzeichnungen

Damit ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen prüfen kann, sind diese geordnet aufzubewahren.⁹ Ein bestimmtes Ordnungssystem ist nicht vorgeschrieben, so kann die Ablage z. B. nach Zeitfolge, Sachgruppen, Kontenklassen, Belegnummern oder alphabetisch erfolgen.¹⁰ In der Praxis hat sich ein bestimmtes System der Ablage als allgemein üblich entwickelt. Ausgehend von einer Ablage nach Sachgebieten ist es sinnvoll, die Unterlagen innerhalb der jeweiligen Sachgebiete chronologisch abzulegen.

Der Aufbewahrungspflichtige muss darauf achten, dass die Lesbarkeit der Dokumente nicht durch unsachgemäße Lagerung beeinträchtigt wird. Ist diese Lesbarkeit aufgrund spezifischer Eigenheiten (z. B. Thermobelege) für den Aufbewahrungszeitraum nicht garantiert, sollte möglichst frühzeitig ein Abbild (z. B. Kopie) angefertigt und verbunden mit dem Originalbeleg aufbewahrt werden.¹¹

4.2 Durch Umwandlung entstandene elektronische Daten (Digitalisate)

Sowohl handels- als auch steuerrechtlich ist es zulässig, ursprünglich papiergebundene Unterlagen „auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern“ aufzubewahren.¹² Ausnahmen bestehen lediglich für

- Eröffnungsbilanzen und Abschlüsse (Handels- und Steuerrecht) und
- bestimmte Unterlagen im Zusammenhang mit dem Zollkodex der Union (Steuerrecht).¹³

Diese müssen im Original aufbewahrt werden.

Bei der Aufbewahrung der Digitalisate gelten die Regelungen für elektronische Dokumente. Insbesondere müssen bei der Umwandlung und Aufbewahrung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eingehalten werden und es ist sicherzustellen, dass sie bei Lesbarmachung mit den Originalen übereinstimmen. Des Weiteren müssen die Daten während des gesamten Aufbewahrungszeitraums verfügbar sein und lesbar gemacht werden können.

Steuerrechtlich muss beachtet werden, dass – auch wenn die Digitalisate die Papierdokumente nicht ersetzen – diese trotzdem nach Meinung der Finanzbehörden aufbewahrt werden müssen. Auch evtl. bei der Digitalisierung zusätz-

⁹ §§ 257 Abs. 1 HGB; 147 Abs. 1 AO.

¹⁰ BMF-Schreiben v. 28.11.2019/28.11.2019, Rz. 117.

¹¹ Gem. UStAE 14b Abs. 5 Satz 4 ist es dann „nicht erforderlich, die ursprüngliche, auf Thermopapier ausgedruckte Rechnung aufzubewahren“.

¹² §§ 257 Abs. 3 HGB, 147 Abs. 2 AO.

¹³ §§ 147 Abs. 2 i. V. m. 147 Abs. 1 Nr. 4a AO.

lich erzeugte Daten (z.B. OCR-Daten) müssen im gesamten Aufbewahrungszeitraum erhalten bleiben.¹⁴ Eine Reduzierung der einmal vorhandenen maschinellen Auswertbarkeit wird für unzulässig gehalten.¹⁵

4.3 Elektronische Unterlagen

Nach § 257 Abs. 3 Satz 2 HGB dürfen elektronisch erstellte Handelsbücher und sonstige erforderliche Aufzeichnungen auch in ausgedruckter Form aufbewahrt werden.¹⁶ Steuerrechtlich ist dies nicht zulässig, da dies das Einsichtsrecht gem. § 147 Abs. 6 AO (vgl. 6.) beeinträchtigt.¹⁷ Im Zusammenhang mit diesem Datenzugriffsrecht und der digitalen Betriebsprüfung wurden die Regeln für den Umgang mit elektronischen Unterlagen durch die Finanzverwaltung konkretisiert.

Wie auch bei papiergebundenen kommt es bei diesen elektronischen Unterlagen nicht auf deren Bezeichnung, sondern auf deren Inhalt an. So kann eine E-Mail auch ein Handels- oder Geschäftsbrief bzw. Buchungsbeleg sein und somit der Aufbewahrungspflicht unterliegen. Diese E-Mail ist dann, wie alle anderen elektronischen Unterlagen auch, in dem Format aufzubewahren, in dem sie empfangen wurde oder entstanden ist.¹⁸ Diese Regelung gilt ebenfalls, wenn Einzelsteuergesetze eine Aufbewahrung in ausgedruckter Form als ausreichend ansehen.

Für eine geordnete Aufbewahrung verlangt die Finanzbehörde die Verwaltung elektronischer Dokumente mit einem eindeutigen Index. Auf diesen kann nur dann verzichtet werden, wenn durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt ist, dass die Nachprüfbarkeit innerhalb einer angemessenen Zeit möglich ist.¹⁹

Im gesamten Aufbewahrungszeitraum muss die Unveränderbarkeit der elektronischen Unterlagen gewährleistet sein. Diese kann durch organisatorische oder technische Maßnahmen sichergestellt werden. „Die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten.“²⁰ Werden an einem elektronischen Dokument Buchungsvermerke, Indexierungen, farbliche Hervorhebungen etc. angebracht, darf dieses die Lesbarmachung des Originalzustandes nicht beeinträchtigen.²¹

Da eine einmal mögliche maschinelle Auswertbarkeit erhalten bleiben muss, darf für die Erfüllung der Aufbewahrungspflichten keine nachträgliche Verdichtung erfasster Daten vorgenommen werden. Bei einer Konvertierung aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein anderes Format sind i. d. R. beide Versionen aufbewahrungspflichtig. Nur wenn keine bildliche oder inhaltliche Veränderung vorgenommen wurde, keine Informationen verloren gehen, die maschinelle Auswertbarkeit nicht beeinträchtigt und der Konvertierungsvorgang dokumentiert wird, ist die Aufbewahrung der konvertierten Fassung ausreichend.²²

Werden die eingesetzten Datenverarbeitungssysteme – dies sind z. B. auch Buchhaltungsprogramme und Kassen – ersetzt und findet beim Wechsel eine inhaltliche Änderung der Daten statt oder stehen diese Daten im neuen System nicht mehr zur Verfügung oder sind in diesem nicht in quantitativer und qualitativer Hinsicht gleiche Auswertungsmöglichkeiten vorhanden, so muss das alte System zunächst weiter vorgehalten werden.²³ Wurde noch nicht mit einer Außenprüfung begonnen, ist nach Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf die Umstellung folgt, die ausschließliche Aufbewahrung der Daten auf einem maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger für den Z3-Zugriff ausreichend.²⁴ Vorher müssen alle Formen des Datenzugriffs gewährleistet werden (vgl. 6.).

5. ORT DER AUFBEWAHRUNG

5.1 Aufbewahrung im Inland

Handelsrechtlich ist der Aufbewahrungsort nicht vorgeschrieben, sodass darüber im Einzelfall zu entscheiden ist. Steuerrechtlich wird dagegen in § 146 Abs. 2 AO bestimmt, dass Bücher und sonstige Aufzeichnungen im Geltungsbereich des Gesetzes, also im Inland, aufzubewahren sind.

Allerdings lassen § 146 Abs. 2a und 2b AO eine Verlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen ins Ausland zu.

5.2 Aufbewahrung innerhalb der Europäischen Union

Eine Verlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen oder Teilen davon in einen anderen Mitgliedstaat der EU ist prinzipiell erlaubt. Der Steuerpflichtige muss jedoch sicherstellen, dass der Datenzugriff der Finanzverwaltung (vgl. 6.) in vollem Umfang möglich ist.

5.3 Aufbewahrung im Drittstaat

Lediglich mit Zustimmung der Finanzverwaltung kann – nach schriftlichem oder elektronischem Antrag des Steuerpflichtigen – eine Verlagerung in einen Drittstaat erfolgen. Im Antrag ist der Standort des Datenverarbeitungssystems zu

¹⁴ BMF-Schreiben v. 28.11.2019, Rz. 130.

¹⁵ Ebenda, Rz. 129.

¹⁶ Das Handelsrecht erlaubt auch, die ausgedruckten Daten anschließend erneut zu digitalisieren und dann als Digitalisat aufzubewahren (§ 257 Abs. 3 Satz 2, zweiter Halbsatz).

¹⁷ Vgl. auch BMF-Schreiben v. 28.11.2019, Rz. 144.

¹⁸ Ebenda, Rz. 119.

¹⁹ Ebenda, Rz. 122.

²⁰ Ebenda, Rz. 110.

²¹ Ebenda, Rz. 123.

²² BMF-Schreiben v. 28.11.2019, Rz. 135.

²³ BMF-Schreiben v. 28.11.2019, Rz. 143.

²⁴ § 147 Abs. 6 Satz 6); BMF-Schreiben v. 28.11.2019, Rz. 164 Satz 2

benennen. Bei Sicherung der Daten mittels „Cloud-Lösungen“ sollte daher darauf geachtet werden, dass der Standort dem Aufbewahrungspflichtigen bekannt ist. Des Weiteren muss der Steuerpflichtige sicherstellen, dass er seinen Mitwirkungspflichten (einschl. Datenzugriff, vgl. 6.) nachkommen kann. Auch darf die Besteuerung durch die Verlagerung der Daten ins Ausland nicht beeinträchtigt werden. „Werden der Finanzbehörde Umstände bekannt, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen, hat sie die Bewilligung zu widerrufen und die unverzügliche Rückverlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen in den Geltungsbereich dieses Gesetzes zu verlangen“ (§ 146 Abs. 2b Satz 3 AO). Kommt der Steuerpflichtige dieser Aufforderung innerhalb einer vom Finanzamt bestimmten angemessenen Frist nicht nach oder hat er die Verlagerung ins Ausland ohne Bewilligung der Finanzbehörde vorgenommen, kann gegen ihn gem. § 146 Abs. 2c AO ein Verzögerungsgeld von 2.500 € bis 250.000 € festgesetzt werden.

6. DATENZUGRIFF DER FINANZVERWALTUNG

Werden Bücher und Aufzeichnungen digital geführt, hat die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung oder einer Nachschau das Recht, in die digitalen Daten Einsicht zu nehmen. Dieses Recht umfasst nach Auffassung der Finanzverwaltung alle gespeicherten aufbewahrungspflichtigen Unterlagen und Daten und nicht nur die Buchführung bzw. Aufzeichnungen im engeren Sinne.

Für diesen Datenzugriff stehen der Verwaltung drei verschiedene Varianten zur Verfügung:

- Die Finanzbehörde hat das Recht, selbst unmittelbar auf die Daten zuzugreifen (Z1). Dieser Zugriff erfolgt in Form des Nur-Lesezugriffs unter Nutzung der beim Steuerpflichtigen eingesetzten Software und der darin vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten. Eine Fernabfrage ist jedoch ausdrücklich ausgeschlossen.
- Beim mittelbaren Datenzugriff (Z2) kann die Finanzverwaltung von dem Steuerpflichtigen verlangen, dass er oder ein von ihm beauftragter Dritter die Daten mit den vorhandenen Möglichkeiten des bei ihm eingesetzten Datenverarbeitungssystems maschinell auswertet.
- Des Weiteren kann die Finanzverwaltung verlangen, dass ihr die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, einschließlich der jeweiligen Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten sowie der internen und externen Verknüpfungen (z. B. zwischen den Tabellen einer relationalen Datenbank) und elektronischen Dokumente und Unterlagen, auf einem maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger (Z3) zur Auswertung überlassen werden. Die Finanzbehörde ist nicht berechtigt, selbst Daten aus dem DV-System herunterzuladen oder Kopien vorhandener Datensicherungen vorzunehmen. Die Datenträgerüberlassung umfasst das Recht der Verwaltung, diese Daten mitzunehmen.

Die Entscheidung, welche Form des Datenzugriffs genutzt wird und ob die verschiedenen Möglichkeiten kumulativ verwendet werden, liegt im pflichtgemäßen Ermessen der Behörde. Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, die entstehenden Kosten zu tragen und die Finanzverwaltung bei der Prüfung zu unterstützen.

Auch wenn die Finanzverwaltung das Recht auf einen Datenzugriff hat, so besteht für sie keine Verpflichtung, digital zu prüfen. Sie kann im Rahmen ihres Ermessens vom Aufbewahrungspflichtigen verlangen, dass er die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise ausdruckt oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beibringt.²⁵

7. FOLGEN BEI VERSTÖßEN GEGEN DIE AUFBEWAHRUNGSVERPFLICHTUNGEN

Das HGB kennt keine unmittelbaren Sanktionen; die vorzeitige Vernichtung der Handelsbücher ist jedoch im Insolvenzfall strafbar. Steuerrechtlich kann eine Verletzung der Aufbewahrungspflichten bzgl. der Rechnungen mit einem Bußgeld nach § 26a UStG von bis zu 5.000 € pro Fall (d. h. Rechnung) geahndet werden. Des Weiteren besteht die Möglichkeit, bei einer Verzögerung der Vorlage der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen und Daten im Rahmen einer Betriebsprüfung ein Verzögerungsgeld von 2.500 € bis 250.000 € festzusetzen (§ 146 Abs. 2b AO). Dieses Verzögerungsgeld ist unabhängig von der Ursache der Verzögerung. Auch ist die Buchführung, wenn die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen nicht ausreichend gegen Verlust geschützt werden und daher nicht vorgelegt werden können, formell nicht mehr ordnungsmäßig. Es besteht dann für die Finanzverwaltung die Möglichkeit der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO).

²⁵ BMF-Schreiben v. 28.11.2019, Rz. 156.

8. ÜBERSICHT ÜBER DIE VERNICHTBAREN UNTERLAGEN

Maßgebend für den Fristbeginn ist der Zeitpunkt der letzten Eintragung in den Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen bzw. bei Jahresabschlüssen, Gewinnermittlungen etc. der Zeitpunkt der Erstellung bzw. Feststellung. Wurde die letzte Eintragung, Erstellung des Jahresabschlusses etc. (Fristbeginn) im Folgejahr vorgenommen, können unter Beachtung der Ausnahmen bei den Aufbewahrungspflichten (z. B. Dauersachverhalte, Festsetzungsfristen) ab dem 01.01.2022 folgende Unterlagen bzw. Daten vernichtet werden:

Unterlagen aus den Jahren 2014 und früher:

Akkreditive	Grundbuchauszüge
Angebote	Handelsbriefe
Anlagevermögensbücher und -karteien	Handelsregisterauszüge
Anträge auf Arbeitnehmerersparzulage	Jahresabschlusserläuterungen
Bankbürgschaften	Kalkulationsunterlagen
Beitragsabrechnungen der Sozialversicherungsträger	Kassenzettel
Betriebsprüfungsberichte	Mahnbescheide
Bilanzunterlagen	Preislisten
Depotauszüge (soweit nicht Inventare)	Protokolle
Einspruchsschreiben	Registrierkassenstreifen
Finanzberichte	Sparbücher
Frachtbriefe	Speisekarten
Gehaltslisten, soweit nicht Buchungsbelege	Steuerunterlagen (Steuererklärungen, Anträge)
Geschäftsberichte	Einnahmen- und Werbungskostenunterlagen
Geschäftsbriefe	Versicherungspolizen
	Verträge
	Wechsel

Unterlagen aus den Jahren 2010 und früher:

Abrechnungsunterlagen	Kassenberichte
Änderungsnachweise der EDV-Buchführung	Kontenpläne und Kontenplanänderungen
Angestelltenversicherung (Belege)	Kontoauszüge
Arbeitsanweisung für EDV-Buchführung	Kreditorenlisten
Ausgangsrechnungen	Kreditunterlagen
Bankbelege	Lageberichte
Belege, soweit Buchfunktion (Offene-Posten-Buchhaltung)	Lagerbuchführungen
Betriebsabrechnungsbögen mit Belegen als Bewertungsunterlage	Lieferscheine, sofern Buchungsbeleg (vgl. 2.3)
Bewertungsunterlagen	Lohnbelege
Bewirtungsunterlagen	Lohn-/Gehaltslisten als Buchungsbeleg
Bilanzen	Magnetbänder mit Buchfunktion
Buchungsanweisungen	Mietunterlagen
Darlehensunterlagen	Nebenbücher
Dauerauftragsunterlagen	Pachtunterlagen
Debitorenlisten, soweit Bilanzunterlagen	Postbank-Belege
Einfuhrunterlagen	Prozessakten
Eingangrechnungen	Prüfungsberichte über Jahresabschlussprüfung
Einheitswertunterlagen	Quittungen
Einnahmen-Überschuss-Rechnungen	Rechnungen
Exportunterlagen	Reisekostenabrechnungen
Geschenknachweise	Repräsentationsaufwendungen (Unterlagen)
Gewinn- und Verlustrechnung	Scheck- und Wechselunterlagen
Gutschriftanzeigen	Sachkonten
Handakten	Saldenbilanzen
Handelsbücher	Speicherbelegungsplan der EDV-Buchführung
Hauptabschlussübersicht (als Bilanzersatz)	Spendenbescheinigungen (betriebliche Spenden)
Inventare	Verkaufsbücher
Investitionszulagen (Unterlagen)	Vermögenswirksame Leistungen (Unterlagen)
Journal für Hauptbuch und Kontokorrent	Versand- und Frachtunterlagen
Kassenbücher und -blätter	Wareneingangs- und -ausgangsbücher
	Zahlungsanweisungen
	Zollbelege