

Aufbewahrungspflichten

Grundlagen

Die Pflicht zur Aufbewahrung von bestimmten Geschäftsunterlagen ergibt sich aus § 257 HGB, § 147 AO.

Zweck der Aufbewahrungspflicht ist die lückenlose Dokumentation und der lückenlose Nachweis sämtlicher Geschäftsvorfälle im Rahmen der Buchführung.

Personenkreis

Gem. § 257 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Geschäftsunterlagen aufzubewahren.

Handelsrechtlich fallen unter den Begriff des Kaufmanns:

- **Istkaufleute:** Alle Gewerbetreibenden, deren Unternehmen einen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 Abs. 1 HGB). Dies wird zunächst bei allen Gewerbetreibenden vermutet. Behauptet der Gewerbetreibende, dass die Voraussetzungen bei ihm nicht vorliegen, so trifft ihn die Beweislast.
- **Kannkaufleute:** Gewerbetreibende, deren Unternehmen keinen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, deren Firma aber trotzdem im Handelsregister eingetragen ist (§ 2 HGB). Land- und forstwirtschaftliche Betriebe werden generell erst durch den Eintrag ins Handelsregister zu Kaufleuten (§ 3 HGB).
- **Personenhandelsgesellschaften:** Gem. § 6 Abs. 1 HGB gelten Personengesellschaften ebenfalls als Ist- bzw. Kannkaufleute, wenn die o.g. Voraussetzungen vorliegen
- **Kapitalgesellschaften:** Alle Kapitalgesellschaften sind schon auf Grund ihrer Rechtsform Kaufleute (sog. Formkaufleute).

Fristen

Die Aufbewahrungspflichten gem. § 147 AO, § 257 HGB ergeben sich als Folge der Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten.

Fristdauer

Es gelten folgende Fristen:

- **10 Jahre** gem. § 257 Abs. 1 Nr. 1 u. 4, Abs. 4 HGB bzw. § 147 Abs. 1 Nr. 1 u. 4, 4a Abs. 3 AO für
 - Handelsbücher
 - Inventare
 - Eröffnungsbilanzen
 - Jahresabschlüsse
 - Lageberichte
 - Konzernabschlüsse
 - Konzernlageberichte
 - Arbeitsanweisungen
 - Sonstige Organisationsunterlagen
 - Buchungsbelege (z.B. Rechnungen, Bankauszüge, Gehaltslisten, Kassenbücher, Bewertungsunterlagen, Lieferscheine, Quittungen etc.)
 - Unterlagen nach Art. 15 (1) und Art. 163 des Zollkodex der Union
- **6 Jahre** gem. § 257 Abs. 1 Nr. 2 u. 3, Abs. 4 HGB bzw. § 147 Abs. 1 Nr. 2 u. 3, Abs. 3 AO für
 - empfangene Handelsbriefe
 - Wiedergabe der abgesandten Handelsbriefe
 - Sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind

Bis einschließlich des Wirtschaftsjahres 1998 galten für Buchungsbelege statt der 10-jährigen eine 6-jährige Aufbewahrungspflicht. § 257 Abs. 4 HGB bzw. § 147 Abs. 3 AO wurden durch das Steueränderungsgesetz 1998, das am 24.12.1998 in Kraft trat, entsprechend geändert.

Beginn und Ende der Frist

Gem. § 257 Abs. 5 HGB beginnt die Aufbewahrungsfrist mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem

- die letzte Eintragung in das entsprechende Handelsbuch gemacht worden ist
- das Inventar aufgestellt worden ist
- die Eröffnungsbilanz bzw. der Jahresabschluss festgestellt worden ist
- der Konzernabschluss aufgestellt worden ist
- der Handelsbrief empfangen oder abgesandt worden ist
- der Buchungsbeleg entstanden ist

Entsprechend endet die Aufbewahrungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, das sich aus der Dauer der Aufbewahrungspflicht ergibt.

Erleichterungen

§ 257 Abs. 3 HGB bzw. § 147 Abs. 2 AO enthalten folgende Erleichterungen bezüglich der Aufbewahrungspflicht: Alle Unterlagen außer Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse sowie die Unterlagen des Zollkodex der Union können statt in Papierform auch in Form von Bild- oder sonstigen Datenträgern aufbewahrt werden. Voraussetzung ist, dass die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung eingehalten werden. Die Übereinstimmung der Daten mit den Originalunterlagen muss für die Dauer der Aufbewahrungsfrist sichergestellt sein.

Ebenso müssen die Daten jederzeit verfügbar sein. Weiterhin muss sichergestellt sein, dass an den Datenträgern keine nachträglichen Änderungen vorgenommen werden können.

Personenkreis

Die Aufbewahrungspflicht nach § 257 HGB, § 147 AO gilt auch für diejenigen, die gem. § 140 und § 141 AO buchführungspflichtig sind, z.B.:

- **Gewerbetreibende**, deren **Umsätze** einschließlich der steuerfreien Umsätze, aber ausschließlich der Umsätze nach § 4 Nr. 8 - 10 UStG 600.000 EUR im Kalenderjahr (bis 31.12.2003: 260.000 EUR; bis 31.12.2006: 350.000 EUR) nicht überstiegen haben oder deren **Gewinn** 60.000 EUR (für Wirtschaftsjahre, die bis zum 31.12.2007 beginnen: 30.000 EUR; bis 31.12.2003: 25.000 EUR) im Wirtschaftsjahr nicht überstiegen hat.
- **Land- und Forstwirte**, deren **Umsätze** einschließlich der steuerfreien Umsätze, aber ausschließlich der Umsätze nach § 4 Nr. 8 - 10 UStG 600.000 EUR (bis 31.12.2006: 350.000 EUR, bis 31.12.2003: 260.000 EUR) im Kalenderjahr nicht überstiegen haben, deren **Gewinn** 60.000 EUR (für Wirtschaftsjahre, die bis zum 31.12.2007 beginnen: 30.000 EUR; bis 31.12.2003: 25.000 EUR) im Wirtschaftsjahr nicht überstiegen hat oder deren selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen einen Wirtschaftswert von mehr als 25.000 EUR (bis 31.12.2003: 20.500 EUR) haben.

Steuerrechtlich gelten noch folgende Besonderheiten:

Fristdauer

Sind Bücher und Aufzeichnungen nach anderen als Steuergesetzen zu führen und erfolgen die Aufzeichnungen auch im Interesse der Besteuerung, so gelten steuerrechtlich kürzere Aufbewahrungsfristen, wenn im anderen Gesetz kürzere Aufbewahrungsfristen angeordnet werden (BFH, Urteil v. 02.02.1982, BStBl 82 II S. 409).

Beginn und Ende der Frist

Gem. § 147 Abs. 3 AO (BMF, Schreiben v. 25.10.1977, BStBl 77 I S. 487) verlängert sich die Aufbewahrungsfrist

- im Falle einer begonnenen Außenprüfung: Die Unterlagen müssen auch nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist bis zum Abschluss der Außenprüfung aufbewahrt werden.
- bei vorläufigen Steuerfestsetzungen nach § 165 AO: Die Unterlagen müssen auch nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist bis zum Abschluss der Außenprüfung aufbewahrt werden.
- für anhängige steuerstraf- oder bußgeldrechtliche Ermittlungen: Die Unterlagen müssen auch nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist bis zum Abschluss der Ermittlungen bzw. des Verfahrens aufbewahrt werden.
- bei schwebenden oder auf Grund einer Außenprüfung zu erwartenden Rechtsbehelfsverfahren: Die Unterlagen müssen auch nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist bis zum Abschluss des Verfahrens aufbewahrt werden.
- wenn die Unterlagen zur Begründung von Anträgen des Steuerpflichtigen erforderlich sind.

Ort der Aufbewahrung

Nach § 146 Abs. 2 AO sind Bücher und sonstige erforderliche Aufzeichnungen in Deutschland aufzubewahren.

Durch das Jahressteuergesetz 2009 wurde § 146 Abs. 2a AO eingeführt. Danach dürfen elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen im EU-/EWR-Raum aufbewahrt werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es muss ein schriftlicher Antrag an die zuständige Finanzbehörde gestellt werden.
- Der Steuerpflichtige muss eine Zustimmung der zuständigen Stelle des Staates, in dem die elektronischen Bücher und sonstigen elektronischen Aufzeichnungen aufbewahrt werden, vorlegen. Diese Erklärung muss die Zustimmung zur Durchführung eines Zugriffs auf elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen beinhalten.
- Der Steuerpflichtige muss der zuständigen Finanzbehörde den Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitteilen.

- Der Steuerpflichtige muss seinen Auskunfts-, Vorlage-, Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten ordnungsgemäß nachgekommen sein.
- Der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO muss in vollem Umfang möglich sein.

Die Finanzbehörde kann der Verlagerung auch dann zustimmen, wenn zwar nicht alle Voraussetzungen erfüllt sind, die Besteuerung aber nicht beeinträchtigt ist (§ 146 Abs. 2a S. 5 AO). Durch diese Vorschrift wird auch die Aufbewahrung in einem Staat außerhalb des EU-/EWR-Raums ermöglicht.