

Gesetzeskonforme E-Mail-Archivierung

von Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Ulrich J. W. Bruns,
Köln-Lindenthal

Die technische Entwicklung auch und gerade im Bereich der Verarbeitung und Übermittlung von digitalen Daten hat den Steuergesetzgeber und die Finanzverwaltung nicht ruhen lassen. Bereits in den 90er Jahren des vergangenen sowie Anfang dieses Jahrtausends entstanden Verwaltungsanweisungen, in denen Grundsätze für eine ordnungsgemäße, auf Datenverarbeitung gestützte Buchführung bzw. zum Zugriff der Finanzverwaltung auf digitale Unterlagen und deren Prüfbarkeit aufgestellt wurden. Schließlich hat der Gesetzgeber die Abgabenordnung entsprechend ergänzt. Damit vollzogen der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung eine Entwicklung nach, die gerade Steuerpflichtige im gewerblichen und/oder freiberuflichen Sektor bereits durchgemacht hatten: spätestens in den 90er Jahren hat die weit überwiegende Anzahl aller Betriebe ihre Organisation, insbesondere die Buchführung und die Archivierung, auf EDV-Systeme gestützt. Die Bandbreite reichte von einfachen Buchführungsprogrammen bis hin zu anspruchsvollen Warenwirtschaftssystemen. Schließlich wird auch ein großer Teil der innerbetrieblichen ebenso wie der B2B und B2C - Kommunikation über E-Mail abgewickelt, was auch steuerlich relevante Unterlagen wie Rechnungen, Verträge und dergleichen betrifft.

Für den Steuerpflichtigen stellt sich nicht zuletzt im Hinblick auf Betriebsprüfungen die Frage, was muss bzw. darf aus steuerrechtlicher Sicht auf welche Weise archiviert werden?

Gibt es gegebenenfalls Konflikte mit datenschutzrechtlichen Vorschriften und wie können diese bejahendenfalls aufgelöst werden?

Dieser Aufsatz soll einen knappen und nicht zu theoretischen Überblick über die Anforderungen von Gesetzgeber und Finanzverwaltung hinsichtlich der E-Mail-Archivierung verschaffen und etwaige Konflikte mit datenschutzrechtlichen Normen aufzeigen.

Die maßgeblichen steuerrechtlich relevanten Regelungen sind diejenigen des Datenzugriffsrechts der Finanzverwaltung auf digitale Unterlagen. Die einschlägigen rechtlichen Vorschriften finden sich im Wesentlichen in §§ 146 Abs. 5, 147 Abs. 2, 5, 6 und § 200 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) sowie in Auslegung dieser Rechtsnormen in den Schreiben des Bundesfinanzministeriums, im Wesentlichen den "Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)" sowie den "Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)".

Mit den zitierten Rechtsvorschriften ist der Finanzverwaltung die Möglichkeit eingeräumt worden, eine mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellte Buchführung eines Steuerpflichtigen durch Datenzugriff zu prüfen. Dafür muss die Finanzverwaltung die Möglichkeit des Datenzugriffs haben. Eingeräumt werden der Finanzverwaltung die Möglichkeit des

- "unmittelbaren Datenzugriffs", Bedeutung: Nur-Lese-Zugriff auf das System durch den Prüfer,
- "mittelbaren Datenzugriffs", Bedeutung: entsprechend den Vorgaben des Prüfers müssen die steuerlich relevanten Daten vom Unternehmen oder einem beauftragten Dritten maschinell ausgewertet werden, um anschließend einen Nur-Lese-Zugriff durchführen zu können, sowie der
- "Datenträgerüberlassung". Dabei sind der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen.

Die Art und Weise des Zugriffs, gegebenenfalls auch in kombinierter Form, unterliegt dem pflichtgemäßen Ermessen der Finanzverwaltung.

Natürlich betrifft das Recht zur Überprüfung (und damit zum Zugriff auf originär digital erstellte Daten) lediglich "steuerlich relevante Daten". Dieser Begriff ist allerdings weder gesetzlich noch in den Verwaltungsanweisungen eindeutig und allgemein gültig definiert. Die Finanzverwaltung selbst geht davon aus, dass bestimmte Daten bei dem einen Steuerpflichtigen von steuerrechtlicher Relevanz sind, bei einem anderen nicht. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gibt es keine abschließende Festlegung allgemeiner Art dieses Begriffs. Man könne diesen Begriff jedoch wie folgt umschreiben: (es folgt ein Zitat aus der Pressemitteilung des Bundesministeriums der Finanzen vom 23. Januar 2008)

"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.

Diese Ausführungen erleichtern dem Steuerpflichtigen die Entscheidung über die steuerliche Relevanz bei Erfüllung seiner Verpflichtungen im Rahmen ordnungsgemäßer Archivierung originär digitaler Daten nicht, da eine klare, allgemein gültige, Abgrenzung zwischen steuerlich relevanten und anderen Daten nach den Ausführungen in der Pressemitteilung nicht möglich ist. Auseinandersetzungen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung über die steuerliche Relevanz bestimmter Daten sind vorprogrammiert.

Steuerlich relevant sind selbstverständlich alle Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Eröffnungsbilanzen sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen, ferner die Buchungsbelege. Hierfür gilt eine 10-jährige Aufbewahrungsfrist.

Steuerlich relevant sind indessen auch empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe, sowie die Wiedergabe der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe (Aufbewahrungsfrist 6 Jahre), was sowohl Entwürfe als auch endgültige Vertragsunterlagen betreffen kann.

Angesichts dieser Maßstäbe sind auch E-Mails, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, nach den allgemeinen Vorschriften wie vorzitiert aufzubewahren und zwar während der gesamten Zeit der oben genannten Aufbewahrungsfristen. Eine E-Mail stellt ein originär digitales Dokument dar, das für den Datenzugriff der Finanzverwaltung im Originalformat maschinell auswertbar vorgehalten werden muss, so weit sie einen steuerlich relevanten Inhalt hat. Dies gilt beispielsweise für eine per E-Mail übermittelte Reisekostenabrechnung in einem Tabellenkalkulationsformat.

Hinsichtlich der maschinellen Auswertbarkeit einer E-Mail ist jedoch nicht entscheidend, ob die per E-Mail übermittelten Daten automatisiert Eingang in das verwendete Buchhaltungs-System gefunden haben oder im betrieblichen Datenverarbeitungssystem Importfunktionen zur Übernahme von steuerlich relevanten Daten aus dem Textkörper von E-Mails oder angehängten Dateien vorhanden sind. Enthält eine E-Mail beispielsweise steuerlich relevante Vertragsgestaltungen, ist der elektronische Zugriff auf die im Originalformat zu archivierende E-Mail auch in diesen Fällen sicherzustellen.

"Originalformat" bedeutet natürlich die originär digitale E-Mail. Ein "Original" ist nicht gegeben, wenn lediglich ein Ausdruck (nach den einschlägigen zitierten Rechtsvorschriften nicht zulässig bzw. hinreichend) vorgelegt wird. Zweifelhaft angesichts der zitierten rechtlichen Vorschriften erscheint aber auch die lediglich erfolgende Archivierung einer bereits gelesenen und damit im Zugriff sich befindlichen E-Mail, da deren "Originalität" auf Grund der dann bestehenden Möglichkeiten des Empfängers zu Veränderungen nicht mehr gesichert ist.

Dies erfordert zur Sicherstellung des Einklangs mit den gesetzlichen Anforderungen eine Speicherung/Archivierung der E-Mail in ihrer - originalen - elektronischen Form, **bevor** sie verändert werden kann. Die Speicherung/Archivierung muss darüber hinaus gewährleisten, dass bestimmte digitale Daten auch ohne größeren Suchaufwand aufgefunden werden können. Andernfalls wäre die erforderliche maschinelle Auswertbarkeit und Prüfbarkeit durch die Finanzverwaltung nicht sichergestellt. Ein Archivierungssystem muss daher über eine Indexierung und Suchfunktionen verfügen. Der Zugriff auf solchermaßen archivierte Daten muss über die gesamte Dauer der gesetzlich vorgesehenen Aufbewahrungsfrist auch im Falle eines Systemwechsels sichergestellt sein. Dies gilt natürlich ebenso für den Schutz vor Diebstahl oder anderweitige Zerstörung, wie etwa Brandschäden oder Wasserschäden.

Nach der geschilderten Rechtslage gilt also wie im Hinblick auf alle anderen im Betrieb gesammelten Daten auch, dass E-Mails mit nicht steuerlich relevantem Inhalt nicht archiviert werden müssen. Durch die Ergänzungen der einschlägigen Vorschriften über Buchführungspflichten der Abgabenordnung bzw. die Verwaltungsanweisungen hierzu ist der Finanzverwaltung nicht etwa ein neues, besonderes Recht eingeräumt, die Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten des Steuerpflichtigen sind nicht über das bereits vorher gesetzlich geregelte ausgeweitet worden. Die hier in Rede stehenden Vorschriften sollen lediglich die Möglichkeit der Finanzverwaltung sicherstellen, auf digital erstellte

steuerlich relevante Daten mit vorhandenen technischen Mitteln mit dem Ziel einer Auswertung und Prüfung zugreifen zu können.

Die Beurteilung der steuerlichen Relevanz solcher Unterlagen, also auch des Inhalts einer E-Mail, setzt aber den Zugriff und damit im Zweifel auch die Möglichkeit der Manipulation voraus. Daher scheint bei der Archivierung "gefilterter" E-Mails nicht sicherzustellen, dass es sich noch um die ursprüngliche, "originale" E-Mail handelt. Sollte es zu Meinungsverschiedenheiten über die steuerliche Relevanz kommen, müsste gegebenenfalls im Nachhinein der digitale Zugriff auf solche Daten und E-Mails durch den Steuerpflichtigen ermöglicht werden, die zunächst nicht vorgelegt wurden - mit den soeben geäußerten Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Vorhaltung dieser Daten.

Im Falle des Verstoßes gegen die Vorschriften zur ordnungsgemäßen Archivierung und Sicherstellung der Prüfbarkeit digitaler Daten von steuerlicher Relevanz drohen auch Sanktionen zu Lasten des Steuerpflichtigen, wie Bußgeld, Zwangsmittel und Schätzung.

Fazit: durch geeignete technische Vorkehrungen muss sichergestellt sein, dass sämtliche ein- und ausgehenden E-Mails vor Zugriffsmöglichkeit des jeweiligen Empfängers archiviert werden. Erst im Falle einer Betriebsprüfung kann (und darf) dann im Rahmen der Möglichkeiten des Zugriffs durch den Betriebsprüfer die Selektion nach steuerlicher Relevanz erfolgen.

Dies mag zu Konflikten im Hinblick auf den Datenschutz von Mitarbeitern führen, wenn diesen die private Korrespondenz über den betrieblichen E-Mail-Account gestattet wird. Nach den obigen Darlegungen ließe sich nämlich ebenso wenig sicherstellen, dass private E-Mails von betriebsbezogenen unterschieden werden können, wie bezüglich der betriebsbezogenen E-Mails solche mit nicht steuerlich relevantem Inhalt von aufbewahrungspflichtigen steuerlich relevanten E-Mails. Nach dem heutigen Stand ist der Steuerpflichtige auf Grund der steuerlichen Gesetzgebung gezwungen, ohne Ansehung des Inhalts der eingehenden E-Mails deren umfangreiche Archivierung vorzunehmen, ohne eine Selektion vorzunehmen. Folglich kann nicht sichergestellt werden, dass E-Mails mit privaten Inhalt nicht archiviert werden, wenn diese an einen Account im Betrieb des Steuerpflichtigen versandt werden. Dies wiederum könnte durchaus datenschutzrechtliche Vorschriften verletzen. Um solche Konflikte auszuschließen, wird nichts anderes übrig bleiben, als die private Nutzung eines betrieblichen E-Mail-Accounts zu untersagen. Sinnvoll erscheint die offene Kommunikation solcher Probleme innerbetrieblich mit den Mitarbeitern oder, sofern vorhanden, dem Betriebsrat. Betriebsvereinbarungen über die Verbote privater Internet- und E-Mail-Nutzung erscheinen geboten.

Köln, im Juli 2009