

Info 112.01.02

Aufbewahrungsfristen

1. Zweck

I. Definition

Die Aufbewahrungspflicht ist Bestandteil der handels- bzw. steuerrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht. § 257 Abs. 4 HGB und § 147 Abs. 3 AO bestimmen, **wie lange** Buchführungsunterlagen jeweils aufzubewahren sind. Hinsichtlich der Mindestzeiträume für die Aufbewahrung der Bücher und sonstigen Buchführungsunterlagen gelten steuerrechtlich grundsätzlich dieselben Fristen wie im Handelsrecht.

Durch das Steueränderungsgesetz 1998 vom 19.12.1998 (BGBl 1998 I S. 3816, BStBl 1999 I S. 117) sind die Aufbewahrungsfristen einheitlich auf (zum Teil) zehn Jahre festgelegt worden. Insbesondere Bücher und Aufzeichnungen, Inventare und Jahresabschlüsse sowie Buchungsbelege sind zehn Jahre, alle übrigen Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren.

Die (teilweise geänderten) Fristen gelten erstmals für Unterlagen, deren Aufbewahrungsfrist nach § 147 Abs. 3 AO /§ 257 Abs. 4 HGB in der bis zum 23.12.1998 geltenden Fassung noch nicht abgelaufen ist.

Mit dem Steueränderungsgesetz 2003 vom 15.12.2003 (BGBl 2003 I S. 2645, BStBl 2003 I S. 710) wurde § 147 Abs. 1 AO um die Nr. 4a ergänzt. Zu den Unterlagen, die zehn Jahre lang aufbewahrt werden müssen, gehören seit dem Inkrafttreten des Steueränderungsgesetzes 2003 am 20.12.2003 auf Unterlagen, die der elektronischen Zollanmeldung beizufügen sind, sofern die Zollbehörden auf ihre Vorlage verzichtet haben oder die nach Vorlage von den Zollbehörden zurückgegeben wurden.

Über die handelsrechtlichen Fristbestimmungen hinausgehend läuft die steuerliche Aufbewahrungsfrist nicht ab, solange die betreffenden Unterlagen für solche Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 S. 2 AO). Nach § 148 AO können im Verwaltungswege Erleichterungen (u.a.) für die steuerrechtlichen Aufbewahrungsfristen erteilt werden (siehe VI.).

HENN/KUBALLA, AUFBEWAHRUNG ELEKTRONISCHER UNTERLAGEN, NWB 35/2017 S. 2648 ANDRASCEK-PETER/BRAUN, LEHRBUCH ABGABENORDNUNG, 20. AUFLAGE 2016, NWB AUFBEWAHRUNGSFRISTEN NACH STEUER- UND HANDELSRECHTLICHEN VORSCHRIFTEN, CHECKLISTE AUFBEWAHRUNGSFRISTEN NACH AUßERSTEUERLICHEN VORSCHRIFTEN, CHECKLISTE GRÖZINGER, WIE LANGE SOLLTEN DIE BELEGE FÜR DIE EINKOMMENSTEUERERKLÄRUNG AUFGEHOBEN WERDEN?, STEUERFACH-SCOUT ADOMAT, WELCHE GESETZLICHEN GRUNDLAGEN BESTEHEN BEI DER RÜCKSTELLUNG FÜR DIE AUFBEWAHRUNG VON GESCHÄFTSUNTERLAGEN?, STEUERFACH-SCOUT

II. Anwendungsbereich

Die Aufbewahrungspflichten und -fristen betreffen Kaufleute, also neben Einzelkaufleuten auch Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften, außerdem Genossenschaften und juristische Personen, sofern diese ein Handelsgewerbe betreiben.

Die steuerlichen Aufbewahrungspflichten und -fristen treffen darüber hinaus alle nicht im Handelsregister eingetragenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, sonstige Gewerbetreibende und Freiberufler.

Die Verpflichtung, die in § 257 HGB und § 147 AO genannten Geschäftsunterlagen aufzubewahren, ist eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die zur Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten berechtigt.

Der elektronische Kontoauszug ist ein originär digitales Dokument, so dass ein reiner Papierausdruck nicht mehr den Anforderungen des § 147 AO genügt. Der elektronische Kontoauszug ist gem. § 147 Abs. 2 AO und § 147 Abs. 6 AO in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000 (BGBl 2000 I S. 1433) durch Übertragung der Inhalts- und Formatierungsdaten auf einem maschinell auswertbaren Datenträger zu archivieren. Nur in diesem Fall kann auf vom Kreditinstitut gedruckten beleggebundenen Originalkontoauszug – insbesondere im Rahmen einer Betriebsprüfung – verzichtet werden.

Für die Pflicht zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe der voraussichtlich zur Erfüllung der Aufbewahrungspflicht erforderlichen Kosten zu bilden.

Die Rückstellung kann auch Finanzierungskosten (Zinsen) für die zur Aufbewahrung genutzten Räume enthalten.

Unterlagen aus dem **Privatbereich**, mit denen z.B. Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen belegt werden, sind nach dem Gesetz grundsätzlich (Ausnahme siehe unter III. für Aufbewahrung von Rechnungen durch Nichtunternehmer) nicht aufbewahrungspflichtig. Dies gilt auch für private Kontoauszüge.

- Bei Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ist der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, die Belege nach ihrer Rückgabe durch das Finanzamt bis zur Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts aufzuheben.
- Steuerpflichtigen mit Überschusseinkünften ist im Rahmen der Darlegungs- und Nachweispflichten zuzumuten, Sachverhalte, die einen sich wiederholenden Werbungskostenabzug begründen (z.B. Schuldaufnahme für grundstücksbezogene Aufwendungen, Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes), **für die Dauer des Abzugszeitraums** nachweisbar festzuhalten.
- Zum Nachweis von Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG (Bezahlung der Stammeinlage) ist es unverhältnismäßig, wenn die Berücksichtigung der Stammeinlage als Anschaffungskosten nach 20 Jahren von der Vorlage des entsprechenden Zahlungsbelegs abhängig gemacht wird, obwohl es eine Aufbewahrungspflicht vergleichbar der in § 147 AO hierfür nicht gibt.

III. Fristdauer

Hinsichtlich der Mindestzeiträume für die Aufbewahrung der Bücher und sonstigen Buchführungsunterlagen gelten steuerrechtlich grundsätzlich (siehe V.) dieselben Fristen wie im Handelsrecht:

- **Zehn Jahre** für Bücher und Aufzeichnungen, Inventare und Bilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Buchungsbelege, Unterlagen der elektronischen Zollanmeldung, Arbeitsanleitungen und Organisationsunterlagen (§ 147 Abs. 1 Nr. 1, 4 und 4a AO , § 147 Abs. 3 AO bzw. § 257 Abs. 1 und 4 HGB);
- **Zehn Jahre** für
 - Doppel der (Ausgangs-) Rechnungen, die der Unternehmer oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat,
 - (Eingangs-) Rechnungen, die er erhalten oder die ein Leistungsempfänger oder in dessen Namen und für dessen Rechnung ein Dritter ausgestellt hat (§ 14b Abs. 1 S. 1 UStG);
- **Sechs Jahre** für empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe, Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe (§ 147 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO , § 147 Abs. 3 AO bzw. § 257 Abs. 1 Nr. 2 und 3 HGB ,§ 257 Abs. 4 HGB);
- **Sechs Jahre** für Lohnkonten (§ 41 Abs. 1 S. 9 EStG);
- **Zwei Jahre** für Rechnungen, Zahlungsbelege oder andere beweiskräftige Unterlagen, soweit der Leistungsempfänger **nicht Unternehmer** ist oder Unternehmer ist, die Leistung jedoch für seinen **nicht-unternehmerischen Bereich** verwendet (§ 14b Abs. 1 S. 5 UStG 2005).

Kürzere Aufbewahrungsfristen nach **außersteuerlichen** Gesetzen lassen diese Fristen unberührt. Das BFH-Urteil vom 2.2.1982 - VIII R 65/80 (BStBl 1982 II S. 409) ist durch die gesetzliche Neuregelung überholt.

Soweit nach steuerlichen Vorschriften zu führende Bücher und sonst erforderliche Aufzeichnungen gem. § 146 Abs. 5 AO **auf Datenträgern geführt** werden bzw. nach § 147 Abs. 2 AO **auf Datenträgern aufbewahrt** werden, müssen die gespeicherten Dokumente **während der gesamten Aufbewahrungsfrist** jederzeit unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können. Entsprechendes gilt nach den handelsrechtlichen Bestimmungen.

Es gelten die gleichen Fristen:

- Daten mit Belegfunktion sind grundsätzlich **sechs Jahre**, Daten und sonst erforderliche Aufzeichnungen mit Grundbuch- oder Kontenfunktion grundsätzlich **zehn Jahre** aufzubewahren.

- Die Verfahrensdokumentation zur DV-Buchführung gehört zu den Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen i.S.d. § 257 Abs. 1 HGB bzw. § 147 Abs. 1 AO und ist grundsätzlich zehn Jahre aufzubewahren.
- Unabhängig von der Verpflichtung zur Lesbarmachung während der Aufbewahrungsfrist verzichtet die Finanzverwaltung im Rahmen des Datenzugriffs darauf, dass vor dem 1.1.2002 archivierte Daten für Zwecke ihrer maschinellen Auswertung (§ 147 Abs. 6 AO) erneut in das Datenverarbeitungssystem eingespielt werden, wenn dies mit unverhältnismäßig hohem Aufwand für das Unternehmen verbunden ist (fehlende Speicherkapazität, nochmalige Datenerfassung, Archivierung außerhalb des aktuellen Datenverarbeitungssystems oder Wechsel der Hard- oder Software).
- Für die Datenträgerüberlassung (§ 147 Abs. 6 AO) kann die Finanzbehörde unabhängig von der Verpflichtung zur Lesbarmachung während der Aufbewahrungsfrist nicht verlangen, vor dem 1.1.2002 auf nicht maschinell auswertbaren Datenträgern (z.B. Mikrofilm) archivierte (digitale) Daten auf maschinell auswertbare Datenträger aufzuzeichnen.
- Darüber hinaus tritt bei **Steuerpflichtigen** mit abweichendem Wirtschaftsjahr, die digitale Unterlagen aus technischen Gründen noch nicht auf maschinell verwertbaren Datenträgern aufbewahren können, die Archivierungspflicht erst mit nach dem 1.1.2002 beginnenden Wirtschaftsjahren ein.

IV. Fristbeginn

Die Aufbewahrungsfrist beginnt (§ 147 Abs. 4 AO, § 257 Abs. 5 HGB) **mit dem Schluss des Kalenderjahres**, in dem

- die letzte Eintragung in das Buch gemacht worden ist,
- das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluss oder Lagebericht aufgestellt bzw. festgestellt worden ist,
- der Konzernabschluss aufgestellt worden ist,
- der Handels- oder Geschäftsbrief empfangen oder abgesandt worden ist,
- der Buchungsbeleg entstanden ist,
- Aufzeichnungen vorgenommen oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind,
- die Rechnung i.S.d. § 14 UStG ausgestellt worden ist,
- die zuletzt eingetragene Lohnzahlung erfolgt ist,
- für die Verfahrensdokumentation buchhaltungsrelevante Daten in Anwendung des jeweiligen Verfahrens erfasst wurden, entstanden sind oder bearbeitet wurden.

V. Ablaufhemmung

Die **steuerliche** Aufbewahrungsfrist läuft nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 S. 3 AO). Die Aufbewahrungsfrist ist damit an die Festsetzungsfrist für Steuern angeknüpft. Insbesondere durch Ablaufhemmungen i.S.d. § 171 AO ergeben sich Auswirkungen.

Die verlängerte Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO (soweit Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung gegeben ist) ist allerdings nicht anwendbar.

VI. Erleichterungen

Nach § 148 AO können die Finanzbehörden Erleichterungen für die durch § 147 Abs. 3 AO festgelegten **steuerlichen** Aufbewahrungsfristen erteilen.

Nach dem BMF-Schreiben vom 25.10.1977 ist für die sich nach § 147 Abs. 3 S. 3 AO ergebende Aufbewahrungspflicht (**Anknüpfung der Aufbewahrungsfrist an die Festsetzungsfrist**) eine Erleichterung zugelassen.

Nach Ablauf der regulären Aufbewahrungsfristen brauchen die Unterlagen für die Dauer des jeweiligen Verfahrens **nur noch in folgenden Fällen** aufbewahrt zu werden:

- begonnene Außenprüfung,
- Bedeutung für eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO ,
- anhängige steuerstraf- oder bußgeldrechtliche Ermittlungen,
- schwebendes oder aufgrund einer Außenprüfung zu erwartendes Rechtsbehelfsverfahren,
- zur Begründung von Anträgen des Steuerpflichtigen.

Quelle: NWB
Stand 19.12.2017