

Merkblatt zum Thema der Aufbewahrungsfristen

1 Lexikon

Die steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Aufbewahrungsfristen sind in § 147 AO bzw. § 257 HGB geregelt.

2 Wissen

2.1 Grundsätze

Die Aufbewahrungspflichten des Steuerpflichtigen sind steuerrechtlich in § 147 AO und handelsrechtlich in §§ 257, 261 HGB geregelt. Indessen dienen die Aufbewahrungspflichten im Handels- und Steuerrecht unterschiedlichen Zwecken. Hieraus ergeben sich unterschiedliche Zielsetzungen.

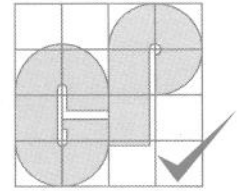
Steuerrechtlich dienen die aufbewahrten Unterlagen der Finanzverwaltung und hier insbesondere **der Betriebsprüfung zur Überprüfung der steuerlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen**, da diese Steuerpflichtigen nicht "abschließend" geprüft werden, wie dies bei Arbeitnehmerveranlagungen üblich ist.

Handelsrechtlich sollen die Unterlagen vor allem deswegen aufbewahrt werden, um in einer zivilrechtlichen Auseinandersetzung als Beweis zu dienen (§§ 258 bis 260 HGB). Handelsbüchern kommt im Zivilprozess seit jeher ein erhöhter Beweiswert zu.

Handelsrechtlich trifft die Aufbewahrungspflicht den Kaufmann, steuerrechtlich darüber hinaus jeden Steuerpflichtigen (Unternehmer), soweit er aufzeichnungs- und buchführungspflichtig ist. Außerdem trifft die steuerrechtliche Aufbewahrungspflicht über den Kreis der Kaufleute hinaus alle bilanzierenden Steuerpflichtigen. Selbst Steuerpflichtige mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG müssen, soweit sie aufzeichnungspflichtig sind (hinsichtlich der Betriebseinnahmen und des Wareneingangs), § 147 AO beachten.

2.2 Kanzleiinterne Organisation

Die Unterlagen sind geordnet aufzubewahren. Dies setzt eine sinnvolle Ordnung bei der Aufbewahrung voraus - chronologisch, sachlich, alphabetisch u. ä. -, die es einem sachverständigen Dritten, z. B. dem Betriebsprüfer, erlaubt, sich ohne besonderen Zeitaufwand zurechtzufinden. Wichtig ist insbesondere eine Kennzeichnung und Zuordnung der Belege zu den Grund- und Sachaufzeichnungen sowie umgekehrt.



Aufzeichnungen können auch auf Datenspeicher aufbewahrt werden (§ 257 Abs. 3 HGB, § 147 Abs. 2 AO). Ausgenommen sind die Eröffnungsbilanz und Jahresabschlüsse, die stets schriftlich im Original zur Verfügung stehen müssen. Voraussetzungen für eine Speicherung auf Datenträgern sind die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, ständige Ausdruckbereitschaft und bildliche Übereinstimmung lesbar gemachter Belege und Handelsbriefe mit den Originalen. § 147 Abs. 5 AO verpflichtet die Steuerpflichtigen darüber hinaus, der Finanzbehörde auf Verlangen Hilfsmittel zur Lesbarmachung zur Verfügung zu stellen und ihr die Unterlagen unverzüglich auszudrucken. Die Betriebsprüfung soll nicht durch technische Schwierigkeiten in ihrer Prüfungstätigkeit behindert werden.

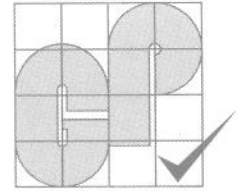
2.3 Personenkreis

Gem. § 257 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Geschäftsunterlagen aufzubewahren. 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 500.000 EUR im Kalenderjahr (bis 31.12.2003: 260.000 EUR; bis 31.12.2006: 350.000 EUR) nicht überstiegen haben oder deren **Gewinn** 50.000 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 500.000 EUR (bis 31.12.2006: 350.000 EUR, bis 31.12.2003: 260.000 EUR) im Kalenderjahr nicht überstiegen haben, deren **Gewinn** 50.000 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 unter 25.000 EUR (bis 31.12.2003: 20.500 EUR) haben.

Gem. § 147a AO, in Kraft getreten am 01.08.2009, wird die Aufbewahrungspflicht auf zwei weitere Personenkreise erweitert.

- für Steuerpflichtige die **Überschusseinkünfte** (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG) erzielen und bei denen die **Summe der positiven Einkünfte** mehr als 500.000 € beträgt. Eine Saldierung zwischen positiven und negativen Überschusseinkünften ist nicht möglich. Ehegatten werden nicht zusammengerechnet. Aufzubewahren sind Aufzeichnungen und Unterlagen über die den Überschusseinkünfte zu Grunde liegenden Einnahmen und Werbungskosten. Die **Aufbewahrungsfrist** beträgt **sechs Jahre** und beginnt mit dem Beginn des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Summe der positiven Einkünfte mehr als 500.000 € beträgt. Sie endet mit Ablauf des fünften aufeinanderfolgenden Kalenderjahrs in dem die Summe der positiven Einkünfte weniger als 500.000 € beträgt.
- für Steuerpflichtige, bei denen objektiv erkennbare **Anzeichen** dafür bestehen, dass Geschäftsbeziehungen zum einem Finanzinstitut in sogenannten Steueroasen bestehen und die ihren erhöhten Mitwirkungspflichten (Versicherung der Richtigkeit der Angaben



- an Eides statt und Weigerung der Bevollmächtigung des Finanzamts zur Geltendmachung von Auskunftsansprüchen gegenüber dem Kreditinstitut) nicht nachkommen (vgl. § 90 Abs. 2 S. 3 AO). Diese haben die Unterlagen über ausländische Überschusseinkünfte und Werbungskosten sechs Jahre lang aufzubewahren (§ 147a S. 6 AO). Siehe zum Ganzen auch das Themenlexikon Steueroasen.

2.4 Zeitlicher Umfang der Aufbewahrungspflichten

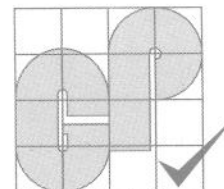
Ab 01.01.1999 sind Buchungsbelege (§ 147 Abs. 1 Nr. 4 AO) generell der verlängerten Aufbewahrungsfrist unterworfen, um zu verhindern, dass Steuerflüchtige, die ab 1993 der Zinsabschlagsteuer entgehen wollten, infolge Vernichtung der Buchungsbelege der Banken nicht mehr verfolgt werden können. Sofern steuergesetzlich keine kürzeren Fristen bestimmt werden, sind Unterlagen, die in § 147 Abs. 1 Nr. 1, 4 und 4a AO aufgeführt sind (Bücher, Aufzeichnungen, Jahresabschlüsse, Buchungsbelege usw.) 10 Jahre, die übrigen Unterlagen 6 Jahre aufzubewahren (§ 257 Abs. 4 HGB, § 147 Abs. 3 AO). Steuerrechtlich gilt die Besonderheit, dass die Aufbewahrungsfrist **gehemmt** ist, soweit die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, deren Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 S. 3 AO). Diese Bestimmung stellt sicher, dass beispielsweise nach begonnener Außenprüfung nicht nur die Festsetzungsverjährung gehemmt ist (§ 171 Abs. 4 AO), sondern im gleichen Umfang auch die Aufbewahrungsfrist hinausgeschoben wird.

Die Aufbewahrungsfrist **beginnt** mit dem Schluss des Kalenderjahrs, in dem bei laufend geführten Aufzeichnungen die letzte Eintragung vorgenommen worden ist, Handels- und Geschäftsbriefe abgesandt oder empfangen worden oder sonstige Unterlagen entstanden sind.

2.4.1 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, 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.)



- **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

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.

Hinweis:

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).

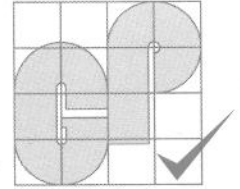
2.4.2 Beginn und Ende der Frist

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.

2.4.3 Erleichterungen

§ 257 Abs. 3 HGB bzw. § 147 Abs. 2 AO enthalten folgende Erleichterungen bezüglich der Aufbewahrungspflicht: Alle Unterlagen außer Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse 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.



2.5 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.

Mit Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2010 am 14.12.2010, BGBl. Teil 1 Nr. 62, S. 1768 wurde § 146 Abs. 2a AO erheblich vereinfacht. Die Beschränkung auf EU und EWR Staaten sowie die Erforderlichkeit der Zustimmung des ausländischen Staates zur Durchführung des Datenzugriffs wird aufgehoben.

2.6 Aufbewahrungspflichten in der Einnahmenüberschussrechnung

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, haben die Aufbewahrungspflicht für folgende Unterlagen:

- Aufzeichnungen nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO (BFH, Urteil v. 26.02.2004, BFH/NV 2004 S. 858)
- empfangene Handelsbriefe nach § 147 Abs. 1 Nr. 2 AO
- Wiedergabe der abgesandten Handelsbriefe nach § 147 Abs. 1 Nr. 3 AO
- Buchungsbelege nach § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO
- sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO

Für die Fristen gilt ebenfalls § 147 Abs. 3 AO: 10 Jahre für die Aufzeichnungen nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO bzw. für Buchungsbelege nach § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO. Für die restlichen Unterlagen gilt die Aufbewahrungsfrist von 6 Jahren.

Die Erleichterungen des § 147 Abs. 2 AO für die Aufbewahrung von Unterlagen auf Bild- oder sonstigen Datenträgern gelten ebenso.