

# FAQ allgemeine digitale Aufbewahrung

(Stand 27. Januar 2026)

## Inhalt

1.	Präambel .....	7
2.	Handels-/Steuerrecht (GoBD) .....	7
2.0	Wie lange müssen welche Unterlagen im Handels- und Steuerrecht aufbewahrt werden? .....	7
2.1	.. Handelsrecht .....	8
	Digitaler Jahresabschluss .....	8
2.1.1	Ist eine digitale Aufbewahrung des Jahresabschlusses möglich? .....	8
2.1.2	Ist die ausschließliche digitale Archivierung von Vollmachten, Steuererklärungen, Jahresabschlüssen, Beraterverträgen oder Vergütungsvereinbarungen zulässig? .....	8
2.1.3	Handelt es sich bei einem digitalen Jahresabschluss um jeden Jahresabschluss, der nicht in Papier erstellt wird. Oder gibt es Formatvorgaben? .....	9
2.1.4	Muss ein digital aufgestellter Jahresabschluss eine elektronische Unterschrift tragen, um formwirksam zu sein? .....	9
2.1.5	Welche Anforderungen gelten für die Digitalisierung und die anschließende digitale Aufbewahrung von Originalunterlagen der Mandanten, wie etwa unterschriebene Steuererklärungen oder Jahresabschlüsse? .....	9
2.1.6	Muss der aufgestellte und/oder der festgestellte Jahresabschluss vom Mandanten (digital) unterzeichnet werden und muss der Steuerberater dies überprüfen? .....	9
2.1.7	Wie ist mit einem Zeitversatz zwischen Signaturdatum der Bescheinigung zum Jahresabschluss, des Jahresabschlusses, der Vollständigkeitserklärung sowie ggf. der Freigabe der Steuererklärungen und der Zustimmungen zur E-Bilanz und Offenlegung umzugehen? .....	10
2.2	.. Steuerrecht (GoBD) .....	10

Identifikation aufbewahrungspflichtiger Daten .....	10
2.2.1 Welche Daten gehören zu den „steuerrelevanten Daten“? .....	10
2.2.2 Wie lassen sich die aufbewahrungspflichtigen Daten identifizieren? .....	10
2.2.3 Reicht es, steuerlich relevante Belege als Scan (PDF) aufzubewahren, wenn der Originalbeleg unterschrieben worden war? .....	10
2.2.4 Sind E-Mails aufzubewahren?.....	11
2.2.5 Was ist neben den eigentlichen Daten und Dokumenten aufbewahrungspflichtig? .....	11
2.2.6 Gibt es Vorlagen, an denen sich der Steuerpflichtige bzw. dessen Steuerberater orientieren kann? .....	11
2.2.7 Dürfen elektronisch eingehende Dokumente auch ausgedruckt und ausschließlich in Papierform aufbewahrt werden? .....	11
2.2.8 Wenn originär elektronische Daten über mehrere Systeme hinweg verarbeitet werden, müssen dann die Daten in allen Systemen aufbewahrt und bei Bedarf zur Verfügung gestellt werden? .....	11
2.2.9 Müssen auch nicht maschinell auswertbare Daten (bspw. elektronische Faxe, die nur als Bild Eingang in das Unternehmen erhalten) im Eingangsformat aufbewahrt werden? .....	12
2.2.10 Was ist bzgl. Aufbewahrungspflicht von elektronischen Belegen, Daten aus Vorsystemen und Stammdaten zu beachten? .....	12
2.2.11 Welche Dateiformate gelten als revisionssicher für digitale Archivierung (z. B. PDF/A, XBRL)?.....	12
Belege von Kassensystemen/Vermeidung von Doppelerfassung/Reproduzierbarkeit/Richtige Farbwiedergabe.....	13
2.2.12 Müssen bare von unbaren Geschäftsvorfällen getrennt aufgezeichnet werden? 13	
2.2.13 Welche Anforderungen an die Aufbewahrung sind aufgrund der gesetzlichen Regelungen für Kassenaufzeichnungen zu beachten? .....	13
2.2.14 Welche Möglichkeiten gibt es, Doppelerfassung zu vermeiden? .....	14

2.2.15 Müssen stets alle Inhalte von Ausgangsbelegen reproduzierbar bleiben?.....	14
2.2.16 Verlangt die Anforderung der Richtigkeit eine vollständige Farbwiedergabe bei der Digitalisierung (bildliches Erfassen von Belegen/Unterlagen)?.....	14
Ordnung.....	15
2.2.17 Ist ein bestimmtes Ordnungssystem vorgeschrieben? .....	15
2.2.18 Wie hat die Nummerierung bei elektronischen Belegen zu erfolgen?.....	15
2.2.19 Wie kann eine geordnete Ablage von E-Mails erfolgen? .....	15
2.2.20 Darf die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfolgen? .....	16
Unveränderbarkeit.....	16
2.2.21 Wie ist Unveränderbarkeit grundsätzlich herzustellen? .....	16
2.2.22 Kann der Einsatz einer qualifizierten elektronischen Signatur die Unveränderbarkeit bzw. die Nachvollziehbarkeit sicherstellen?.....	16
Konvertierung und Verdichtung.....	16
2.2.23 Was muss nach der Konvertierung in ein Inhouse-Format aufbewahrt werden?	16
2.2.24 In welchen Fällen genügt die Aufbewahrung der konvertierten Version?.....	17
2.2.25 Darf eine Verdichtung von Daten vorgenommen werden? .....	17
Abschlussdokumentation.....	17
2.2.26 Wie dokumentiert man korrekt die zeitliche Reihenfolge von Jahresabschluss, Vollständigkeitserklärung, Steuererklärung; E-Bilanz-Zustimmung etc.? .....	17
2.2.27 Die Mandanten sind gesetzlich zur Aufbewahrung von Jahresabschlüssen verpflichtet. Sollten Steuerberater den Jahresabschluss ebenfalls aufbewahren, auch wenn sie dazu nicht vom Mandanten beauftragt wurden? .....	18
2.2.28 Muss der Mandant einen Jahresabschluss stets in Papierform aufbewahren, um seinen Pflichten nach § 257 Abs. 3 HGB nachzukommen? Oder reicht es aus, wenn der Mandant den Jahresabschluss digital aufbewahrt? .....	18
Zugriffsarten.....	18

2.2.29	Ist es zulässig, nach sechs Jahren Betriebsabschaltung (bzw. nach Ende ihrer aktiven Nutzung) nur noch den Zugriff nach Z 3 vorzuhalten? Muss ein Z1-Zugriff auch in der Nachbetriebsphase (Archivphase) gewährleistet sein, insbesondere bei reinen Archivsystemen? Unter welchen Voraussetzungen genügt ein strukturierter Z3-Zugriff in Form von Datenträgerüberlassung?.....	18
2.2.30	Gibt es risikomindernde Maßnahmen, wie z. B. Verfahrensdokumentationen oder Datenexporte, die einen vollständigen Verzicht auf Z1-Zugriff rechtfertigen könnte? .....	19
2.2.31	Die Muster-Verfahrensdokumentation zum ersetzenden Scannen trifft bisher noch keine Aussage zur Handhabung der papierhaft zugegangenen Steuerbescheide von Mandanten. Wie soll mit diesen in Papierform zugegangen Unterlagen umgegangen werden? Wie müssen die Papier-Unterlagen aufbewahrt werden? .....	19
2.2.32	Können die Papier-Unterlagen nach dem Scannen vernichtet werden? Bedarf es bei der Vernichtung der Zustimmung des Mandanten?.....	19
2.2.33	Dürfen Steuerberater auch ohne ausdrücklichen Auftrag Jahresabschlüsse und Steuerunterlagen des Mandanten archivieren? .....	20
2.2.34	Gibt es Unterschiede in der Verantwortung für die Archivierung bei Erstellung versus bei Einreichung (z. B. E-Bilanz)? .....	20
2.2.35	Wie kann sichergestellt werden, dass auch bei Systemmigration alle Archivdaten GoBD-Konform überführt wurden? .....	20
Auslagerung ins Ausland .....		21
2.2.36	Darf die Aufbewahrung von aufbewahrungspflichtigen Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, ins Ausland verlagert werden? .....	21
2.2.37	Gilt dies auch für elektronische Rechnungen? .....	21
2.2.38	Dürfen aufbewahrungspflichtige Unterlagen in Papierform, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, im Ausland bildlich erfasst (z. B. Scannen oder Fotografieren) werden?.....	21
2.2.39	Wie ist mit elektronischen Signaturen des Mandanten umzugehen, wenn die Signaturprüfung nach Jahren erschwert ist (z. B. abgelaufenes Zertifikat)? .....	22
2.2.40	Müssen Steuerberater auch die Einhaltung der Aufbewahrungspflichten beim Mandanten prüfen und dokumentieren oder prüfen?.....	22

2.2.41	Reicht ein Freigabevermerk in einer E-Mail des Mandanten oder ist eine qualifizierte elektronische Signatur erforderlich? .....	22
2.2.42	Welche Rolle spielen digitale Signaturen im Kontext der digitalen Aufbewahrung und Beweissicherung? .....	22
2.2.43	Kann das Datum der fortgeschrittenen elektronischen Signatur (= Datum der Bescheinigung) vom Datum auf dem Jahresabschluss abweichen? .....	23
2.2.44	Kann der Steuerberater mit seinem Mandanten vereinbaren, dass sowohl ein handschriftlich unterzeichneter Erstellungsbericht (bzw. Bescheinigung) als auch ein Exemplar in Dateiform mit fortgeschrittener elektronischer Signatur zur Verfügung gestellt wird? .....	23
2.2.45	Kann der Steuerberater dem Mandanten elektronische Kopien seines handschriftlich unterzeichneten Erstellungsberichts zur Verfügung stellen? .....	23
2.2.46	Welche Herausforderungen können sich im Hinblick auf die Beweis- und Darlegungspflicht ergeben, beispielsweise wenn die Echtheit einer digital gespeicherten Unterschrift bestritten wird? .....	24
	Steuererklärung .....	24
2.2.47	Gibt es spezifische Aufbewahrungsanforderungen an die Freizeichnung einer elektronisch übermittelten Steuererklärung? .....	24
2.2.48	Muss der Mandant bei erteilter Bekanntgabevollmacht einem Wechsel auf die elektronische Übermittlung der Bescheide durch das Finanzamt zustimmen? Die vom Mandanten zu unterzeichnende Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen enthält den Punkt „Elektronische Bescheidbekanntgabe“ nicht. Die Erfassungsmaske in der Vollmachtsdatenbank jedoch schon. Daher könnte man annehmen, dass der Mandant nicht zustimmen muss, wenn die Bekanntgabeart (digital/Papier) geändert wird. ....	25
2.2.49	Welche spezifischen Anforderungen an die digitale Aufbewahrung ergeben sich im Umgang mit referenzierten Belegen (RABE) bzw. nachgereichten Belegen (NACHDIGAL)? .....	25
	Kryptowerte.....	25
2.2.50	Gibt es spezifische Anforderungen im Kontext von Kryptowerten? .....	25

2.2.51	Bestehen spezifische Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten für Anbieter von Krypto-Dienstleistungen? .....	26
3.	Entgeltunterlagen (§§ 8, 9, 9a Beitragsverfahrensverordnung BVV) .....	26
3.1	Welche Besonderheiten ergeben sich hinsichtlich der Aufbewahrung elektronischer Entgeltunterlagen nach § 8 BVV?.....	26
4.	Ausgewählte DSGVO-relevante Fragen im Kontext der Aufbewahrung .....	27
	Ordnungsmäßigkeitsanforderungen (Löschfristen, Schwärzen) .....	27
4.1	Welche Voraussetzungen zur Aufbewahrung und Löschung personenbezogener Daten gibt es?.....	27
4.2	Worauf ist bei einer Fristenverwaltung („Löschfristen“) im Zusammenhang mit der elektronischen Aufbewahrung zu achten?.....	27
4.3	Was ist neben der inhaltlichen Abgrenzung zu beachten (bspw. „Schwärzen“)? .....	28
	Auslagerung.....	28
4.4	Welche Anforderungen bestehen bei Auslagerung der Aufbewahrung auf Dritte? .....	28

# 1. Präambel

Nachfolgende Zusammenstellung ist eine Sammlung häufiger Fragen rund um Aufbewahrung und Aufbewahrungspflichten. Sie enthält insbesondere Fragen und Antworten zu handels- und steuerrechtlichen Pflichten einschließlich der GoBD und rund um das Thema Lohn- und Gehaltsabrechnung. Sich darüber hinaus ergebende Aspekte, z. B. aus Berufsrecht, Fördermittelrecht o. ä., werden nur betrachtet, sofern sie in unmittelbarem Zusammenhang mit den aufgeworfenen Fragen stehen.

Die Auflistung der Fragen und Antworten ist nicht abschließend und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Gegebenenfalls ist zur Erlangung von Rechtssicherheit eine gesonderte Prüfung im Einzelfall notwendig.

Die Inhalte basieren auf der jeweils geltenden Rechtslage. Gesetzliche Änderungen sowie neue Verwaltungsauffassungen oder Rechtsprechung werden im Rahmen laufender Aktualisierungen berücksichtigt. Änderungen und Ergänzungen werden gelb markiert. Dies gilt entsprechend für die verwendeten Quellen.

## 2. Handels-/Steuerrecht (GoBD)

### 2.0 Wie lange müssen welche Unterlagen im Handels- und Steuerrecht aufbewahrt werden?

Es ist nach den aufzubewahrenden Unterlagen zu differenzieren. Die Aufbewahrungsfristen betragen

- zehn Jahre für Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Einzelabschlüsse nach § 325 Abs. 2a HGB, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen
- acht Jahre für Buchungsbelege gem. § 147 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. Abs. 3 Satz 1 AO, § 257 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. Abs. 4 HGB und Rechnungen gem. § 14b Abs. 1 Satz 1 UStG (Rechtslage ab 2025)
- sechs Jahre für alle sonstigen Unterlagen

Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Unterlagen/Aufzeichnungen entstanden/zugegangen bzw. die letzten Eintragungen in ihnen erfolgt sind. Die Aufbewahrungsfristen sind damit regelmäßig länger als sechs, acht bzw. zehn Jahre. Nach § 147 Abs. 3 AO endet die Aufbewahrungsfrist nicht, solange die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen ist.

Aufgrund weiterer – teilweise konkurrierender Regelungen, z. B. Exkulpationsmöglichkeiten im Steuerstrafrecht und Nachweisführung im Fördermittelrecht – wird jedoch ausdrücklich zur Anwendung einer einheitlichen Aufbewahrungsfrist von (mindestens) zehn Jahren geraten.

Bei der Berechnung der Aufbewahrungsfristen sind die wichtigsten Anlauf- und Ablaufhemmungen zu beachten. Darunter fallen insbesondere:

- Anlaufhemmungen wie beispielsweise bei einzureichenden Steuererklärungen und Steueranmeldungen oder bei Festsetzungen, die nur auf Antrag erfolgen, bei Erlangung der Kenntnis in Erbschaftsfällen oder auch bei Kapitalerträgen aus Nicht-EU-Staaten in bestimmten Fällen. Solche Regelungen finden sich beispielsweise in § 170 AO oder vergleichbaren Vorschriften und können teilweise zu mehrjährigen Hemmungen des Fristanlaufs führen.

- Ablaufhemmungen wie beispielsweise offenbare Unrichtigkeit, Berichtigungsanträge, Erhebung von Einspruch oder Klage, Beginn einer Außenprüfung oder Antrag auf Verschiebung dieser oder auch Ermittlungen der Fahndung. Solche Regelungen finden sich beispielsweise in § 171 AO oder vergleichbaren Vorschriften und können teilweise zu mehrjährigen Hemmungen des Fristablaufs führen.

## **2.1 Handelsrecht**

### **Digitaler Jahresabschluss**

#### **2.1.1 Ist eine digitale Aufbewahrung des Jahresabschlusses möglich?**

Nach § 245 HGB ist der Jahresabschluss vom Kaufmann unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. Sind mehrere persönlich haftende Gesellschafter vorhanden, so haben sie alle zu unterzeichnen. Nach Ansicht des Bundesministeriums der Justiz kann die Unterzeichnung des Jahresabschlusses schon heute durch die elektronische Form ersetzt werden. Die im Regierungsentwurf zum CSRD-Umsetzungsgesetz vom 3. September 2025 geplante Änderung des § 245 HGB („zu unterzeichnen“ wird durch „schriftlich aufzustellen“ ersetzt) hat demnach nur klarstellenden Charakter. (Folglich ist die Tatsache, dass das CSRD-Umsetzungsgesetz noch nicht verabschiedet ist, unschädlich.) Mehrere zur Unterzeichnung Verpflichtete gem. § 245 Satz 1 HGB-E haben „gemäß § 245 Satz 1 HGB in Verbindung mit § 126 Abs. 1 BGB den Jahresabschluss zu unterzeichnen respektive bei Ersetzung der Schriftform durch die elektronische Form mit ihren qualifizierten elektronischen Signaturen zu versehen“ (RegE zum CSRD-Umsetzungsgesetz vom 3. September 2025, S. 142f.). Des Weiteren wird in der Gesetzesbegründung ebenfalls klargestellt, dass bereits der aufgestellte Jahresabschluss der Schriftform bedarf (und nicht erst der festgestellte Jahresabschluss).

§ 257 Abs. 3 HGB regelt, dass Abschlüsse wegen ihrer Bedeutung als Original aufbewahrt werden müssen. Diese Anforderungen erfüllen auch qualifiziert elektronisch signierte Abschlüsse (vgl. Begründung zum RefE des ESEF-Umsetzungsgesetzes vom 23. September 2019). Damit müssen Jahresabschlüsse, die digital aufgestellt und qualifiziert elektronisch signiert sind, als Original digital aufbewahrt werden.

#### **2.1.2 Ist die ausschließliche digitale Archivierung von Vollmachten, Steuererklärungen, Jahresabschlüssen, Beraterverträgen oder Vergütungsvereinbarungen zulässig?**

Bzgl. der den Kaufmann betreffenden gesetzlichen Aufbewahrungspflicht, ist zwischen Jahresabschlüssen und Eröffnungsbilanzen (§ 257 Abs. 3 HGB, § 147 Abs. 2 AO) sowie anderen Unterlagen i. S. V. § 257 Abs. 1 HGB und § 147 Abs. 1 AO zu unterscheiden. Vollmachten, Beraterverträge und Vergütungsvereinbarungen dürften regelmäßig unter letztere fallen.

§ 257 Abs. 3 HGB regelt, dass Abschlüsse wegen ihrer Bedeutung als Original aufbewahrt werden müssen. Diese Anforderungen erfüllen auch qualifiziert elektronisch signierte Abschlüsse (vgl. Begründung zum RefE des ESEF-Umsetzungsgesetzes vom 23. September 2019). Damit müssen Jahresabschlüsse, die digital aufgestellt und qualifiziert elektronisch signiert sind, als Original digital aufbewahrt werden. Bei „traditionell“ in Papierform erstellten und unterzeichneten Jahresabschlüssen reicht dagegen die digitale Aufbewahrung nicht aus. Ein ersetzendes Scannen ist hier nicht zulässig.

Die sonstigen Unterlagen können elektronisch aufbewahrt werden, wenn diese GoBD-konform, z. B. mittels Verfahren des ersetzenden Scannens digitalisiert und aufbewahrt werden.



### **2.1.3 Handelt es sich bei einem digitalen Jahresabschluss um jeden Jahresabschluss, der nicht in Papier erstellt wird. Oder gibt es Formatvorgaben?**

Es gibt keine gesetzliche Definition eines „digitalen Jahresabschlusses“. Der Gesetzgeber plant (vgl. RegE CSRD-UmsG vom 3. September 2025), durch eine Änderung des § 245 HGB für den Jahresabschluss ausdrücklich die Schriftform vorzuschreiben. Damit soll § 126 Abs. 1 BGB Anwendung finden, sodass auch die Ersetzung der Schriftform durch die elektronische Form i. S. d. § 126a Abs. 1 BGB möglich ist.

Für die Offenlegung hingegen gilt die Formatvorgabe des § 328 HGB.

### **2.1.4 Muss ein digital aufgestellter Jahresabschluss eine elektronische Unterschrift tragen, um formwirksam zu sein?**

Bzgl. Unterschrift des Kaufmanns: Der Jahresabschluss ist künftig schriftlich aufzustellen (§ 245 Satz 1 HGB-E) – dabei wird klargestellt, dass die schriftliche Form i. S. d. § 126 BGB (inklusive Unterzeichnung) vorgeschrieben ist, die aber durch die elektronische Form i. S. d. § 126a BGB (versehen mit qualifiziert elektronischer Signatur) ersetzt werden darf und dass bereits der aufgestellte Jahresabschluss zu unterzeichnen (bzw. qualifiziert elektronisch zu signieren) ist. Entsprechendes gilt für Konzernabschluss gem. § 298 Abs. 1 HGB (vgl. [RegE des CSRD-UmsG vom 3. September 2025](#)).

Bescheinigung durch den Steuerberater siehe Antwort 6.

### **2.1.5 Welche Anforderungen gelten für die Digitalisierung und die anschließende digitale Aufbewahrung von Originalunterlagen der Mandanten, wie etwa unterschriebene Steuererklärungen oder Jahresabschlüsse?**

In Papier erstellte und unterzeichnete Abschlüsse müssen im Original, das heißt in Papierform (siehe Frage 4) aufbewahrt werden. Digitale Exemplare können lediglich ergänzend erstellt werden, stellen aber nicht das Original dar.

Das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift (auf Papier) besteht nur noch in Ausnahmefällen, z. B. bei nicht elektronischer Übermittlung der ESt-Erklärung (u. a. Brandis/Heuermann/Heuermann, 176. EL April 2025, EStG § 25 Rn. 83f.).

In Papierform unterzeichnete Steuererklärungen können Belegfunktion haben und unter Einhaltung der GoBD digitalisiert und anschließend digital aufbewahrt werden.

### **2.1.6 Muss der aufgestellte und/oder der festgestellte Jahresabschluss vom Mandanten (digital) unterzeichnet werden und muss der Steuerberater dies überprüfen?**

Die derzeitigen Vorschriften gelten weiterhin, lediglich der Prozess der Unterzeichnung findet digital statt. Siehe Frage 8; Änderungen durch CSRD-UmsG (Aufstellungslösung).

Somit hat der Steuerberater, soweit kein abweichender Auftrag erteilt wird, auch keine Verpflichtung die Unterzeichnung zu prüfen.

### **2.1.7 Wie ist mit einem Zeitversatz zwischen Signaturredatum der Bescheinigung zum Jahresabschluss, des Jahresabschlusses, der Vollständigkeitserklärung sowie ggf. der Freigabe der Steuererklärungen und der Zustimmungen zur E-Bilanz und Offenlegung umzugehen?**

Diese angeführten Schritte erfolgen unter Umständen nicht zeitgleich. Zur (möglichen) zeitlichen Abfolge siehe Frage 33.

Das Signaturredatum entspricht dem Zeitpunkt der Signatur, nicht notwendigerweise dem Erstellungs- oder Ausstellungsdatum des Dokumentinhalts (z. B. Jahresabschluss). Siehe hierzu Frage 50.

## **2.2 Steuerrecht (GoBD)**

### **Identifikation aufbewahrungspflichtiger Daten**

#### **2.2.1 Welche Daten gehören zu den „steuerrelevanten Daten“?**

Die Finanzverwaltung gibt keine Definition von sog. „steuerrelevanten Daten“. Sofern in einem der genannten Systeme Daten mit Belegfunktion anfallen, die einzeln oder in Summe Niederschlag in der Buchführung finden, kann von einer Aufbewahrungspflicht ausgegangen werden.

Neben den außersteuerlichen und steuerlichen Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen zu Geschäftsvorfällen sind laut den GoBD alle Unterlagen aufzubewahren, die zum Verständnis und zur Überprüfung der Besteuerung im Einzelfall von Bedeutung sind.

[GoBD-Leitfaden der AWV, Version 2.2](#) - Abschnitt: 2. Anwendungsbereich und Verantwortlichkeiten, S. 38

#### **2.2.2 Wie lassen sich die aufbewahrungspflichtigen Daten identifizieren?**

Völlig losgelöst von IT- und datenbasierten Fragestellungen sollte zunächst darauf abgestellt werden, den sachlichen Umfang der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen anhand der unternehmensspezifischen Besonderheiten auszuloten (inhaltliche Sichtweise). Über eine Art „IT-Übersetzung“ sind daran anschließend die betroffenen DV-Systeme und Formate zu identifizieren, die den innerhalb der inhaltlichen Abgrenzung identifizierten Umfang in der IT repräsentieren. Neben dem Buchführungssystem sind dabei insbesondere vorgelagerte Systeme, Nebensysteme und Archivsysteme in Betracht zu ziehen.

[GoBD-Leitfaden der AWV, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 91

#### **2.2.3 Reicht es, steuerlich relevante Belege als Scan (PDF) aufzubewahren, wenn der Originalbeleg unterschrieben worden war?**

Steuerlich relevante Belege fallen unter Unterlagen nach § 257 Abs. 1 HGB bzw. § 147 Abs. 1 AO. Diese können grundsätzlich in digitaler Form aufbewahrt werden, wenn dies in GoBD-konformer Weise erfolgt. Die BStBK bietet hier eine Muster-Verfahrensdokumentation zum ersetzenden Scannen an. Bei Vorliegen und Einhaltung der in der Muster-Verfahrensdokumentation beschriebenen Prozesse ist die Vernichtung von gescannten Papierunterlagen möglich.

#### **2.2.4 Sind E-Mails aufzubewahren?**

E-Mails mit der Funktion eines Handels- oder Geschäftsbriefs oder eines Buchungsbelegs sind entsprechend den GoBD in elektronischer Form aufbewahrungspflichtig. Dient die E-Mail jedoch lediglich als Transportmittel und enthält keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen, so fällt die E-Mail selbst – in Analogie zum Briefumschlag – auch nicht unter die Aufbewahrungspflicht (wohl aber die transportierte Datei/Anhang).

[GoBD-Leitfaden der AWV, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 92

#### **2.2.5 Was ist neben den eigentlichen Daten und Dokumenten aufbewahrungspflichtig?**

Neben den Daten in Form von Datensätzen und den elektronischen Dokumenten sind auch alle zur maschinellen Auswertung der Daten und elektronischen Dokumente sowie im Rahmen des Datenzugriffs notwendigen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form aufzubewahren.

[GoBD-Leitfaden der AWV, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 92

#### **2.2.6 Gibt es Vorlagen, an denen sich der Steuerpflichtige bzw. dessen Steuerberater orientieren kann?**

Es gibt keine allgemeinverbindliche Liste der steuerrelevanten Daten und Dokumente. Die Gründe dafür liegen zum einen in der Vielzahl unterschiedlicher Systeme in den heutigen, heterogenen IT-Landschaften, zum anderen aber auch im unternehmensspezifischen Einsatz der betrieblichen Hard- und Software. Hilfestellung gibt die AWV-Veröffentlichung „Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht“, die für mehr als 1.200 relevante Dokumententypen Aufbewahrungsanforderungen tabellarisch darstellt. Diese ist in 9. Auflage 2016 im Erich Schmidt Verlag erhältlich: <https://www.esv.info/978-3-503-16620-6>.

[GoBD-Leitfaden der AWV, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 92

#### **2.2.7 Dürfen elektronisch eingehende Dokumente auch ausgedruckt und anschließend in Papierform aufbewahrt werden?**

Nein. Der reine Ausdruck einmal in elektronischer Form vorliegender Dokumente entspricht nicht den Vorgaben der GoBD.

[GoBD-Leitfaden der AWV, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 101

#### **2.2.8 Wenn originär elektronische Daten über mehrere Systeme hinweg verarbeitet werden, müssen dann die Daten in allen Systemen aufbewahrt und bei Bedarf zur Verfügung gestellt werden?**

Grundsätzlich ja, denn die Anforderung an die Bereitstellung von originär elektronischen Daten bezieht sich auf alle Systeme, nicht nur beispielsweise auf die Systeme, mit denen die Daten Eingang ins Unternehmen finden. Allerdings sind in standardisierten, automatisierten Systemen nicht alle Daten aufbewahrungspflichtig, die während der einzelnen Verarbeitungsschritte und insbesondere an den Schnittstellen entstehen. Solange der Übergang der Daten von einem System zum anderen klar geregelt, standardisiert und dokumentiert (Verfahrensdokumentation) ist, sind auch die Verarbeitungsschritte uneingeschränkt nachvollziehbar, so dass z. B. nicht alle entstehenden Schnittstellendaten, temporären Daten etc. aufzubewahren sind.

### **2.2.9 Müssen auch nicht maschinell auswertbare Daten (bspw. elektronische Faxe, die nur als Bild Eingang in das Unternehmen erhalten) im Eingangsformat aufbewahrt werden?**

Ja, die Anforderungen machen keinen Unterschied zwischen maschinell auswertbaren Daten und sonstigen elektronischen Daten.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 101

### **2.2.10 Was ist bzgl. Aufbewahrungspflicht von elektronischen Belegen, Daten aus Vorsystemen und Stammdaten zu beachten?**

Grundsätzlich sind im Unternehmen entstandene oder dort in digitaler Form eingegangene aufzeichnungs-/aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze und elektronische Dokumente unverändert aufzubewahren und dürfen nicht vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist gelöscht werden. Sie müssen für Zwecke des maschinellen Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung vorgehalten werden. Das gilt nicht nur für Daten der Finanzbuchführung, sondern auch für alle Einzelaufzeichnungen und Stammdaten mit steuerlicher Relevanz aus den Vor- und Nebensystemen der Finanzbuchführung.

Mit den GoBD vom 28. November 2019 wurden Erleichterungen dadurch geschaffen, dass (a) bei inhaltlich identischen Mehrstücken derselben Belegart bzw. bei hybriden Formaten (z. B. bildhaftes Format und korrespondierendes, strukturiertes Datenformat existieren gleichzeitig) nur das auswertungstechnisch „höherwertige Format“ (i. d. R. strukturierte Daten) aufzubewahren ist, wenn dieses tatsächlich weiterverarbeitet wurde, und (b) bei Formatkonvertierungen ohne Inhaltsverlust das Ursprungsformat nicht (mehr) aufbewahrt werden muss (Zulässigkeit der alleinigen Aufbewahrung nach der Konvertierung in ein Inhouse-Format, sofern das Ergebnis eine gleiche Auswertbarkeit bietet).

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 2. Anforderungen an Grundaufzeichnung, Buchführung und Verarbeitung, S. 63

### **2.2.11 Welche Dateiformate gelten als revisionssicher für digitale Archivierung (z. B. PDF/A, XBRL)?**

PDF/A (ISO 19005) ist das am weitesten verbreitete Format für die revisionssichere Archivierung digitaler Dokumente. Es garantiert

- Unveränderbarkeit: Keine externen Verweise oder eingebettete Skripte.
- Langzeitlesbarkeit: Alle Ressourcen (Schriften, Bilder, Metadaten) sind eingebettet.
- Plattformunabhängigkeit: Lesbar auf allen Systemen, auch in Jahrzehnten noch.

(siehe auch: [Empfehlungen des Bundesarchivs zur Anwendung der verschiedenen PDF/A-Versionen](#))

XBRL (eXtensible Business Reporting Language) ist kein Archivformat im klassischen Sinne, sondern ein offenes XML-basiertes Format zur standardisierten Übermittlung von Finanzdaten (z. B. für E-Bilanzen). Es wird häufig in Kombination mit PDF/A archiviert, um sowohl maschinenlesbare als auch visuell interpretierbare Daten zu sichern.

Grundsätzlich ist die Frage der Revisionssicherheit keine Frage des Dateiformats, sondern vielmehr eine Frage der angewandten Prozesse und der eingesetzten Systeme.

## **Belege von Kassensystemen/Vermeidung von Doppelerfassung/Reproduzierbarkeit/Richtige Farbwiedergabe**

### **2.2.12 Müssen bare von unbaren Geschäftsvorfällen getrennt aufgezeichnet werden?**

Im Grundsatz ist diese Frage mit „ja“ zu beantworten. Mit den GoBD vom 28. November 2019 (Rz. 55) lässt das BMF erstmals zu, dass bare und unbare Geschäftsvorfälle kurzzeitig gemeinsam im Kassenbuch festgehalten werden können. Es ist eine Regelung, die Kleinunternehmer entlasten soll, da dies in der bisherigen Praxis ohnehin schon vorzufinden ist. Jedoch muss eine Trennung nach kurzer Zeit erfolgen.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 12

### **2.2.13 Welche Anforderungen an die Aufbewahrung sind aufgrund der gesetzlichen Regelungen für Kassenaufzeichnungen zu beachten?**

Seit dem 1. Januar 2017 muss sichergestellt sein, dass alle „Kassendaten (Einzelaufzeichnungen)“ während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar sowie maschinell auswertbar gemacht werden können. Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (BGBl I 2016, 3152) hat der Gesetzgeber neue Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen geschaffen. Ab dem 1. Januar 2020 sind die mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem i. S. d. § 146a Abs. 1 AO i. V. m. § 1 KassenSichV erzeugten Aufzeichnungen durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (sog. TSE) zu schützen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn von der sog. Nichtbeanstandungsregelung (BStBl I 2019, 1010) oder der Übergangsregelung des Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO Gebrauch gemacht werden kann. Die Nichtbeanstandungsregelung legt fest, dass die technisch notwendigen Anpassungen und Aufrüstungen umgehend durchzuführen und die rechtlichen Voraussetzungen unverzüglich zu erfüllen sind. Jedoch wird es nicht beanstandet, wenn die o. g. elektronischen Aufzeichnungssysteme längstens bis zum 30. September 2020 noch nicht über eine TSE verfügen. Nach der Übergangsregelung konnten Registrierkassen, die nach dem 25. November 2010 und vor dem 1. Januar 2020 angeschafft wurden und den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26. November 2010 (sog. KassenRL 2010) genügen, längstens bis zum 31. Dezember 2022 weiterverwendet werden, wenn sie bauartbedingt nicht mit einer TSE aufgerüstet werden können. Zu beachten ist, dass die Übergangsregelung nicht für PC-Kassen gilt.

Eine TSE besteht aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle. Auf dem nichtflüchtigen Speichermedium sind die Geschäftsvorfälle und anderen Vorgänge i. S. d. § 146a Abs. 1 S. 1 AO mit ihren Anwendungs- und den dazugehörigen Protokolldaten vollständig, unverändert und manipulationssicher zu speichern (§ 3 KassenSichV). Ferner ist sicherzustellen, dass für Kassen-Nachschauen oder Außenprüfungen sämtliche aufgezeichneten Daten über eine einheitliche digitale Schnittstelle im standardisierten Format der DSFinV-K abrufbar sind. Die abgesicherten Anwendungsdaten aus der TSE können unter bestimmten Voraussetzungen auch nach einer Überführung in ein externes Aufbewahrungssystem gelöscht werden (vgl. AEAO zu § 146a AO, Rz. 8.2. ff.). Werden zusätzlich neben den Anwendungsdaten auch die übrigen Daten aus dem elektronischen Aufzeichnungssystem in ein externes Aufbewahrungssystem überführt, so ist sicherzustellen, dass der Datenexport im Format der DSFinV-K aufrecht erhalten bleibt.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 101

FAQ zum „Kassengesetz“: [Bundesfinanzministerium - Das Kassengesetz für mehr Steuergerechtigkeit: Belegausgabepflicht stärkt Transparenz und hilft gegen Steuerbetrug](#)

#### **2.2.14 Welche Möglichkeiten gibt es, Doppelerfassung zu vermeiden?**

- Implementierung automatischer Funktionen, welche die Doppelerfassung verhindern (z. B.: Durch die Definition des Indexfeldes „Rechnungsnummer“ als „unique“ im Dokumentenmanagementsystem (DMS) wird darauf hingewiesen, dass mehrere Dokumente mit der gleichen Rechnungsnummer erfasst wurden, bspw. bei gescannter und kommentierter gescannter Eingangsrechnung).
- Implementierung von Mehrfachbelegungsanalysen (z. B. Reports zur Entdeckung von doppelt vorkommenden Rechnungsnummern).

Selbst erstellte Dokumente können einen längeren Bearbeitungsprozess durchlaufen, wobei mehrere Zwischenversionen gespeichert werden. Dabei ist technisch und/oder organisatorisch exakt zwischen (internen) Vorversionen und (rechnungsrelevanten) finalen Dokumenten zu unterscheiden. Bestimmte DMS bieten dazu passende „Lebenszyklus“-Funktionen an (z. B.: Status „in Arbeit“, „final“ etc.).

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 106

#### **2.2.15 Müssen stets alle Inhalte von Ausgangsbelegen reproduzierbar bleiben?**

Bei der Vorgabe der inhaltlichen Übereinstimmung ist auf die aufbewahrungspflichtigen Inhalte abzustellen. Ausgenommen davon sind insbesondere (sofern ihnen keine Beweisfunktion zum Nachweis der Echtheit zukommt):

- Formatierungsinformationen wie Layout, Zeichensätze, Schriftfarbe;
- Hintergrundbilder und andere grafische Gestaltungselemente bei intern erstellten Dokumenten;
- Firmenlogos, soweit bei der Reproduktion sichergestellt ist, dass der Handels- oder Geschäftsbrief der zum Zeitpunkt des Versands verantwortlichen natürlichen oder juristischen Person sicher zugeordnet werden kann.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 106

#### **2.2.16 Verlangt die Anforderung der Richtigkeit eine vollständige Farbwiedergabe bei der Digitalisierung (bildliches Erfassen von Belegen/Unterlagen)?**

Ist die auf den Originaldokumenten verwendete Farbe aus Sicht der Rechnungslegung von Bedeutung (z. B. Minusbeträge in rot), so sind diese mit Farbscannern zu erfassen und farbig zu archivieren. Beim Einsatz einer Foto App ist dies grundsätzlich durch die Grundeinstellung „Farbe“ gewährleistet.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 110



## Ordnung

### 2.2.17 Ist ein bestimmtes Ordnungssystem vorgeschrieben?

Ein bestimmtes Ordnungssystem ist nicht vorgeschrieben. Die Ablage kann z. B. nach Zeitfolge, Sachgruppen, Kontenklassen, Belegnummern oder alphabetisch erfolgen. In der Regel handelt es sich um eine Kombination aus mehreren Ordnungskriterien. Es muss sichergestellt sein, dass ein sachverständiger Dritter jederzeit in die Lage versetzt ist, innerhalb angemessener Zeit zu prüfen.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 120

### 2.2.18 Wie hat die Nummerierung bei elektronischen Belegen zu erfolgen?

Bei elektronischen Belegen kann eine laufende Nummerierung auch automatisch vergeben werden.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 120

### 2.2.19 Wie kann eine geordnete Ablage von E-Mails erfolgen?

Für E-Mails bedeutet der Grundsatz der Ordnung, dass diese mittels einer Indexstruktur identifizierbar und klassifizierbar sein sollten. Eine eindeutige Zuordnung zum jeweiligen Geschäftsvorfall muss möglich sein. Hierbei müssen die weiteren Ordnungsmäßigkeitsanforderungen (bspw. Vollständigkeit, Unveränderbarkeit) ebenfalls erfüllt werden.

Um sich der Anforderung an die geordnete Aufbewahrung von E-Mails weiter zu nähern, muss man die folgenden technischen und organisatorischen Rahmenbedingungen berücksichtigen.

- Eine E-Mail besteht aus den E-Mail-Eigenschaften (von, an, Betreff, technische Eigenschaften etc.), einem E-Mail-Body als Text oder HTML (mit oder ohne Verlinkungen) und einem oder mehreren Attachments.
- E-Mails können eingehende oder ausgehende Handelsbriefe oder auch Buchungsbelege sein. Die Anforderung an eine Verknüpfung von der Buchung zum Beleg ergibt sich nur in dem Fall, bei dem die E-Mail einen Buchungsbeleg darstellt. Ist die E-Mail ein Handelsbrief, kann nicht zu einer Buchung verlinkt werden, sehr wohl ist aber eine Zuordnung zu Kreditor/Debitor/Geschäftsvorfall möglich.

Sind E-Mails eine Buchungsgrundlage, muss eine eindeutige Verknüpfung zwischen Buchung und E-Mail als Buchungsbeleg vorhanden sein.

Ohne zusätzliche manuelle oder automatische Maßnahmen stellen E-Mail-Anwendungen bzw. Umgebungen (Posteingangs-Ordner, E-Mail-Eigenschaften) keine hinreichende Ordnungsstruktur zur Verfügung. Insbesondere ist es bei E-Mails, die einen Buchungsbeleg darstellen, technisch nur schwer möglich, eine Verknüpfung zum Datensatz der Buchung herzustellen. Daher sind in der Regel zusätzliche Maßnahmen zur Sicherstellung der Ordnung von E-Mails erforderlich, bspw. der Einsatz einer Dokumentenmanagementsystemlösung, die die E-Mails im Originalformat aufbewahrt, eine geordnete Ablage erlaubt und damit dazu beiträgt, die ordnungsgemäße Aufbewahrung der E-Mails sicherzustellen. Unabhängig von der Sicherstellung der ordnungsgemäßen Aufbewahrung kann die Verknüpfung aber auch in einer nicht-technischen Art erfolgen (z. B. Angabe von Datum, Uhrzeit, Absender der E-Mail im Buchungstext).

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 120

### **2.2.20 Darf die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfolgen?**

Dies erfüllt die Anforderungen an die Unveränderbarkeit laut GoBD nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten. Entsprechend erfordert dies ergänzende Maßnahmen, wie z. B. eine Kombination aus regelmäßigen Sicherungen, Zugriffsschutzmechanismen, Kopien auf nur einmal beschreibbaren Datenträgern, Entzug von Schreibrechten sowie insbesondere eine Verfahrensdokumentation mit Erläuterung der spezifischen Kontrollmechanismen. Entsprechendes gilt für die reine Aufbewahrung von geschäftlicher, steuerrelevanter E-Mail-Korrespondenz innerhalb des Mail-Systems ohne jegliche zusätzliche Sicherungsmaßnahmen.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 127

## **Unveränderbarkeit**

### **2.2.21 Wie ist Unveränderbarkeit grundsätzlich herzustellen?**

Die Unveränderbarkeit lässt sich hardwaremäßig (z. B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger), softwaremäßig (z. B. Sicherungen, Sperren, Festschreibung, Löschmerker, automatische Protokollierung, Historisierungen, Versionierungen) wie auch organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) gewährleisten; insbesondere sind auch Kombinationen davon möglich und ggf. zweckmäßig.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S.127

### **2.2.22 Kann der Einsatz einer qualifizierten elektronischen Signatur die Unveränderbarkeit bzw. die Nachvollziehbarkeit sicherstellen?**

Nein, eine elektronische Signatur kann keine Schutzfunktion übernehmen, sondern bietet lediglich die Möglichkeit nachzuweisen, von wem die Signatur stammt und ob die signierte Datei verändert wurde (sofern sie nicht gelöscht wurde, weil sie nicht in einem entsprechenden Schutzsystem aufbewahrt wurde). Änderungen sind nicht nachvollziehbar und das Löschen von signierten Daten muss zusätzlich abgesichert werden.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 127

## **Konvertierung und Verdichtung**

### **2.2.23 Was muss nach der Konvertierung in ein Inhouse-Format aufbewahrt werden?**

Nach der Konvertierung in ein Inhouse-Format sind grundsätzlich beide Versionen (die ursprüngliche und die konvertierte Fassung) aufzubewahren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten. Die konvertierte Version ist als solche zu kennzeichnen.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 133



### 2.2.24 In welchen Fällen genügt die Aufbewahrung der konvertierten Version?

Die Aufbewahrung der konvertierten Version ist nach der Neufassung der GoBD vom 28. November 2019 ausreichend, soweit keine bildliche oder inhaltliche Veränderung vorgenommen wurde, bei der Konvertierung keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren gehen, die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff durch die Finanzbehörde nicht eingeschränkt werden und die ordnungsgemäße und verlustfreie Konvertierung mittels einer Verfahrensdokumentation schriftlich fixiert ist. Diese Art von Vereinfachung erleichtert vielen Unternehmen insbesondere technisch erforderliche Migrationsvorhaben, etwa im Archivumfeld sowie prozessuale Vereinfachungen.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 133

### 2.2.25 Darf eine Verdichtung von Daten vorgenommen werden?

Sofern nicht mehr alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten übernommen werden, ist eine Aufbewahrung in Form von Datenextrakten, Reports oder Druckdateien unzulässig.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 133

## Abschlussdokumentation

### 2.2.26 Wie dokumentiert man korrekt die zeitliche Reihenfolge von Jahresabschluss, Vollständigkeitserklärung, Steuererklärung; E-Bilanz-Zustimmung etc.?

Schritt	Inhalt	Nachweis / Dokumentation
1. Jahresabschluss erstellt	Erstellung durch Steuerberater/ Mandant	<ul style="list-style-type: none"><li>- PDF-Dokument mit Erstellungsdatum</li><li>- ggf. Erstellungsvermerk mit Signatur</li><li>- Versionshistorie (z. B. durch DMS)</li></ul>
2. Vollständigkeitserklärung (VE)	Erklärung durch Geschäftsführung zum Abschluss	<ul style="list-style-type: none"><li>- Schriftliche VE, datiert und unterschrieben (physisch oder fortgeschrittene/qualifizierte elektronische Signatur)</li><li>- Hinweis auf Bilanzstichtag &amp; Abgabedatum</li></ul>
3. Zustimmung zur E-Bilanz	Zustimmung des Mandanten zur Übermittlung an Finanzamt	<ul style="list-style-type: none"><li>- Protokollierter Zustimmungsvermerk (z. B. in E-Mail, per Dokumentenmanagementsystemfreigabe, mit Signatur)</li><li>- Zeitnachweis und Mandantenfreigabe</li></ul>
4. Abgabe Steuererklärung (inkl. E-Bilanz)	Abgabe an Finanzamt durch Steuerberater	<ul style="list-style-type: none"><li>- Übertragungsprotokoll von ELSTER/DATEV/Addison etc.</li><li>- Empfangsbestätigung/Freigabeprotokoll</li><li>- ggf. komprimierte Steuererklärung mit Freigabevermerk</li></ul>

5. Bescheinigung	Berichts-/ Erstellungsvermerk vom Berater	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erstellungsbericht mit Unterzeichnung (Fortgeschrittene/qualifizierte elektronische Signatur oder händisch)</li> <li>- Datierter Ablage (digital oder in Papierform)</li> </ul>
------------------	---	--

### **2.2.27 Die Mandanten sind gesetzlich zur Aufbewahrung von Jahresabschlüssen verpflichtet. Sollten Steuerberater den Jahresabschluss ebenfalls aufbewahren, auch wenn sie dazu nicht vom Mandanten beauftragt wurden?**

Der Steuerberater hat eine Pflicht zur Führung der Handakten nach § 66 StBerG; Aufbewahrungspflicht für Handakten beträgt zehn Jahre – sofern Jahresabschlüsse darunterfallen und Bestandteil der Handakte sind, ergibt sich daraus eine Pflicht zur Aufbewahrung. Daneben ist zur Aufbewahrung zu raten (Haftungsfragen, Tätigkeitsnachweis etc.)

### **2.2.28 Muss der Mandant einen Jahresabschluss stets in Papierform aufbewahren, um seinen Pflichten nach § 257 Abs. 3 HGB nachzukommen? Oder reicht es aus, wenn der Mandant den Jahresabschluss digital aufbewahrt?**

Die Bundesregierung hat am 30. Mai 2024 auf eine Kleine Anfrage der Fraktion der CDU/CSU dazu ausgeführt (Drs. 20/11573, zu Frage 20, S. 8 f.), dass das bei Aufstellung in elektronischer Form diese das Original ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass im Original elektronisch aufgestellte Eröffnungsbilanzen und Abschlüsse nicht zusätzlich in Papierform aufbewahrt werden müssen. Bei einer elektronischen Aufstellung ist eine elektronische Aufbewahrung des Originals ohne weiteres möglich. Dem steht auch § 257 Abs. 3 HGB nicht entgegen, der nur die Aufbewahrung als Wiedergabe regelt und daher von vornherein keine Anwendung findet.

Bei Aufstellung in Papierform ist das Original auf Papier aufzubewahren. Das Steuerrecht knüpft an die handelsrechtlichen Vorgaben an. Insoweit gelten für reine Steuerbilanzen dieselben Grundsätze.

Eine Wiedergabe von Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüssen auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern bei Aufstellung in Papierform kommt nach Auffassung der Bundesregierung auch künftig nicht in Betracht, da mit einer Streichung der für Eröffnungsbilanzen und Abschlüsse geltenden Ausnahme in § 257 Abs. 3 Satz 1 HGB und § 147 Abs. 2 AO keine spürbare Entlastung einherginge.

## **Zugriffsarten**

### **2.2.29 Ist es zulässig, nach sechs Jahren Betriebsabschaltung (bzw. nach Ende ihrer aktiven Nutzung) nur noch den Zugriff nach Z 3 vorzuhalten? Muss ein Z1-Zugriff auch in der Nachbetriebsphase (Archivphase) gewährleistet sein, insbesondere bei reinen Archivsystemen? Unter welchen Voraussetzungen genügt ein strukturierter Z3-Zugriff in Form von Datenträgerüberlassung?**

Grundsätzlich hat die Finanzbehörde ein vollumfängliches Wahlrecht bzgl. der Zugriffsart (Z1-, Z2- oder Z3-Zugriff, auch kumulativ), dabei ist allerdings der allgemeine

Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten. Dieses kann sich frühestens nach Ablauf von fünf Kalenderjahren und bei gleichzeitig noch nicht begonnener Außenprüfung einschränken lassen:

BMF-Schreiben GoBD vom 14. Juli 2025:

- Rz. 163 Bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff stehen der Finanzbehörde nach dem Gesetz drei gleichberechtigte Möglichkeiten zur Verfügung.
- Rz. 164 Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen; falls erforderlich, kann sie auch kumulativ mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen (Rzn. 165 bis 170). Sofern noch nicht mit der Außenprüfung begonnen wurde, ist es im Falle eines Systemwechsels oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produkktivsystem ausreichend, wenn nach Ablauf des 5. Kalenderjahres, das auf die Umstellung folgt, nur noch der Z3-Zugriff (Rzn. 167 bis 170) zur Verfügung gestellt wird.

Eine Betriebsaufgabe fällt dem Wortlaut nach nicht unter „Systemwechsel“ oder „Auslagerung“. Da die Betriebsaufgabe jedoch ein „Weniger“ zum Systemwechsel ist, da kein Übertrag in ein neues System erfolgt, ist (auch unter Beachtung der Verhältnismäßigkeit) ein alleiniger Z3-Zugriff vertretbar.

### **2.2.30 Gibt es risikomindernde Maßnahmen, wie z. B. Verfahrensdokumentationen oder Datenexporte, die einen vollständigen Verzicht auf Z1-Zugriff rechtfertigen könnte?**

Die Finanzbehörde hat grundsätzlich das Wahlrecht, welche Zugriffsform/en gewählt werden. Daher besteht kein Anspruch auf die Wahl einer Zugriffsart. Je ausführlicher die Dokumentation ist, desto leichter könnte die Finanzbehörde argumentativ von einem bestimmten Zugriffsweg zu überzeugen sein.

### **2.2.31 Die Muster-Verfahrensdokumentation zum ersetzenden Scannen trifft bisher noch keine Aussage zur Handhabung der papierhaft zugewegenen Steuerbescheide von Mandanten. Wie soll mit diesen in Papierform zugewegenen Unterlagen umgegangen werden? Wie müssen die Papier-Unterlagen aufbewahrt werden?**

Vom Mandanten übergebene Bescheide sind posteingangsmäßig in der Steuerkanzlei wie entsprechende Posteingänge direkt von den Finanzbehörden zu behandeln, lediglich bei der Fristberechnung ist auf das Eingangsdatum beim Mandanten hinsichtlich der Bekanntgabe abzustellen, sofern der Behörde keine Zustellvollmacht vorliegt. Ersetzendes Scannen ist grundsätzlich möglich, wenn ein GoBD-konformer Prozess (in der Regel mit Vorliegen und Einhaltung der Verfahrensdokumentation gegeben) implementiert ist.

### **2.2.32 Können die Papier-Unterlagen nach dem Scannen vernichtet werden? Bedarf es bei der Vernichtung der Zustimmung des Mandanten?**

Unterlagen nach § 257 Abs. 1 HGB bzw. § 147 Abs. 1 AO können grundsätzlich in digitaler Form aufbewahrt werden, wenn dies in GoBD-konformer Weise erfolgt. Die BStBK bietet hier eine Muster-Verfahrensdokumentation zum ersetzenden Scannen. Bei Vorliegen und Einhaltung der in der Verfahrensdokumentation beschriebenen Prozesse ist die Vernichtung von gescannten Papierunterlagen möglich.

Ausgenommen hiervon sind jedoch nach § 257 Abs. 3 HGB und § 147 Abs. 2 AO insbesondere Jahresabschlüsse, Eröffnungsbilanzen und Zollunterlagen i. S. v. § 147 Abs. 1 Nr. 4a AO. Diese dürfen nicht als „Wiedergabe auf einem Bildträger oder anderen Datenträgern“ aufbewahrt werden.

Wird jedoch z. B. ein Jahresabschluss elektronisch aufgestellt, stellt die elektronische Form das Original dar und darf elektronisch aufbewahrt werden (so Bundesregierung, Antwort auf eine Kleine Anfrage - Frage/Antwort Nr. 20, S. 8 der Drs. 20/11573). Damit ist ein rein digitaler Jahresabschluss möglich. Solange keine Änderung des § 257 Abs. 3 Satz 1 HGB erfolgt, bedeutet dies, dass in Papier erstellte Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse weiterhin in Papierform aufbewahrt werden müssen – und nicht einzig im Verfahren des ersetzenden Scannens aufbewahrt werden dürfen.

Sofern die Steuerkanzlei als „outgesourcte Digitalisierungsabteilung des Mandanten“ agiert und für diesen das ersetzende Scannen vornimmt, kommt es hinsichtlich einer gesondert benötigten Zustimmung auf die zivilrechtliche Vereinbarung im Auftrag/Steuerberatungsvertrag zwischen dem Mandanten und dem Steuerberater an.

### **2.2.33 Dürfen Steuerberater auch ohne ausdrücklichen Auftrag Jahresabschlüsse und Steuerunterlagen des Mandanten archivieren?**

Der Steuerberater hat eine Pflicht zur Führung der Handakten nach § 66 StBerG. Die Aufbewahrungspflicht für Handakten beträgt zehn Jahre – sofern Jahresabschlüsse und Steuerunterlagen darunterfallen und Bestandteil der Handakte sind, ergibt sich daraus eine Pflicht.

Ansonsten ist dies abhängig von der zivilrechtlichen Vereinbarung (Steuerberatervertrag) zwischen Steuerberater und Mandant – womit ist der Steuerberater beauftragt? Gibt es eine generelle oder evtl. Beauftragung einzelner „Spezial-Aufbewahrungen“?

### **2.2.34 Gibt es Unterschiede in der Verantwortung für die Archivierung bei Erstellung versus bei Einreichung (z. B. E-Bilanz)?**

Es sind jeweils die für das jeweilige Dokument – also den handelsrechtlichen Jahresabschluss („Erstellung“) oder die (steuerliche) E-Bilanz – geltenden handels- und steuerrechtlichen Aufbewahrungspflichten zu beachten. Wer diese Aufbewahrung verantwortlich übernimmt, ist abhängig von der zivilrechtlichen Vereinbarung (Steuerberatervertrag) zwischen Steuerberater und Mandant.

### **2.2.35 Wie kann sichergestellt werden, dass auch bei Systemmigration alle Archivdaten GoBD-Konform überführt wurden?**

Hierzu ist eine Einzelfallbetrachtung notwendig, d. h. von welchem System auf welches System die Migration durchgeführt wird. Dabei sind Softwareherstellervorgaben und die mit dem/den Softwarehersteller(n) getroffenen vertraglichen Regelungen zu beachten.

## Auslagerung ins Ausland

### 2.2.36 Darf die Aufbewahrung von aufbewahrungspflichtigen Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, ins Ausland verlagert werden?

Grundsätzlich nein. Papierunterlagen vor allem i. S. d. § 147 Abs. 1 AO (z. B. Buchungsbelege, eingehende und ausgehende Handels-/Geschäftsbriefe, Jahresabschlüsse und sonstige Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind) sind im Inland aufzubewahren.

Ausgenommen vom Grundsatz sind neben dem Führen auch die Aufbewahrung von elektronischen Büchern und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen im Ausland. Dies umfasst auch insbesondere die der Buchung von Geschäftsvorfällen zugrunde liegenden elektronischen Belege inklusive weiterer elektronischer Unterlagen zur Erläuterung. Dabei ist im Grundsatz zwischen einer Auslagerung in einen oder mehrere EU-Mitgliedstaaten und einer Auslagerung in einen oder mehrere Drittstaaten zu unterscheiden. Im Drittstaatenfall bedarf es zwingend eines schriftlichen Antrags beim zuständigen Finanzamt und einer entsprechenden Bewilligung von diesem (§ 146 Abs. 2b S. 1 AO).

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 141

### 2.2.37 Gilt dies auch für elektronische Rechnungen?

Für elektronische Rechnungen gilt eine spezielle Regelung, wonach eine Aufbewahrung im übrigen Gemeinschaftsgebiet voraussetzt, dass eine vollständige Fernabfrage (Online-Zugriff) der betreffenden Daten und deren Herunterladen und Verwendung gewährleistet ist. Dabei hat der Unternehmer dem Finanzamt den jeweiligen Aufbewahrungsort mitzuteilen. Ein Antrag und dessen Bewilligung ist insoweit nicht erforderlich.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 141

### 2.2.38 Dürfen aufbewahrungspflichtige Unterlagen in Papierform, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, im Ausland bildlich erfasst (z. B. Scannen oder Fotografieren) werden?

Im Ausland entstandene/empfangene Belege (GoBD vom 14. Juli 2025, Rn. 130):

§ 146 Abs. 2 AO steht einer bildlichen Erfassung durch mobile Geräte (z. B. Smartphones) im Ausland nicht entgegen, wenn die Belege im Ausland entstanden sind bzw. empfangen wurden und dort direkt erfasst werden (z. B. bei Belegen über eine Dienstreise im Ausland).

Verbringung von Papierbelegen zur Erstellung der Buchhaltung ins Ausland (GoBD vom 14. Juli 2025, Rn. 136):

Erfolgt im Zusammenhang mit einer auf § 146 Abs. 2a AO beruhenden (*anderer EU-Staat*) oder nach § 146 Abs. 2b AO genehmigten (*Drittstaat*) Verlagerung der elektronischen Buchführung in einen oder mehrere ausländische Staaten eine ersetzende bildliche Erfassung, wird es nicht beanstandet, wenn die papierenen Ursprungsbelege zu diesem Zweck an den Ort der elektronischen Buchführung verbracht werden. Die bildliche Erfassung hat zeitnah zur Verbringung der Papierbelege ins Ausland zu erfolgen.

## Digitale Signaturen und Prüfpflicht

### **2.2.39 Wie ist mit elektronischen Signaturen des Mandanten umzugehen, wenn die Signaturprüfung nach Jahren erschwert ist (z. B. abgelaufenes Zertifikat)?**

Elektronische Signaturen können nur für begrenzte Zeit als sicher angesehen werden. Denn die für ihre Erzeugung und Prüfung eingesetzten Algorithmen und zugehörigen Parameter sind nur begrenzte Zeit als geeignet zu beurteilen: vor allem aus dem Gesichtspunkt der kryptographischen Sicherheit, aber auch der Überprüfbarkeit der Zertifikate nach einem längeren Zeitraum. Daher muss ein qualifiziertes Zertifikat für eine elektronische Signatur Angaben zu Beginn und Ende der Gültigkeitsdauer des Zertifikats enthalten (Anhang I lit. e eIDAS-VO).

### **2.2.40 Müssen Steuerberater auch die Einhaltung der Aufbewahrungspflichten beim Mandanten prüfen und dokumentieren oder prüfen?**

Eine Hinweispflicht dürfte sich schon aus haftungsrechtlichen Gründen ergeben. Die Erfüllung sollte aus Beweislastgründen auch dokumentiert werden.

Eine aktive Überprüfung beim Mandanten ist wohl nur zu bejahen, wenn dieser Bestandteil des Steuerberatervertrages ist.

### **2.2.41 Reicht ein Freigabevermerk in einer E-Mail des Mandanten oder ist eine qualifizierte elektronische Signatur erforderlich?**

Für Steuererklärungen u. ä. reicht eine Freigabe.

Ein Jahresabschluss dagegen bedarf der Unterzeichnung durch den Kaufmann und kann nicht wie beispielsweise eine Steuererklärung lediglich freigegeben werden. Zur Frage, wie ein digital aufgestellter Jahresabschluss formwirksam unterzeichnet wird, siehe Frage 5.

### **2.2.42 Welche Rolle spielen digitale Signaturen im Kontext der digitalen Aufbewahrung und Beweissicherung?**

Die EU-Verordnung eIDAS (Verordnung über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste) regelt die Rechtsgültigkeit elektronischer Signaturen in Europa. Sie unterscheidet drei Arten:

1. Einfache elektronische Signatur (EES)
  - Geringe Beweiskraft
  - Beispiel: eingescannte Unterschrift oder E-Mail-Signatur
2. Fortgeschrittene elektronische Signatur (FES)
  - Höhere Beweiskraft
  - Identität des Unterzeichners ist eindeutig zuordenbar
  - Schutz vor Manipulation durch mathematische Algorithmen
3. Qualifizierte elektronische Signatur (QES)
  - Höchste Beweiskraft und rechtlich der handschriftlichen Unterschrift gleichgestellt
  - Identität wird durch einen qualifizierten Vertrauensdiensteanbieter geprüft

- Diese wird in Deutschland z. B. durch die Bundesdruckerei/D-Trust GmbH angeboten.

#### **2.2.43 Kann das Datum der fortgeschrittenen elektronischen Signatur (= Datum der Bescheinigung) vom Datum auf dem Jahresabschluss abweichen?**

Das Signatordatum entspricht dem Zeitpunkt der Signatur, nicht notwendigerweise dem Erstellungs- oder Ausstellungsdatum des Dokumentinhalts (z. B. Jahresabschluss). Eine Abweichung zwischen Signatordatum und Abschlussdatum ist somit möglich und zulässig – solange das Datum im Abschluss selbst korrekt ist.

#### **2.2.44 Kann der Steuerberater mit seinem Mandanten vereinbaren, dass sowohl ein handschriftlich unterzeichneter Erstellungsbericht (bzw. Bescheinigung) als auch ein Exemplar in Dateiform mit fortgeschrittener elektronischer Signatur zur Verfügung gestellt wird?**

Ja, das ist möglich und berufsrechtlich zulässig. Nach der Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen vom März 2022 kann der Erstellungsbericht bei einem rein digitalen Prozess mit fortgeschrittener elektronischer Signatur versehen werden. Zugleich kann ein zusätzlicher Bericht in Papierform mit handschriftlicher Unterschrift ergänzt werden – dies stellt keine berufsrechtliche Hürde dar, solange beide Versionen vollständig und unverändert sind.

⇒ Quelle: [3.1.1 Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen](#), Tz. 59

#### **2.2.45 Kann der Steuerberater dem Mandanten elektronische Kopien seines handschriftlich unterzeichneten Erstellungsberichts zur Verfügung stellen?**

Der Mandant kann zwar grundsätzlich elektronische Kopien auch ohne fortgeschrittene digitale Signatur erhalten. Diese Kopie ist kein Ersatz für das handschriftlich unterzeichnete Original. Da das Dokument in der Regel als Scan oder Kopie erkennbar ist, muss nicht zwingend zusätzliche Bezeichnung/Wasserzeichen angebracht werden.

Für den Fall, dass dem Mandanten die bildhafte Wiedergabe eines originär in Papierform vorliegenden Jahresabschlusses nebst Bescheinigung (und ggf. Erstellungsbericht) zusätzlich zur Verfügung gestellt wird, empfiehlt es sich aber, diese bildhafte Wiedergabe durch den Steuerberater mit einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur zu versehen, um eine solche elektronische Fassung vor Manipulationen zu schützen.

Überdies empfiehlt es sich in diesem Fall, in der bildhaften Wiedergabe zur Verdeutlichung (z. B. als Fußzeile) durchgängig den Hinweis aufzunehmen, dass es sich hierbei um eine elektronische Kopie handelt. Die Formulierung könnte wie folgt lauten:

„Elektronische Kopie – ausschließlich die Bescheinigung in Papierform ist maßgeblich“ bzw.  
 „Elektronische Kopie – ausschließlich der Erstellungsbericht in Papierform ist maßgeblich“.



### **2.2.46 Welche Herausforderungen können sich im Hinblick auf die Beweis- und Darlegungspflicht ergeben, beispielsweise wenn die Echtheit einer digital gespeicherten Unterschrift bestritten wird?**

An Beweislast und Darlegungspflicht gibt es keine besonderen, über das Übliche hinausgehenden gesetzlichen Regelungen.

Die Echtheit einer digital gespeicherten Unterschrift kann beispielsweise bewiesen werden durch:

- Einsatz einer qualifizierten elektronischen Signatur (QES), siehe auch Frage 49
- Verwendung von Audit Trails mit IP-Adresse, Zeitstempel, Ort und Identitätsdaten
- Zertifikate von vertrauenswürdigen Anbietern (z. B. D-Trust)
- Langzeitarchivierung nach TR-ESOR-Richtlinie des BSI, die beschreibt, wie signierte Dokumente über lange Zeiträume rechtswirksam und beweiskräftig gespeichert werden können, etwa durch Neusignieren und Zeitstempeln.

## **Steuererklärung**

### **2.2.47 Gibt es spezifische Aufbewahrungsanforderungen an die Freizeichnung einer elektronisch übermittelten Steuererklärung?**

Seit 2018 dürfen Unternehmenssteuererklärungen (ab VZ 2017) nur noch authentifiziert über das ELSTER-Verfahren (als sicheres Verfahren nach § 87a Abs. 6 AO) an die Finanzverwaltung übermittelt werden. Dabei hat der Steuerberater (Auftragnehmer nach § 87d AO) seinem Mandanten (Auftraggeber nach § 87d AO) die Daten in leicht nachprüfbarer Form zur Zustimmung zur Verfügung zu stellen (§ 87d Abs. 3 AO).

Aus Sicht des Steuerberaters kann im Innenverhältnis gegenüber seinem Mandanten der Nachweis für die Einhaltung der Pflichten aus § 87d Abs. 3 AO (sog. Freizeichnung) über papierhafte Dokumente (bspw. unter Rückgriff auf (1) ein papierhaftes Freizeichnungsdokument der Finanzverwaltung (seit VZ 2017 bietet die Finanzverwaltung an, statt der ursprünglichen „Komprimierten Erklärung“ ein Freizeichnungsdokument über die Schnittstelle ERiC zu erstellen) oder unter Rückgriff auf (2) eine Briefvorlage (bspw. für DATEV vgl. InfoDB-Dok. 1033063)) erbracht werden. Digitale Lösungen für die Freizeichnung stehen alternativ zur Verfügung (vgl. für DATEV bspw.: Steuererklärungen und E-Bilanz freigeben in MyDATEV Kommunikation, InfoDB-Dok. 1038979).

Durch die Freizeichnung weist der Steuerberater seine Pflichterfüllung aus § 87d Abs. 3 AO nach. § 87d AO enthält keine spezifischen Aufbewahrungspflichten bzw. -fristen. Soweit der Steuerberater eine Exkulpation anstrebt, ist folglich eine Aufbewahrung über die unter Kap. 2 genannte Frist von (mind.) zehn Jahren zu empfehlen.



**2.2.48 Muss der Mandant bei erteilter Bekanntgabevollmacht einem Wechsel auf die elektronische Übermittlung der Bescheide durch das Finanzamt zustimmen? Die vom Mandanten zu unterzeichnende Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen enthält den Punkt „Elektronische Bescheidbekanntgabe“ nicht. Die Erfassungsmaske in der Vollmachtsdatenbank jedoch schon. Daher könnte man annehmen, dass der Mandant nicht zustimmen muss, wenn die Bekanntgabeart (digital/Papier) geändert wird.**

Das amtliche Vollmachtsformular sieht die Möglichkeit vor, die Vollmacht auf die Entgegennahme von Steuerbescheiden und sonstigen Verwaltungsakten zu erweitern. Wird diese Option gewählt gilt folgendes:

Bereits in der Rechtslage vor den elektronischen Verwaltungsakten konnten diese in verschiedener Form erteilt werden: „Ein Verwaltungsakt kann schriftlich, mündlich oder in anderer Weise erlassen werden. Ein mündlicher Verwaltungsakt ist schriftlich zu bestätigen, wenn hieran ein berechtigtes Interesse besteht und die betroffene Person dies unverzüglich verlangt“ (§119 AO, Rechtsstand 1999).

Somit war der steuerliche Berater schon immer bevollmächtigt, Verwaltungsakte in jeder Form entgegenzunehmen, wenn keine ausdrückliche Beschränkung durch den Vollmachtsgeber gewählt wurde, z. B. „gilt nur für Bekanntgabe durch Reitenden Boten“.

Die Notwendigkeit einer ausdrücklichen Zustimmung des Mandanten ergibt sich daher in der Regel weder im Innen- noch im Außenverhältnis.

Ein mündlicher Verwaltungsakt war und ist im Steuerverfahren eher ungewöhnlich, findet aber gerade bei Betriebsprüfungen und im Steuerstrafrecht immer wieder statt, denn „Verwaltungsakt ist jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist“ (§ 118 Satz 1 AO).“

**2.2.49 Welche spezifischen Anforderungen an die digitale Aufbewahrung ergeben sich im Umgang mit referenzierten Belegen (RABE) bzw. nachgereichten Belegen (NACHDIGAL)?**

Die Finanzverwaltung hat referenzierte Belege im Rahmen des RABE-Verfahrens 15 Monate nach erfolgreicher Übermittlung im Zugriff.

Für die referenzierten Belege (RABE) gelten die gleichen Anforderungen wie bei der Belegnachreichung (NACHDIGAL), bspw. maximal 20 Belege mit je 100 Seiten und max. 10 MB je Formularzeile.

## **Kryptowerte**

**2.2.50 Gibt es spezifische Anforderungen im Kontext von Kryptowerten?**

Grundsätzlich bestehen keine handels- und steuerrechtlichen Sonderregelungen hinsichtlich der Aufbewahrung und Archivierung im Zusammenhang mit Kryptowerten. Die allgemeinen Regelungen – insbesondere die in diesen FAQs unter 2. dargestellten Regelungen – sind zu beachten.

Im Rahmen der allgemeinen (und ggf. einer nach § 90 Abs. 2 AO erweiterten) Mitwirkungspflicht obliegt dem Steuerpflichtigen eine aktive Rolle im Nachweisprozess u. a. durch das Vorhalten und Bereitstellen von Steuerreports, den regelmäßigen und vollständigen Abruf der Transaktionsübersichten (oftmals in Form von csv-Dateien) und deren systematische

Dokumentation. Ggf. ist es auch angebracht, Screenshots etwa aus einer Wallet oder dem Account einer zentralen Handelsplattform zu erstellen und aufzubewahren, um ex post die Prüfbarkeit einzelner Angaben (bspw. eines bestimmten Anschaffungsvorgangs) sicherzustellen. Soweit über Steuerreports die Nachvollziehbarkeit der Einkünfte belegt wird, erwartet die Finanzverwaltung außerdem regelmäßig Auszüge der Reporteinstellungen zur Bestimmung der zugrunde liegenden Tatsachen (bspw. angesetzte Kurse und genutzte Verbrauchsfolgeverfahren) sowie Ausführungen zu den zugrundeliegenden ertragsteuerrechtlichen Wertungen, um die Plausibilität der Steuerreports beurteilen zu können. Wird zur Erfüllung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Zusammenhang mit Kryptowerten spezielle Software genutzt, ist für diese eine Verfahrensdokumentation zu erstellen und aufzubewahren.

Fehlende Aufzeichnungen und Datenverluste (bspw. im Fall einer Insolvenz der Handelsplattform oder aufgrund eines Hacker-Angriffs) gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen. Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gem. § 162 AO zu schätzen. Das gilt insbesondere dann, wenn Steuerpflichtige keine ausreichenden Angaben gemacht oder keine ausreichende Aufklärung über ihre Angaben gegeben haben und die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen auch nicht auf andere Weise mit hinreichender Sicherheit ermitteln kann.

Werden die Kryptowerte im Privatvermögen gehalten und beträgt die Summe der positiven Überschuss-Einkünfte mehr als 500.000 Euro (ab 1. Januar 2027: 750.000 Euro), sind besondere Aufbewahrungspflichten nach § 147a AO zu beachten. Danach sind die entsprechenden Unterlagen über die den Einkünften zugrundeliegenden Einnahmen und Werbungskosten sechs Jahre aufzubewahren.

BMF-Schreiben vom 6. März 2025 (IV C 1 - S 2256/00042/064/043) unter III.

## **2.2.51 Bestehen spezifische Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten für Anbieter von Krypto-Dienstleistungen?**

Das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226 soll die europäischen Vorgaben aus der DAC8-Richtlinie zum Melderahmen für Kryptowerte in nationales Recht umsetzen. Darin enthalten ist der Entwurf eines Kryptowerte-Steuertransparenzgesetzes, das eigene Sorgfalts- und Meldepflichten für Anbieter von Krypto-Dienstleistungen vorsieht. Benannt werden im Einzelnen die Inhalte, die aufzuzeichnen sind (u. a. Angaben zum Nutzer), sowie die Zeitpunkte, zu welchen die Aufzeichnungen vorzunehmen sind. Diese Aufzeichnungen und die dafür herangezogenen Informationen und Unterlagen sind für die Dauer von zehn Jahren durch den Anbieter von Krypto-Dienstleistungen aufzubewahren (§ 14 KStTG-E).

[Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie \(EU\) 2023/2226 vom 23.07.2025](#)

## **3. Entgeltunterlagen (§§ 8, 9, 9a Beitragsverfahrensverordnung BVV)**

### **3.1 Welche Besonderheiten ergeben sich hinsichtlich der Aufbewahrung elektronischer Entgeltunterlagen nach § 8 BVV?**

Die Gemeinsamen Grundsätze (GG) nach § 9a BVV für die Entgeltunterlagen nach § 8 BVV und die Beitragsabrechnung nach § 9 BVV i. d. F. vom 1. April 2022 enthalten sozialversicherungsrechtliche Spezialregelungen. Diese beziehen sich jedoch insbesondere auf das Vorhalten und die Vorlage von Unterlagen bei Prüfungen durch die Sozialversicherungsbehörden. Sie ersetzen die GoBD nicht. Vielmehr sind die GoBD zur Speicherung analog anwendbar, „soweit keine Bestimmungen der Sozialgesetzbücher, der Beitragsverfahrensverordnung

(BVV) oder der Gemeinsamen Grundsätze nach § 9a BVV dem entgegenstehen.“ (Tz. 2.1.1 der GG). Dies bedeutet, dass bei der Aufbewahrung von Unterlagen nach den GG, die auch Belegfunktion i. S. d. GoBD haben, sowohl die sozialversicherungsrechtlichen Regelungen aus den GG wie auch die GoBD zu beachten sind.

Die Gemeinsame Grundsätze nach § 9a BVV für die Entgeltunterlagen nach § 8 BVV und für die Beitragsabrechnung nach § 9 BVV sind auf den [Seiten der Deutschen Rentenversicherung](#) abrufbar. Sie enthalten im Anhang auch eine Verfahrensbeschreibung mit Beispielen und Detailfragen.

## **4. Ausgewählte DSGVO-relevante Fragen im Kontext der Aufbewahrung**

### **Ordnungsmäßigkeitsanforderungen (Löschfristen, Schwärzen)**

#### **4.1 Welche Voraussetzungen zur Aufbewahrung und Löschung personenbezogener Daten gibt es?**

Bei personenbezogenen Daten gebietet die DSGVO eine Löschpflicht, wenn der ursprüngliche Zweck für die Verarbeitung erreicht ist und kein weiterer Grund mehr für eine weitere Verarbeitung vorliegt. In der DSGVO wird dieser Grundsatz dann in Art. 5 Abs. 1 lit. e mit „Speicherbegrenzung“ bezeichnet. Als Verarbeitung zählt nach Art. 4 Nr. 2 auch die Speicherung von personenbezogenen Daten. Rechtsgrundlagen für die Verarbeitung können auch aufeinander nachfolgen. So könnte eine Verarbeitung zur Vertragserfüllung zunächst auf Art. 6 Abs. 1 lit. b DSGVO und danach zur Umsetzung gesetzlicher Aufbewahrungspflichten auf Art. 6 Abs. 1 lit. c DSGVO gestützt werden. Sind auch diese abgelaufen, könnte im Einzelfall für das Unternehmensarchiv auch eine weitere Speicherung zur Wahrung berechtigter Interessen nach Art. 6 Abs. 1 lit. f DSGVO erfolgen, wenn dessen Voraussetzungen vorliegen.

#### **4.2 Worauf ist bei einer Fristenverwaltung („Löschfristen“) im Zusammenhang mit der elektronischen Aufbewahrung zu achten?**

Für aufbewahrungspflichtige Daten und Dokumente sollte keine Löschmöglichkeit vor dem Ende der Aufbewahrungsfrist vorhanden sein. Auch sollte keine automatisierte Löschung nach Ende der Aufbewahrungsfrist (z. B.: „stets alle Daten löschen, die älter als 11 Jahre sind“) erfolgen.

Vor dem Löschprozess sollte zwingend eine organisatorische Freigabe eingeholt werden, um dem Umstand gerecht zu werden, dass entsprechend § 147 Abs. 3 Satz 3 AO die Aufbewahrungsfrist nicht abläuft, soweit und solange die Unterlagen steuerlich von Bedeutung sind und deren Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

Auch betriebliche Regelungen können eine längere Aufbewahrungsfrist erfordern. So kann es erforderlich sein, dass für eine Dokumentart mehrere Aufbewahrungsfristen gelten – eine steuerliche Frist und eine weitere Frist aus Sicht des Unternehmens. Dies muss bei der Einrichtung entsprechender technischer Profile berücksichtigt werden.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 14

#### **4.3 Was ist neben der inhaltlichen Abgrenzung zu beachten (bspw. „Schwärzen“)?**

Ergänzend ist bei der Aufbewahrung zu berücksichtigen, dass der spätere Zugriff der Finanzverwaltung inhaltlich und zeitlich derart zu begrenzen ist, dass dem Prüfer im Rahmen der unmittelbaren Zugriffsvariante ausschließlich die Daten des maßgeblichen Prüfungszeitraums (entsprechend der Prüfungsanordnung) zugänglich gemacht werden. Auch datenschutzrechtliche Aspekte sollten bei der Bereitstellung berücksichtigt werden. Personenbezogene Daten oder Daten, die dem Berufsgeheimnis (§ 102 AO) unterliegen, sollten keinesfalls bereitgestellt werden, wenn diese keine Relevanz für den (Prüfungs-)Zeitraum besitzen. In diesen Fällen hat der Steuerpflichtige oder der von ihm beauftragte Dritte die Datenbestände so zu organisieren, dass der Prüfer nur auf die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen für den Prüfungszeitraum zugreifen kann. Dies kann z. B. durch geeignete Zugriffsbeschränkungen oder „digitales Schwärzen“ der zu schützenden Informationen erfolgen. Dabei ist insbesondere zu beachten, dass für versehentlich überlassene Daten kein Verwertungsverbot besteht.

[GoBD-Leitfaden der AWW, Version 2.2](#) - Abschnitt: 4.1 Anforderungen an die Aufbewahrung, S. 91

### **Auslagerung**

#### **4.4 Welche Anforderungen bestehen bei Auslagerung der Aufbewahrung auf Dritte?**

Datenschutzrechtlich stellt die Beauftragung der Archivierung von Dokumenten eine Verarbeitung gem. Art. 4 Nr. 2 DSGVO und, wenn dazu ein Dienstleister eingesetzt wird, eine Auftragsverarbeitung nach Art. 28 DSGVO dar. Eine Auftragsverarbeitung ist innerhalb Deutschlands, aber auch EU- bzw. EWR-weit gestattet, sofern der Dienstleister sorgfältig ausgewählt und vom Auftraggeber angemessen kontrolliert wird. Zwischen dem Auftraggeber und dem Dienstleister muss ein Vertrag mit gesetzlich festgelegten Mindestinhalten geschlossen werden (vgl. Art. 28 Abs. 2 DSGVO). Gegenstand der Kontrollen durch den Auftraggeber sind die vertraglich vereinbarten technischen und organisatorischen Maßnahmen.

Bei einer Auslagerung innerhalb der EU/EWR muss jedoch geprüft werden, ob eventuell bestehende berufsrechtliche Regelungen (Verschwiegenheitsverpflichtungen) für diesen Berufsstand auch im Auslagerungsland bestehen.

Bei einer Auslagerung außerhalb der EU/des EWR, also in ein sog. Drittland, sind zusätzlich die Anforderungen des Kapitels 5 der DSGVO zu beachten, sofern personenbezogene Daten betroffen sind. Sofern nicht besondere Ausnahmetatbestände (Art. 49 DSGVO) eingreifen, ist der Datentransfer ins Drittland nur gestattet, sofern ein angemessenes Datenschutzniveau sichergestellt ist. Für manche Drittländer ist die Angemessenheit des Datenschutzniveaus durch die EU-Kommission verbindlich festgestellt, z. B. für die Schweiz, Israel oder Japan. Ein angemessenes Datenschutzniveau kann im Übrigen grundsätzlich durch Einsatz von der EU-Kommission erlassener Standarddatenschutzklauseln oder Verwendung von der Datenschutzaufsichtsbehörde genehmigter verbindlicher interner Datenschutzvorschriften („Binding Corporate Rules – BCRs“) gewährleistet werden.

Neue Hürden im Hinblick auf sog. Drittlandtransfers sind insofern allerdings 2020 durch den EuGH aufgestellt worden („Schrems II“). Allein der Einsatz der Standarddatenschutzklauseln (bzw. von BCRs) ist danach für einen rechtssicheren Datentransfer nicht ausreichend. Vielmehr müssten Verantwortliche im Einzelfall prüfen, ob die Daten im jeweiligen Drittland bei Anwendung der geeigneten Garantien einen im Wesentlichen gleichwertigen Schutz genießen, so der EuGH. Verhindere das Recht des Drittlandes die Einhaltung der Garantien, so wie es laut EuGH in 2020 bezogen auf die USA anzunehmen gewesen sei, müssten zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die im konkreten Einzelfall den notwendigen Schutz herstellen.

Sofern personenbezogene Daten in einem Land außerhalb der EU/des EWR archiviert werden, das nicht über ein durch die EU-Kommission anerkanntes vergleichbares Datenschutzniveau verfügt, sollte die Entwicklung aufmerksam verfolgt und ggf. ein Rückgriff auf nationale bzw. europäische Anbieter erwogen werden.