

Spannungsfeld E-Mail
Privatsphäre kontra Dokumentationspflichten

Roger Odenthal

1 Problemstellung

Änderungen zur Abgabenordnung ermöglichen der steuerlichen Betriebsprüfung seit 2002 den Zugriff auf unternehmenseigene DV-Systeme. Die sich hieran anschließende öffentliche Diskussion klassifizierte diese neue Prüfungstechnik als Schritt zum „gläsernen Steuerbürger“. Insbesondere die Behandlung des E-Mail-Verkehrs ist bis heute Gegenstand einer kontroversen Erörterung auf die nachfolgend näher eingegangen wird.

Der Informationsaustausch über E-Mails erfolgt formlos und digitalisiert über Datenleitungen. Er ermöglicht eine direkte Kenntnisnahme sowie Beantwortung durch den Empfänger und weist insoweit Elemente einer *fernsprachlichen Interaktion* auf. Andererseits werden die übermittelten Gedanken schriftlich kodiert und können mit zusätzlichen Dateianhängen in beliebiger Form ergänzt werden, was dem Charakter eines Dokumentes nahe kommt.

Die Eigenheiten der betrieblichen E-Mail-Konversation korrespondieren mit Besonderheiten bei deren Handhabung. Sie liegt – kaum kontrollierbar – in der Hand der jeweiligen Mitarbeiter. Diese senden nahezu unterschiedslos *Nachrichten mit steuerlicher Relevanz* und *sonstige betriebliche Informationen* sowie *private Mitteilungen* über das unternehmenseigene Mail-System. Die Zugriffswünsche der Betriebsprüfung auf Mitteilungen mit steuerlichen Inhalten sowie die hiermit verbundenen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten konkurrieren hier in der Praxis regelmäßig mit einschlägigen Anforderungen des Datenschutzes zu

- sparsamer Aufzeichnung,
- Vertraulichkeit,
- zweckgebundener Verwendung und
- frühzeitigem Löschen

personenbezogener Daten. Eine qualifizierte Trennung von Nachrichten mit betrieblichen, privaten und personenbezogenen Informationen innerhalb eines E-Mail-Systems ließe sich ausschließlich über eine inhaltliche Exegese der einzelnen Dokumente erreichen, die in der Regel gegen Persönlichkeitsrechte der Mitarbeiter verstoßen wird.

Angesichts der vorstehend beschriebenen Situation stellt sich für viele Unternehmen die Frage, ob und in welcher Form E-Mails für den Zugriff der Finanzverwaltung vorgehalten werden müssen.

2 Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten

2.1 Handelsrechtliche Aufzeichnungspflichten

Bereits das Handelsrecht verpflichtet den *Kaufmann* entsprechend § 257 Abs.1 HGB zur Aufzeichnung und Aufbewahrung von Unterlagen. Hierbei handelt es sich im Einzelnen um

1. Handelsbücher, Inventare, Bilanzen und die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
2. Empfangene Handelsbriefe,
3. Wiedergaben abgesandter Handelsbriefe und
4. Buchungsbelege.

Diese Aufbewahrungsvorschriften stützen sich zunächst auf die *Papierform*. Eine Aufbewahrung auf Datenträgern ist unter gewissen Voraussetzungen ebenfalls möglich. Das Verfahren der datentechnischen Aufbewahrung muss hierbei den *Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)* entsprechen, die Unterlagen müssen innerhalb der vorgegebenen Aufbewahrungszeiträume in angemessener Frist lesbar gemacht werden können und es ist

sicherzustellen, dass *Buchungsbelege sowie empfangene Handelsbriefe bildlich*, die weiteren Unterlagen inhaltlich mit den Originaldokumenten übereinstimmen.

Handelsrechtlich erfüllt der Buchführungspflichtige seine Aufbewahrungspflichten dementsprechend auch, wenn er die vorzulegenden Unterlagen ausschließlich in Papierform vorhält.

2.2 Steuerrechtliche Vorgaben

2.2.1 Handelsrecht versus Steuerrecht

Handelsrechtliche Vorschriften binden ausschließlich Kaufleute. Das Steuerrecht beinhaltet daher in § 147 AO gesonderte Aufbewahrungspflichten, die für alle Steuerpflichtigen gelten. Hier werden über die handelsrechtliche Beschreibung hinaus zusätzliche Unterlagen aufgeführt. Sind von der Aufzeichnungspflicht personenbezogene Informationen wie z. B. Mitarbeiter- oder Lieferantendaten betroffen, so sind aus Sicht der Finanzverwaltung (u.a. mit Hinweis auf das Steuergeheimnis) die steuerlichen Vorschriften vorrangig zu beachten.

Die Abgabenordnung enthält weiterhin mit der Einführung des digitalen Zugriffsrechts der Finanzverwaltung verbundene Vorschriften, welche die Technik der Aufbewahrung zwingend festlegen. Fallen aufbewahrungspflichtige Unterlagen in digitaler Form an, so sind sie entsprechend § 146 Abs. 5 AO auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu speichern.

2.2.2 Aufbewahrungspflichtige Unterlagen nach Steuerrecht

In § 147 Abs. 1 AO werden die nachfolgenden Unterlagen genannt:

1. Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse ... sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
2. Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe,
3. Wiedergaben abgesandter Handels- oder Geschäftsbriefe,
4. Buchungsbelege sowie
5. sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Absatz 2 regelt weiterhin, dass bei einer Speicherung auf Datenträgern sicherzustellen ist, dass empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe sowie Buchungsbelege „*bildlich*“ und andere Unterlagen „*inhaltlich*“ mit den Originalen übereinstimmen.

Wie sind im Kontext dieser Vorschrift E-Mails einzuordnen? Bei Beantwortung dieser Frage ist zunächst darauf hinzuweisen, dass der *Austausch von E-Mails lediglich eine Form der elektronischen Nachrichtenübermittlung* darstellt, vergleichbar mit FAX und Fernschreiben, dem Dokumentenaustausch über direkt miteinander verbundene Rechnersysteme (FTP-Verbindung) sowie dem Empfang von Dokumenten in normierten digitalen Formaten (Beispiel EDIFACT). Dieses bietet einen Orientierungsrahmen. Die Klassifizierung eines E-Mail-Dokuments ist hiernach primär an den *übermittelten Inhalten* und seiner *Funktion* auszurichten. Hierzu finden sich nachfolgend einige Beispiele:

- Arbeitsanweisungen und sonstige Organisationsunterlagen

Dieser Bereich betrifft alle Unterlagen, die zur Transparenz der Buchführung und des Buchführungsverfahrens sowie zu einem detaillierten Verständnis der einzelnen Geschäftsvorfälle notwendig sind. Hierzu gehören z.B. Arbeitsanweisungen, Vollmachten, einzelne Kontierungsvorschriften sowie Vorgaben und Anweisungen zur Steuerung des DV-Systems.

- Handels- und Geschäftsbriefe
Diese Aufzählung beinhaltet nach herrschender Meinung die mit der Abwicklung eines Geschäfts verbundene Korrespondenz. Für eingehenden Schriftwechsel ist die bildliche Aufbewahrung vorgeschrieben, während abgehender Schriftwechsel lediglich mit seinen Inhalten festgehalten werden muss.
- Buchungsbelege
Buchungsbelege sind als Grundlage der Kontierung anzusehen. Hierzu gehören Unterlagen, die eine Kontierung nach sich ziehen wie z.B.
 - Rechnungen,
 - Kontenauszüge,
 - Lieferscheine,
 - Lohnunterlagen,
 - Quittungen,
 - Reiseaufzeichnungen,
 - vertragliche Unterlagen,
 - Gebührenbescheide,
 - Abschriftlisten,
 - Kontierungsanweisungen und interne Aufzeichnungen etc.
- Sonstige Unterlagen, welche für die Besteuerung von Bedeutung sind
Hier lassen sich nahezu alle weiteren betrieblichen Unterlagen zuordnen. Es kommt hierbei nicht darauf an, dass sie Sachverhalte zu einem *bestimmten Geschäftsvorfall aufhellen, sondern im Rahmen der allgemeinen geschäftlichen Betätigung von steuerlicher Relevanz* sind.

Für E-Mails ist, wie für andere Unterlagen auch, zunächst kritisch zu prüfen, ob sie einer der aufgeführten Kategorien zugehören. Handelt es sich um Organisationsunterlagen, die ein Buchführungsverfahren begleiten, um geschäftliche Korrespondenz, interne Aufzeichnungen mit (Buchungs-)Belegcharakter oder um sonstige Unterlagen, welche die geschäftlichen Betätigungen eines Unternehmens begleiten, so besteht eine Aufbewahrungspflicht. Besondere Beachtung verdienen mit E-Mail übermittelte Dateianhänge. Während eine elektronische Nachricht – lediglich als Transportmedium genutzt – eine Klassifizierung als „steuerlich relevant“ ausschließen kann, ist es durchaus möglich, dass die *angehängte Datei* für die Rechnungslegung von Bedeutung und aufbewahrungspflichtig ist.

Die Aufbewahrungsfristen bestimmen sich ebenfalls nach der Einordnung digitaler Informationen. Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen zum Buchführungsverfahren sowie Buchungsbelege sind 10 Jahre aufzubewahren, alle weiteren Unterlagen 6 Jahre.

3 Formen der Aufbewahrung steuerlich relevanter E-Mails

Die vorstehende Aufzählung und Einordnung elektronischer Nachrichten beinhaltet keine Änderungen oder Erweiterungen bisheriger Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten. Diese sind in der beschriebenen Form langjährig vorgeschrieben, ohne dass sich in der Vergangenheit Probleme für die Unternehmen ergeben haben.

Bisher erhielten die Betriebsprüfer diverse Abschlussunterlagen, Kontenspiegel und sonstige Listen zur Kontrolle. In größeren Unternehmen war ein DV-Arbeitsplatz mit Zugriff auf die Konten der Finanzbuchhaltung ebenfalls üblich. Für die Verfolgung einzelner Geschäftsvorfälle wurden von den Unternehmen begleitende Akten, Briefe oder E-Mails ausgedruckt zur

Verfügung gestellt. E-Mails konnten hiernach entweder in ausgedruckter Form oder als Datei – je nach steuerlicher Einordnung– bildlich oder mit ihren Inhalten aufbewahrt werden. Was hat sich demgegenüber geändert?

Die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“ schreiben in Abschnitt 3 „Archivierung digitaler Unterlagen“ unter Punkt 1 u.a. vor, dass *originär digitale Unterlagen auf maschinell verwertbaren Datenträgern* zu archivieren sind. Eine ausschließliche Aufbewahrung in ausgedruckter Form, auf Mikrofilm oder in maschinell nicht auswertbaren Formaten (z.B. PDF-Datei) wird als unzureichend bezeichnet.

Diese Vorschrift und die Zugangsberechtigung von Betriebsprüfern zu den DV-Systemen begründen nun die Vermutung, dass E-Mails ausnahmslos digital aufbewahrt und der Finanzverwaltung für technische Auswertungen zugänglich gemacht werden müssen.

Hier bedarf es einer relativierenden Betrachtung.

Abweichend von der dargestellten Vorschrift besteht eine Pflicht zur *Archivierung in maschinell auswertbarer Form nicht*, wenn eine Unterlage zwar DV-gestützt erstellt wurde, aufgrund ihrer Struktur aber nicht zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem geeignet ist (Textdokumente).

Die Vorschriften zur *Form der Aufbewahrung* digitaler Unterlagen sind weiterhin im Zusammenhang der hiermit verbundenen Zielsetzungen

- Auswertung rechnungsrelevanter Datenbestände mit Hilfe von Prüfsoftware zur Ermittlung von Auffälligkeiten und Prüfungsschwerpunkten,
- Aufbereitung rechnungsrelevanter Daten innerhalb der Buchführungssysteme mit den dort vorhandenen Auswertungswerkzeugen,
- Verfolgung einzelner Geschäftsvorfälle von der Bilanz bis zu (digitalisierten) Ursprungsbelegen,

zu sehen.

Die in Verlautbarungen der Finanzverwaltung angesprochene „*maschinelle Auswertbarkeit*“ bezieht sich immer – und in diesem Kontext machen sie ausschließlich Sinn – *auf strukturiert auswertbare Datenbestände in Form von Listen, Tabellen oder Dateien*. Diese werden selten im Text einer E-Mail, öfter jedoch in deren Anhängen z.B. in Form von Umsatz- und Provisionslisten, Inventurübersichten oder Reisekostenabrechnungen vorkommen. Hinsichtlich der Aufbewahrungsform ist daher zu differenzieren. Bei der eigentlichen *E-Mail* handelt es sich zwar um ein originär-digitales Dokument, welches jedoch aufgrund seiner Struktur den *Textdokumenten* zuzurechnen ist. *Eine Pflicht zur Speicherung in maschinell auswertbarer Form besteht daher nicht*.

Anders verhält es sich in der Regel bei den aufgeführten Dateianhängen. Da es sich um digitale Unterlagen handelt, die in strukturierter Form vorliegen, müssen diese unabhängig von den weiteren Ausführungen auch in einer maschinell auswertbaren Form archiviert werden.

Folgt man der dargestellten Argumentation und interpretiert man die Zugriffs- und Archivierungsvorschriften der Finanzverwaltung vor dem Hintergrund der angestrebten Zielsetzung, so ändert sich die betriebliche Praxis nur unwesentlich. Werden primär *Papierakten* zur Dokumentation der einzelnen Geschäftsvorfälle geführt, so können *E-Mails in ausgedruckter Form* diesen Akten beigegeben werden, um die erforderlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten zu erfüllen. Werden begleitend zu den E-Mails auswertbare Dateien als Anhang übermittelt, so muss hierfür deren *digitale Archivierung* in auswertbarer Form über den Aufbewahrungszeitraum sichergestellt sein.

Wird innerhalb des Unternehmens mit *elektronischen Akten* und Dokumentenmanagement-Systemen gearbeitet, so sind E-Mails, als Bestandteil dieser elektronischen Akte, mit einem

Schlüssel (Index) zum Geschäftsvorfall in diese Form der *digitalen Archivierung* einzubeziehen.

Auf die entsprechenden Papier- oder digitalen Unterlagen ist der Betriebsprüfung jeweils Zugriff zu gewähren. Ein „allgemeiner“ Zugriff auf das E-Mail-System mit seinen ungeordneten Informationen ist demgegenüber unnötig.

4 Sonderfälle und weitere Dokumentationsvorschriften

Der Charakter einer E-Mail als einfaches „Textdokument“ ändert sich, wenn diese mittels einer *qualifizierten digitalen Signatur* ausdrücklich als *Originalurkunde* gekennzeichnet ist. Dieser kommt in der original-digitalen Form mit dem zugehörigen Signaturschlüssel besonderer Beweiswert hinzu. Dies gilt gleichermaßen im Verkehr der Geschäftspartner untereinander, in der Zivilprozessordnung und im Verhältnis zur Finanzverwaltung z.B. bei der Behandlung und Aufbewahrung elektronischer Rechnungen. In diesem Fall sind die E-Mail-Dokumente im digitalen Originalformat einschließlich digitaler Signatur und zugehörigem Ordnungsschlüssel (Index) zu archivieren.

Die vorstehende Betrachtung erfolgte insbesondere vor dem Hintergrund der handels- und steuerrechtlichen Aufzeichnungs- und Archivierungsvorschriften. Hierbei darf nicht übersehen werden, dass zur Erfüllung weiterer gesetzlicher Vorgaben wie z.B. KonTraG im Einzelfall eine hierüber hinausgehende Dokumentation geboten ist. Für deutsche Unternehmen, die an ausländischen Börsen notiert sind, kann eine Aufzeichnung des gesamten E-Mail-Verkehrs (vgl. Sarban Oxley Act für US-börsenorientierte Unternehmen) ebenfalls verpflichtend sein.

5 Zusammenfassung

Die geänderten Vorschriften zum digitalen Zugriff der Finanzverwaltung auf Unternehmensdaten haben die betrieblichen Aufzeichnungspflichten nicht erweitert.

Soweit eine abgesandte oder empfangene E-Mail-Nachricht lediglich ein Textdokument verkörpert, haben sich aus praktischer Sicht auch keine Änderungen hinsichtlich der Aufbewahrungsalternativen ergeben. Wird in Papier-Form archiviert, so können „Textdokumente“, auch wenn sie als E-Mail übermittelt werden, in dieses Archivierungsverfahren einbezogen werden. Erfolgt eine ausschließlich elektronische Archivierung so sind auch textbasierte E-Mail-Dokumente bei diesem Verfahren zu berücksichtigen.

Begleitend zu E-Mail-Dokumenten übermittelte Dateien (Anhänge) sind gesondert zu betrachten. Handelt es sich lediglich um Text-Dokumente, so gilt das vorher Gesagte. Bei strukturiert auswertbaren Dateien (Tabellen, Listen, Datenbanken) besteht hingegen eine Verpflichtung zur strukturiert auswertbaren Archivierung.

Werden Daten und Dokumente in digitaler Form archiviert, so sind sie der Betriebsprüfung durch ein Zugriffsrecht auf zugehörige DV-Systeme oder durch die Überlassung der auswertbaren Daten auf einem Datenträger zur Verfügung zu stellen.

Um eine weitere, wenig fruchtbare Diskussion zu vermeiden, ist den Unternehmen zu empfehlen, elektronische Nachrichten ihrem Inhalt entsprechend in ein geordnetes Ablageverfahren einzubeziehen und dieses transparent sowie für die Betriebsprüfung nachvollziehbar, zu beschreiben. Bestehen keine Zweifel hinsichtlich dessen vollständiger und ordnungsgemäßer Führung, kann ein allgemeiner Zugriff der Betriebsprüfung auf E-Mail-Systeme unterbleiben.