

**Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen für den
Zuständigkeitsbereich der Zollverwaltung(GDPdUZ)**

(BMF-Erlass vom 28. November 2007 - III A 3 - S 1445/06/0029 -)

**Die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen für den
Zuständigkeitsbereich der Zollverwaltung(GDPdUZ) enthalten für den Geltungsbereich
der Abgabenordnung, des Außenwirtschaftsgesetzes, der VO (EWG) Nr. 2913/92, der
Präferenzregelungen und der VO (EWG) Nr. 4045/89 die Regelungen für den Daten-
zugriff durch den Prüfungsdienst der Zollverwaltung.**

1. Rechtsgrundlagen

Rechtsgrundlagen für den Datenzugriff sind

- bei Außenprüfungen
§ 147 Abs. 6 Abgabenordnung (AO),
- bei Zollprüfungen
Art. 14 VO (EWG) 2913/92 (ZK) und § 147 Abs. 6 AO,
- bei Prüfungsmaßnahmen im Rahmen der zollamtlichen Überwachung
Art. 14 ZK,
- bei Präferenzprüfungen
die jeweiligen Bestimmungen der Ursprungsprotokolle zu den Abkommen
zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Partnerländern (z.B.
Artikel 33 Abs. 3 Prot. Nr. 3 EG/CH), Art. 14 VO (EWG) 2913/92 (ZK),
Artikel 90a Abs. 3 i. V. m. Artikel 81 Abs. 6 VO (EWG) 2454/93 (ZK-DVO)
bei den autonomen Maßnahmen sowie die jeweiligen Bestimmungen in
den anzuwendenden präferenzrechtlichen Regelungen hinsichtlich der
Freiverkehrseigenschaft (z.B. Beschluss Nr. 1/2006 des Ausschusses für
Zusammenarbeit im Zollwesen EG-Türkei vom 26. September 2006 zur
Festlegung der Durchführungsvorschriften zu dem Beschluss Nr. 1/95 des
Assoziationsrates EG-Türkei, siehe Amtsblatt EG Nr. L 265 vom 26.
September 2006 S. 18) sowie die Bestimmungen zur Ausfertigung von
Lieferantenerklärungen (z. B. Artikel 6 der VO (EWG) Nr. 1207/2001 vom
11. Juni 2001 bzw. Artikel 49 des v. g. Beschlusses Nr. 1/2006) und § 147
Abs. 6 AO,
- bei Marktordnungsprüfungen
Art. 5 der VO (EWG) Nr. 4045/89 und
§ 12 Marktordnungsgesetz (MOG) i. V. m. § 147 Abs. 6 AO

- und bei Außenwirtschaftsprüfungen
Art. 14 ZK und § 44 Abs. 2 Außenwirtschaftsgesetz (AWG).

2. **Datenzugriff**

Die unter 1. genannten Rechtsgrundlagen räumen dem Prüfungsdienst der Zollverwaltung das Recht ein, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellte Buchführung und sonstige Geschäftsunterlagen des zu prüfenden Unternehmens durch Datenzugriff zu prüfen. Diese Prüfungsmethode tritt neben die Möglichkeit der herkömmlichen Prüfung. Ein Datenzugriff kann nur bei einer Außenprüfung (§ 193 AO), Zollprüfung (Art. 78 ZK, § 193 AO), Präferenzprüfung (siehe Ziffer 1.), Marktordnungsprüfung (§ 33 MOG) oder Außenwirtschaftsprüfung (Art. 78 ZK, § 44 AWG) sowie bei einer Prüfungsmaßnahme im Rahmen der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Artikel 13 ZK verlangt werden. Durch die Regelungen zum Datenzugriff wird der sachliche Umfang der Prüfung nicht erweitert. Der sachliche Umfang wird bei einer Außen-, Zoll-, Präferenz-, Marktordnungs- oder Außenwirtschaftsprüfung durch die Prüfungsanordnung bestimmt. Bei Prüfungsmaßnahmen der zollamtlichen Überwachung ist er auf die der zollamtlichen Überwachung unterliegenden Waren beschränkt. Ebenfalls wird der Gegenstand der Prüfungen durch die Möglichkeit des Datenzugriffs nicht erweitert.

Gegenstand der Prüfung sind

- bei einer Außen- oder Zollprüfung die in § 147 Abs. 1 AO genannten Unterlagen,
- bei einer Präferenzprüfung alle zweckdienlichen Unterlagen zum Nachweis der Ursprungs-/Freiverkehrseigenschaft,
- bei einer Prüfungsmaßnahme im Rahmen der zollamtlichen Überwachung die Geschäftsunterlagen,
- bei einer Marktordnungsprüfung im Rahmen der VO (EWG) Nr. 4045/89 (einschließlich der Gegenkontrollen bei Dritten) die in Artikel 1 Abs. 2 VO (EWG) Nr. 4045/89 genannten Geschäftsunterlagen,
- bei einer sonstigen Marktordnungsprüfung im Bereich der Abgaben-/Mengenregelungen die in § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 AO genannten und in entsprechender Anwendung von § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO alle weiteren für die Abgaben-/Mengenregelungen bedeutsamen Unterlagen,
- bei einer Außenwirtschaftsprüfung die Geschäftsunterlagen.

Durch die Einführung des Rechts auf Datenzugriff werden die Prüfungsmethoden den modernen Buchführungstechniken und dem modernen Geschäftsverkehr angepasst. Durch die Einführung dieser neuen Prüfungsmethode wird eine ratio-

nellere Prüfungsdurchführung ermöglicht und dadurch eine geringere Belastung des zu prüfenden Unternehmens erreicht.

Obiges gilt grundsätzlich auch dann, wenn die zu erhebenden Daten nicht für Zwecke eines Verwaltungsverfahrens der deutschen Zollverwaltung, sondern im Rahmen der Amtshilfe für die Beantwortung eines Amtshilfeersuchens einer zuständigen Behörde eines anderen EU-Mitgliedstaates oder eines Drittlandes erhoben werden. Maßgebende Rechtsgrundlage ist – je nach Lage des Einzelfalls – eine der unter Ziffer 1. genannten Rechtsgrundlagen. Zusätzlich ist diejenige Einzelbestimmung der EU-Regelung oder der völkerrechtlichen Vereinbarung heranzuziehen, die für die Erhebung der Auskünfte auf das innerstaatliche Recht verweist (z. B. Artikel 9 Absatz 1 Satz 2 VO (EG) Nr. 515/97). Der/die Betroffene ist darüber zu unterrichten, dass die Daten für die Zwecke eines Amtshilfeersuchens eines anderen Staates erhoben werden. Ihm/ihr ist Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben, ob und inwieweit schützenswerte Geschäftsgeheimnisse einer Übermittlung der Daten oder von Ausdrucken an andere Staaten entgegenstehen können. Dies gilt auch für eine etwaige Übermittlung an die Europäische Kommission. Die bestehenden Geschäftswegregelungen bleiben unberührt.

2.1 Umfang und Ausübung des Rechts auf Datenzugriff

2.1.1 nach § 147 Abs. 6 AO

Das Recht auf Datenzugriff beschränkt sich ausschließlich auf Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (steuerlich relevante Daten). Bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff stehen der Finanzbehörde nach dem Gesetz drei Möglichkeiten zur Verfügung. Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen; falls erforderlich, kann sie auch mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen:

- a) Sie hat das Recht, selbst unmittelbar auf das Datenverarbeitungssystem dergestalt zuzugreifen, dass sie in Form des Nur-Lesezugriffs Einsicht in die gespeicherten Daten nimmt und die von den Steuerpflichtigen oder den von diesen beauftragten Dritten eingesetzte Hard- und Software zur Prüfung der gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen (Daten) nutzt (unmittelbarer Datenzugriff). Dabei darf sie nur mit Hilfe dieser Hard- und Software auf die elektronisch gespeicherten Daten zugreifen. Dies schließt eine Fernabfrage (Online-Zugriff) auf das Datenverarbeitungssystem der Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde aus.

Der Nur-Lesezugriff umfasst das Lesen, Filtern und Sortieren der Daten gegebenenfalls unter Nutzung der im Datenverarbeitungssystem vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten.

- b) Sie kann von den Steuerpflichtigen auch verlangen, dass diese an ihrer Stelle die Daten nach ihren Vorgaben maschinell auswerten oder von den beauftragten Dritten maschinell auswerten lassen, um den Nur-Lesezugriff durchführen zu können (mittelbarer Datenzugriff). Es kann nur eine maschinelle Auswertung unter Verwendung der im Datenverarbeitungssystem der Steuerpflichtigen oder der beauftragten Dritten vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten verlangt werden.
- c) Sie kann ferner verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen werden (Datenträgerüberlassung).

2.1.2 nach § 12 MOG i. V. m. § 147 Abs. 6 AO

Die vorstehenden Ausführungen unter 2.1.1 zum Umfang und zur Ausübung des Rechts auf Datenzugriff gelten entsprechend.

2.1.3 nach Art. 14 ZK

Das Zugriffsrecht auf die digitalen Daten beschränkt sich ausschließlich auf Daten von Unterlagen, die für die ordnungsgemäße Anwendung des Zollrechts von Bedeutung sind.

Nach Art. 14 ZK sind Unterlagen, unabhängig davon, auf welchem Träger sie sich befinden, auf Verlangen zur Verfügung zu stellen und es ist jede erforderliche Unterstützung zu gewähren. Sind die Unterlagen auf einem digitalen Datenträger archiviert, ist im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens zu entscheiden, wie die Daten zur Verfügung gestellt werden sollen. Die Möglichkeiten, wie digitale Daten zur Verfügung gestellt werden können, entsprechen denen, die in § 147 Abs. 6 AO genannt werden.

Durch das konkrete Verlangen der Zurverfügungstellung der Daten wird eine Mitwirkungspflicht ausgelöst.

2.1.4 nach den Bestimmungen der Ursprungsprotokolle sowie den präferenzrechtlichen Bestimmungen zur Freiverkehrseigenschaft (z.B. Artikel 33 Abs. 3 Prot. Nr. 3 EG/CH, Artikel 16 des Beschlusses Nr. 1/2006 des Ausschusses für Zusammenarbeit im Zollwesen EG-Türkei)

Das Zugriffsrecht auf die digitalen Daten beschränkt sich ausschließlich auf Daten von Unterlagen, die zum Nachweis der Ursprungs-/Freiverkehrseigenschaft dienen können.

2.1.5 nach Art. 5 VO (EWG) Nr. 4045/89

Das Zugriffsrecht auf die digitalen Daten beschränkt sich ausschließlich auf die Daten der in Artikel 1 Abs. 2 VO (EWG) Nr. 4045/89 genannten Geschäftsunterlagen. Für die Durchführung aller notwendigen Überprüfungen kann im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens die Vorlage der digital gespeicherten Daten auf einem geeigneten Datenträger verlangt werden.

2.1.6 nach § 44 Abs. 2 AWG

Das Recht auf Datenzugriff beschränkt sich ausschließlich auf Daten der geschäftlichen Unterlagen nach § 44 Abs. 1 AWG, die bisher in Papierform vorzulegen waren. Bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff stehen drei Möglichkeiten zur Verfügung. Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs der Prüfungsdienst Gebrauch macht, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen; falls erforderlich, kann er auch mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen:

- a) Der Prüfungsdienst hat das Recht, selbst unmittelbar auf das Datenverarbeitungssystem dergestalt zuzugreifen, dass er in Form des Nur-Lesezugriffs Einsicht in die gespeicherten Daten nimmt und die von den Auskunftspflichtigen oder den von diesen beauftragten Dritten eingesetzte Hard- und Software zur Prüfung der gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen (Daten) nutzt (unmittelbarer Datenzugriff). Dabei darf er nur mit Hilfe dieser Hard- und Software auf die elektronisch gespeicherten Daten zugreifen. Dies schließt eine Fernabfrage (Online-Zugriff) auf das Datenverarbeitungssystem der Auskunftspflichtigen durch den Prüfungsdienst aus.
Der Nur-Lesezugriff umfasst das Lesen, Filtern und Sortieren der Daten gegebenenfalls unter Nutzung der im Datenverarbeitungssystem vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten.
- b) Der Prüfungsdienst kann von den Auskunftspflichtigen auch verlangen, dass sie an seiner Stelle die Daten nach ihren Vorgaben maschinell auswerten oder von den beauftragten Dritten maschinell auswerten lassen, um den Nur-Lesezugriff durchführen zu können (mittelbarer Datenzugriff). Es kann nur eine maschinelle Auswertung unter Verwendung der im Datenverarbeitungssystem der Auskunftspflichtigen oder der beauftragten Dritten vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten verlangt werden.

- c) Der Prüfungsdienst kann ferner verlangen, dass ihm die gespeicherten Unterlagen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen werden (Datenträgerüberlassung).

2.2 Löschung von Daten oder Rückgabe von Datenträger in Fällen der Datenträgerüberlassung

Der zur Auswertung überlassene Datenträger ist spätestens nach Bestandskraft der aufgrund einer Außen-, Zoll-, Präferenz- oder Marktordnungsprüfung oder Prüfungsmaßnahme der zollamtlichen Überwachung ergangenen Bescheide bzw. bei Außenwirtschaftsprüfungen nach Auswertung des Prüfungsberichtes durch die Verwaltungsbehörde zurückzugeben oder zu löschen, soweit dem nicht besondere (z.B. strafprozessuale) Verwendungsregelungen entgegenstehen.

2.3 Umfang der Mitwirkungspflicht

2.3.1 Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO

Die Steuerpflichtigen haben die Finanzbehörde bei Ausübung ihres Rechts auf Datenzugriff zu unterstützen (§ 200 Abs. 1 AO).

Im Einzelnen gilt Folgendes:

- a) Beim unmittelbaren Datenzugriff (Nr. 2.1.1 Buchstabe a) haben die Steuerpflichtigen dem Prüfungsdienst die für den Datenzugriff erforderlichen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen und ihn für den Nur-Lesezugriff in das DV-System einzuweisen. Die Zugangsberechtigung muss so ausgestaltet sein, dass dem Prüfungsdienst dieser Zugriff auf alle steuerlich relevanten Daten eingeräumt wird. Sie umfasst u.a. auch die Nutzung der im DV-System vorhandenen Auswertungsprogramme. Enthalten elektronisch gespeicherte Datenbestände andere, z.B. steuerlich nicht relevante personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis (§ 102 AO) unterliegende Daten, so obliegt es den Steuerpflichtigen oder den von ihnen beauftragten Dritten, durch geeignete Zugriffsbeschränkungen sicherzustellen, dass der Prüfungsdienst nur auf steuerlich relevante Daten zugreifen kann. Die Zugangsberechtigung hat auch die Nutzung der im DV-System vorhandenen Auswertungsprogramme zu umfassen. Das Datenverarbeitungssystem muss die Unveränderbarkeit des Datenbestandes gewährleisten (§ 146 Abs. 4 AO; Abschnitt V des BMF-Schreibens zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) vom 7. November 1995, BStBl I S. 738). Eine Veränderung des Datenbestandes und des Datenverarbeitungssystems durch die Finanzbehörde ist somit ausgeschlossen.

- b) Beim mittelbaren Datenzugriff (Nr. 2.1.1 Buchstabe b) gehört zur Mithilfe der Steuerpflichtigen beim Nur-Lesezugriff (Nr. 2.1.1 Buchstabe a Abs. 2) neben der Zurverfügungstellung von Hard- und Software die Unterstützung durch mit dem Datenverarbeitungssystem vertraute Personen. Der Umfang der zumutbaren Mithilfe richtet sich nach den betrieblichen Gegebenheiten des Unternehmens. Hierfür können z.B. seine Größe oder Mitarbeiterzahl Anhaltspunkte sein.
- c) Bei der Datenträgerüberlassung (Nr. 2.1.1 Buchstabe c) sind der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen (z.B. über die Dateistruktur, die Datenfelder sowie interne und externe Verknüpfungen) in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten bei Dritten befinden.

2.3.2 Datenzugriff nach § 12 MOG i.V.m. § 147 Abs. 6 AO, nach Art. 14 ZK, nach den Regelungen des Präferenzrechts sowie nach § 44 Abs. 2 AWG

Die Ausführungen unter Nr. 2.3.1 zum Umfang der Mitwirkungspflichten gelten entsprechend.

2.3.3 Datenzugriff nach Art. 5 VO (EWG) Nr. 4045/89

Mit der Zurverfügungstellung der elektronisch gespeicherten Daten auf einem Datenträger sind alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen (z.B. über die Dateistruktur, die Datenfelder sowie interne und externe Verknüpfungen) in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten bei Dritten befinden.

Die Vorlage auf einem bestimmten Datenträger kann nicht gefordert werden.

Disketten, CD-ROM's und DVD's sind geeignete Datenträger.

2.4 Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

Bei der Anwendung der Regelungen zum Datenzugriff hat die Zollverwaltung den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Dies bedeutet u.a.

2.4.1 beim Datenzugriff auf Grundlage von § 147 Abs. 6 AO:

- a) Bei vor dem 1. Januar 2002 archivierten Daten kann beim unmittelbaren und beim mittelbaren Datenzugriff auf Grundlage von § 147 Abs. 6 AO (Nr. 2.1.1 Buchstabe a) und Buchstabe b)) nicht verlangt werden, dass diese Daten für Zwecke ihrer maschinellen Auswertung (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 6 AO) nochmals in das Datenverarbeitungssystem eingespeist (reaktiviert) werden, wenn dies mit unverhältnismäßigem Aufwand für die Steuerpflichtigen verbunden wäre. Dies kommt z. B. in Betracht bei fehlender Speicherkapazität, nochmaliger Erfassung der Daten,

Archivierung der Daten außerhalb des aktuellen Datenverarbeitungssystems, Wechsel des Hard- oder Software-Systems. Müssen hiernach die Daten nicht reaktiviert werden, brauchen die Steuerpflichtigen auch nicht die für eine maschinelle Auswertung der betreffenden Daten erforderliche Hard- und Software zur Verfügung zu halten, wenn sie nicht mehr im Einsatz ist. Dies gilt auch, wenn die Aufbewahrungsfrist (§ 147 Abs. 3 AO) noch nicht abgelaufen ist.

Diese für die maschinelle Auswertbarkeit der Daten erforderliche technische, organisatorische und zeitliche Einschränkung bezieht sich nicht auf die Pflicht der Steuerpflichtigen zur Lesbarmachung der Daten (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 147 Abs. 5 AO). Die Lesbarmachung muss während der ganzen Dauer der Aufbewahrungsfrist sichergestellt sein.

- b) Bei nach dem 31. Dezember 2001 archivierten Daten ist beim unmittelbaren und beim mittelbaren Datenzugriff auf Grundlage von § 147 Abs. 6 AO (Nr. 2.1.1 Buchstabe a) und Buchstabe b)) die maschinelle Auswertbarkeit (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 6 AO) in Form des Nur-Lesezugriffs (Nr. 2.1.1 Buchstabe a Abs. 2) sicherzustellen. Im Falle eines Systemwechsels ist es nicht erforderlich, die ursprüngliche Hard- und Software vorzuhalten, wenn die maschinelle Auswertbarkeit auch für die vor dem Systemwechsel archivierten Daten durch das neue oder ein anderes System gewährleistet ist.
- c) Für die Datenträgerüberlassung (Nr. 2.1.1 Buchstabe c) auf Grundlage von § 147 Abs. 6 AO kann nicht verlangt werden, vor dem 1. Januar 2002 auf nicht maschinell auswertbaren Datenträgern (z.B. Mikrofilm) archivierte Daten auf maschinell auswertbare Datenträger aufzuzeichnen.

2.4.2 beim Datenzugriff auf Grundlage von § 12 MOG i. V. m. § 147 Abs. 6 AO:

Die Ausführungen unter 2.4.1 gelten entsprechend.

2.4.3 beim Datenzugriff auf Grundlage von Art. 14 ZK oder § 44 Abs. 2 AWG:

Beim unmittelbaren und beim mittelbaren Datenzugriff und bei der Datenträgerüberlassung auf Grundlage von Art. 14 ZK oder § 44 Abs. 2 AWG (Nrn. 2.1.3 und 2.1.5) sind die vorhandenen Hard- und Softwaresysteme und die vorhandenen maschinell auswertbar archivierten Daten zur Verfügung zu stellen. Die unter gesetzliche Aufbewahrungsbestimmungen fallenden, elektronisch erstellten Unterlagen müssen während der Dauer der jeweils anzuwendenden gesetzlichen Aufbewahrungsfristen verfügbar sein, lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können; im Falle eines Systemwechsels ist es nicht

erforderlich, die ursprüngliche Hard- und Software vorzuhalten, wenn die maschinelle Auswertbarkeit der vor dem Systemwechsel archivierten Daten durch das neue oder ein anderes System gewährleistet ist.

2.4.4 beim Datenzugriff auf Grundlage der präferenzrechtlichen Bestimmungen:

Die Ausführungen unter 2.4.3 gelten entsprechend.

3. Prüfbarkeit digitaler Unterlagen

3.1 Elektronische Abrechnungen im Sinne des § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG

Die qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach § 15 Abs. 1 des Signaturgesetzes ist Bestandteil der elektronischen Abrechnung. Der Originalzustand des übermittelten ggf. noch verschlüsselten Dokuments muss jederzeit überprüfbar sein. Dies setzt neben den Anforderungen nach Abschnitt VIII Buchstabe b) Nr. 2 der GoBS (a.a.O.) insbesondere voraus, dass

- vor einer weiteren Verarbeitung der elektronischen Abrechnung die qualifizierte elektronische Signatur im Hinblick auf die Integrität der Daten und die Signaturberechtigung geprüft werden und das Ergebnis dokumentiert wird;
- die Speicherung der elektronischen Abrechnung auf einem Datenträger erfolgt, der Änderungen nicht mehr zulässt. Bei einer temporären Speicherung auf einem änderbaren Datenträger muss das DV-System sicherstellen, dass Änderungen nicht möglich sind;
- bei Umwandlung (Konvertierung) der elektronischen Abrechnung in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) beide Versionen archiviert und nach den GoBS mit demselben Index verwaltet werden sowie die konvertierte Version als solche gekennzeichnet wird;
- der Signaturprüf Schlüssel aufbewahrt wird;
- bei Einsatz von Kryptographietechniken die verschlüsselte und die entschlüsselte Abrechnung sowie der Schlüssel zur Entschlüsselung der elektronischen Abrechnung aufbewahrt werden;
- der Eingang der elektronischen Abrechnung, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung protokolliert werden;
- die Übertragungs-, Archivierungs- und Konvertierungssysteme den Anforderungen der GoBS, insbesondere an die Dokumentation, an das

interne Kontrollsystem, an das Sicherungskonzept sowie an die Aufbewahrung entsprechen;

- das qualifizierte Zertifikat der Empfänger aufbewahrt wird.

3.2 Sonstige aufbewahrungspflichtige Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 AO

- Bei sonstigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 AO, die digitalisiert sind und nicht in Papierform übermittelt werden, muss das dabei angewendete Verfahren den GoBS entsprechen.
- Der Originalzustand der übermittelten ggf. noch verschlüsselten Daten muss erkennbar sein (§ 146 Abs. 4 AO). Die Speicherung hat auf einem Datenträger zu erfolgen, der Änderungen nicht mehr zulässt. Bei einer temporären Speicherung auf einem änderbaren Datenträger muss das Datenverarbeitungssystem sicherstellen, dass Änderungen nicht möglich sind.
- Bei Einsatz von Kryptographietechniken sind die verschlüsselte und die entschlüsselte Unterlage aufzubewahren.
- Bei Umwandlung (Konvertierung) der sonstigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) sind beide Versionen zu archivieren und nach den GoBS mit demselben Index zu verwalten sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen.
- Wenn Signaturprüf Schlüssel oder kryptographische Verfahren verwendet werden, sind die verwendeten Schlüssel aufzubewahren.
- Bei sonstigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen sind der Eingang, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung zu protokollieren.

4. Archivierung digitaler Unterlagen

4.1 Originär digitale Unterlagen

Originär digitale Unterlagen nach § 146 Abs. 5 AO sind auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu archivieren. Originär digitale Unterlagen sind die in das Datenverarbeitungssystem in elektronischer Form eingehenden und die im Datenverarbeitungssystem erzeugten Daten; ein maschinell verwertbarer Datenträger ist ein maschinell lesbarer und auswertbarer Datenträger. Die originär digitalen Unterlagen dürfen nicht ausschließlich in ausgedruckter Form oder auf Mikrofilm aufbewahrt werden. Somit reicht die Aufzeichnung im COM-Verfahren (Computer-Output-Microfilm) nicht mehr aus. Diese Einschränkung gilt nicht, wenn die vor der Übertragung auf Mikrofilm vorhandenen Daten vorgehalten werden, die eine maschinelle Auswertbarkeit durch das Datenverarbeitungssystem gewährleisten. Nicht ausrei-

chend ist auch die ausschließliche Archivierung in maschinell nicht auswertbaren Formaten (z.B. pdf-Datei).

Eine Pflicht zur Archivierung einer Unterlage i.S. des § 147 Abs. 1 AO in maschinell auswertbarer Form (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO) besteht nicht, wenn diese Unterlage zwar DV-gestützt erstellt wurde, sie aber nicht zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem geeignet ist (z.B. Textdokumente).

4.2 Originär in Papierform angefallene Unterlagen

Originär in Papierform angefallene Unterlagen, z.B. Eingangsrechnungen, können weiterhin mikroverfilmt werden. Neben den Jahresabschlüssen und den Eröffnungsbilanzen sind die einer Zollanmeldung mittels Datenverarbeitung beizufügenden amtlichen Urkunden und Unterlagen mit Ursprungsbescheinigungen aber im Original aufzubewahren, soweit sie nicht von den Zollbehörden einbehalten worden sind (§ 147 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 AO i.V.m. der Allgemeinverfügung vom 8. März III B 7 – S 0317 – 3/04 (VSF-N 24 2004 Nr. 130)).

5. Anwendung

Die Regelungen zum Datenzugriff unter 2. sind bei Außen-, Zoll-, Präferenz-, Marktordnungs- und Außenwirtschaftsprüfungen sowie bei Prüfungsmaßnahmen im Rahmen der zollamtlichen Überwachung anzuwenden.

Im Übrigen bleiben die Regelungen des BMF-Schreibens zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) vom 7. November 1995 (BStBl IS. 738) unberührt.