

Geschäftsinformationen zwischen Papier und Bytes - Archivierungspflicht für geschäftliche E-Mails*

MARKUS JUNKER

I. E-Mail-Compliance – Rechtskonforme E-Mail-Nutzung im Unternehmen

1. Unternehmen übermitteln geschäftliche und rechtserhebliche Erklärungen in großem Umfang auf elektronischem Wege.¹ An die Stelle des auf Papier verfassten und per Briefpost oder Telefax versandten Geschäftsbriefs tritt die geschäftliche E-Mail. Rechtliche Hindernisse stehen dem selten entgegen. E-Mails erfüllen die Textform des § 126b BGB,² und die gesetzliche Schriftform des § 126 BGB kann nach Maßgabe von § 126 Abs. 3 i.V.m. § 126a BGB durch die elektronische Form ersetzt werden, wenn der Aussteller seine E-Mail mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versieht.³ Geschäftsbriefe „gleichviel welcher Form“⁴ und damit auch geschäftliche E-Mails müssen ferner die gesetzlichen Pflichtangaben enthalten.⁵ Die Nutzung von E-Mails in Unternehmen wirft rechtliche Fragen auf, für deren Beantwortung nicht ohne Weiteres auf die für das Medium Papier bekannten Regeln zurückgegriffen werden kann. Dies gilt etwa für die Pflichten beim Vertragsschluss im elektronischen Geschäftsverkehr⁶ oder für Rech-

* In Anlehnung an den Titel des Vortrags von Herrn Dr. h.c. Käfer „Rechtsinformation zwischen Papier und Bytes – ein Paradigmenwechsel?“, gehalten anlässlich der Verleihung der Ehrendoktorwürde durch die Universität des Saarlandes am 16.07.2003, im Internet abrufbar in der „Saarbrücker Bibliothek“ unter der URL <http://archiv.jura.uni-saarland.de/projekte/Bibliothek/text.php?id=169>.

1 Näheres u. a. im „Leitfaden E-Mail-Archivierung“ des Bundesverbands Informationswirtschaft, Telekommunikation und neue Medien e.V. (BITKOM), abrufbar im Internet unter der URL http://www.bitkom.org/files/documents/BITKOM_Leitfaden_E-Mail-Archivierung_2005-07-13.pdf.

2 Junker, in: jurisPK-BGB, 3. Aufl. 2006, § 126b Rdnr. 12.

3 Junker (Fn. 2), § 126a Rdnr. 28 ff.

4 § 37a Abs. 1 HGB, § 125a Abs. 1 HGB, § 35a Abs. 1 GmbHG, § 80 Abs. 1 S. 1 AktG, § 25a GenG.

5 Rath/Hausen, K&R 2007, 113; Hoeren/Pfaff, MMR 2007, 207; Schweinoch/Böhlke/Richter, CR 2007, 167; Ernst, ITRB 2007, 94; Meier, GmbHR 2007, 922; Wild, DuD 2007, 374; Glaus/Gabel, BB 2007, 1744; Maaßen/Orlikowski-Wolf, BB 2007, 561; zur Rechtslage vor der Gesetzesänderung Schmittmann/Ahrens, DB 2002, 1038.

6 Nach § 312e Abs. 2 S. 1 BGB finden § 312e Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 3 BGB keine Anwendung, wenn ein Vertrag im elektronischen Geschäftsverkehr ausschließlich durch „individuelle Kommunikation“ – d. h. etwa durch den Austausch von E-Mails – geschlossen wird; es bleibt jedoch bei der – nach § 312e Abs. 2 S. 2 BGB auch nicht abdingbaren – Pflicht, dem Kunden die Möglichkeit zu verschaffen, die Vertragsbestimmungen einschließlich der Allgemeinen Geschäftsbedingungen abzurufen und in wiedergabefähiger Form zu speichern (hierzu Junker [Fn. 2], § 312e Rdnr. 61 ff.).

te und Pflichten im Zusammenhang mit der Verschlüsselung⁷ oder der Filterung⁸ von E-Mails.

2. Bislang noch weit gehend unbeachtet sind die rechtlichen Probleme, die mit der Archivierung von E-Mails in Unternehmen entstehen. Im Vordergrund stehen in der Praxis die handels- und steuerrechtlichen Aufbewahrungspflichten nach § 257 HGB und § 147 AO. Darüber hinaus können sich solche Pflichten auch aus Spezialgesetzen ergeben, etwa aus dem Geldwäschegesetz (§ 9 GwG). E-Mails, die ein Rechtsanwalt oder Steuerberater aus Anlass seiner beruflichen Tätigkeit erhalten hat, sind nach Maßgabe von § 50 BRAO bzw. § 66 StBerG als Teil der Handakte aufzubewahren. Aufbewahrungspflichten können ferner als Haupt- oder Nebenpflicht vertraglich vereinbart werden. Eine Aufbewahrung kann außerdem Nachweiszwecken⁹ dienen, etwa für die Durchführung eines Vertrages oder den Fall eines Rechtsstreits über die handels- und steuerrechtlichen Fristen hinaus ggf. bis zum Ende der Verjährungsfrist.¹⁰ Ein weiteres Anwendungsgebiet der Archivierung von Informationen ist das Knowledge-Management von Unternehmen.¹¹

3. Eine Archivierungsstrategie sollte Teil eines Systems zur Sicherung des Fortbestands des Unternehmens nach § 91 Abs. 2 AktG sein,¹² nicht nur zur Erfüllung der handels- und steuerrechtlichen Aufbewahrungspflichten oder zum Schutz vor fahrlässiger oder sogar vorsätzlicher Löschung durch Mitarbeiter oder externe Dritte. Die Archivierung geschäftserheblicher Informationen ist ein zentraler Baustein von Compliance-Systemen im Unter-

7 Hierzu z.B. *Backu*, ITRB 2003, 251 und *Härtling*, MDR 2001, 61.

8 OLG Karlsruhe v. 10.01.2005 - 1 Ws 152/04 - CR 2005, 288; *Cornelius/Tschoepe*, K&R 2005, 269; *Köcher*, DuD 2005, 163; *Lejeune*, CR 2005, 290; *Heidrich*, MMR 2005, 181.

9 Eine digitale Archivierung von E-Mails nach Maßgabe der GoBS und GDPdU wird in der Regel den Beweiswert erhöhen; zum Beweisantritt mit E-Mails siehe *Junker* (Fn. 2), § 126b Rdnr. 27 ff. m.w.N.; zur Frage der Beweisvereitelung bei Löschung von Daten nach Ablauf der Aufbewahrungspflicht siehe *Merkt*, in: *Baumbach/Hopt*, HGB, 33. Aufl. 2007, HGB § 257 Rdnr. 4; *Hilgard*, ZIP 2007, 985 (987 f.) sowie OLG Düsseldorf v. 26.02.1973 - 6 U 156/72 - MDR 1973, 592.

10 Nach Maßgabe von § 199 Abs. 2 BGB und § 199 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 BGB maximal 30 Jahre (Höchstfrist), welche gemäß § 202 Abs. 2 BGB nicht darüber hinaus verlängert werden kann.

11 Zum Wissensmanagement von Anwälten siehe *Schulz*, NJW 2005, 2049-2052.

12 Wird die Einrichtung eines solchen Systems unterlassen, handelt es sich dabei nach LG Berlin um einen Pflichtverstoß, der einen wichtigen Grund für eine außerordentliche Kündigung des Anstellungsvertrags mit dem Vorstand darstellen kann (LG Berlin v. 03.07.2002 - 2 O 358/01 - BKR 2002, 969; nachgehend KG Berlin v. 27.09.2004 - 2 U 191/02). Wird die Dokumentation eines solchen Systems unterlassen, kann dies nach LG München I die Anfechtbarkeit des Beschlusses über die Entlastung des Vorstands begründen (LG München I v. 05.04.2007 - 5 HK O 15964/06 - CR 2007, 423).

nehmen und Teil der Corporate Governance.¹³ Idealerweise verfügt ein Unternehmen über ein Datensicherungs- und Archivierungskonzept, welches die relevanten Aspekte berücksichtigt und den sich wandelnden technischen, organisatorischen und rechtlichen Rahmenbedingungen angepasst werden kann.

II. Handels- und steuerrechtliche Aufbewahrungspflichten

1. Handelsrechtliche Aufbewahrungspflicht

Jeder Kaufmann ist gemäß § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Anknüpfungspunkt einer Aufbewahrungspflicht für E-Mails nach Handelsrecht ist der Begriff der Handelsbriefe. Nach der Legaldefinition des § 257 Abs. 2 HGB handelt es sich dabei um „Schriftstücke, die ein Handelsgeschäft betreffen“. Der Begriff „Schriftstücke“ i.S.v. § 257 Abs. 2 HGB umfasst nach allgemeiner Auffassung – anders als die Bezeichnungen „Brief“ und „Schriftstück“ nahe legen würden – nicht nur Mitteilungen in Papierform, sondern auch elektronische Dokumente wie E-Mails.¹⁴

Die Übermittlung einer Information per E-Mail ermöglicht zwar eine zeitnahe Kenntnisnahme und Beantwortung, wie sie auch bei der (fern-)mündlichen Kommunikation üblich ist, weswegen sich die kommunikativen Umgangsformen des E-Mail-Verkehrs häufig der formlosen (fern-)mündlichen Kommunikation annähern. Ungeachtet dessen werden E-Mails rechtlich nicht wie Telefonate, sondern ähnlich wie Briefe behandelt: E-Mails sind aufgrund ihrer Speicherung im Posteingang des Empfängers zur dauerhaften Wiedergabe im Sinne von § 126b BGB geeignet,¹⁵ und ein per E-Mail übermitteltes Angebot zum Abschluss eines Vertrages stellt einen Antrag unter Abwesenden im Sinne von § 147 Abs. 2 BGB dar.¹⁶

13 Vgl. ergänzend zum Finanzsektor § 25a KWG und zum US-Recht Sec. 302 und Sec. 404 des Sarbanes-Oxley-Act (Gesetzestext im Internet abrufbar unter der URL [http://thomas.loc.gov/cgi-bin/query/z?c107:H.R.3763.ENR](http://thomas.loc.gov/cgi-bin/query/z?c107:H.R.3763.ENR;)).

14 *Wiedemann*, in: *Ebenroth/Boujong/Joost*, HGB, Band 1, 2001, § 257 Rdnr. 15; *Ballwieser*, in: *Schmidt* (Hrsg.), *Münchener Kommentar zum HGB*, Band 4, 2001, § 257 Rdnr. 12; *Böhme*, K&R 2006, 176 (176); *Ernst/Schmittmann*, RDV 2006, 189 (189); *Hilgard*, ZIP 2007, 985 (986).

15 *Junker* (Fn. 2), § 126b Rdnr. 12.

16 *Junker* (Fn. 2), § 312e Rdnr. 14; *Backmann*, in: *jurisPK-BGB*, 3. Aufl. 2006, § 147 Rdnr. 8.

Für die Frage, ob E-Mails als Handelsbriefe aufzubewahren sind, ist entscheidend, ob sie ein Handelsgeschäft betreffen. „Handelsgeschäfte“ sind alle Geschäfte eines Kaufmanns bzw. einer Handelsgesellschaft, die zum Betrieb des Handelsgewerbes gehören (§ 343 HGB); die von ihnen vorgenommenen Geschäfte gelten im Zweifel als zum Betrieb des Handelsgewerbes gehörig (§ 344 Abs. 1 HGB). Die Aufbewahrungspflicht setzt ferner voraus, dass ein Handelsgeschäft „betroffen“ ist, d.h. dass die Handelsbriefe dessen Vorbereitung, Abschluss, Durchführung oder Rückgängigmachung zum Gegenstand haben.¹⁷

Der Gesetzgeber differenziert zwischen empfangenen Handelsbriefen (§ 257 Abs. 1 Nr. 2 HGB) und abgesandten Handelsbriefen (§ 257 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Der Kaufmann ist gemäß § 238 Abs. 2 HGB ausdrücklich verpflichtet, eine mit der Urschrift übereinstimmende Wiedergabe der abgesandten Handelsbriefe (Kopie, Abdruck, Abschrift oder sonstige Wiedergabe des Wortlauts auf einem Schrift-, Bild- oder anderen Datenträger) zurückzubehalten.

Werden E-Mails mit einer angehängten Datei versandt, kann diese Datei die eigentlich handelsrechtlich relevanten Informationen enthalten. Ein solcher Anhang ist als Bestandteil eines „Handelsbriefs“ aufbewahrungspflichtig, wenn die E-Mail ohne den Anhang nicht verständlich oder als Dokumentation des Geschäftsvorfalles sonst unzureichend wäre.¹⁸ Wird die E-Mail lediglich als Transportmedium für eine angehängte Datei eingesetzt, ohne dass die E-Mail selbst einen handelsrechtlich relevanten Inhalt enthielte, so kann für die angehängte Datei als solche eine gesonderte Aufbewahrungspflicht bestehen. Dies ist etwa der Fall bei Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen i.S.v. § 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB, (eingescannten) empfangenen Handelsbriefen (§ 257 Abs. 1 Nr. 2 HGB), Wiedergaben der (z.B. eingescannten) abgesandten Handelsbriefe (§ 257 Abs. 1 Nr. 3 HGB) oder bei Buchungsbelegen (§ 257 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Zu Buchungsbelegen gehören alle Unterlagen, die Grundlage der Kontierung sind, auch sie müssen nicht in Papierform vorliegen.¹⁹

Die Differenzierung nach einzelnen Kategorien ist für die Aufbewahrungsdauer von Bedeutung. Die empfangenen Handelsbriefe und Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe sind sechs Jahre (§ 257 Abs. 4 HGB) seit dem Schluss des Kalenderjahres geordnet aufzubewahren, in dem der Handels-

¹⁷ *Ballwieser* (Fn. 14), § 257 Rdnr. 11; *Böhme* (Fn. 14), S. 176.

¹⁸ *Böhme* (Fn. 14), S. 177.

¹⁹ *Ballwieser* (Fn. 14), § 239 Rdnr. 3 und § 257 Rdnr. 13.

brief empfangen oder abgesandt worden ist (§ 257 Abs. 5 HGB). Ist der Handelsbrief zugleich ein Buchungsbeleg (§ 257 Abs. 1 Nr. 4 HGB), so ist er zehn Jahre (§ 257 Abs. 4 HGB) seit dem Schluss des Kalenderjahres aufzubewahren, in dem der Buchungsbeleg entstanden ist (§ 257 Abs. 5 HGB). Faktisch kann die Aufbewahrungsfrist daher fast sieben Jahre bzw. elf Jahre betragen.

2. Steuerrechtliche Aufbewahrungspflicht

Ähnliche Aufbewahrungspflichten ergeben sich aus dem Steuerrecht.²⁰ Die Abgabenordnung benennt als aufbewahrungspflichtige Dokumente nicht nur „Handelsbriefe“, sondern darüber hinaus auch „Geschäftsbriefe“ (§ 147 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO) sowie „sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind“ (§ 147 Abs. 1 Nr. 5 AO). Es ist daher allgemein anerkannt, dass auch E-Mails aufbewahrungspflichtig sind, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.²¹

Wird eine E-Mail lediglich als Transportmedium für eine angehängte Datei genutzt, so kann die angehängte Datei steuerlich relevant und aufbewahrungspflichtig sein, wenn sie etwa Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen im Sinne von § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO, (z.B. eingescannte) empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe (§ 147 Abs. 1 Nr. 2 AO) sowie Wiedergaben der (z.B. eingescannten) abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe (§ 147 Abs. 1 Nr. 3 AO), Buchungsbelege (§ 147 Abs. 1 Nr. 4 AO) sowie sonstige Unterlagen enthält, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (§ 147 Abs. 1 Nr. 5 AO).

Die Zuordnung eines Dokuments zu einer der vorgenannten Kategorien kann für die Aufbewahrungsdauer von Bedeutung sein. Die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe (§ 147 Abs. 1 Nr. 2 AO) und Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe (§ 147 Abs. 1 Nr. 3 AO) sind ebenso wie im Handelsrecht grundsätzlich sechs Jahre (§ 147 Abs. 3 Satz 1 AO) ab dem Schluss des Kalenderjahrs aufzubewahren, in dem der Handels- oder Geschäftsbrief empfangen oder abgesandt worden ist (§ 147 Abs. 4 AO). Die Aufbewahrungsfrist für die übrigen Unterlagen beträgt zehn Jahre (§ 147 Abs. 3 Satz 1 AO). Für die Aufbewahrung von ein- und ausgehenden Rechnungen enthält § 14b UStG eine spezielle Regelung. Die

20 Die Aufbewahrungspflichten sind aber bereits dem Wortlaut nach nicht identisch. So besteht nach Steuerrecht eine Pflicht zur „unverzüglichen“ Lesbarmachung digitaler Unterlagen anstelle der in § 257 Abs. 3 Nr. 2 HGB geforderten Lesbarmachung in „angemessener Frist“.

21 *Böhme* (Fn. 14), S. 177; *Ernst/Schmittmann* (Fn. 14), S. 190; *Hilgard* (Fn. 14), S. 986.

Aufbewahrungsfrist läuft nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 Satz 3 AO).

3. Pflicht zur digitalen Archivierung

a) E-Mails, die geschäftliche Informationen enthalten, können nach alledem unter handels- und steuerrechtlichen Aspekten aufbewahrungspflichtig sein. Infolgedessen stellt sich die Frage, ob eine E-Mail im „Original“ digital archiviert werden muss oder ob die Aufbewahrung eines Ausdrucks ausreicht und die E-Mail gelöscht werden kann. Dies ist etwa mit Blick auf die drohenden Sanktionen bei Verletzung der Aufbewahrungspflicht und mit Blick auf die Kosten für die Aufbewahrung und die Bildung von Rückstellungen von Bedeutung.

aa) Eine Verletzung der Aufbewahrungspflicht kann dazu führen, dass die Buchführung nicht mehr ordnungsmäßig ist.²² Die Finanzverwaltung hält sich dann u.a. zur Schätzung nach § 162 AO berechtigt.²³ Ferner kommt nach Maßgabe der §§ 328 ff. AO die Festsetzung von Zwangsmitteln in Betracht. Darüber hinaus können einzelne Steuervergünstigungen an die ordnungsmäßige Buchführung gebunden sein und im Falle einer nicht ordnungsmäßigen Buchführung versagt werden.²⁴ Strafrechtliche Sanktionen können sich aus § 283 Abs. 1 Nr. 6 StGB oder § 283b Abs. 1 Nr. 2 StGB ergeben.²⁵ Ungeachtet dessen kann das Löschen einer E-Mail nach Maßgabe von § 303a Abs. 1 StGB und § 274 Abs. 1 Nr. 2 StGB als Unterdrückung beweiserheblicher Daten strafbar sein.²⁶ Eine Verletzung der Aufbewahrungspflicht kann darüber hinaus zivilrechtliche Schadensersatzansprüche begründen.

bb) Der Aufbewahrungspflichtige trägt die Kosten für die Aufbewahrung.²⁷ Für zukünftige Kosten muss er eine Rückstellung bilden.²⁸ Werden Unter-

22 Brockmeyer, in: Klein, AO, 9. Aufl. 2006, § 147 Rdnr. 17, Cöster, in: Pahlke/Koenig, AO, § 147 Rdnr. 45, jeweils m.w.N.; BFH v. 06.12.1955 - I 169/55 U - WM 1956, 364-365.

23 So ausweislich des Frage-und-Antwort-Katalogs zur GDPdU; a.A. Intemann/Coester, DStR 2004, 1981 (1984).

24 Gummert, in: Kilian/Heussen, Computerrechtshandbuch, Kap. 93 Rdnr. 18.

25 Zu weiteren Sanktionen Ernst/Schmittmann (Fn. 14), S. 195/196.

26 Vgl. ferner im Anwendungsbereich des Sarbanes-Oxley-Act die Strafbestimmungen nach Sec. 802.

27 Der Aufbewahrungspflichtige trägt außerdem gemäß § 261 HGB die Kosten für die Lesbarmachung von Unterlagen, die nur in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorgelegt werden.

lagen freiwillig über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist hinaus aufbewahrt, fehlt es an der rechtlichen Verpflichtung zur Aufbewahrung, so dass eine Rückstellung insoweit nicht mehr zulässig ist. Es wird zu klären sein, welche Kosten in welchem Umfang in die Rückstellung aufgenommen werden können. In Betracht kommen die Kosten für Hard- und Software, für die Bereitstellung von Speicherplatz und für die Gewährleistung der maschinellen Auswertbarkeit, ggf. Kosten für die Wartung und Pflege der Hard- und Software sowie die Kosten für die Vernichtung des Archivträgers nach Ende der Aufbewahrungsfrist.²⁹

b) Während im Handelsrecht lediglich ein Recht, nicht aber eine Pflicht zur digitalen Aufbewahrung von E-Mails besteht und die Aufbewahrung eines Ausdrucks von E-Mails nach Maßgabe von § 257 Abs. 3 HGB ausreichend sein kann,³⁰ soll sich nach dem Bundesfinanzministerium und nach der Literatur³¹ aus dem Steuerrecht eine Pflicht zur digitalen Archivierung von E-Mails ergeben.

aa) Die Pflicht wird nicht unmittelbar aus § 147 Abs. 2 AO, sondern aus § 147 Abs. 6 AO (i.V.m. § 146 Abs. 5 AO und § 200 Abs. 1 AO) abgeleitet.³²

Sind aufbewahrungspflichtige Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO „mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt“ worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 6 Satz 1 AO das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen (sog. „unmittelbarer Datenzugriff“ (Z1)). Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 6 Satz 2 AO auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben „maschinell ausgewertet“ (sog. "mittelbarer Datenzugriff" (Z2)) oder ihr die

28 BGH v. 19.08.2002 - VIII R 30/01 - DStRE 2002, 1417; *Ernst/Schmittmann* (Fn. 14), S. 194; zur Rückstellung nach HGB, IFRS und EStG siehe *Marx/Berg*, DB 2006, 169; zur Bildung von Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen siehe ferner OFD Magdeburg, Verfügung v. 21.9.2006, S 2137 - 41 - St 211.

29 *Ernst/Schmittmann* (Fn. 14), S. 193; *Marx/Berg*, (Fn. 28), S. 173.

30 *Böhme* (Fn. 14), S. 177.

31 *Kromer*, DStR 2001, 1017 (1020); *Kerssenbrock*, BC 2002, 109 (109); *Hagenkötter*, NJW 2002, 1977 (1979); *Schaumburg*, DStR 2002, 829 (831); *Ernst/Schmittmann* (Fn. 14), S. 191/192; *Eckhardt*, DuD 2008, 103 (103).

32 Gemäß § 200 Abs. 1 AO hat der Steuerpflichtige (vorbehaltlich des Auskunftsverweigerungsrechts nach § 102 AO) bei der Feststellung der Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich sein können, mitzuwirken. Er hat insbesondere Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen zu geben und die Finanzbehörde bei Ausübung ihrer Befugnisse nach § 147 Abs. 6 zu unterstützen.

gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden (sog. „Datenträgerüberlassung“ (Z3)).³³

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 16. Juli 2001 „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ aufgestellt (sog GDPdU)³⁴ und diese wiederum in einem Frage-Antwort-Katalog erläutert.³⁵ Die GDPdU ergänzen die „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ gemäß Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 07. November 1995.³⁶

bb) Voraussetzung des Datenzugriffsrechts ist die Erstellung der aufbewahrungspflichtigen Unterlage „mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems“. Elektronische Datenverarbeitung ist – so z.B. das Finanzgericht Düsseldorf³⁷ zu § 147 Abs. 6 Satz 1 AO – ein Sammelbegriff, der alle Verarbeitungsformen von Daten durch elektronische Maschinen, insbesondere Computer, umfasst. Datenverarbeitung beschreibt den Vorgang, dass Daten in ein Datenverarbeitungssystem eingegeben oder von diesem erfasst, sodann verarbeitet und schließlich wieder ausgegeben werden. E-Mails werden in diesem Sinne mittels eines Datenverarbeitungssystems erstellt.

cc) Der Steuerpflichtige muss den Finanzbehörden nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums, die in Literatur und Rechtsprechung geteilt wird, ermöglichen, solche „mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems“ erstellten Unterlagen „maschinell auszuwerten“. Dieses Erfordernis ergibt sich zwar nicht aus dem Wortlaut des § 147 Abs. 6 AO, die „maschinelle Auswertbarkeit“ wird lediglich in § 147 Abs. 6 Satz 2 Halbsatz 1 AO in der

33 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. Die Finanzbehörde hat unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ein Wahlrecht. Ist die Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten (§ 5 AO).

34 Az.: IV D 2 -S 0316 - 0136/01; abrufbar im Internet auf der Web-Site des Bundesfinanzministeriums unter der URL <http://www.bundesfinanzministerium.de/>.

35 Zum Zeitpunkt der Anfertigung dieses Beitrags in der Fassung vom 23.01.2008; ebenfalls abrufbar im Internet auf der Web-Site des Bundesfinanzministeriums unter der URL <http://www.bundesfinanzministerium.de/>.

36 Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 7. November 1995 - IV A 8 - S 0316 - 52/95- BStBl 1995 I S. 738, abrufbar im Internet auf der Web-Site des Bundesfinanzministeriums unter der URL <http://www.bundesfinanzministerium.de/>.

37 FG Düsseldorf v. 05.02.2007 - 16 V 3454/06 A(AO) - EFG 2007, 892-896.

Rechtsfolge der Norm erwähnt. Wie das Finanzgericht Düsseldorf³⁸ bestätigt hat, folgt das Erfordernis jedoch aus der Gesetzessystematik – insbesondere der Verknüpfung zwischen § 147 Abs. 6 AO und § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO – und dem Zweck der Vorschrift: Der Finanzverwaltung sollte mit den Änderungen der §§ 146 und 147 AO die Möglichkeit gegeben werden, die zunehmend papierlosen Buchführungswerke der Steuerpflichtigen, die sich zudem immer komplexerer betrieblicher Software mit integrierten Auswertungsmöglichkeiten bedienen, effektiv überprüfen zu können. Auf diese Weise sollten die Voraussetzungen für rationellere Prüfungsmethoden geschaffen werden.³⁹

Unter maschineller Auswertbarkeit wird – so das Finanzgericht Düsseldorf entsprechend der Erläuterung in den GDPdU – der wahlfreie Zugriff auf alle gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen mit Sortier- und Filterfunktionen verstanden.⁴⁰ Nach Auffassung des Gerichts ist der Begriff der maschinellen Auswertbarkeit nicht auf die mathematisch-technische Auswertung im Rahmen von Datenbankprogrammen beschränkt. Es ist bislang nicht abschließend geklärt, unter welchen Voraussetzungen bzw. in welchem Umfang E-Mails maschinell auswertbar sind.

(1) Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums gemäß Ziffer III.16 des Frage-Antwort-Katalogs zu den GDPdU sind E-Mails generell „maschinell auswertbar“ vorzuhalten:

„E-Mails, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind nach den allgemeinen Vorschriften des § 147 AO aufzubewahren. Eine (elektronisch übersandte) E-Mail stellt ein originär digitales Dokument dar, das für den Datenzugriff im Originalformat maschinell auswertbar vorgehalten werden muss. Dies gilt beispielsweise für eine per E-Mail übermittelte Reisekostenabrechnung in einem Tabellenkalkulationsformat.

Nach den GoBS (Abschnitt VIII. „Wiedergabe der auf Datenträgern geführten Unterlagen“) sind auch E-Mails als originär digitale Dokumente mit einem unveränderbaren Index zu versehen, unter dem das archivierte digitale Dokument bearbeitet und verwaltet werden kann.

38 FG Düsseldorf v. 05.02.2007 - 16 V 3454/06 A(AO) - EFG 2007, 892-896.

39 BT-Drs. 14/2683, 129.

40 FG Düsseldorf v. 05.02.2007 - 16 V 3454/06 A(AO) - EFG 2007, 892-896.

Hinsichtlich der maschinellen Auswertbarkeit ist jedoch nicht entscheidend, ob die per E-Mail übermittelten Daten automatisiert Eingang in das verwendete Buchhaltungssystem gefunden haben oder im betrieblichen DV-System Importfunktionen zur Übernahme von steuerlich relevanten Daten aus dem Textkörper von E-Mails oder angehängter Dateien vorhanden sind. Als Beispiel sei eine E-Mail aufgeführt, die steuerlich relevante Vertragsgestaltungen enthält. Über den nach GoBS geforderten Index ist der elektronische Zugriff auf die im Originalformat zu archivierende E-Mail auch in solchen Fällen sicherzustellen.

E-Mails mit nicht steuerlich relevanten Inhalten müssen hingegen weder archiviert noch für den Datenzugriff vorgehalten werden.“

(2) Die GDPdU und der Frage-und-Antwort-Katalog des Bundesfinanzministeriums haben keinen Gesetzesrang. Nach Auffassung von Groß, Kampffmeyer und Eller⁴¹ sowie von Odenthal⁴² soll eine Pflicht zur maschinell auswertbaren Aufbewahrung in der Regel nicht für E-Mails, sondern allenfalls für Dateien gelten, welche mittels einer E-Mail übersandt wurden. E-Mails seien Textdokumente und damit nicht zu einer Weiterverarbeitung in einem datenverarbeitungsgestützten Buchführungssystem geeignet. Maschinell auswertbar seien nur strukturiert auswertbare Datenbestände wie Listen, Tabellen oder Dateien, die üblicherweise als Anhänge versandt würden.

(3) Nach Intemann und Cöster⁴³ soll für die Pflicht zur digitalen Aufbewahrung nach der tatsächlichen Handhabung im Unternehmen zu differenzieren sein. Finde eine E-Mail (oder eine ihr angefügte Datei) in automatisierter Form Eingang in das Buchhaltungssystem, so sei sie unter Beachtung des § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO zu speichern. Gleiches gelte, wenn es der betrieblichen Praxis entspreche, E-Mails auf Dauer zu speichern, denn dann griffen die Anforderungen des § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO ein, so dass die E-Mails in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten seien. Dagegen seien E-Mails nicht zu archivieren, wenn sie nach der betrieblichen Praxis zur weiteren Verwendung im Unternehmen ausgedruckt und danach gelöscht würden. Dann übernehme der E-Mail-Account lediglich die Funktion eines „normalen“ Briefkastens. Es bestehe entgegen der Auffassung der Verwaltung keine gesetzliche Pflicht zur elektronischen Aufbewahrung der E-Mail. Sowohl § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO als auch § 147 Abs. 6 AO gewährten der Verwaltung

41 Groß/Kampffmeyer/Eller, DStR 2005, 1214 (1216).

42 Odenthal, PdR Gruppe 16, 299.

43 Intemann/Cöster (Fn. 23), S. 1981.

schon nach dem Wortlaut nur die Einsicht in gespeicherte Daten. Von „gespeicherten Daten“ könne aber nur gesprochen werden, wenn Dateien tatsächlich zur längerfristigen Aufbewahrung im Unternehmen geeignet und bestimmt seien. Zu einer längerfristigen Aufbewahrung seien E-Mails aber nicht bestimmt, wenn sie lediglich in ausgedruckter Form im Unternehmen weiter eingesetzt und regelmäßig (zeitnah) gelöscht würden.

III. Ausgewählte rechtliche Folgeprobleme

Die Umsetzung der Pflicht zur digitalen Aufbewahrung von E-Mails – wie sie zumindest die Finanzverwaltung fordert – wirft in der Praxis nicht nur technische und organisatorische, sondern auch zahlreiche rechtliche Fragen auf.⁴⁴ Eine Zertifizierung eines IT-gestützten Archivierungssystems als „GDPdU-konform“ ist – wie das Bundesfinanzministerium klargestellt hat – als solche nicht ausreichend und würde gegenüber Dritten auch keine Bindungswirkung entfalten.⁴⁵ Erforderlich ist die rechtskonforme Implementierung im konkreten Einzelfall.

1. Problematisch ist bereits die Identifizierung und Sortierung der steuerlich relevanten und damit zu archivierenden E-Mails. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat im Jahr 2005 bestätigt, dass es Aufgabe des Steuerpflichtigen sei, die Datenbestände so zu organisieren, dass bei einer zulässigen Einsichtnahme in die steuerlich relevanten Daten keine geschützten Bereiche tangiert werden können.⁴⁶ Dies gilt etwa für gemäß dem Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 lit. b AO privilegierte E-Mail-Korrespondenz mit Rechtsanwälten oder Steuerberatern des Unternehmens, die Sachverhalte betreffen, welche den Finanzbehörden bei einer digitalen Betriebsprüfung nicht zur Kenntnis gelangen sollen.⁴⁷ Gemäß Ziffer I.14 des Fragen-und-Antworten-Katalogs des Bundesfinanzministeriums zu den GDPdU soll für versehentlich überlassene Daten kein Verwertungsverbot

44 Zur Archivierung mittels Computersystemen *Gummert* (Fn. 24), Kap. 93 Rdnr. 26 ff.; zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren siehe IDW RS FAIT 3 (WPg 2006, S. 1465 ff., Heft-Nr. 22/2006).

45 So klarstellend in Bezug auf die Finanzverwaltung Ziffer I.16 des Frage-und-Antwort-Katalogs des BMF zu den GDPdU. Wird allerdings mit einem juristischen Gutachten geworben, welches die Gesetzeskonformität eines Systems bestätigt, kann eine solche Eigenschaft (z. B. gemäß § 434 Abs. 1 S. 3 BGB) zu der vertraglich vereinbarten Beschaffenheit des Kaufgegenstandes werden. Liegt die beworbene Gesetzeskonformität nicht vor, so kann das System einen Mangel aufweisen und. Mängelrechte begründen.

46 FG Rheinland-Pfalz v. 20.01.2005 - 4 K 2167/04 - EFG 2005, 667-669.

47 *Schmittmann*, Wirtschaftsprüfung 2001, 1050; *Hagenkötter* (Fn. 31), S. 1978; *Brockmeyer* (Fn. 22), § 147 Rdnr. 14.

bestehen. Es obliegt daher dem Steuerpflichtigen, die Zugangsberechtigung zu den Daten zu regeln, die Datentrennung nach steuerlicher Relevanz festzulegen und eine nachvollziehbare Dokumentation vorzusehen.⁴⁸

2. Mit Blick auf das Telekommunikations- und Datenschutzrecht stellt sich insbesondere bei der automatisierten Archivierung und ggf. Sortierung mittels spezieller Software-Lösungen die Frage, ob bzw. welche E-Mail-Korrespondenz von Mitarbeitern des Unternehmens oder von Mitarbeitern von Kunden oder Lieferanten archiviert werden darf.

a) Das Telekommunikationsgeheimnis ist durch Art. 10 GG und § 88 TKG geschützt, seine Verletzung ist gemäß § 206 StGB strafbar. Während das Abfangen von E-Mails, während des Übermittlungsvorgangs nach Maßgabe des formell subsidiären Tatbestands des § 202b StGB als Abfangen von Daten strafbar sein kann, kann der Zugriff auf ein gegen unberechtigten Zugang besonders gesichertes E-Mail-Postfach als Ausspähen von Daten nach Maßgabe von § 202a StGB strafbar sein.

Dem Fernmeldegeheimnis unterliegen gemäß § 88 Abs. 1 TKG der Inhalt der Telekommunikation und ihre näheren Umstände. Zur Wahrung des Fernmeldegeheimnisses ist gemäß § 88 Abs. 2 Satz 1 TKG jeder Diensteanbieter verpflichtet. „Diensteanbieter“ in diesem Sinne ist nach § 3 Nr. 6 TKG „jeder, der ganz oder teilweise geschäftsmäßig Telekommunikationsdienste erbringt oder an der Erbringung solcher Dienste mitwirkt“. „Geschäftsmäßiges Erbringen von Telekommunikationsdiensten“ ist das nachhaltige Angebot von Telekommunikation für Dritte mit oder ohne Gewinnerzielungsabsicht.

aa) Dritte in diesem Sinne sind für das Unternehmen seine Mitarbeiter aber nur dann, wenn das Unternehmen den Mitarbeitern nicht nur die Nutzung für dienstliche, sondern auch für private Zwecke gestattet hat.⁴⁹ Bei rein dienstlicher Nutzung des E-Mail-Systems durch den Mitarbeiter dient die

48 Hagenkötter (Fn. 31), S. 1978; *Schultz-Söderlund*, BB 2003, 1201 (1203). - Für die Durchführung der Trennung schlägt Kromer die Einrichtung eines zusätzlichen E-Mail-Servers vor, auf dem gezielt E-Mails mit steuerlicher Relevanz (in elektronischer Kopie) abgelegt werden sollen (*Kromer* [Fn. 31], S. 1020). Siehe zum ganzen ferner den „Leitfaden für die Durchführung eines Projekts zur Abdeckung der Anforderungen der Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“ (Stand: November 2003) des Verbands Organisations- und Informationssysteme e.V., abrufbar unter der URL http://www.tncs.de/pms/downloadfiles/Leitfaden%20gdpdu_1102060182.pdf.

49 Heckmann, in: *jurisPK-Internetrecht*, Kap. 7 Rdnr. 52; *Weichert*, in: *Kilian/Heussen, Computerrechtshandbuch*, Kap. 132 Rdnr. 14; *Gola/Schomerus*, *BDSG*, 8. Aufl. 2005, § 28 Rdnr. 20; *OLG Karlsruhe v. 10.01.2005 - 1 Ws 152/04 - CR 2005, 288*.

Erbringung dieses Telekommunikationsdienstes nicht fremden, sondern ausschließlich dienstlichen und damit eigenen Zwecken des Unternehmens.

bb) Das Anbieten eines E-Mail-Dienstes zu privaten Zwecken stellt das Erbringen einer Telekommunikationsdienstes dar. Wie das Bundesverfassungsgericht⁵⁰ zum Umfang des Schutzbereichs des Telekommunikationsgeheimnisses bestätigt hat, werden die nach Abschluss des Übertragungsvorgangs im Herrschaftsbereich des Kommunikationsteilnehmers gespeicherten Verbindungsdaten nicht durch Art. 10 Abs. 1 GG, sondern durch das Allgemeine Persönlichkeitsrecht (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG) geschützt. Nach Abschluss des Übertragungsvorgangs verletzt ein Zugriff auf eine gespeicherte E-Mail mithin nicht das Telekommunikationsgeheimnis, sondern es ist im Einzelfall das Recht auf informationelle Selbstbestimmung und insbesondere das allgemeine Datenschutzrecht zu prüfen.⁵¹ Auf dieser Grundlage macht es rechtlich einen Unterschied, ob die Archivierung durch ein „Filtern“ eingehender E-Mails – d.h. während des Übertragungsvorgangs – nach steuerrechtlicher Relevanz erfolgt oder ob Gegenstand der Archivierung bereits eingegangene und gespeicherte E-Mails des Mitarbeiters sind.⁵² Nach alledem ist bei der konkreten Ausgestaltung eines Archivierungssystems mit Blick auf das Telekommunikationsgeheimnis unter rechtlichen Aspekten zu beachten, ob den Mitarbeitern die private E-Mail-Nutzung gestattet ist und in welchem Zeitpunkt die Sortierung der zu archivierenden E-Mails erfolgen soll.

b) Neben dem Telekommunikationsgeheimnis sind datenschutzrechtliche Vorschriften zu beachten. E-Mails enthalten zwangsläufig personenbezogene Daten, nämlich die E-Mail-Adresse des Absenders und des Empfängers sowie weitere Verbindungs- und Inhaltsdaten. Das Archivieren erfordert die Verarbeitung in Gestalt der Speicherung (§ 3 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 BDSG) dieser personenbezogenen Daten. Das Gesetz nennt als Unterfall der Speicherung ausdrücklich die Aufbewahrung. Die Datenverarbeitung ist gemäß § 4 Abs. 1 BDSG nur zulässig, soweit das Bundesdatenschutzgesetz oder eine andere Rechtsvorschrift dies erlaubt oder der Betroffene eingewilligt hat.

aa) In einem ersten Schritt ist zu ermitteln, ob das Telekommunikationsdatenschutzrecht (§§ 91 ff. TKG), das Telemediendatenschutzrecht (§§ 11 ff.

50 BVerfG v. 2.3.2006 - 2 BvR 2099/04 - MMR 2006, 217; vgl. auch BVerfG v. 27.02.2008 - 1 BvR 370/07.

51 Eckhardt, DuD 2008, 103 (104); Heckmann (Fn. 49), Kap. 7. Rdnr. 54.

52 Eckhardt (Fn. 51) S. 105.

TMG) oder das allgemeine Datenschutzrecht (insbesondere nach §§ 27 ff. BDSG) zur Anwendung kommt. Die Abgrenzung zwischen den §§ 91 ff. TKG und §§ 11 ff. TMG kann an dieser Stelle dahinstehen. Die Anwendbarkeit der §§ 11 ff. TMG ist aber ebenso wie die der §§ 91 ff. TKG ausgeschlossen, wenn die Bereitstellung des Dienstes – so § 11 Abs. 1 Nr. 1 TMG – „im Dienst- und Arbeitsverhältnis zu ausschließlich beruflichen oder dienstlichen Zwecken“ erfolgt.⁵³ Sie ist ferner nach Abschluss des Übertragungsvorgangs ausgeschlossen, weil es dann jedenfalls an der Nutzung eines Telemediendienstes fehlt.⁵⁴

bb) Ist den Mitarbeitern des Unternehmens die private Nutzung von E-Mails untersagt und erfolgt die Archivierung nach Abschluss der Übermittlung der E-Mail, so kommt ausschließlich das allgemeine Datenschutzrecht zur Anwendung. Soweit eine gesetzliche Aufbewahrungspflicht besteht, ergibt sich daraus eine hinreichende gesetzliche Erlaubnis zur Speicherung der aufbewahrungspflichtigen E-Mails. Die Aufbewahrungspflichten nach § 257 HGB und § 147 AO haben gemäß § 1 Abs. 3 BDSG Vorrang vor den §§ 27 ff. BDSG.⁵⁵ Diese Spezialvorschriften sind als gesetzliche Erlaubnisse ausreichend, denn ausdrückliche gesetzliche Verarbeitungsgebote implizieren die Erlaubnis zur Nutzung der zur Erfüllung dieser Pflichten erforderlichen Daten.⁵⁶

Darüber hinaus kann sich eine gesetzliche Erlaubnis aus § 28 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BDSG als Mittel für die Erfüllung eigener Geschäftszwecke ergeben, soweit das Speichern der Zweckbestimmung eines Vertragsverhältnisses mit Betroffenen dient, insbesondere aus Arbeitsverträgen mit den betroffenen Arbeitnehmern⁵⁷ oder aus Verträgen mit externen Lieferanten oder Kunden,⁵⁸ und zwar auch noch nach der Beendigung der vertraglichen Beziehung.⁵⁹

Hilfswise kommt eine Erlaubnis nach § 28 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BDSG in Betracht, soweit die Archivierung zur Wahrung berechtigter Interessen des Unternehmens erforderlich ist (welches in der Regel bei der Speicherung

53 *Eckhardt* (Fn. 51) S. 106; *Heckmann* (Fn. 49), Kap. 7 Rdnr. 53.

54 *Eckhardt* (Fn. 51) S. 107.

55 *Weichert* (Fn. 49), Kap. 132 Rdnr. 104; ausdrücklich auch *Walz*, in: *Simitis/Dammann/Mallmann/Reh*, BDSG, § 4 Rdnr. 13; *Eckhardt* (Fn. 51) S. 108 prüft hingegen auch insofern eine Erlaubnis nach § 28 BDSG.

56 *Walz* (Fn. 55), § 4 Rdnr. 13.

57 *Simitis*, in: *Simitis/Dammann/Mallmann/Reh*, BDSG, § 28 Rdnr. 96; *Eckhardt* (Fn. 51) S. 108.

58 *Simitis* (Fn. 57), § 28 Rdnr. 83; *Eckhardt* (Fn. 51) S. 108.

59 *Simitis* (Fn. 57), § 28 Rdnr. 116.

von Daten über potentielle Vertragspartner zu bejahen ist⁶⁰) und kein Grund zu der Annahme besteht, dass das schutzwürdige Interessen der Betroffenen an dem Ausschluss der Verarbeitung der Daten überwiegt.⁶¹

Einen gesetzlichen Erlaubnistatbestand für die Archivierung privater E-Mails von Mitarbeitern des Unternehmens gibt es nicht. Hierfür wäre eine wirksame Einwilligung des betroffenen Mitarbeiters nach Maßgabe von § 4 Abs. 1, § 4a BDSG erforderlich. Sofern eine solche nicht vorliegt, muss technisch und organisatorisch sicher gestellt werden, dass private E-Mails nicht archiviert werden.

Die zum Zweck der Aufbewahrung gemäß § 257 HGB, § 147 AO gespeicherten Daten sind nach Maßgabe von § 35 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 BDSG zu löschen (§ 3 Abs. 4 Nr. 5 BDSG), sobald ihre Kenntnis für die Erfüllung des Zwecks der Speicherung nicht mehr erforderlich ist. An die Stelle einer Löschung tritt gemäß § 35 Abs. 3 Nr. 1 BDSG eine Sperrung (§ 3 Abs. 4 Nr. 4 BDSG), soweit der Löschung gesetzliche, satzungsmäßige oder vertragliche Aufbewahrungsfristen entgegenstehen. Bei einer solchen Sperrung muss der Zugriff direkt und mit technischen Mitteln verhindert werden.⁶²

3. Die Pflicht zur digitalen Archivierung hat schließlich Folgen für den Fall der Signierung und Verschlüsselung von E-Mails. Dies kann beispielsweise bei der Übersendung von nach § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG elektronisch signierten Rechnungen relevant werden. Es reicht nicht aus, nur die entschlüsselte Version aufzubewahren. Gemäß Ziffer II.2 der GDPdU sind bei einem Einsatz von Kryptographietechniken die verschlüsselte und die entschlüsselte Unterlage aufzubewahren. Wenn Signaturprüfchlüssel oder kryptographische Verfahren verwendet werden, sind ferner die verwendeten Schlüssel aufzubewahren.⁶³

Die Archivierung elektronischer Signaturen im Sinne des Signaturgesetzes für den Zeitraum der steuer- und handelsrechtlichen Aufbewahrungspflicht und damit für mindestens sechs bzw. zehn Jahre wirft Folgefragen auf. Die Gültigkeitsdauer eines qualifizierten Zertifikates darf nämlich nach § 14 Abs. 3 Satz 1 SigV höchstens fünf Jahre betragen und den Zeitraum der Eignung der eingesetzten Algorithmen und zugehörigen Parameter nicht überschreiten.

60 *Simitis* (Fn. 57), § 28 Rdnr. 137.

61 *Eckhardt* (Fn. 51) S. 108.

62 *Weichert* (Fn. 49), Kap. 132 Rdnr. 106.

63 Hierzu auch *Ernst/Schmittmann* (Fn. 14), S. 195.

Gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 SigG ist der Nutzer eines Signaturschlüssels bereits bei der Antragstellung für ein qualifiziertes Zertifikat darauf hinzuweisen, dass Daten mit einer qualifizierten elektronischen Signatur bei Bedarf neu zu signieren sind, bevor der Sicherheitswert der vorhandenen Signatur durch Zeitablauf geringer wird.⁶⁴

Gemäß § 17 Satz 1 SigV sind Daten mit einer qualifizierten elektronischen Signatur neu zu signieren, wenn diese für längere Zeit in signierter Form benötigt werden, als die für ihre Erzeugung und Prüfung eingesetzten Algorithmen und zugehörigen Parameter als geeignet beurteilt sind. In diesem Falle sind die Daten gemäß § 17 Satz 2 SigV vor dem Zeitpunkt des Ablaufs der Eignung der Algorithmen oder der zugehörigen Parameter mit einer neuen qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen. Diese muss gemäß § 17 Satz 3 SigV mit geeigneten neuen Algorithmen oder zugehörigen Parametern erfolgen, frühere Signaturen einschließen und einen qualifizierten Zeitstempel tragen.

Es stellt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige eine Erneuerung der Signatur während der Dauer der Aufbewahrungspflicht vornehmen muss, um den Anforderungen des § 147 Abs. 6 AO zu genügen. Nach Auffassung von Hagenkötter soll es ausreichend sein, dass die Signatur zum Zeitpunkt der Signierung – z.B. der Ausstellung der elektronischen Rechnung – gültig war; es sei dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar, dass er die Gültigkeit der Signaturen nach Ablauf überprüft und vom Signierenden – z.B. dem Aussteller der per E-Mail übersandten elektronischen Rechnung – eine Verlängerung verlangt.⁶⁵ Dies ist aber nicht abschließend geklärt. Ein ähnliches Problem wirft die Auslegung der Beweisvorschrift des § 371a Abs. 1 Satz 2 ZPO auf, die den Anschein der Echtheit einer in elektronischer Form vorliegenden Erklärung an die Prüfung nach dem Signaturgesetz knüpft. Die Erfüllung der Voraussetzungen des § 17 SigV wird hier als notwendige Voraussetzung und Bestandteil der Prüfung nach dem SigG angesehen.⁶⁶

64 Zur Erneuerung elektronischer Signaturen siehe *Brandner/Pordesch/Roßnagel/Schachermayer*, DuD 2002, 97-103, *Roßnagel/Fischer-Dieskau/Pordesch/Brandner*, CR 2003, 301-306, *Brandner/Pordesch*, DuD 2003, 354-359 und *Fischer-Dieskau/Roßnagel/Steidle*, MMR 2004, 451-455.

65 *Hagenkötter* (Fn. 31), S. 1982.

66 *Fischer-Dieskau/Roßnagel/Steidle* (Fn. 64) S. 452/453.