

Schriften zum Steuerrecht

Band 182

**Internationalisierung und
Digitalisierung der Buchführung
im deutschen Steuerrecht**

**Eine Untersuchung im Fokus
des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO
unter Berücksichtigung von Entwicklungen wie
Cloud-Computing, Künstlicher Intelligenz und
Compliance-Maßnahmen für
Internationalisierungsstrategien**

Von

Daniel Rüscher



Duncker & Humblot · Berlin

DANIEL RÜSCHER

Internationalisierung und
Digitalisierung der Buchführung
im deutschen Steuerrecht

Schriften zum Steuerrecht
Band 182

Internationalisierung und Digitalisierung der Buchführung im deutschen Steuerrecht

Eine Untersuchung im Fokus
des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO
unter Berücksichtigung von Entwicklungen wie
Cloud-Computing, Künstlicher Intelligenz und
Compliance-Maßnahmen für
Internationalisierungsstrategien

Von

Daniel Rüscher



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin
hat diese Arbeit im Jahr 2021 als Dissertation angenommen.

Die Veröffentlichung wurde durch die Ernst-Reuter-Gesellschaft
der Freunde, Förderer und Ehemaligen der Freien Universität Berlin
mit einem Druckkostenzuschuss finanziell unterstützt.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2023 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Rimpar
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18687-7 (Print)
ISBN 978-3-428-518687-5 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Diese Arbeit wurde im Sommersemester 2021 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin als Dissertation angenommen. Die mündliche Prüfung fand am 13. Juli 2021 statt. Im Wesentlichen befindet sich die Arbeit auf dem Stand zum Zeitpunkt ihrer Einreichung im Februar 2021. Die Reform des § 146 Abs. 2a AO durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21. Dezember 2020 wurde bereits umfassend berücksichtigt und eingearbeitet. Punktuell konnten noch Aktualisierungen bis zum Oktober 2021 durchgeführt werden.

Das Steuerrecht übte bereits während meines Studiums der Rechtswissenschaft im Schwerpunktbereich Unternehmens-, Wirtschafts- und Steuerrecht eine besondere Faszination auf mich aus. Aus rechtswissenschaftlicher Perspektive handelt es sich um eine Querschnittsmaterie, die zwar primär dem Öffentlichen Recht zuzuordnen ist, die aber zugleich vielfältige Anknüpfungen an Vorgänge des Privatrechts und Gestaltungsoptionen bietet. Vor allem diese intradisziplinäre Vielfalt lässt eine Beschäftigung mit dem Steuerrecht so reizvoll erscheinen.

Das Thema der vorliegenden Arbeit bot mir die Möglichkeit, diese Vielfalt voll auszuschöpfen und unterschiedliche Rechtsbereiche vom Verwaltungs-, über das Verfassungs- und Europarecht bis hin zum Handels- und Gesellschaftsrecht zu beforschen und auch Materien wie das Datenschutz- und das Strafrecht einzubeziehen. Zudem zeichnet sich das Thema durch eine sehr hohe Praxisrelevanz und eine nicht zu unterschätzende gesellschaftspolitische Bedeutung aus. Schließlich bildet die Buchführung eine essentielle Grundlage für die Erfassung steuerlicher Vorgänge und damit einen zentralen Baustein für die Funktionsfähigkeit des Steuerstaates. In Zeiten der Globalisierung laufen die zugrundeliegenden Prozessschritte immer häufiger über Ländergrenzen hinweg ab, wodurch mit Blick auf die Prüfungsoptionen der Finanzbehörden ferner Vorgaben etwa aus dem Völkerrecht zu untersuchen waren. Angefacht wird diese Internationalisierung durch eine voranschreitende Digitalisierung sowie den Einsatz neuer Technologien, sodass sich außerdem interdisziplinäre Verknüpfungen aus dem Zusammenspiel von Recht und Informatik ergeben. Für die praktische Rechtsanwendung auf Seiten der Steuerpflichtigen erfordert dies die Entwicklung und Implementierung zusätzlicher Compliance-Strategien, bei denen wiederum Aspekte aus dem allgemeinen Zivilrecht, dem Internationalen Privatrecht und dem Bereich der Vertragsgestaltung zu beachten sind. Diese riesige Bandbreite sowie die vielfältigen Herausforderungen im Spannungsfeld zwischen Theorie und Praxis haben mir bei der Erstellung dieser Schrift einiges an Arbeit, aber auch sehr große Freude bereitet.

Ein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater und Erstgutachter Herrn Univ.-Prof. Dr. Markus Heintzen, der diese Arbeit mit Ideen und Verbesserungsvorschlägen bereichert hat. Für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens danke ich Frau VRiFG Prof. Dr. Susanne Tiedchen, deren Anregungen für die endgültige Drucklegung ebenfalls noch berücksichtigt werden konnten.

Darüber hinaus gibt es eine Vielzahl weiterer Personen aus Wissenschaft, Praxis und meinem privaten Umfeld, die die Entstehung dieser Arbeit auf die eine oder andere Weise beeinflusst und begünstigt haben. Auch ihnen sei an dieser Stelle herzlich gedankt. Der Verlag Duncker & Humblot weist jedoch mit Recht darauf hin, dass namentliche Nennungen schon aus Gründen des Datenschutzes vermieden werden sollten. Daher werde ich stattdessen die Monate nach der Veröffentlichung der Arbeit nutzen, um diese Personen (mal wieder) auf ein gemütliches Beisammensein im Block House einzuladen.

Berlin, im Oktober 2021

Daniel Rüscher

Inhaltsübersicht

A. Einführung in das Thema	27
I. Zielsetzung und Gang der Untersuchung	30
II. Historische Grundlagen	34
III. Relevanz der Buchführung	43
IV. Ausgangslage	53
B. Regelungen zur Buchführung im Steuerrecht	66
I. Normierungen zu Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Steuerrecht	67
II. Genese und systematische Einbettung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO	82
III. Begrifflichkeiten und Definitionen in der steuerrechtlichen Buchführung	91
IV. Vorgaben und Optionen zur Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht	105
C. Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO	204
I. Gesetzliche Systematik zum Ort der Buchführung zwischen § 146 Abs. 2 AO und § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO	206
II. Bedeutung des Tatbestandsmerkmals der Elektronik	227
III. Tatbestand der elektronischen Buchführung in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO	249
IV. Zusammenfassung	281
D. Voraussetzungen für die Bewilligung nach § 146 Abs. 2b AO	291
I. Systematisierung der materiellen Voraussetzungen in § 146 Abs. 2b S. 2 AO	292
II. Sicherstellung des Datenzugriffs für die Finanzverwaltung	295
III. Mitteilung des Standorts des Datenverarbeitungssystems	338
IV. Ordnungsgemäße Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten	368
V. Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung	383
VI. Antragstellung und Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen	416
VII. Anspruch auf Bewilligung durch Einschränkungen des Ermessensspielraums	427
VIII. Fazit zu den Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO	436

E. Handlungsoptionen der Finanzverwaltung	438
I. Überprüfbarkeit der Buchführung unter Internationalisierungsaspekten	439
II. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO	479
III. Zusammenfassung zu den Handlungsoptionen der Finanzverwaltung	501
F. Unionsrechtskonformität des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO	504
I. Vereinbarkeit mit dem primären Unionsrecht	505
II. Vereinbarkeit mit dem sekundären Unionsrecht	570
III. Fazit und Ausblick zur Unionsrechtskonformität des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO	581
G. Fazit und Zukunftsperspektive	584
Literaturverzeichnis	589
Internetquellenverzeichnis	622
Rechtsprechungsverzeichnis	626
Synopse der Fassungen von § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO	638
Sach- und Stichwortverzeichnis	642

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung in das Thema	27
I. Zielsetzung und Gang der Untersuchung	30
II. Historische Grundlagen	34
1. Geschichtliche Aspekte der Buchführung im Steuerrecht in §§ 140 ff. AO ..	35
2. Technisierung, Automatisierung und Digitalisierung der Buchführung	36
3. Internationalisierung der Buchführung	39
a) Kommerzialisierung weltweiter Datenetze	39
b) Web 2.0 und Cloud-Services	41
III. Relevanz der Buchführung	43
1. Handelsrechtliche Relevanz der Buchführung	45
2. Steuerrechtliche Relevanz der Buchführung	46
3. Gesellschaftspolitische Bedeutung der Buchführung im Steuerrecht	48
a) Modell des Steuerstaates	49
b) Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Legitimationsgrundlage	50
c) Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten als Voraussetzung	51
IV. Ausgangslage	53
1. Aktualität des Themas	54
a) Wechselwirkungen im Zusammenhang mit der Internationalisierung	55
b) Wechselwirkungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung	57
c) Interdependente Verknüpfung der Internationalisierung und Digitalisie-	
rung	58
d) Perspektive und Probleme auf Seiten der Steuerpflichtigen	59
2. Bisherige Erschließung des Themenfelds in der Wissenschaft	61
a) Digitalisierung	62
b) Internationalisierung	63
c) Kumulation im Fokus des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO	63
B. Regelungen zur Buchführung im Steuerrecht	66
I. Normierungen zu Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Steuerrecht	67
1. Derivative Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 140 AO	67
a) Handelsrechtliche Anknüpfungspunkte	68
b) Sonstige Anknüpfungspunkte durch inländische außersteuerliche Normen	69

c) Ausländische Rechtsnormen als Anknüpfungspunkte	70
aa) Wortlaut des § 140 AO legt nur Einbeziehung außersteuerlicher Normen nahe	70
bb) Auslegung nach Sinn und Zweck gebietet Einbeziehung außersteuerlicher Normen	71
cc) Entstehungsgeschichte und Reichsgerichtsrechtsprechung gegen Inkorporation	72
dd) Systematischer Bezug zu Art. 20 Abs. 3 GG und §§ 146 Abs. 2, 148 AO	73
ee) Zwischenergebnis	75
2. Originäre Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 141 ff. AO	76
3. Verhältnis zu anderen steuerlichen Dokumentationspflichten	77
4. Personeller Anwendungsbereich	78
5. Untergesetzliche Normierungen zur Buchführung	80
II. Genese und systematische Einbettung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO	82
1. Einführung des § 146 Abs. 2a AO durch das Jahressteuergesetz 2009	83
2. Reform des § 146 Abs. 2a AO durch das Jahressteuergesetz 2010	86
3. Aufspaltung des § 146 Abs. 2a AO durch das Jahressteuergesetz 2020	87
4. Systematische Einbettung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO in die §§ 140 ff. AO	88
a) Normadressaten	89
b) Verhältnis zu internationalen Rechnungslegungsvorschriften	90
5. Normierungen zu § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO auf untergesetzlicher Ebene	91
III. Begrifflichkeiten und Definitionen in der steuerrechtlichen Buchführung	91
1. Hierarchisierung und Abgrenzung der Begriffe Bücher und Aufzeichnungen	92
a) Bücher	93
b) Sonst erforderliche Aufzeichnungen	95
c) Begriffsverwendung für die vorliegende Untersuchung	98
2. Begriff der Führung, insbesondere der Buchführung	98
a) Prozessschritte der Buchführung	99
aa) Einrichtung der Buchführung	99
bb) Sammeln und Ordnen der Belege	100
cc) Kontieren und Erfassen der Belege	101
dd) Erstellung von Abschlüssen	102
ee) Aufbewahrung beziehungsweise Archivierung	102
(1) Überschneidungsbereich zwischen Aufbewahrung und Führung	103
(2) Aufbewahrungsfristen in § 147 Abs. 3, Abs. 4 AO	103
b) Begriffsverwendung für die vorliegende Untersuchung	104

IV. Vorgaben und Optionen zur Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht	105
1. Formvorgaben für die Buchführung durch den Steuergesetzgeber	106
a) Anerkennung der Wahlfreiheit durch die AO 1977	106
b) Vorgaben durch Einführung des § 147 Abs. 6 S. 1 AO im Jahr 2000	107
c) Vorgabe durch das Jahressteuergesetz 2009	108
d) Rückschlüsse aus der zweiten Kassenrichtlinie des BMF aus dem Jahr 2010	108
e) Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen aus 2016	109
f) Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ab 2017	110
g) Zwischenergebnis	110
2. Wechselwirkung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten mit der Datenübermittlung	111
a) Anmelde- und Antragspflichten	111
b) Steuererklärungspflichten	112
c) Weitere Datenübermittlungspflichten	114
d) Gesamtbetrachtung und Folgerungen für die Aufzeichnungspflichten	115
aa) Normative Ebene	116
(1) Wortlaut der Übermittlungspflichten bezieht vorgelagerte Schritte nicht mit ein	116
(2) Auslegung nach der Systematik der Übermittlungspflichten und ihrer Einbettung	117
(a) Innere Systematik der Übermittlungspflichten	117
(b) Äußere Systematik und Verhältnis zu Aufzeichnungspflichten	118
(3) Historische Auslegung bestätigt Trennung von Aufzeichnung und Übermittlung	120
(4) Zweck der Übermittlungspflichten nicht deckungsgleich mit Buchführungszweck	121
bb) Faktische Ebene	122
cc) Folgerungen für die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	122
3. Unterscheidung zwischen originär digitalen und digitalisierten Unterlagen	124
a) Originär digitale Unterlagen	124
aa) Gesetzliche Vorgaben zur elektronischen Übermittlung von Rechnungen im Steuerrecht	125
bb) Gesetzliche Vorgaben zur elektronischen Übermittlung von Rechnungen außerhalb des Steuerrechts	125
b) Digitalisierung in Papierform erstellter oder eingehender Unterlagen	126
aa) Rechtliche Zulässigkeit des ersetzenden Scannens	127
(1) Wortlautauslegung des § 147 Abs. 2 AO gibt keine eindeutige Richtung vor	129
(2) Historische Auslegung spricht nicht gegen Zulässigkeit des ersetzenden Scannens	130

(3) Systematischer Bezug zu steuerrechtlichen Normen sowie Vergleich zum EGovG	131
(4) Sinn und Zweck der Beweisfunktion durch ersetzendes Scannen gewahrt	133
(5) Zwischenergebnis	134
bb) Kontierung bei eingescannten Unterlagen	135
c) Gesetzliche Vorgaben zur strukturierten Auswertbarkeit	136
d) Hybride Erscheinungsformen	140
e) Zwischenergebnis: Digitalisierungsziele und rechtsvergleichende Perspektive	141
4. Einsatz Künstlicher Intelligenz in der steuerrechtlichen Buchführung	143
a) Begriff der Künstlichen Intelligenz	143
aa) Maschinelles Lernen und selbstlernende Algorithmen	144
bb) Unterscheidung zwischen schwacher und starker KI	146
b) Einsatzmöglichkeiten für die Praxis	147
c) Rechtliche Zulässigkeit des Einsatzes von Künstlicher Intelligenz	149
aa) Anwendbarkeit des § 87c AO	149
(1) Wortlaut des § 87c Abs. 1 AO erfasst nur nicht amtliche Programme	150
(2) Systematische Auslegung deutet Eingrenzung auf kommunikativen Prozess an	150
(3) Historischer Ursprung des § 87c AO in den §§ 3, 4 StDÜV	151
(4) Haftung faktisch nur für als Entwickler registrierte Anbieter möglich	152
(5) Zwischenergebnis	154
bb) Vorgaben des Steuerberatungsgesetzes	155
(1) Tatbestand der Hilfeleistung in Steuersachen als Ausgangspunkt	156
(2) Entwickler bzw. Hersteller der Künstlichen Intelligenz als Anknüpfungspunkt	157
(3) Steuerpflichtiger als verantwortlicher Betreiber	159
(4) Betrieb durch Dritte und Abgrenzungsschwierigkeiten	161
(a) Einsatz von Shared-Service-Centern in Konzernstrukturen	162
(b) Einsatz von externen Buchführungsdienstleistern	165
cc) Zwischenergebnis	171
5. Aufbau und Implementierung eines Tax Compliance-Management-Systems	173
a) Definition und Ziele der Tax Compliance und Compliance-Management-Systeme	173
b) Besondere Problemlagen durch die Digitalisierung und Internationalisierung	175
aa) Einsatz von Datenverarbeitungssystemen in der steuerrechtlichen Buchführung	176

- bb) Einsatz von Künstlicher Intelligenz in der steuerrechtlichen Buchführung 178
- cc) Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung in das Ausland 178
- c) Abwehrende Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems 180
 - aa) Zusagen der Finanzverwaltung hinsichtlich bestimmter digitaler Systeme 180
 - bb) Drittwirkung einer Überprüfung des Herstellers nach § 87c Abs. 4 S. 1 AO 183
 - cc) Zusagen durch den Anbieter des Systems 183
 - dd) Zusagen der Finanzverwaltung hinsichtlich der Verlagerung in das Ausland 184
- d) Organisatorisch-technische Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems 187
 - aa) Anforderungen an digitale Prozessabläufe in der Buchführung 188
 - bb) Anforderungen beim Einsatz von Künstlicher Intelligenz 191
 - cc) Anforderungen bei Verlagerung der Buchführung in das Ausland ... 193
 - dd) Schadensminimierung nach Aufdeckung von Fehlerquellen in der Buchführung 195
- e) Kombination von Maßnahmen als Gesamtpaket und Zwischenfazit 197
- 6. Zusammenfassung zu den Digitalisierungsvorgaben 198

C. Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO 204

- I. Gesetzliche Systematik zum Ort der Buchführung zwischen § 146 Abs. 2 AO und § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO 206
 - 1. Grundsatz der Inlandsbuchführung in § 146 Abs. 2 S. 1 AO 206
 - a) Geltungsbereich der Abgabenordnung 206
 - aa) Völkerrechtliche Grundsätze 207
 - bb) Konkrete Ortsabgrenzung 208
 - b) Grundsatz der freien Bestimmbarkeit im Geltungsbereich der AO 208
 - c) Ausschlussgründe in § 146 Abs. 2 S. 2 AO 209
 - aa) Ausnahme für ausländische Betriebsstätten 210
 - bb) Ausnahme für Organgesellschaften 210
 - cc) Voraussetzungen für das Eingreifen einer Ausnahme 211
 - dd) Folgeproblematik der Differenzierung zwischen Führung und Aufbewahrung in § 146 Abs. 2 S. 1 AO und § 146 Abs. 2 S. 2 AO 213
 - d) Handelsrechtliche Vorgaben nach § 239 HGB 214
 - e) Spezialgesetzliche Regelung für die Umsatzsteuer in § 14b Abs. 2 UStG 216
 - aa) Anwendungsbereich des § 14b Abs. 2 UStG 216

bb) Inhaltliche Bedeutung der Regelung	216
(1) Regelung für im Inland ansässige Unternehmer	217
(a) Autonome Definition des Inlands in § 1 Abs. 2 UStG	217
(b) Erweiterung des Bereichs bei elektronischer Aufbewahrung	217
(2) Regelung für nicht im Inland ansässige Unternehmer	218
cc) Verhältnis zur Grundnorm des § 146 Abs. 2 AO	218
2. Internationalisierung der Buchführung nach § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO	219
a) Bestimmung des Anwendungsbereichs für § 146 Abs. 2a AO	220
b) Bestimmung des Anwendungsbereichs für § 146 Abs. 2b AO	220
c) Spezialgesetzliche Rückverweisung für die Umsatzsteuer in § 14b Abs. 5 UStG	221
d) Einsatz von Spiegelservern bei einer Auslandsbuchführung	221
aa) Technische Funktionsweise von Spiegelservern	222
bb) Rechtliche Bewertung	222
3. Gesamtbetrachtung und Folgerungen aus der Regel-Ausnahme-Systematik	224
a) Ausnahmecharakter des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO	224
b) Folgerungen für die Tatbestandsauslegung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO	225
II. Bedeutung des Tatbestandsmerkmals der Elektronik	227
1. Allgemeine und informationstechnische Bedeutung des Begriffs Elektronik	228
2. Elektronik in der Terminologie des AO-Gesetzgebers	228
a) Bedeutung der Elektronik in einzelnen Normenkomplexen der Abgabenordnung	229
b) Historisch-genetischer Ursprung der Terminologie	232
c) Folgen für die Betrachtung	234
3. Elektronik als Sonderbegriff für die Buchführung	236
4. Begriff der Digitalisierung	240
a) Informationstechnische Auslegung	240
b) Allgemein-gesellschaftliches Begriffsverständnis	241
c) Begriffsverständnis in der steuerrechtlichen Literatur	241
d) Begriffsverständnis des Steuergesetzgebers	242
aa) Elektronik als Ober- und Prozessbegriff	242
bb) Orientierung an weitem, allgemein-gesellschaftlichem Begriffsverständnis	246
cc) Kontrollüberlegungen und Praxiserwägungen	247
5. Folgerungen für die Auslegung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO	248
III. Tatbestand der elektronischen Buchführung in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO	249
1. Erschließungsdefizit durch praktische Qualifikationsprobleme	250
a) Qualifikationsprobleme in der Praxis	251
b) Praxisbeispiel	252

2. Verknüpfung zum Grundtatbestand der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen sowie zur Führung und Aufbewahrung ebendieser	253
3. Reichweite des Anwendungsbereichs von § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO	255
a) Volldigitale Prozessketten und Prozessketten ohne elektronisches System	255
aa) Prozessketten ohne jegliche Berührung zu einem elektronischen System	255
bb) Prozessketten auf rein digitaler Basis	256
b) Hybride Prozessketten	257
aa) Kontieren und Erfassen der Belege	259
(1) Auslegung nach dem Wortlaut	259
(2) Auslegung nach der Historie	261
(3) Auslegung nach der Systematik	262
(a) Teleologische Grunderwägungen zur Wechselwirkung mit § 14b UStG	263
(b) Wortlautvergleich zu § 14b UStG	264
(4) Auslegung nach dem Sinn und Zweck	265
(5) Zwischenergebnis und Meinungsstand in Literatur und Finanzverwaltung	267
bb) Sammeln und Ordnen der Belege	270
(1) Kernargumente einer Auslegung nach der Historie	270
(2) Kernargumente einer Auslegung nach dem Sinn und Zweck	271
(3) Kernargumente einer Auslegung nach der Systematik	271
(4) Lösungsansätze durch Prozesskettenstrukturierung	272
(a) Übersendung von Kopien in das Ausland	272
(b) Digitalisierung im Inland und Kontierung im Ausland	272
(c) Eigener Lösungsvorschlag und Zwischenergebnis	274
cc) Erstellung der Abschlüsse	276
dd) Aufbewahrung beziehungsweise Archivierung	277
c) Zwischenergebnis	280
4. Subjektives Element	280
IV. Zusammenfassung	281
1. Compliance-Anforderungen im Rahmen der Prozesskettenorganisation	283
a) Organisatorisch-technische Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems	284
aa) Sammeln und Ordnen der Belege	284
bb) Kontieren und Erfassen der Belege	285
cc) Aufbewahrung beziehungsweise Archivierung	286
b) Abwehrende Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems	287
2. Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung	288
3. Folgerungen für das Praxisbeispiel	290

D. Voraussetzungen für die Bewilligung nach § 146 Abs. 2b AO	291
I. Systematisierung der materiellen Voraussetzungen in § 146 Abs. 2b S. 2 AO	292
II. Sicherstellung des Datenzugriffs für die Finanzverwaltung	295
1. Bestimmung des Ansatzpunkts für Organisationsüberlegungen des Steuerpflichtigen	297
2. Vom Datenzugriff erfasste Systeme	298
a) Definition und Abgrenzung der Vor- und Nebensysteme	299
aa) Verwaltungsansicht zur Abgrenzung der Systeme	299
(1) Daten i. S. d. GoBD	299
(2) Verarbeitung der Daten i. S. d. GoBD	300
(3) Umfasste Systeme i. S. d. GoBD	300
bb) Standpunkt der Literatur und allgemeine Abgrenzungsschwierigkeiten	301
cc) Abgrenzung in der Rechtsprechung und Konsequenzen	302
b) Folgerungen für den Umfang des Datenzugriffs auf Vor- und Nebensysteme	303
3. Eingrenzung der Zugriffsmöglichkeit nach Datenbeständen	305
a) Eingrenzung auf Unterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 AO	305
aa) Wortlautbezug zu gespeicherten Daten, Unterlagen und Aufzeichnungen	305
bb) Unterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 AO als systematischer Anknüpfungspunkt	306
cc) Verwirklichung des Rechts auf Informationsteilnahme als Normzweck	307
dd) Anpassung der Außenprüfungsmöglichkeiten an das Zeitalter der Digitalisierung	308
ee) Zwischenergebnis	309
b) Reichweite des § 147 Abs. 1 AO und erfasste Datenbestände	309
aa) Regelung des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO	309
(1) Erfassung der Verfahrensdokumentation für Datenverarbeitungssysteme	310
(2) Reichweite der Verfahrensdokumentation für Datenverarbeitungssysteme	310
bb) Regelung des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO	311
(1) Steuerliche Relevanz	311
(2) Akzessorietät und weitere Einschränkungen	312
c) Folgerungen aus der Erweiterung auf die Kassen- und Umsatzsteuer-Nachschau	314
d) Eingrenzung auf Pflichtunterlagen	316
aa) Bezugspunkt im Wortlaut des § 146 Abs. 6 AO nicht eindeutig	316
bb) Platzierung der Vorschrift in § 146 AO und fehlender systematischer Verweis	317

- cc) Vermeidung einer Täuschung durch freiwillig geführte Unterlagen als Zweck 318
- dd) Keine andere Beurteilung im Rahmen des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO 319
- ee) Zwischenergebnis 319
- e) Zeitliche Eingrenzung durch § 147 Abs. 3 AO 320
- f) Fazit zur Eingrenzung auf bestimmte Datenbestände 321
- 4. Eingrenzung im systematischen Rahmen der Abgabenordnung 322
- 5. Erstqualifikationsrecht und Folgerungen für Internationalisierungsstrategien 323
 - a) Beachtung des Datenschutzes im Allgemeinen nach der DSGVO 324
 - b) Besondere Regelungen für Berufsgeheimnisträger 325
 - c) Reichweite der Schutzrechte 326
 - d) Folgerungen für Internationalisierungsstrategien 329
- 6. Fazit zu den Anforderungen an die Absicherung des Datenzugriffs 331
 - a) Kurzzusammenfassung der wichtigsten Arbeitsergebnisse 331
 - b) Compliance-Maßnahmen im Zusammenhang mit der Datenzugriffsmöglichkeit 333
 - aa) Abwehrende Funktionskomponente 333
 - bb) Organisatorisch-technische Funktionskomponente 334
 - cc) Besondere Anforderungen für bestimmte Datenbestände 334
 - c) Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung 336
 - d) Folgerungen für das Praxisbeispiel 337
- III. Mitteilung des Standorts des Datenverarbeitungssystems 338
 - 1. Standort des Datenverarbeitungssystems 339
 - a) Reichweite des Tatbestandsmerkmals des Datenverarbeitungssystems ... 340
 - b) Standortbestimmung und Datenverarbeitung in der Cloud 340
 - aa) Funktionsweise von Cloud-Systemen 341
 - (1) Servicemodelle für Cloud-Computing 343
 - (2) Betriebsarten des Cloud-Computings 344
 - bb) Rechtliche Einordnung von Cloud-Systemen 346
 - (1) Wortlaut des „Datenverarbeitungssystems“ kann mehrere Server erfassen 347
 - (2) Gesetzesbegründung versteht unter System die Gesamtheit mehrerer Systeme 348
 - (3) Virtualisierung des Cloud-Systems führt nicht zur Unbestimmbarkeit des Standorts 348
 - (4) Innere Systematik der Norm bestätigt Aufteilbarkeit auf mehrere Standorte 350
 - cc) Rechtliche Folgerung für die steuerrechtliche Buchführung 351
 - dd) Dynamische Kapazitätssteuerung mittels Künstlicher Intelligenz ... 351

2. Beauftragung von Drittanbietern	352
a) Umfang der Mitteilungspflicht	353
aa) Auslegbarkeit des Wortlauts als kumulative oder konditionale Verknüpfung	353
bb) Zweck der Beschlagnahmemöglichkeit deutet auf kumulative Verknüpfung hin	354
cc) Normenhistorie als Indiz für die Wichtigkeit der Standortmitteilung	356
dd) Regelung in einheitlicher Voraussetzung und Verhältnis zu § 146 Abs. 2b S. 4 AO	357
ee) Zwischenergebnis	358
b) Tatbestand der Beauftragung	358
3. Fazit zur Standortmitteilung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO	360
a) Kurzzusammenfassung der wichtigsten Arbeitsergebnisse	360
b) Compliance-Maßnahmen zur Erfüllung der Mitteilungspflichten	362
c) Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber	364
d) Folgerungen für das Praxisbeispiel	367
IV. Ordnungsgemäße Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten	368
1. Anforderungen an die Schwere der Pflichtverletzung	369
a) Wortlaut gibt ordnungsgemäße Erfüllung enumerativ aufgezählten Pflichten vor	370
b) Gesetzesbegründung legt Erfordernis der Kooperationsbereitschaft nahe	371
c) Auslegung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO im systematischen Kontext	371
aa) Systematisierung des Pflichtenkatalogs und innere Systematik	371
bb) Einstrahlung und Begrenzungswirkung von höherrangigem Recht	373
d) Sinn und Zweck spricht für nur widerlegliche Indizwirkung der Pflichtverletzungen	374
e) Zwischenergebnis	375
2. Berücksichtigung von Rechtsstreitigkeiten als Pflichtverletzungen	375
3. Anwendung von Festsetzungsfristen oder Verjährungsregelungen	376
4. Überprüfbarkeit im Rahmen des gerichtlichen Rechtsschutzes	378
5. Fazit zur ordnungsgemäßen Erfüllung steuerlicher Pflichten	379
a) Compliance-Maßnahmen im Zusammenhang mit § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO	380
b) Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung	381
c) Folgerungen für das Praxisbeispiel	382
V. Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung	383
1. Konturierung des unbestimmten Rechtsbegriffs der Nichtbeeinträchtigung	386
a) Negativformulierung unter Verwendung des Pronominaladverbs „hierdurch“	386
aa) Gesteigerte Anforderungen an Darlegungs- und Beweislast	386
bb) Kausalitätserfordernis durch den Rückbezug	388

- b) Übereinstimmung der Verwaltungsansicht mit der Gesetzesbegründung 389
- c) Systematische Aspekte einer Beeinträchtigung der Besteuerung 390
 - aa) Abgrenzung zu den anderen Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2
AO 390
 - bb) Merkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in § 148 AO . . . 392
 - cc) Grundsatz der Verhältnismäßigkeit aus Art. 20 Abs. 3 GG 393
- d) Datenverarbeitungsgestützte Buchführung im Inland als Vergleichsmaßstab 394
- e) Zwischenergebnis 395
- 2. Regelbeispielkatalog der Finanzverwaltung 396
 - a) Einbeziehung des Abgabeverhaltens 396
 - b) Verstoß gegen § 138 AO durch unterlassene Meldung von Gesellschaftsbeteiligungen 397
 - c) Berücksichtigung eines Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahrens 398
 - aa) Grundsätzliche Berücksichtigungsfähigkeit von Verfahren nach §§ 369 ff. AO 399
 - bb) Erfordernis einer rechtskräftigen Verurteilung 400
 - cc) Qualifizierte Anforderungen aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip . . 401
 - d) Notwendigkeit von Vollstreckungsverfahren 402
 - e) Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Auskunftsklausel 404
 - aa) Wirkungen einer großen Auskunftsklausel in Doppelbesteuerungsabkommen 405
 - bb) Anwendung der herausgearbeiteten Maßstäbe 405
- 3. Einbeziehung von Compliance-Maßnahmen als Tatbestandsvoraussetzung 407
 - a) Berücksichtigung der Ergänzungsfunktion 408
 - aa) Zusammenhängender Prüfungsrahmen 408
 - bb) Einheitliche Auslegung zur Widerrufsmöglichkeit in § 146 Abs. 2b S. 3 AO 409
 - cc) Zwischenergebnis 409
 - b) Compliance-Maßnahmen im Rahmen der Verfahrenssteuerung und Dokumentation 409
 - c) Verpflichtung zur Anfertigung von Backups und ihrer Verbringung in das Inland 410
- 4. Fazit zum Merkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung 412
 - a) Compliance-Maßnahmen im Zusammenhang mit § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO 413
 - b) Handlungsempfehlungen an den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung 414
 - c) Folgerungen für das Praxisbeispiel 415

VI. Antragstellung und Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen	416
1. Inhalt, Umfang und Form des Antrags	417
a) Subjekt der Antragspflicht	417
b) Form des Antrags	417
c) Inhalt des Antrags	418
2. Zuständige Finanzbehörde	419
3. Anzeigepflicht nach § 146 Abs. 2b S. 4 AO	419
4. Die Behandlung von Altfällen	421
a) Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 und i. d. F. JStG 2010	422
b) Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO	423
aa) Praktische Relevanz	423
bb) Konkurrenzverhältnis zwischen § 148 AO und § 146 Abs. 2b AO	423
cc) Rechtliche Folgen für die Altfälle	424
5. Fazit zur Antragstellung und Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen	425
a) Compliance-Maßnahmen zur Erfüllung der Antrags- und Anzeigepflichten	425
b) Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung	426
VII. Anspruch auf Bewilligung durch Einschränkungen des Ermessensspielraums	427
1. Ausgestaltung des § 146 Abs. 2b AO als Koppelungsvorschrift	428
a) Anzustellende Erwägungen im Rahmen des Ermessens	428
b) Dogmatische Herleitung einer Ermessensreduktion in typischen Fällen	429
c) Zwischenergebnis	430
2. Gerichtlicher Rechtsschutz als Compliance-Maßnahme	431
a) Gerichtliche Überprüfbarkeit der Bewilligungsentscheidung	431
aa) Kontrollmaßstab für den unbestimmten Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung	432
bb) Hineinragen des unbestimmten Rechtsbegriffs in die Ermessensausübung	433
cc) Zwischenergebnis	434
b) Praxiserwägungen zur gerichtlichen Durchsetzung einer Bewilligung	434
VIII. Fazit zu den Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO	436
E. Handlungsoptionen der Finanzverwaltung	438
I. Überprüfbarkeit der Buchführung unter Internationalisierungsaspekten	439
1. Grundlagen zum Datenzugriff durch die Finanzbehörden	440
a) Terminologie des Datenzugriffs	440
b) Rahmen und Rechtsqualität des Datenzugriffs	440
c) Anwendungsvoraussetzung und Arten des Datenzugriffs	441
aa) Z1-Datenzugriff als unmittelbarer Zugriff	442

bb) Z2-Datenzugriff als mittelbarer Zugriff	443
cc) Z3-Datenzugriff in Form der Datenträgerüberlassung	444
dd) Zugriffsformen im Rahmen der Umsatzsteuer- und Kassen-Nachschau	445
ee) Ermessensausübung durch die Finanzbehörde	447
ff) Praxiserwägungen zum Datenzugriff	448
2. Rechtlicher Rahmen für den Datenzugriff unter Internationalisierungsaspek- ten	449
a) Völkerrechtliche Vorgaben	449
aa) Grundsatz der Gebietshoheit und Interventionsverbot	449
bb) Geltung der Gebietshoheit und des Interventionsverbots im digitalen Raum	450
b) Verfassungsrechtliche Vorgaben zur Einhaltung der völkerrechtlichen Re- gelungen	453
3. Möglichkeiten des Datenzugriffs nach einer Verlagerung in das Ausland	454
a) Völkerrechtliche Zulässigkeit des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO	454
b) Abstufung nach der Art des Zugriffs	456
aa) Vorliegen hoheitlichen Handelns im Rahmen des Datenzugriffs	456
bb) Zulässigkeit eines Z1-Datenzugriffs	458
(1) Kein Verstoß gegen das Fernabfrageverbot nach Gliederungs- punkt 11.1 GoBD	459
(2) Ausschluss des Z1-Datenzugriffs durch völkerrechtlichen Ge- bietshoheitsgrundsatz	460
cc) Zulässigkeit eines Z2-Datenzugriffs	462
dd) Zulässigkeit eines Z3-Datenzugriffs	463
(1) Streit zum Ort des Z3-Datenzugriffs	463
(2) Aufforderung an einen Dritten	464
(3) Aufforderung an den Steuerpflichtigen	464
ee) Einwilligung im Rahmen von international koordinierten Außenprü- fungen	465
(1) Gleichzeitige Außenprüfungen und passive Prüfungsrechte	466
(2) Gemeinsame Außenprüfungen und aktive Prüfungsrechte (Joint Audits)	467
ff) Weitergehende Einwilligung für § 146 Abs. 2a S. 2 AO aus dem Uni- onsrecht	469
(1) Einwilligung aus Art. 249 MwStSystRL	469
(2) Einwilligung aus Art. 5 Abs. 1 S. 2 FFoD-VO	470
c) Bedeutung des Tatbestandsmerkmals „in vollem Umfang“	472
aa) Keine Überschreibung der völkerrechtlichen Grundsätze durch natio- nales Recht	472
bb) Nationalstaatliche Vorgaben des ausländischen Staates	473
cc) Historischer Ursprung des Tatbestandsmerkmals „in vollem Umfang“	474

dd) Anknüpfung des Tatbestandsmerkmals an den inhaltlichen Umfang der Daten	476
4. Fazit zur Überprüfbarkeit der Buchführungsdaten	477
II. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO	479
1. Widerruf und Aufforderung zur Rückverlagerung gem. § 146 Abs. 2b S. 3 AO	479
a) Tatbestandsmerkmal und Reichweite der Beeinträchtigung der Besteuerung	480
aa) Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Beeinträchtigung der Besteuerung	480
bb) Einschlägigkeit des Widerrufs nach §§ 146 Abs. 2b S. 3, 131 Abs. 2 Nr. 1 AO	480
cc) Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit im Tatbestand	482
b) Tatsächliche Anforderungen an die Rückverlagerung	482
aa) Inhalt und Zeitspanne für die Rückverlagerungsaufforderung	483
bb) Beweislastfragen	484
c) Fehlende Antragstellung oder Bewilligung	484
aa) Anwendbarkeit des § 146 Abs. 2b S. 3 AO	484
bb) Praxiserwägungen zur Behandlung der Fälle fehlender Antragstellung	484
2. Festsetzung eines Verzögerungsgelds nach § 146 Abs. 2c AO	485
a) Anwendungsbereich des Verzögerungsgelds	486
aa) Anknüpfung an Aufforderung zur Rückverlagerung nach § 146 Abs. 2c Var. 1 AO	487
bb) Anknüpfung an Standortveränderungsanzeige nach § 146 Abs. 2c Var. 2 AO	489
cc) Anknüpfung an Verlagerung ohne Bewilligung nach § 146 Abs. 2c Var. 5 AO	489
b) Setzung einer angemessenen Frist	491
c) Die Ausübung des Ermessens beim Verzögerungsgeld	492
aa) Kernerwägungen zur Ausübung des Entschließungsermessens	493
bb) Kernerwägungen zur Ausübung des Auswahlermessens	494
cc) Gesteigerte Begründungsanforderungen aus der Weite des Anwendungsbereichs	496
3. Zwangsmittel nach §§ 328 ff. AO	496
4. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 Abs. 1 AO	498
5. Steuergefährdung nach § 379 AO	499
6. Fazit zu den Rechtsfolgen von Verstößen gegen § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO	500
III. Zusammenfassung zu den Handlungsoptionen der Finanzverwaltung	501

F. Unionsrechtskonformität des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO	504
I. Vereinbarkeit mit dem primären Unionsrecht	505
1. Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 ff. AEUV	506
a) Herkunftsstaat als Adressat der Niederlassungsfreiheit	507
b) Niederlassung i. S. d. Art. 49 AEUV durch Verlagerung der Buchführung	509
aa) Voraussetzung der selbstständigen Erwerbstätigkeit	510
bb) Entwicklung weiterer Kriterien zur steuerrechtsspezifischen Auslegung	511
cc) Dauerhaftigkeit auf Grundlage einer festen Einrichtung	512
(1) Dauerhaftigkeit der Einrichtung	512
(2) Festigkeit der Einrichtung	513
c) Ergebnis zum Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit	515
2. Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 ff. AEUV	516
a) Buchführung als Dienstleistung i. S. d. Art. 57 Abs. 1 AEUV	517
b) Eröffnung des Schutzbereichs der Dienstleistungsfreiheit für Dienstleistungsnachfrager	518
aa) Erweiterung des Art. 56 AEUV auf die passive Dienstleistungsfreiheit	520
bb) Erweiterung der Dienstleistungsfreiheit auf Korrespondenzdienstleistungen	521
c) Ergebnis zum Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit	523
3. Beeinträchtigung der Schutzbereiche	523
a) Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch das Steuerverfahrensrecht ..	524
b) Mögliche Beeinträchtigungsformen für Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit	525
c) Judikatur des EuGH in der Rechtssache Futura-Singer	527
d) Beeinträchtigung des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit	530
aa) Gleichheitsrechtliche Komponente der Beeinträchtigung	530
(1) Vergleichsgruppenbildung	531
(2) Vergleichbarkeit der Situation	531
(3) Ungleichbehandlung der Vergleichsgruppen	532
bb) Freiheitsrechtliche Komponente der Beeinträchtigung	534
(1) Beschränkung durch das Verbot der Auslandsbuchführung in § 146 Abs. 2 AO	534
(2) Beschränkung durch die Datenzugriffsanforderung in § 146 Abs. 2a S. 2 AO	535
e) Beeinträchtigung des Schutzbereichs der Dienstleistungsfreiheit	536
f) Folgerungen für die Normierung und Anwendung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO	538

4. Rechtfertigung der Beeinträchtigung von Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit	539
a) Entwicklung eines Maßstabs für die Rechtfertigungsanforderungen	539
aa) Allgemein in Betracht kommende Rechtfertigungsgründe	539
bb) Konkrete Anforderungen im Hinblick auf die untersuchten Konstellationen	542
b) Legitimes Ziel	544
c) Geeignetheit	545
d) Erforderlichkeit und Angemessenheit	546
aa) Gemeinsamkeiten und Unterschiede zur Rechtssache Futura-Singer	546
bb) EU-Amtshilferichtlinie	549
(1) Entwicklung der Amtshilfe im Europa- beziehungsweise Unionsrecht	549
(2) Rechtsprechung des EuGH zur Inanspruchnahme der Amtshilfe	551
(3) Kritik an der Richtlinie 77/799/EWG und der Judikatur des EuGH	552
(a) Bearbeitungsdauer der Anfragen	552
(b) Organisatorische Mängel und andere Vollzugshindernisse ...	553
(4) Änderungen und Auswirkungen durch die Richtlinie 2011/16/EU	555
(a) Fristenregelung und tatsächliche Bearbeitungsdauer der Anfragen	555
(b) Änderungen und Kontinuitäten im organisatorischen Prozess	556
(5) Schlussfolgerungen für die durchgeführte Untersuchung	559
cc) Permanente Gewährung des Zugriffs	562
dd) Anerkennungsgrundsatz des EuGH	562
(1) Funktionsweise des Anerkennungsgrundsatzes	563
(2) Anerkennungsgrundsatz in der Rechtssache Futura-Singer	563
(3) Übertragbarkeit der Argumentationslinie auf § 146 Abs. 2 S. 2 AO	564
(4) Übertragbarkeit der Argumentationslinie auf § 146 Abs. 2a AO	566
(5) Ergebnis zum Anerkennungsgrundsatz	567
ee) Güterabwägung und zusammenfassende Aspekte	567
e) Zwischenergebnis zur Rechtfertigung im Hinblick auf § 146 Abs. 2 AO	569
5. Fazit zur Vereinbarkeit des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO mit primärem Unionsrecht	570
II. Vereinbarkeit mit dem sekundären Unionsrecht	570
1. Vereinbarkeit mit der Richtlinie 77/388/EWG und 2006/112/EG	570
a) Kein Verstoß gegen die Richtlinie 77/388/EWG	571
b) Kein Verstoß gegen die Richtlinie 2006/112/EG	572
aa) Vereinbarkeit des § 146 Abs. 2 AO mit der Richtlinie 2006/112/EG	572
bb) Vereinbarkeit des § 146 Abs. 2a AO mit der Richtlinie 2006/112/EG	573
2. Vereinbarkeit mit der Free Flow of Data-Verordnung 2018/1807/EU	574
a) Eröffnung des Anwendungsbereichs für Buchführungsdaten	575

- b) Vorliegen einer unzulässigen Datenlokalisierungsvorgabe durch § 146 Abs. 2a AO 576
 - aa) Rechtslage gemäß § 146 Abs. 2a AO a.F. 576
 - bb) Ordnungsgemäße Umsetzung der Verordnung durch das Jahressteuergesetz 2020 577
 - c) Rechtspolitische Erwägungen zur Reichweite der Umsetzung 579
- III. Fazit und Ausblick zur Unionsrechtskonformität des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO 581
- G. Fazit und Zukunftsperspektive 584**
- Literaturverzeichnis 589**
- Internetquellenverzeichnis 622**
- Rechtsprechungsverzeichnis 626**
- Synopse der Fassungen von § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO 638**
- Sach- und Stichwortverzeichnis 642**

A. Einführung in das Thema

Durch die zunehmende Verflechtung international tätiger Konzerne, aber auch auf Grund des steigenden Kostendrucks auf kleine und mittelständische Unternehmen kommt es immer häufiger zu einer Verlagerung der Buchführung in das Ausland.¹

Im Falle weltweit tätiger Konzerne ist es bereits gängige Praxis, dass die Buchführung zentral und digital mit einer Datenverarbeitungssoftware erfasst wird, sodass die Buchführungsdaten oftmals auf Servern der Konzernobergesellschaft oder bei sogenannten Shared-Service-Centern² im Ausland gespeichert werden.³ Zunehmend greifen aber auch kleine und mittelständische Unternehmen für die Buchführung auf externe Anbieter mit Rechenzentren im Ausland zurück, die eine kostengünstige Möglichkeit versprechen, die Buchführung schnell und einfach abzuwickeln. Begünstigt wird dieser Trend im Bereich der kleinen und mittelständischen Unternehmen durch die Verdrängung klassischer Bezahlsystemanbieter unter anderem durch das Aufkommen vieler kleiner Startups, die kostengünstige Bezahlsystem- und Abrechnungslösungen vermarkten und inzwischen auch auf die nachgelagerten Märkte für Buchführungs- und Besteuerungsdatenübermittlungssysteme vordringen.⁴ Diese Entwicklung wird durch die Globalisierung und Digitalisierung der Wirtschaft sowie die damit einhergehende Digitalisierung von Abrechnungs- und Buchführungsprozessen mittels moderner informationstechnischer Systeme noch verstärkt.⁵

¹ Mit dieser Feststellung aus der Praxis bereits *Nacke*, StUB 2009, 87, 94; *Schmittmann*, K&R 2012, 18. Auch die Finanzbehörden bekommen diesen Trend inzwischen zu spüren. In einem Schreiben des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1 – 3/5 St42 wird deshalb ausdrücklich festgestellt: „Es mehren sich die Anträge auf Verlagerung der Buchführung ins Ausland“.

² Dabei handelt es sich um Service-Gesellschaften, in denen meist länderübergreifend administrative Aufgaben zentral abgewickelt werden, siehe etwa *Buba*, BBP 2017, 149, 150; *Plewka*, NJW 2011, 2562, 2563.

³ *Hafner*, BB 2020, 363, 364; *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347.

⁴ Der Gesetzgeber hat zur Eindämmung dieser Flut an elektronischen Aufzeichnungssystemen, die gerade im Bereich der Kassensysteme oftmals Manipulationsanfälligkeiten aufweisen, durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. 12. 2016 eine sehr eingriffsintensive Maßnahme ergriffen und in § 146a Abs. 1 S. 5 AO verboten, Systeme oder Software, die nicht den Anforderungen des § 146a Abs. 1 S. 1 bis S. 3 AO entsprechen, gewerbsmäßig zu bewerben oder gewerbsmäßig in den Verkehr zu bringen. Siehe zum Umfang dieser Verbote die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 18/9535, S. 20 f.

⁵ Auch diese Entwicklung beschränkt sich längst nicht mehr allein auf die Digitalwirtschaft und große multinationale Konzerne, sondern ist inzwischen auch bei kleinen und mittelständischen Unternehmen angekommen. So setzen beispielsweise immer mehr kleine Gastro-

Aber auch andere Entwicklungen begünstigen die Internationalisierung und Digitalisierung der steuerrechtlichen Buchführung, durch die in den nächsten Jahren noch mit einer erheblichen Verstärkung dieses Trends zu rechnen ist. So forderte die Bundeskanzlerin die Wissenschaft unlängst dazu auf, über Konzepte für die Implementierung einer Besteuerung von Daten in das Steuersystem nachzudenken.⁶ Erste Ansätze für solche Konzepte finden sich in der von der Europäischen Kommission vorgeschlagenen Richtlinie⁷ zu einem gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen.⁸ Allerdings ist für solche neuen Besteuerungsansätze neben der Festlegung neuer Anknüpfungspunkte⁹ zunächst die Aufzeichnung der steuerlich relevanten Vorgänge die zentrale Grundlage. Dass es bei einer an Daten anknüpfenden Besteuerung zumeist um internationale Besteuerungssachverhalte gehen wird, liegt auf der Hand. Schließlich können Daten, die überall auf der Welt gespeichert sein können, im Inland nahezu in Echtzeit abgerufen und genutzt werden. Dabei spielt die physische Entfernung zum Nutzer beziehungsweise zum Konsumenten im Gegensatz zu klassischen Dienstleistungen, wie etwa einer hardwarebezogenen Autoreparatur,¹⁰ grundsätzlich keine Rolle mehr.

Obwohl die Buchführung in Fragen der Technisierung und Digitalisierung oft eine Vorreiterrolle einnimmt¹¹, reagierte der deutsche Gesetzgeber auf die damit einhergehende Internationalisierung der Buchführung im Steuerrecht relativ spät. Erst mit Wirkung zum 20. 12. 2008¹² wurde die Norm des § 146 Abs. 2a AO i. d. F.

miebetriebe auf kostengünstige Smartphone-Apps für die Abwicklung von Bestellungen, vertiefend dazu Gliederungspunkt A. II. 3. b) auf S. 41. Weil inzwischen viele dieser Programme auch die Übernahme und Verwaltung steuerlicher Buchführungsprozesse anbieten, liegt ein besonderes Problem darin, dass den Nutzern solcher Systeme oft nicht bewusst ist, dass die Speicherung der Daten bei manchen Anbietern in Drittländern stattfindet und damit ein Antrag nach § 146 Abs. 2b AO erforderlich wäre, siehe dazu Gliederungspunkt A. IV. 1. d) auf S. 59.

⁶ Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 29. 5. 2018, abrufbar unter: <https://bit.ly/2nlqjmx>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁷ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen in COM(2018) 148 final.

⁸ Ausführlich zu dem Richtlinienvorschlag eines gemeinsamen Systems einer Digitalsteuer siehe *Rüscher*, *MwStR* 2018, 419 ff.

⁹ Zu den (auch informationstechnischen) Schwierigkeiten bei der steuerrechtlichen Anknüpfung an Daten siehe *Winterhalter/Niekler*, *beck.digitax* 2020, 277 ff.

¹⁰ Neben rein hardwarebasierten Reparaturvorgängen wie einem Ölwechsel gibt es inzwischen allerdings auch Reparaturvorgänge durch entsprechende Softwaremodifikationen, die zumindest theoretisch auch ortsunabhängig per Fernwartung ausgeführt werden können.

¹¹ Auf diesen Aspekt wird in den historischen Grundlagen unter Gliederungspunkt A. II. 2. auf S. 36 näher eingegangen. Hier soll nur kurz exemplarisch auf die digitale Außenprüfung in § 147 Abs. 6 AO hingewiesen werden, die bereits durch Gesetz vom 23. 10. 2000 eingefügt wurde, vergleiche *BGBI. I* 2000, 1433, 1460, rechte Spalte unten.

¹² Siehe Art. 39 Abs. 1 Jahressteuergesetz (JStG) 2009 in *BGBI. I* 2008, 2794, 2844, rechte Spalte.

JStG 2009, die im Wesentlichen dem neuen § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO entspricht,¹³ in die Ordnungsvorschriften für die Buchführung im Steuerrecht eingefügt und auf diese Weise eine elektronische Buchführung im Ausland ausdrücklich gesetzlich zugelassen. Nach der Begründung zum Regierungsentwurf solle mit der Vorschrift der weltweiten Verflechtung von Unternehmen Rechnung getragen werden, welche nach der ausdrücklichen Gesetzesbegründung immer häufiger auch die Notwendigkeit mit sich bringe, die Buchführungs- und Aufzeichnungsarbeiten in Konzernzentralen oder zentralisierte Buchführungsstellen zu verlagern sowie Buchführungsaufgaben aus Kostengründen im Ausland vornehmen zu lassen.¹⁴

Die Regelung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO, die den Flexibilisierungsbedürfnissen der Wirtschaft Rechnung tragen soll, bewegt sich jedoch in einem Spannungsfeld zur weiterhin bestehenden Grundaussage des § 146 Abs. 2 AO, der nach Satz 1 grundsätzlich eine Führung und Aufbewahrung von Büchern und von für die Besteuerung sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Inland vorschreibt.¹⁵ Damit soll § 146 Abs. 2 S. 1 AO nach seinem Sinn und Zweck sicherstellen, dass die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen i. S. d. § 147 AO für die Finanzbehörden jederzeit erreichbar und überprüfbar sind.¹⁶ Schließlich ist die Erfassung der steuerpflichtigen Vorgänge und damit die Buchführung zentraler Ausgangspunkt, um überhaupt eine leistungsgerechte und gleichmäßige Besteuerung i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG sicherstellen zu können. Somit stellt die wissenschaftliche Aufarbeitung der Aspekte der Internationalisierung und Digitalisierung der steuerrechtlichen Buchführung nicht etwa nur einen Randaspekt dar, sondern ist eine Kernfrage für die Funktionsfähigkeit des Steuerstaates. In der gesellschaftlichen und wissenschaftlichen Betrachtung fristet diese Frage aber leider oft nur ein Schattendasein.

Immerhin hat der Gesetzgeber das schon angerissene Spannungsverhältnis zwischen Flexibilisierung einerseits und Kontrollmöglichkeiten andererseits schon bei der Erweiterung der Ordnungsvorschriften durch § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 gesehen, weshalb er zur Sicherung einer effektiven Kontrolle durch die Finanzbehörden und für einen gleichmäßigen Steuervollzug¹⁷ eine Reihe von teils strengen Voraussetzungen für eine Verlagerung der elektronischen Buchführung in das

¹³ Die Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21. 12. 2020, siehe dazu BGBl. I 2020, 3096, 3127, wird im Rahmen dieser Arbeit bereits berücksichtigt. Durch die Reform wird die Norm des § 146 Abs. 2a AO a.F. in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO aufgespalten, siehe ausführlich dazu noch Gliederungspunkt B. II. 3. auf S. 87. Dabei wird hier schon nach der neuen Rechtslage zitiert. Soweit sich eine Aussage spezifisch auf Besonderheiten einer vorhergehenden Fassung des § 146 Abs. 2a AO bezieht, wird diese mit „i. d. F. JStG 2009“ oder „i. d. F. JStG 2010“ bzw. falls beide Altfassungen gemeint sind, mit „a.F.“ gekennzeichnet.

¹⁴ So die Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 80.

¹⁵ *Drüen*, Ubg 2009, 549 bezeichnet § 146 Abs. 2a AO a.F. gar als Ergebnis eines „legislativen Spagats“.

¹⁶ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 31; *Mösbauer*, DB 2002, 498, 500; *Ohlf*, StBp 1996, 328.

¹⁷ Siehe die Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 80, rechte Spalte.

Ausland normierte. Die Einhaltung dieser Voraussetzungen schien dem Steuergesetzgeber sogar so wichtig, dass er mit der Einführung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 gleichzeitig in § 146 Abs. 2b AO a. F.¹⁸, der durch das Jahressteuergesetz 2020 in § 146 Abs. 2c AO verschoben wurde, ein neues Instrument schuf, das bei Verstößen den Finanzbehörden die Möglichkeit einräumt, ein Verzögerungsgeld von bis zu 250.000 Euro zu verhängen.

Allerdings bestehen auch viele Jahre nach der erstmaligen Einführung der Regelung in § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 für den heutigen § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO in der Praxis noch immer erhebliche Unsicherheiten und ungeklärte Fragestellungen, wodurch eine rechtssichere Anwendung der Vorschriften zum Ort der Buchführung für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung nur schwer umsetzbar ist.¹⁹

Zusätzlich ist vor dem Hintergrund einer in den letzten Jahren immer engeren Informationszusammenarbeit im Bereich der Besteuerung auf Unionsebene²⁰ außerdem die Frage von zentraler Bedeutung, ob die vom deutschen Gesetzgeber in § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO festgelegten Restriktionen für eine Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung in das europäische Unionsausland noch als erforderlich anzusehen sind und damit noch den Anforderungen an eine Beschränkung der Grundfreiheiten der Union genügen.

I. Zielsetzung und Gang der Untersuchung

Die Zielsetzung der vorliegenden Arbeit besteht deshalb darin, die durch die in der Praxis heute häufig vorzufindenden informationstechnischen Entwicklungen und durch Globalisierungstendenzen aufgeworfenen Fragen nach den rechtlichen Möglichkeiten und Grenzen der Internationalisierung und Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht im Fokus des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO zu beleuchten und diese gesetzgeberische Regelung im aufgezeigten Spannungsfeld kritisch zu hinterfragen.

Dafür werden in einem *ersten Kapitel* zur Einführung in das Themenfeld zunächst die historischen Entwicklungen im Bereich der steuerrechtlichen Buchführung dargestellt, wobei zum einen die Technisierung, die Automatisierung sowie die Digitalisierung und zum anderen die Internationalisierung im Fokus der Betrachtung stehen. Sodann wird die Relevanz der Buchführung für das Handelsrecht, für das

¹⁸ BGBl. I 2008, 2794, 2828, rechte Spalte.

¹⁹ Mit dieser Lagebeschreibung zu § 146 Abs. 2a AO a. F. etwa auch *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457.

²⁰ Zu nennen ist in diesem Zusammenhang insbesondere die Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung vom 15.2.2011, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2020/876/EU vom 24.6.2020, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 204 vom 26.6.2020, S. 46 ff.

Steuerrecht und darüber hinaus ihre gesellschaftspolitische Bedeutung untersucht, sowie die praktische Ausgangslage für das hier behandelte Thema einführend herausgearbeitet.

In einem *zweiten Kapitel* werden die aktuell bestehenden Regelungen zur Buchführung im Steuerrecht genauer beleuchtet.²¹ Dabei wird herausgestellt, wie sich insbesondere die Regelung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO systematisch in die Vorschriften zur steuerrechtlichen Buchführung einordnen lässt und in welchem normativen Umfeld sich die Regelung bewegt. In diesem Zusammenhang und um die Grundlage für den später ausführlich zu untersuchenden Anwendungsbereich der Norm zu legen, wird herausgearbeitet, was aus steuerrechtlicher Perspektive überhaupt unter dem Begriff der Buchführung zu fassen ist. Da sich der Begriff der Buchführung schon nach seinem Wortlaut in den Gegenstandsbegriff der Bücher und die Tätigkeit des Führens untergliedern lässt, wird dabei zuerst dargelegt, was unter dem Begriff der Bücher zu fassen ist und welche sonst erforderlichen Aufzeichnungen aus steuerrechtlicher Perspektive von der Buchführungspflicht erfasst sind. Neben dem Vorgang des Führens wird der zweite zentrale Tätigkeitsbegriff der steuerlichen Buchführungspflichten, nämlich die Aufbewahrung dieser Unterlagen untersucht. Als Kernelement des zweiten Kapitels wird der Digitalisierungsaspekt genauer beleuchtet, und es wird analysiert, welche Formvorgaben für die steuerrechtliche Buchführung bestehen, also inwieweit eine Digitalisierung steuerlicher Vorgänge und Aufzeichnungen rechtlich zulässig ist. Dabei wird auch auf Einsatzmöglichkeiten für technische Innovationen unter dem Schlagwort der Künstlichen Intelligenz näher eingegangen und geprüft, ob und inwieweit der Einsatz autonomer Systeme, die sich langsam in der Buchführungspraxis ausbreiten, rechtlich zulässig ist. Außerdem werden unter einem Compliance-Aspekt Maßnahmen entwickelt, um die Risiken für den Steuerpflichtigen beim Einsatz von digitalen Systemen zu minimieren.

Im *dritten Kapitel* wird dann der Internationalisierungsaspekt in den Fokus genommen. Dafür wird hinterfragt, inwieweit eine Verlagerung der Buchführung in das Ausland rechtlich zulässig ist. Ausgangspunkt für diese Fragestellung ist die in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO vorgesehene Möglichkeit, elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen²² oder Teile davon im Ausland zu führen und aufzubewahren. Da § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO nach seinem Wortlaut nur die „elektronische“ Buchführung erfasst, ist zu hinterfragen, welche konkreten

²¹ Da im Rahmen der vorliegenden Untersuchung eine besondere Fokussierung auf § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO stattfindet, werden andere Bereiche des umfangreichen Themengebiets der Buchführung im Steuerrecht nur erörtert, soweit diese im Hinblick auf die hier untersuchten Internationalisierungs- und Digitalisierungsaspekte zielführend sind.

²² Zur Begriffsbestimmung und Abgrenzung der Teilbegriffe der aus den Normen der §§ 140 ff. AO stammenden Unterscheidung zwischen Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen siehe Gliederungspunkt B. III. 1. auf S. 92; zum Oberbegriff der Buchführung und zur Begriffsverwendung in dieser Arbeit siehe die Ausführungen unter Gliederungspunkt B. III. 2. auf S. 98.

Prozessabläufe der elektronischen Buchführung in Abgrenzung zur Papierbuchführung des § 146 Abs. 2 AO, die auf das Inland beschränkt ist, zuzuordnen sind. So stellt sich etwa die Frage, ob der Digitalisierungsvorgang selbst, also das Einscannen oder das manuelle Eingeben schon als ein Aspekt der elektronischen Buchführung anzusehen sind, sodass dieser zulässigerweise in kostengünstigen Destinationen im Ausland stattfinden kann oder ob erst durch den Digitalisierungsvorgang eine elektronische Buchführung i. S. d. § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO entsteht, sodass der Digitalisierungsvorgang selbst durch § 146 Abs. 2 AO auf das Inland beschränkt wäre.

In einem *vierten Kapitel* werden die qualifizierten Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO ausführlich untersucht, die der Steuerpflichtige für die Bewilligung der Buchführung in einem Drittland zu erfüllen hat. In diesem Zuge wird insbesondere auf die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Mitteilung des Standorts des Datenverarbeitungssystems in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO unter dem Aspekt neuer technischer Entwicklung wie dem Cloud-Computing²³ eingegangen. Auch wird die Möglichkeit genutzt, um den unbestimmten Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO, der in der Praxis sehr große Schwierigkeiten bereitet,²⁴ aufzuarbeiten. Ferner ist zu klären, welche Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtige insbesondere im Hinblick auf die Antragstellung und die Ermöglichung des Datenzugriffs etwa im Rahmen einer digitalen Außenprüfung nach § 147 Abs. 6 AO zu erfüllen hat. Letztendlich wird hinterfragt, inwieweit bei einem Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2 AO das Ermessen der Finanzbehörde eingeschränkt wird, beziehungsweise welche weiteren Ermessenserwägungen für die Bewilligung eine Rolle spielen könnten.

Im *fünften Kapitel* wird aus der Perspektive der Finanzverwaltung der Fragestellung nachgegangen, welche rechtlichen Möglichkeiten den Behörden für einen Zugriff auf Buchführungsunterlagen im Rahmen einer digitalen Außenprüfung i. S. d. § 147 Abs. 6 AO, einer Kassen-Nachschau nach § 146b AO oder einer Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG unter dem Internationalisierungsaspekt zur Verfügung stehen.²⁵ Schließlich müsste ein solcher Zugriff nach einer Verlagerung der steuerlichen Buchführung in das Ausland auf fremdem Staatsgebiet stattfinden. Das Kernproblem liegt dabei im völkerrechtlichen Grundsatz der Gebietshoheit, der es den deutschen Finanzbehörden grundsätzlich verwehrt, Amtshandlungen auf

²³ Zur Begriffsbeschreibung und Erklärung der Funktionsweise des Cloud-Computings siehe Gliederungspunkte A. II. 3. b) auf S. 41 sowie D. III. 1. b) aa) auf S. 341.

²⁴ Die Bundessteuerberaterkammer hat dies schon im Gesetzgebungsverfahren mehrfach kritisiert und gefordert, eine bundeseinheitliche Definition zu schaffen, um Rechtsunsicherheit und Ungleichbehandlung zu vermeiden, siehe dazu die Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zur öffentlichen Anhörung zu dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 23.9.2010.

²⁵ Die Fragestellung weist Überlappungen zur Voraussetzung des § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO auf, die bereits im vierten Kapitel thematisiert wird. In Abgrenzung dazu soll im fünften Kapitel der Fokus auf die Zulässigkeit und Reichweite staatlicher Eingriffsmaßnahmen unter einem internationalen Aspekt gelenkt werden.

fremdem Staatsgebiet vorzunehmen.²⁶ Dennoch hat der deutsche Gesetzgeber einen solchen Zugriff offenbar vorgesehen, wenn er eine Verlagerung der elektronischen Buchführung in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO unter den Vorbehalt stellt, dass ein Datenzugriff nach §§ 146b Abs. 2 S. 2, 147 Abs. 6 AO, 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG in vollem Umfang möglich ist. Deshalb soll herausgearbeitet werden, welche rechtlichen Rahmenbedingungen für solche Datenzugriffe bei einer Buchführung im Ausland zu beachten sind und ob in diesen Konstellationen sogar Fernzugriffsmöglichkeiten der Finanzbehörden bestehen. Außerdem werden mögliche Handlungsoptionen der Finanzbehörden von einem Widerruf und einer Rückverlagerungsaufforderung bis hin zur Verhängung eines Verzögerungsgelds geprüft. In diesem Kontext wird der praxisrelevanten Frage nach der Behandlung von Fällen bisher fehlender Antragstellung²⁷ nachgegangen.

Zum Abschluss wird neben diesen eher praktischen Fragestellungen in einem *sechsten Kapitel* unter Berücksichtigung der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache Futura-Singer²⁸ analysiert, ob die deutschen Regelungen zum Ort der Führung und Aufbewahrung der steuerrechtlichen Unterlagen in § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO mit dem Unionsrecht, insbesondere mit den Grundfreiheiten der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit vereinbar sind und welche Handlungsoptionen dem nationalen Gesetzgeber im europäischen Rahmen noch verbleiben. Dies bietet auch die Möglichkeit, die durch das Jahressteuergesetz 2020 eingefügte Neuregelung in § 146 Abs. 2a AO einer umfassenden Prüfung auf Unionsrechtskonformität zu unterziehen. Zudem wird unter Berücksichtigung von sich abzeichnenden Entwicklungen bei der zwischenstaatlichen Amtshilfe eine Reformation für die Norm des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO entwickelt.

Die Arbeit schließt mit einem Fazit, in dem die Ergebnisse der sechs Kapitel kurz aufgegriffen werden. Dabei werden Maßstäbe und wissenschaftliche Ansätze herausgestellt, die eine zukunfts offene Weiterentwicklung der vorliegenden Arbeitsergebnisse im Hinblick auf technische Innovationen ermöglichen. Abschließend wird ein mögliches Zukunftsszenario für die Internationalisierung und Digitalisierung der steuerrechtlichen Buchführung im Fokus des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO skizziert.

²⁶ Schaumburg, in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 22.1 m. w. N.; Wargow-ske/Werner, beck.digitax 2020, 66, 69.

²⁷ Genaue Zahlen aus der Praxis, wie viele Steuerpflichtige tatsächlich dem Antrags-erfordernis unterliegen, aber dennoch keinen Antrag vor einer Verlagerung der Buchführung gestellt haben, liegen nicht vor. In der Literatur wird jedoch davon ausgegangen, dass nur wenige Steuerpflichtige die Verlagerung ihrer Buchführung ordnungsgemäß beantragen, siehe etwa Buba, BBP 2017, 149, 150. Der Verzicht auf eine Antragspflicht bei Verlagerungen in andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union durch das Jahressteuergesetz 2020 dürfte insofern zu einer Entspannung der Situation beitragen.

²⁸ EuGH vom 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239.

II. Historische Grundlagen

Auf der Suche nach den historischen Anfängen der Buchführung muss man in der Menschheitsgeschichte weit zurückgehen.

Erste Ansätze der Buchführung lassen sich nämlich schon in den frühen Kulturen erkennen.²⁹ So markierten die Jäger der Steinzeit mit Hand- und Fingerzeichen die Ergebnisse ihrer Beutezüge auf Höhlenwänden, weshalb in der heutigen Ethnologie die urtümliche Beutewirtschaft als Keimzelle des Finanz- und Steuerwesens angesehen wird.³⁰ In den frühen Hochkulturen entwickelten sich dann ab circa 3000 vor Christus bei den Sumerern Schriftzeichen und Schreibunterlagen, wobei eine erhaltene Tontafel aus der Zeit um 3000 vor Christus sogar als Vermögensverzeichnis gedeutet wird.³¹

Die Möglichkeit der Aufzeichnung von Vorgängen und Warenbewegungen, die heute eher in den Bereich der handelsrechtlichen Buchführung³² fallen würden, war im historischen Kontext stets eng verknüpft mit der buchhalterischen Aufzeichnung steuerrechtlicher Vorgänge.³³ So gab es schon im antiken Rom umfangreiche Vorschriften zur Buchführung mit einer Buchführungspflicht, welche als Grundlage für die Bemessung und Erhebung der Steuer diente, die allerdings mit der Beseitigung der direkten Steuern am Ende der römischen Kaiserzeit wieder aufhörte zu existieren.³⁴

In der Neuzeit finden sich erste steuerrechtliche Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten in der ersten Ordnung des gemeinen Pfennigs von 1495, dem Hessischen Türkensteuergesetz von 1576 und der General-Steuer-Ordnung Augusts des Starken von 1708.³⁵

²⁹ So *Gabele/Mayer*, Buchführung, S. 3 f.

³⁰ *Pausch*, Vom Beutesymbol zur Steuerbilanz, S. 14.

³¹ *Gabele/Mayer*, Buchführung, S. 4.

³² Zur unterschiedlichen Bedeutung der Buchführung im Steuerrecht und im Handelsrecht siehe Gliederungspunkt A. III. auf S. 43. Zur Verknüpfung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Buchführungspflichten im Rahmen der derivativen Buchführungspflicht nach § 140 AO Gliederungspunkt B. I. 1. a) auf S. 68.

³³ Zur Frage, ob sich die Steuerbilanz aus der Handelsbilanz entwickelte oder umgekehrt, siehe *Pausch*, DStZ 1979, 59 ff.

³⁴ *Pausch*, DStZ 1979, 59, 61.

³⁵ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 1, dort Fußnote 1 auf S. 3; *Sauer*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Vor §§ 140–148 AO, Rn. 1 ff. (Altauflage, 68. Ergänzungslieferung, Januar 2008).

1. Geschichtliche Aspekte der Buchführung im Steuerrecht in §§ 140 ff. AO

Die aktuellen Vorschriften zur steuerrechtlichen Buchführung in den §§ 140 ff. AO stammen im Kern aus dem Jahr 1977³⁶ und gehen zurück auf die §§ 162 ff. der Reichsabgabenordnung (RAO) aus dem Jahr 1919³⁷ und das Reichsgesetz zur neuen Fassung der Reichsabgabenordnung von 1931³⁸. Weiterhin relevant waren die Verordnung zur Durchführung des § 160 Abs. 2 RAO³⁹, die Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung⁴⁰, die Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuchs⁴¹ und die Verordnung über die Verbuchung des Warenausgangs⁴².

So stellten die Vorschriften der §§ 163 f. RAO im Jahre 1919 unter bestimmten Voraussetzungen eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Führung von Büchern im Interesse der Besteuerung auf. Die Reichsabgabenordnung normierte damit erstmals Verpflichtungen über das Führen von Büchern und Aufzeichnungen zu steuerlichen Zwecken,⁴³ sodass die daraus entstehenden Aufzeichnungs- und Selbstdeklarationspflichten im Bereich der Ertragsteuern als Neuerung anzusehen waren.

Zwar gab es in Preußen schon seit dem Jahr 1820 Steuern, die an die Erzielung von Einkommen und Gewerbeertrag anknüpften.⁴⁴ Jedoch mussten die Besteuerungsgrundlagen durch die Steuerbehörden auf Grundlage der offen zutage liegenden Umstände geschätzt werden.⁴⁵ Dadurch sollte „Willkür und Eindringen in die Privatverhältnisse [vermieden werden]“⁴⁶.

Erste Ansätze der Maßgeblichkeit der Buchführung für die Besteuerung finden sich im Preußischen Einkommensteuergesetz von 1851. So erhielt der Steuerpflichtige durch die §§ 22, 23, 26 Preuß EStG 1851 bereits die Möglichkeit, Bücher

³⁶ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 1 f. auch mit Verweis auf die in diesem Absatz genannten Regelwerke, die inzwischen außer Kraft getreten sind.

³⁷ Reichsgesetzblatt 1919, Nr. 242, S. 1993 ff.

³⁸ Reichsgesetzblatt Teil I 1931, S. 161 ff.

³⁹ Reichsgesetzblatt Teil I 1932, S. 165 ff.

⁴⁰ Reichsgesetzblatt Teil I 1935, S. 908 ff.

⁴¹ Reichsgesetzblatt Teil I 1935, S. 752 ff.

⁴² Reichsgesetzblatt Teil I 1936, S. 507 ff.

⁴³ Märtenz, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Vor §§ 140–148 AO, Rn. 1.

⁴⁴ Thier, Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie, S. 42 ff. mit dem Hinweis darauf, dass sich die Gewerbesteuer nicht nach dem Ertrag, sondern nach dem Umfang der Betriebe richtete.

⁴⁵ Koch, in: Becker/Koch/Riewald, Reichsabgabenordnung – Kommentar, vor § 160 AO, Vorbem. 2, Abs. 1.

⁴⁶ Memorandum des Staatsraths vom 17. 2. 1820 abgedruckt in Dieterici, Zur Geschichte der Steuer-Reform in Preußen von 1810 bis 1820, S. 271.

und Aufzeichnungen vorzulegen, um Einwände gegen die Steuerschätzung zu substantiieren, wodurch aber nur die Gelegenheit geboten wurde, eine Reklamation der Steuerschätzung zu begründen.⁴⁷ Auf diese Weise konnten die Aufzeichnungen allenfalls in Streitfällen eine Beweisfunktion entfalten.⁴⁸ Eine aus steuerrechtlichen Vorschriften entstehende Aufzeichnungs- oder Erklärungspflicht war damit aber noch nicht verbunden.

Den entscheidenden Impuls für die spätere Normierung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten in der Reichsabgabenordnung setzte erst die Miquelsche Steuerreform von 1891,⁴⁹ die erstmals eine jährliche Steuererklärungspflicht in § 24 Preuß EStG 1891 normierte und in § 14 Preuß EStG 1891 i. V. m. Art. 19 der Anweisung vom 5. August 1891 zur Ausführung des preußischen Einkommensteuergesetzes den handelsrechtlichen Jahresabschluss als maßgeblich erklärte⁵⁰. Diese steuerrechtliche Anknüpfung an handelsrechtliche Aufzeichnungspflichten setzt sich bis in die heutige Zeit in der Vorschrift des § 140 AO fort.⁵¹

2. Technisierung, Automatisierung und Digitalisierung der Buchführung

Die Technisierung der Buchführung beginnt ebenfalls deutlich früher, als eine Technisierung im Allgemeinen überhaupt gesellschaftlich wahrgenommen wurde. Erklären lässt sich dieser Umstand dadurch, dass es sich bei der Buchführung um einen im wahrsten Sinne des Wortes „rechenintensiven Prozess“ handelt, bei dem es um die Verarbeitung von Zahlen sowie von anderen Daten geht und bei dem es auf höchste Genauigkeit ankommt. Solche Prozesse sind geradezu prädestiniert für eine technische Abwicklung.⁵²

Historisch betrachtet lassen sich erste Ansätze zu einer Technisierung der anzustellenden Berechnungen schon im Jahre 1623 in der Skizze für ein Zählradgetriebe erkennen, das die Rechenoperationen für die Landvermessung im Rahmen der Grundsteuererhebung erleichtern sollte und vom Tübinger Professor Wilhelm

⁴⁷ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 1.

⁴⁸ Schmidt, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, S. 16 m. w. N. zur Nutzung handelsrechtlicher Aufzeichnungen als Beweismittel unter dem Preußischen Einkommensteuergesetz von 1851.

⁴⁹ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 1.

⁵⁰ Schmidt, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, S. 21 f. mit Verweis auf die anfänglichen Auslegungsschwierigkeiten bei § 14 Preuß EStG 1891.

⁵¹ Zur Unterscheidung zwischen derivativen und originär steuerrechtlichen Buchführungspflichten siehe noch Gliederungspunkt B. I. auf S. 67.

⁵² Mit einem Befund in diese Richtung auch Fettke, MwStR 2018, 463, 464.

Schickard entwickelt wurde, der im Herzogtum Württemberg mit der Anlegung eines Steuerkatasters beauftragt war.⁵³

Ab den 1930er Jahren wird die Technisierung und Automatisierung der Buchführung auch von einer zunehmenden Komplexität der steuerrechtlichen Regelungen vorangetrieben. Diese zunehmende Komplexität der steuerrechtlichen Regelungen führte zum Entstehen der steuerberatenden Berufe und veranlasste den Gesetzgeber im Jahre 1935 mit Art. 2 des Gesetzes zur Verhütung von Missbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung⁵⁴ einen § 107a in die Reichsabgabenordnung einzufügen, der einen Erlaubnisvorbehalt des Finanzamtes für die Ausübung des Berufs „Helfer in Steuersachen“ vorsah. Damit war die Grundlage für die steuerberatenden Berufe gelegt, die zu einer weiteren Professionalisierung und einer damit einhergehenden Komplexitätssteigerung des Steuerrechts beitragen.

Aus den ersten Schreib- und Rechenmaschinen, deren Serienfertigung in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts begann, entstanden dann im Jahre 1964 mit dem IBM System 360 die ersten Computer für das betriebliche Rechnungswesen, die es ermöglichten, die gestiegenen Anforderungen zu bewältigen und eine weitreichende Automatisierung in Gang setzten, welche schnell in alle Bereiche des betrieblichen Rechnungswesens eindrang und sogar die komplizierte Steuerbilanz erfasste.⁵⁵

Einen erheblichen Schritt nach vorn machte die Automatisierung der Buchführung in Deutschland im Jahr 1966 durch die Gründung der DATEV e. G. und weiterer Anbieter von Buchhaltungsprogrammen, die mit ihrem Leistungsspektrum primär auf die Mitglieder der steuerberatenden Berufe zielten, sodass die Finanzverwaltung dieser Entwicklung zunächst hinterherlief.⁵⁶ So stellte der Bundesrechnungshof⁵⁷ noch im Jahre 1996 fest, dass in der erst seit 1988 betriebenen Einführung der automatischen Datenverarbeitung in den Betriebsprüfungsstellen der Finanzämter zwar Fortschritte erreicht wurden, dass automatische Datenverarbeitungssysteme in einigen Bundesländern aber noch überhaupt nicht oder nur in einigen Finanzämtern zum Einsatz kämen.

Auf Ebene der Legislative reagierte der Bundesgesetzgeber erstmals am 19.3.1971 mit dem Regierungsentwurf für die Abgabenordnung 1977⁵⁸ auf die bei

⁵³ Pausch, Vom Beutesymbol zur Steuerbilanz, S. 64.

⁵⁴ Reichsgesetzblatt Teil I 1935, S. 1479, rechte Spalte unten.

⁵⁵ Pausch, Vom Beutesymbol zur Steuerbilanz, S. 68 ff., 84 f.

⁵⁶ Hamann, in: Hamann/Härtl/Kurz/Ludwig/Schmieder, Elektronische Betriebsprüfung, S. 107.

⁵⁷ Bericht des Bundesrechnungshofs in BT-Drucks. 13/5700, S. 136.

⁵⁸ Ursprünglich als AO 1974 vorgesehen, Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19. 3. 1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982; gleichlautend wieder in das parlamentarische Verfahren eingebracht durch Regierungsentwurf vom 25.1.1973 in BT-Drucks. VII/79.

einigen Steuerpflichtigen längst eingetretene Entwicklung hin zu einer elektronischen Buchführung im Steuerrecht.⁵⁹

In diesem Entwurf sah die Vorschrift des § 91 Abs. 3 S. 4 vor: „Werden Buchungen oder Aufzeichnungen auf Datenträgern gespeichert, so muss sichergestellt sein, dass sie jederzeit in Klarschrift ausgedruckt oder auf sonstige Weise lesbar gemacht werden können“⁶⁰. Damit wurden erstmals Regelungen zur elektronischen Buchführung im Steuerrecht in die Abgabenordnung implementiert. Bei der Norm des § 91 Abs. 3 S. 4 RegE-AO handelt es sich um einen Vorläufer der heutigen §§ 146 Abs. 5 S. 2, 147 Abs. 5 AO.

Auf den damals noch geforderten Ausdruck in Papierform wird heute in § 146 Abs. 5 S. 2 AO verzichtet.⁶¹ Die Norm verlangt lediglich, dass bei der Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern insbesondere sichergestellt sein müsse, dass während der Dauer der Aufbewahrungsfrist die Daten jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können.

Eine erhebliche Erweiterung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und ein großer Fortschritt im Hinblick auf die Digitalisierung im Steuerrecht auch aus der Perspektive der Finanzverwaltung ergibt sich allerdings durch § 147 Abs. 6 AO, der auch als Vorschrift zur sogenannten digitalen Außenprüfung bezeichnet wird⁶² und auf den die Regelung des § 146 Abs. 5 S. 3 AO verweist. Die Vorschrift des § 147 Abs. 6 AO wurde bereits am 23.10.2000 im Zuge des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung⁶³ eingefügt und trat gem. Art. 97 § 19b EGAO zum 1.1.2002 in Kraft. Danach hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, in Unterlagen des Steuerpflichtigen, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, Einsicht zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Dabei kann sie nach § 147 Abs. 6 S. 2 AO auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.

Durch die Norm des § 147 Abs. 6 AO wurde also der Finanzverwaltung für den Fall einer digitalen Buchführung ein Zugriffsrecht im Rahmen der Außenprüfung auf die beim Steuerpflichtigen gespeicherten Datenbestände eingeräumt.⁶⁴ In den Normierungen zur Außenprüfung findet sich deshalb die Vorschrift des § 200 Abs. 1 S. 2 AO, die anordnet, dass der Steuerpflichtige die Finanzbehörde bei der Ausübung

⁵⁹ *Schüßler*, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, S. 3.

⁶⁰ Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19.3.1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 33, linke Spalte.

⁶¹ Eine solche Verpflichtung kann allerdings nach § 147 Abs. 5 Hs. 2 AO bestehen, wobei die Anforderung eines Ausdrucks im Ermessen der Finanzbehörde steht.

⁶² *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 69.

⁶³ BGBl. I 2000, 1433, 1460, rechte Spalte unten.

⁶⁴ *Rätke*, in: *Klein*, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 60 ff.

ihrer Befugnisse nach § 147 Abs. 6 AO zu unterstützen hat. Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 28.12.2016⁶⁵ wurde die Vorschrift des § 147 Abs. 6 S. 3 AO angefügt, wodurch die Zugriffsrechte der Finanzverwaltung im Rahmen einer digitalen Außenprüfung nun auch auf Datenbestände erweitert wurden, die sich nicht beim Steuerpflichtigen selbst, sondern bei Dritten befinden.⁶⁶

Inzwischen hat sich die digitale Außenprüfung so weit durchgesetzt, dass sie als das Standardverfahren zur Überprüfung der steuerungsrelevanten Unterlagen angesehen werden kann.⁶⁷

3. Internationalisierung der Buchführung

Ein weiterer Trend ist die Internationalisierung der Buchführung. Hier lassen sich unter dem Blickwinkel der Digitalisierung zwei Impulsgeber herausarbeiten, die in zeitlicher Hinsicht allerdings schwer abgrenzbar sind.

a) Kommerzialisierung weltweiter Datennetze

Zuerst wird bei dem Schlagwort Internationalisierung der Buchführung häufig an große und international operierende Konzerne gedacht, die ihre Buchführungsaufgaben durch Drittanbieter oder eigene Gesellschaften im Ausland erledigen lassen.

Grundvoraussetzung für eine schnelle und unkomplizierte Übermittlung der entsprechenden Buchführungsdaten ist ein Kommunikationsmittel, das eine entsprechende Datenübertragung überhaupt erst zulässt.

In diesem Zusammenhang ermöglichte die DATEV e.G. ihren Mitgliedern bereits im Jahre 1974, Buchhaltungsdaten durch eine elektronische Datenfernübertragung über das herkömmliche Telefonnetz in das Rechenzentrum in Nürnberg zu übermitteln, wobei die physische Datenträgerübermittlung im sogenannten „sneakernet“⁶⁸ dadurch jedoch keineswegs abgelöst wurde.⁶⁹ Da eine Datenübermittlung auf

⁶⁵ BGBl. I 2016, 3152, 3153, rechte Spalte.

⁶⁶ Diese Erweiterung kann im Rahmen der vorliegenden Untersuchung insbesondere zur Auslegung des Umfangs des Datenzugriffs relevant werden. Siehe dazu Gliederungspunkt D. II. 3. a) auf S. 305.

⁶⁷ *Bleschick*, DStR 2018, 1105, 1109 spricht im Hinblick auf die digitale Außenprüfung von einer mittlerweile gängigen Praxis.

⁶⁸ Das „sneakernet“ oder auch „Turnschuhnetzwerk“ ist ein Begriff für den Austausch von Datensätzen auf physikalischen Speichermedien. Die Systemanwender liefen mit den Disketten oder Magnetbändern zwischen den einzelnen Arbeitsstationen beziehungsweise den Unternehmen hin und her. Vergleiche dazu *Kersken*, Kompendium der Informationstechnik, Kapitel 12.1.3, S. 601 f.

⁶⁹ Ausführlich zur Geschichte der Datev e.G. siehe <https://bit.ly/2OIXIJ8>, zuletzt abgerufen am 21.1.2021.

diesem Übertragungsweg sehr langsam, umständlich und kostenintensiv war, konnte sich die Technologie aber noch nicht durchsetzen, sodass hier noch nicht von einem Trend gesprochen werden kann.

Der erste starke Impulsgeber für die Internationalisierung der Buchführung dürfte daher erst die öffentliche Zugänglichmachung des Internets sein. Die US-amerikanische National Science Foundation begann im Jahr 1985 eine Verbreitung des Internets für wissenschaftliche und industrielle Zwecke durch die Zugänglichmachung technischer Standards zu fördern, was einer kommerziellen Nutzung des Internets etwa Mitte der 1990er Jahre zu einem Durchbruch verhalf.⁷⁰ Dadurch wurde es in den nachfolgenden Jahren möglich, Datensätze unkompliziert und kostengünstig mit anderen Unternehmensstandorten oder Drittanbietern überall auf der Welt auszutauschen, was der Globalisierung im Allgemeinen und der Internationalisierung der steuerrechtlichen Buchführung im Besonderen erheblichen Vorschub leistete.

Im Gegensatz zur Digitalisierung reagierte der deutsche Steuergesetzgeber kaum auf die zunehmende Internationalisierung im Bereich der Buchführung. In der Folge gab es zu dieser Problematik lange keine gesetzliche Regelung. Vielmehr blieb es bei dem Grundsatz des § 146 Abs. 2 S. 1 AO, wonach Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen im räumlichen Geltungsbereich der Abgabenordnung, mithin grundsätzlich im Inland⁷¹ zu führen sind.

Erst Ende des Jahres 2008 normierte der Gesetzgeber mit § 146 Abs. 2a AO a.F. Voraussetzungen zur Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland und sicherte diese Regelung gleichzeitig durch das neu geschaffene Verzögerungsgeld in § 146 Abs. 2b AO a.F. ab. Die in der Praxis schon vorher faktisch stattfindende Verlagerung der Buchführung in das Ausland gerade durch international tätige Unternehmen wurde von einzelnen Finanzämtern stillschweigend geduldet⁷² oder über die Norm des § 148 AO durch eine Bewilligung im Einzelfall ermöglicht⁷³.

Durch die Einführung des § 146 Abs. 2a AO a.F. mit dem Erfordernis einer Antragstellung durch den Steuerpflichtigen vor einer Verlagerung der Buchführung in das Ausland tritt der Trend nun aber allmählich offen zutage. So stellen in den letzten Jahren auch die Finanzbehörden den sich ausweitenden Trend zur Internationalisierung der Buchführung durch eine Zunahme entsprechender Anträge deutlich fest.⁷⁴

⁷⁰ *Brousseau/Curien*, in: *Brousseau/Curien*, *Internet and Digital Economics*, S. 12 ff.

⁷¹ Zur genauen Ortsbestimmung siehe noch Gliederungspunkt C. I. 1. a) auf S. 206.

⁷² *Niemann/Paul*, *K&R* 2009, 444, 450.

⁷³ Finanzausschuss des Bundestags, Öffentliche Anhörung am 8.10.2008, Protokoll Nr. 16/99, S. 65 f.

⁷⁴ Vergleiche die Vorbemerkung in der Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 20.1.2017 – S 0316.1.1–3/5 St42 noch zu § 146 Abs. 2a AO a.F.; siehe dazu bereits Fußnote 1 auf S. 27.

b) Web 2.0 und Cloud-Services

Eine weitere Beschleunigung und Aktualität erfährt der Trend zur Internationalisierung der Buchführung durch das sogenannte Web 2.0⁷⁵. Als Web 2.0 werden interaktive und kollaborative Angebote im Internet bezeichnet, bei denen der Nutzer nicht nur bestehende Inhalte entgegennimmt, sondern selbst Daten⁷⁶ zur Verfügung stellt. Dem Web 2.0, dessen Angebote etwa ab dem Jahr 2003 ein breiteres Publikum erreichten, verhalfen digitale Plattformen wie Facebook, YouTube oder Twitter zum Durchbruch.

Im Zuge dieser Entwicklungen etablierte sich auch das sogenannte Cloud-Computing,⁷⁷ welches wohl als zweiter Impulsgeber angesehen werden kann. Da Plattformen wie Facebook oder Twitter, aber auch Marktplätze wie Amazon nicht gleichmäßig ausgelastet sind, bedarf es einer flexiblen Infrastruktur, um Rechenleistung oder auch Speicherplatz genau dann abrufen zu können, wenn diese Ressourcen auf Grund temporärer Auslastungsspitzen benötigt werden. So ist leicht vorstellbar, dass ein Marktplatz wie Amazon im Weihnachtsgeschäft ein Vielfaches seiner üblichen Rechenleistung benötigt. Neben solchen Infrastructure as a Service (IaaS)-Angeboten, bei denen virtualisierte Computerhardware-Ressourcen wie Rechenleistung oder Speicherplatz zur Verfügung gestellt werden,⁷⁸ haben sich im Bereich der Buchführung zahlreiche Software as a Service (SaaS)-Angebote am Markt etabliert.⁷⁹ Bei SaaS-Angeboten stellen die Diensteanbieter neben der Infrastruktur auch Anwendungsprogramme zur Verfügung, die auf dieser Infrastruktur ausgeführt werden.⁸⁰ Der Zugriff auf diese zentral gehosteten Serveranwendungen kann von nahezu beliebigen Endgeräten mit Internetanbindung erfolgen, sodass bei einer gut ausgebauten Mobilfunkinfrastruktur beispielsweise herkömmliche Smartphones als Endgeräte verwendet werden können. Durch diese Interoperabilität mit verschiedensten Endgeräten werden SaaS-Angebote aus der Cloud auch im

⁷⁵ Der Begriff „Web 2.0“ wurde zunehmend durch den Begriff „Social Media“ oder „Social Web“ ersetzt, siehe dazu *Schiurig*, Blogbeitrag, abrufbar unter: <https://bit.ly/2OQkzxv>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021. Zur Entstehung und Bedeutung des Begriffs siehe auch *Ebersbach/Glaser/Heigl*, Social Web, S. 24 ff.

⁷⁶ Sogenannter „user-generated content“ stellt eines der Wesensmerkmale des Web 2.0 dar, siehe *Schenk/Jers/Gölz*, Die Nutzung des Web 2.0 in Deutschland, S. 19.

⁷⁷ Beim Cloud-Computing handelt es sich nicht um eine spezielle Technologie, sondern um Bereitstellungsmodelle für skalierbare IT-Leistungen über Netzwerkverbindungen als standardisierte Dienstleistung, vertiefend dazu *Knorr*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 1 A, Rn. 1 f. Siehe außerdem zur Bedeutung des Cloud-Computing für die Buchführung im Steuerrecht Gliederungspunkt A. IV. 1. d) auf S. 59 und zur Bestimmung des Standorts für § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO Gliederungspunkt D. III. 1. b) auf S. 340.

⁷⁸ *Niemann/Paul*, K&R 2009, 444, 445; vertiefend dazu noch Gliederungspunkt B. IV. 4. c) bb) (4) b) auf S. 165.

⁷⁹ Mit dieser Feststellung auch *Hafner*, BB 2020, 363, 364.

⁸⁰ *Weichert*, DuD 2010, 679 f.; vertiefend siehe noch Gliederungspunkt D. III. 1. b) aa) (1) auf S. 343.

Bereich der Buchführung zu einer zunehmenden Alternative⁸¹ zu herkömmlichen Kassen-, Abrechnungs- und Buchführungssystemen.

Hinzu kommt, dass dieser durch das Cloud-Computing ausgelöste Trend nicht mehr nur wenige große und international agierende Konzerne betrifft, sondern durch die Flexibilität und Skalierbarkeit⁸² von Cloud-Anwendungen längst bei mittelständischen und sogar bei kleinen Unternehmen angekommen ist.

So verfügt heutzutage (fast) jeder Mitarbeiter auch in einem kleinen Unternehmen über ein eigenes Smartphone, auf das eine Kassen-App heruntergeladen werden kann. Beispielsweise in der Gastronomie können die Bestellungen so, oft über den Umweg eines Cloud-Servers, direkt an die Küche weitergeleitet werden. Die Rechnungssumme für den jeweiligen Tisch lässt sich sofort und unkompliziert abrufen, und letztendlich werden alle Geschäftsvorfälle und Buchungsdaten zentral in der Cloud erfasst und abgespeichert.⁸³

Die Vorteile liegen klar auf der Hand. So muss keine zusätzliche Hardware, wie etwa Bestellterminals, angeschafft werden. Die Geschäftsleitung kann von überall auf der Welt die aktuellen Umsatzzahlen jeder Filiale verfolgen. Die Infrastruktur kann binnen Minuten flexibel erweitert oder, und darin liegt ein ebenfalls nicht zu unterschätzender Vorteil, wieder verkleinert werden.⁸⁴ Von erheblicher Bedeutung ist auch der Kostenfaktor. So stehen günstige Cloud-Lösungen etwa im Kassenbereich ab circa 30 Euro im Monat zur Verfügung, während schon das Leasing herkömmlicher PC-basierter Systeme mit ungefähr dem Zehnfachen pro Monat zu Buche schlägt.⁸⁵

Auch auf diesen zweiten Impulsgeber hat der Gesetzgeber inzwischen reagiert und am 28. 12. 2016 durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen⁸⁶ die Vorschrift des § 146a AO eingefügt. Die Norm stellt nach ihrer amtlichen Überschrift eine Ordnungsvorschrift für die Buchführung und

⁸¹ Die gewachsene wirtschaftliche Bedeutung solcher Angebote ist schon daran zu erkennen, dass sich die Umsätze im gesamten Cloud-Geschäft in Deutschland von geschätzten 2,8 Milliarden Euro im Jahr 2015 auf geschätzte 9 Milliarden Euro im Jahr 2020 mehr als verdreifachen sollen, siehe dazu *Kroker*, WirtschaftsWoche Blog vom 21.3.2017, abrufbar unter: <https://bit.ly/2OhbrRx>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁸² Eine ausführliche Erklärung der Systemeigenschaft der Skalierbarkeit sowie eine ausführliche Beschreibung der Funktionsweise von Cloud-Systemen findet sich unter Gliederungspunkt D. III. 1. b) aa) auf S. 341.

⁸³ Solche Systemlösungen für die Gastronomie bietet etwa das Berliner Unternehmen Gastrofix GmbH, siehe <https://bit.ly/2nkcUuX>, zuletzt abgerufen am 21.1.2021; daneben existiert inzwischen eine kaum noch überschaubare Vielzahl von Anbietern, die branchenübergreifende Buchführungssysteme als SaaS-Lösungen aus der Cloud anbieten.

⁸⁴ Zu Funktionsumfang und Leistungsbeschreibungen solcher Systeme siehe etwa SEVENTIT GmbH mit der Softwarelösung sevDesk unter <https://bit.ly/2nlYfiG>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021 oder Diamant Software GmbH & Co. KG unter <https://bit.ly/2nk32kF>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁸⁵ Kostenschätzung bei *Becker et al.*, DStR 2016, 2983, 2988.

⁸⁶ BGBl. I 2016, 3152 f.

für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme dar. In § 146a Abs. 1 S. 1 AO wird angeordnet, dass derjenige, der aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst, ein System zu verwenden hat, das jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall und jeden anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet.

III. Relevanz der Buchführung

Während in der breiten Öffentlichkeit meist die Debatte über einzelne Steuerarten⁸⁷, die Höhe der Steuersätze⁸⁸ oder die Frage einer Verlagerung von Besteuerungssubstrat in das Ausland⁸⁹ im Fokus steht, bleibt die Frage nach der Buchführung meistens außen vor.

Dies mag zum einen daran liegen, dass sich Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten grundsätzlich nicht für Wahlkampfforderungen eignen und allenfalls deren Vereinfachung oder Abbau unter dem Schlagwort der „Entbürokratisierung“ gefordert werden kann. Der in die entgegengesetzte Richtung laufende Argumentationsstrang einer Ausweitung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten löst bei den Betroffenen dagegen zumeist heftigere Abwehrreaktionen aus als die Erhöhung rein monetärer Belastungen.⁹⁰ Als deutlicher Beleg für diese These lässt sich die am 1. 1. 2020 in Kraft getretene⁹¹ Belegausgabepflicht nach § 146a Abs. 2 AO

⁸⁷ Ebenfalls angeheizt durch die Entscheidung des BVerfG zur Grundsteuer, BVerfG vom 10. 4. 2018, Az. 1 BvL 11/14, ECLI:DE:BVerfG:2018:ls20180410.1bvl001114, zur Brennelementesteuer, BVerfG vom 13. 4. 2017, Az. 2 BvL 6/13, ECLI:DE:BVerfG:2017:ls20170413.2bvl000613 und zur Erbschaftsteuer, BVerfG vom 17. 12. 2014, Az. 1 BvL 21/12, ECLI:DE:BVerfG:2014:ls20141217.1bvl002112.

⁸⁸ Vergleiche etwa die Wahlprogramme zur Bundestagswahl 2017 von CDU/CSU „Für ein Deutschland, in dem wir gut und gerne leben“ vom 3. 7. 2017, S. 33; SPD „Zeit für mehr Gerechtigkeit“ vom 26. 6. 2017, S. 52; AfD „Programm für Deutschland“ vom 1. 6. 2017, S. 50 f.; FDP „Denken wir neu“ vom 7. 8. 2017, S. 120; Die Linke „Sozial. Gerecht. Frieden. Für alle.“ vom 11. 6. 2017, S. 39; Bündnis 90/Die Grünen „Zukunft wird aus Mut gemacht“ vom 18. 6. 2017, S. 194 f.

⁸⁹ Als Beispiel lässt sich die Diskussion über „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) anführen, die gerade im Bereich der Digitalisierung der Wirtschaft erhebliche Spannungen auslöst, siehe dazu *Rüscher*, *MwStR* 2018, 419 ff.

⁹⁰ Siehe etwa in der Bundestagsdebatte zur Einführung des Mindestlohngesetzes die Kritik an den „umfangreichen bürokratischen Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten“, Plenarprotokoll 18/46, S. 4307. Diese Erwägung sollte jedoch nicht monokausal verstanden werden, da mit Aufzeichnungspflichten regelmäßig wiederum monetäre Belastungen, etwa durch Verwaltungs- oder Personalkosten, einhergehen.

⁹¹ Die Vorschrift des § 146a AO kommt gem. Art. 97 § 30 Abs. 1 S. 1 EGAO grundsätzlich erstmals ab dem Jahr 2020 zur Anwendung.

anführen. Trotz eines mehrjährigen Vorlaufs⁹² wurde die Einführung dieser Verpflichtung von den Unternehmensverbänden heftig bekämpft⁹³ und in den Medien über Wochen hinweg mit teils sehr populistischen Schlagzeilen⁹⁴ begleitet. Als Folge sahen sich einige Bürger zu teilweise kuriosen Aktionen herausgefordert.⁹⁵ Eine sachliche Diskussion über das Thema erfolgte jedoch kaum. Dies hätte der Diskussion aber sicher gutgetan. Schließlich hätte das zutreffende Nachhaltigkeitsargument des Umweltschutzes, durch die entstehenden Bons, die zumeist auf ökologisch schwer abbaubaren Thermopapier gedruckt werden, dann anderen, vor allem rechtvergleichenden⁹⁶ und fiskalischen⁹⁷ Argumenten gegenübergestellt und mit diesen abgewogen werden können.

Zum anderen handelt es sich bei den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten um eine eher technische und zumindest scheinbar trockene Materie, mit der sich selbst viele Steuerrechtswissenschaftler/innen nur am Rande beschäftigen, und dies oft auch nur soweit, wie es für andere, damit verbundene Fragestellungen erforderlich ist. Dieser Umstand mag daran liegen, dass der Buchführung zunächst erst einmal nur eine Hilfsfunktion zukommt. Schließlich ist die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen kein Selbstzweck, sondern soll primär andere Zielsetzungen ermöglichen.

⁹² Die Vorschrift wurde bereits am 28. 12. 2016 in das Gesetz aufgenommen, siehe BGBl. I 2016, 3152 f.

⁹³ Siehe etwa die Stellungnahme des Vorstandsmitglieds Rokitta der Freien Apothekerschaft gegenüber der DPA: „Die Bevölkerung wird durch die Bonpflicht als Finanzkontrolleure missbraucht.“, abrufbar unter: <https://bit.ly/2QVdwGr>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁹⁴ So titelte etwa der Tagesspiegel „Ab 1. Januar 2020 gilt Kassenbon-Pflicht: ‚Viele Späts werden schließen müssen““, abrufbar unter: <https://bit.ly/2vWKYoR>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁹⁵ So hat etwa der Betreiber einer Tankstelle mit angegliedertem Bistro Kassenzettel gesammelt und in drei Kartons an den Finanzminister geschickt, abrufbar unter: <https://bit.ly/2yeZ31z>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021; auf Instagram finden sich zahlreiche Fotos von Kunstaktionen mit nicht mitgenommenen Kassenzetteln unter dem Hashtag #Kassenbon, siehe: <https://bit.ly/2Uriw7P>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021; einige Apotheker haben die #bonbucketchallenge gestartet, bei der sie sich mit Kassensbons übergießen (lassen), siehe <https://bit.ly/33SbEUH>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁹⁶ In Italien muss der Beleg vom Kunden sogar mitgenommen und im Umkreis von 100 Metern außerhalb des Geschäftslokals mitgeführt sowie auf Verlangen der Finanzpolizei (Guardia di Finanza) vorgezeigt werden, siehe *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146a AO, Rn. 26.

⁹⁷ Das Kernargument eines Schutzes vor Steuerhinterziehung kam in der Debatte kaum vor und wurde zumeist mit heute doch bestehenden digitalen Schutzmöglichkeiten abgetan. Dass ein physischer Bon jedoch für jeden Betrachter ersichtlich werden lässt, was gebucht wurde, während digitale Systeme für vielzählige Manipulationen wie etwa Repartitionierungen anfällig sind, kam in der Debatte kaum vor. Vertiefend zu solchen Manipulationsmöglichkeiten etwa durch sogenannte Zapper oder Phantomware siehe Gliederungspunkt B. IV. 5. b) aa) auf S. 176 sowie zu den zu treffenden Compliance-Maßnahmen Gliederungspunkt B. IV. 5. c) auf S. 180 und d) auf S. 187.

Dennoch ist eine ordnungsmäßige Buchführung die unentbehrliche Grundlage zur Verwirklichung bestimmter Zielsetzungen gerade aus der Perspektive des Steuerstaates.⁹⁸

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich zwar mit der Buchführung im Steuerrecht, dennoch erstreckt sich die Relevanz der Buchführung neben der steuerrechtlichen Ebene noch auf weitere Bereiche, die hier kurz angerissen werden sollen, um die Verknüpfung dieser Materien für die vorliegende Bearbeitung besser herauszustellen zu können. Dies nützt insbesondere dazu, Verbindungspunkte dieser Materien aufzuzeigen, auf die für Fragestellungen im Rahmen dieser Arbeit durch eine systematische Auslegung zurückgegriffen werden kann.

1. Handelsrechtliche Relevanz der Buchführung

Wie bereits in der historischen Einleitung angeklungen,⁹⁹ war und ist die steuerrechtliche Buchführung stets eng verknüpft¹⁰⁰ mit der Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen für handelsrechtliche Zwecke.

Im deutschen Handelsrecht regelt § 238 Abs. 1 S. 1 HGB, dass jeder Kaufmann verpflichtet ist, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.

Obwohl es sich beim Handelsrecht grundsätzlich um eine zivilrechtliche Materie handelt, ist die handelsrechtliche Buchführungspflicht als eine öffentlich-rechtliche Pflicht ausgestaltet.¹⁰¹ Nach § 238 Abs. 1 S. 2 HGB muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich nach § 238 Abs. 1 S. 3 HGB in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Damit besteht der Sinn und Zweck der handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften darin, eine Dokumentation und Information für den buchführenden

⁹⁸ Dazu sogleich unter Gliederungspunkt A. III. 3. auf S. 48.

⁹⁹ Zu den historischen Grundlagen bereits Gliederungspunkt A. II. auf S. 34.

¹⁰⁰ Diese Verknüpfung setzt sich auch heute insbesondere durch die Norm des § 140 AO fort. Die dort in Bezug genommenen „anderen Gesetze“ betreffen in erster Linie das Handelsrecht, dazu Gliederungspunkt B. I. 1. a) auf S. 68.

¹⁰¹ *Böcking/Gros/Wirth*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, § 238 HGB, Rn. 1; *Störk/Lewe*, in: Grottel/Schmidt/Schubert/Störk, Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 238 HGB, Rn. 145; ablehnend zu einer Einordnung als öffentlich-rechtliche Pflicht etwa *Fleischer*, in: MüKo GmbHG, § 41 GmbHG, Rn. 4; vertiefend zur Diskussion der Zuordnung der Buchführungs- und Bilanzierungspflichten zum öffentlichen Recht oder Privatrecht siehe *Merkt*, ZGR 2017, 460, 463 ff. m. w. N.

Kaufmann selbst, aber auch für seine Gläubiger zu ermöglichen.¹⁰² Bei differenzierter Betrachtung ließe sich sagen, dass die §§ 238 ff. HGB auf der Primärebene einer Dokumentation mit dem Ziel der Klarheit und Nachvollziehbarkeit für den zur Buchführung Verpflichteten selbst dienen, während der Zweck der handelsrechtlichen Vorschriften auf der Sekundärebene im Schutz der Gläubiger und des Rechtsverkehrs liegt.¹⁰³

2. Steuerrechtliche Relevanz der Buchführung

Ebenso sind die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Steuerrecht eigenständige öffentlich-rechtliche Pflichten.¹⁰⁴ Auf der Primärebene verfolgen die §§ 140 ff. AO einen nahezu identischen Zweck zu den handelsrechtlichen Vorschriften. Sie haben primär eine Dokumentationsfunktion. Diese Dokumentationsfunktion lässt sich systematisch schon aus § 145 Abs. 1 AO herleiten, der wortlautidentisch mit § 238 Abs. 1 S. 2, S. 3 HGB ist.

Bei weiterer systematischer Betrachtung handelt es sich bei den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten in den §§ 140 ff. AO um eine Konkretisierung und Ergänzung der allgemeinen Verpflichtung des Steuerpflichtigen aus § 90 AO zur Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung.¹⁰⁵ Diese Auslegung bestätigt schon die amtliche Überschrift der §§ 140 ff. AO „Mitwirkungspflichten“.

Ferner lässt sich die Dokumentationsfunktion der §§ 140 ff. AO hinsichtlich ihrer steuerrechtlichen Relevanz auf der Primärebene in zwei Richtungen weiter ausdifferenzieren.

Zunächst sollen die Vorschriften zur Buchführung im Steuerrecht den Steuerpflichtigen selbst in die Lage versetzen, anhand der dokumentierten Geschäftsvorfälle eine ordnungsgemäße Steuererklärung nach § 149 AO abgeben zu können. Dafür sind die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten in den §§ 140 ff. AO in zeitlicher und systematischer Hinsicht der Steuerklärungspflicht in den §§ 149 ff. AO vorgelagert.¹⁰⁶

¹⁰² *Knauf/Thelen*, WPg 2019, 18, 19; *Schmidt-Busemann*, Entstehung und Bedeutung der Vorschriften über Handelsbücher, S. 242.

¹⁰³ Siehe dazu *Graf*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin, Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, § 238 HGB, Rn. 2, der allerdings nicht in Primär- und Sekundärebene unterscheidet, sondern in § 238 HGB einen „daneben“ stehenden Gläubigerschutzgedanken sieht.

¹⁰⁴ BFH vom 25. 3. 1992, Az. I R 69/91, ECLI:DE:BFH:1992:U.250392.IR69.91.0, Rn. 11, 16. Dagegen geht *Mösbauer*, DB 1996, 2582, 2584 von bloßen Nebenpflichten aus dem Steuerschuldverhältnis aus.

¹⁰⁵ BFH vom 23. 12. 1980, Az. VII R 91/79, ECLI:DE:BFH:1980:U.231280.VIIR91.79.0, Rn. 19.

¹⁰⁶ *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 5.

Auf der anderen Seite versetzen die Bücher und die sonst steuerlich relevanten Aufzeichnungen den Steuerpflichtigen in die Lage, die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen im Rahmen der Mitwirkungspflicht nach § 90 AO nachweisen zu können. So hat der Steuerpflichtige als Beteiligter i. S. d. § 78 AO nach § 90 Abs. 1 S. 2 AO insbesondere dadurch mitzuwirken, dass er die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegt und die ihm bekannten Beweismittel angibt. Damit stellt diese Mitwirkungspflicht die Ermöglichung einer Tatsachenfeststellung durch Beweismittel in den Vordergrund.¹⁰⁷ Die Beweisfunktion umfasst alle Bücher und Aufzeichnungen i. S. d. §§ 140 ff. AO und nicht nur diejenigen, die der Steuerpflichtige mit der Steuererklärung¹⁰⁸ einzureichen hat. Außerdem korrespondiert die Beweisfunktion mit einer der Steuerklärungspflicht nachgelagerten Kontrollfunktion für die Finanzbehörden. Systematisch lässt sich dies zunächst aus § 97 AO ableiten. Nach § 97 Abs. 1 S. 1 AO haben die Beteiligten und andere Personen der Finanzbehörde auf Verlangen Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Mit dem Wortlaut „Einsicht und Prüfung“ geht die Norm damit sowohl auf die Beweisfunktion als auch auf die Kontrollfunktion ein. Die allgemeine Vorschrift des § 97 AO wird durch die Möglichkeit zu einer Außenprüfung aus § 200 Abs. 1 S. 2 AO ergänzt.¹⁰⁹ Danach hat der Steuerpflichtige im Rahmen der Außenprüfung 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 AO zu unterstützen. Auch kommt die Beweis- und Kontrollfunktion nochmals im Rahmen der nicht mit der Außenprüfung zu verwechselnden Steuerfahndung in § 208 Abs. 1 S. 2, S. 3 AO und § 211 Abs. 1 S. 1 AO zum Tragen.

Um die aus der Dokumentationsfunktion abgeleitete Beweis- und Kontrollfunktion abzusichern und über eine gewisse Dauer die Verifikation durch die Finanzbehörden zu ermöglichen, normiert § 147 AO, welche Unterlagen beziehungsweise Daten gem. § 147 Abs. 1 AO vom Steuerpflichtigen aufzubewahren sind und über welche Zeiträume die jeweiligen Datenbestände gem. § 147 Abs. 3 AO vorgehalten werden müssen.

¹⁰⁷ Kromer, DStR 2001, 1017, 1018.

¹⁰⁸ Bestimmungen, welche Aufzeichnungen bereits mit der Steuererklärung einzureichen sind, finden sich etwa in § 4g Abs. 4 S. 2, S. 3, S. 4 EStG oder § 60 EStDV.

¹⁰⁹ Nach *Rüsken*, in: Klein, Abgabenordnung, § 200 AO, Rn. 1 bekräftigt § 200 AO die allgemein schon bestehenden Mitwirkungspflichten und fügt insbesondere die Möglichkeit hinzu, unabhängig von § 97 Abs. 2 AO Einblick in Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen zu erhalten.

Auf der Sekundärebene verfolgen die Buchführungspflichten im Steuerrecht allerdings einen anderen Zweck als die handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften.¹¹⁰

Die steuerrechtlichen Vorschriften haben auf der Primärebene zwar ebenfalls einen Dokumentationszweck, dieser dient jedoch der Dokumentation des materiell richtigen Besteuerungsergebnisses.¹¹¹ Damit sind die steuerrechtlichen Buchführungspflichten im Unterschied zu den handelsrechtlichen Vorschriften auf der Sekundärebene nicht auf den Schutz der zumeist in einem Privatrechtsverhältnis agierenden Gläubiger und des Rechtsverkehrs gerichtet. Vielmehr geht es den steuerrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten als übergeordnetes Ziel darum, eine materiell richtige und damit eine i. S. d. § 85 S. 1 AO gesetzmäßige¹¹² Besteuerung durch die Finanzbehörden abzusichern.

Für eine solche Auslegung nach Sinn und Zweck der steuerlichen Buchführungspflichten bietet auch § 145 Abs. 2 AO einen Anhaltspunkt. Die Vorschrift legt nach ihrer amtlichen Überschrift als „[a]llgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen“ fest, dass Aufzeichnungen so vorzunehmen sind, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird. Hier wird die Dokumentation also als bloße Voraussetzung für den eigentlichen Zweck, die Erfüllung der Besteuerung, determiniert.

Dies zeigt sich bei systematischer Auslegung daran, dass § 158 AO im Steuerfestsetzungsverfahren, das systematisch in den §§ 155 ff. AO geregelt ist, die vorgelagerte Buchführung aufgreift. Dort wird normiert, dass die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen sind, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden.

3. Gesellschaftspolitische Bedeutung der Buchführung im Steuerrecht

Ausgehend von diesem Dokumentationszweck im Interesse einer gesetz- und gleichmäßigen Besteuerung kommt der steuerrechtlichen Buchführung in einem modernen Steuerstaat aber noch eine besondere gesellschaftspolitische Bedeutung zu.

¹¹⁰ Andere Ansicht wohl *Mösbauer*, DB 1996, 2582, 2583, der hinsichtlich des Handels- und Steuerrechts nur Unterschiede im Umfang der Buchführungspflichten sieht.

¹¹¹ BFH vom 7.10.2009, Az. II R 23/08, ECLI:DE:BFH:2009:U.071009.IIR23.08.0, Rn. 16.

¹¹² Zum Aspekt der ebenfalls in § 85 AO genannten Gleichmäßigkeit der Besteuerung siehe sogleich die Ausführungen unter Gliederungspunkt A. III. 3. b) auf S. 50.

a) Modell des Steuerstaates

Die Erhebung von Steuern soll es dem Steuerstaat ermöglichen, seine rechts- und sozialstaatlichen Aufgaben und Zielsetzungen zu verwirklichen.¹¹³ Schließlich ist ein Staat, der sich grundsätzlich nicht selbst als Akteur am marktwirtschaftlichen Geschehen beteiligt, für seine Aufgabenerfüllung, die eine Generierung von Einnahmen voraussetzt, im Wesentlichen¹¹⁴ auf die Partizipation am wirtschaftlichen Erfolg seiner Bürger in Form von Steuern angewiesen.¹¹⁵

Auch die Bundesrepublik Deutschland ist ein solcher Steuerstaat. Zwar findet sich im Grundgesetz keine ausdrückliche Anordnung, die eine Ausrichtung auf das Modell des Steuerstaates festschreibt. Allerdings lässt sich dieser Umstand damit erklären, dass das Steuererhebungsrecht des Staates insgesamt einen so hohen Grad an Selbstverständlichkeit erreicht hat, dass eine ausdrückliche Normierung in der Verfassung im Allgemeinen für überflüssig gehalten wird.¹¹⁶ Mittelbar lässt sich die Festlegung auf einen Steuerstaat aber an den Art. 106, 107 GG erkennen, die dem vom Grundgesetz konstituierten Staat, den Ländern und den Gemeinden als Gebietskörperschaften ein Steuererhebungsrecht einräumen.¹¹⁷ Nach der Definition des § 3 AO¹¹⁸ sind Steuern Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Gerade durch die fehlende Äquivalenz zu einer konkreten staatlichen Gegenleistung stellt sich die Frage nach der Legitimation¹¹⁹ für eine Steuererhebung. Das Bundesverfassungsgericht sieht diese darin, dass „[d]as – auch strafrechtlich sanktionierte – Verlangen des Staates nach steuerlichen Abgaben [...] sich aus dem Umstand [begründet], daß der Betroffene am staatlichen Leben teilnimmt, ihm insbesondere Schutz, Ordnung und Leistungen der staatlichen Gemeinschaft zugutekommen. Deshalb darf ihm ein Anteil an den finanziellen Lasten zur Aufrechterhaltung des staatlichen Lebens auferlegt werden. [...]“¹²⁰

¹¹³ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 60.

¹¹⁴ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, S. 1 f. weist darauf hin, dass Gebühren, Beiträge und andere Einnahmen des Staates dabei im Vergleich zu den Steuern eine eher untergeordnete Rolle spielen.

¹¹⁵ *Isensee*, *StuW* 1994, 3, 7; *Vogel/Waldhoff*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Rn. 336, 339 ff.

¹¹⁶ So *Luchterhandt*, Grundpflichten als Verfassungsproblem in Deutschland, S. 380.

¹¹⁷ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, S. 231, der hinsichtlich der Steuer„erhebung“ etwas unscharf auf die Art. 105–108 GG verweist.

¹¹⁸ Das Grundgesetz enthält keine eigene Definition zum Begriff der Steuern.

¹¹⁹ Ausführlich zur Frage der Legitimation von Steuern siehe *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, S. 228 ff.

¹²⁰ BVerfG vom 17.7.1984, Az. 2 BvE 11/83, ECLI:DE:BVerfG:1984:rs19840717. 2bve1183, Rn. 137.

b) Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Legitimationsgrundlage

Darüber hinaus verlangt die materielle Rechtsstaatlichkeit in einem Staat, der nicht nur Steuerstaat, sondern gleichzeitig auch Rechtsstaat ist, dass eine gerechte Verteilung der gesamten Steuerlast auf die einzelnen Steuerpflichtigen stattfindet.¹²¹

Dafür müssen die Steuergesetze auf Gerechtigkeit und insbesondere auf Gleichmäßigkeit der Steuerlastverteilung angelegt sein.¹²² Das Postulat einer gleichmäßigen Besteuerung ergibt sich auf Verfassungsebene aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.¹²³ Über die Art. 1 Abs. 3, 20 Abs. 3 GG fordert der Gleichheitssatz eine Rechtsetzungsgleichheit durch die Legislative und bindet diese dabei an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit.¹²⁴ Daneben richtet sich der Gleichheitssatz an die Judikative und die Exekutive, also die Finanzgerichte und die Finanzbehörden, im Sinne einer Rechtsanwendungsgleichheit.¹²⁵ In diesem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit treten die formale und die materielle Rechtsstaatlichkeit in eine Wechselwirkung ein, sodass eine Gleichheit i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG nur dann verwirklicht ist, wenn ein gleichheitssatzkonform ausgestaltetes Gesetz auch gleichheitskonform angewendet wird.¹²⁶ Folglich gebietet der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht nur eine rechtliche Gleichheit in der Besteuerung auf normativer Ebene, sondern auch eine tatsächliche Gleichheit im Steuervollzug.

Dies spiegelt sich auf einfachgesetzlicher Ebene durch die Norm des § 85 S. 1 AO wider. Dort ist geregelt, dass die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben. Der Wortlaut zeigt deutlich, dass es nicht nur um eine gleichmäßige Festsetzung, sondern auch um die gleichmäßige Erhebung der Steuern geht.

Damit kann das durch den Gesetzgeber gleichheitsgerecht gesetzte Recht im Falle einer prinzipiell nicht mehr bestehenden Gleichheit im Belastungserfolg gleichheitswidrig werden und in der Folge die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen

¹²¹ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, S. 228.

¹²² *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 3.110.

¹²³ Ständige Rechtsprechung, siehe etwa BVerfG vom 7. 7. 2010, Az. 2 BvL 14/02, ECLI:DE:BVerfG:2010:ls20100707.2bvl001402, Rn. 79; BVerfG vom 7. 11. 2006, Az. 1 BvL 10/02, ECLI:DE:BVerfG:2006:ls20061107.1bvl001002, Rn. 95; BVerfG vom 10. 3. 1998, Az. 1 BvR 178/97, ECLI:DE:BVerfG:1998:rs19980310.1bvr017897, Rn. 48; BVerfG vom 3. 7. 1973, Az. 1 BvR 368/65, ECLI:DE:BVerfG:1973:ls19730703.1bvr36865, Rn. 27.

¹²⁴ BVerfG vom 19. 11. 2019, Az. 2 BvL 22/14, ECLI:DE:BVerfG:2019:ls20191119.2bvl002214, Rn. 94 f.; BVerfG vom 29. 3. 2017, Az. 2 BvL 6/11, ECLI:DE:BVerfG:2017:ls20170329.2bvl000611, Rn. 99; BVerfG vom 23. 10. 1951, Az. 2 BvG 1/51, ECLI:DE: BVerfG:1951:rs19511023.2bvg151, Rn. 137; *P. Kirchhof*, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Band VIII, § 181, Rn. 5.

¹²⁵ Vertiefend dazu *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht.

¹²⁶ *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 3.111.

Besteuerungsgrundlage herbeiführen.¹²⁷ So stellte das Bundesverfassungsgericht im sogenannten Zinsurteil fest, dass der Steuergesetzgeber wegen der Regelung des Art. 3 Abs. 1 GG die steuerliche Belastungsgleichheit durch entsprechende Kontrollmöglichkeiten abstützen müsse, sodass etwa im Veranlagungsverfahren das Deklarationsprinzip einer Ergänzung durch das Verifikationsprinzip bedürfe, um nicht nur eine gleichmäßige Festsetzung, sondern auch eine gleichmäßige Erhebung abzusichern.¹²⁸

c) Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten als Voraussetzung

Eine solche gleichmäßige Erhebung der Steuern gerät allerdings dort in Gefahr, wo keine hinreichend valide Anknüpfungsgrundlage für die Besteuerung existiert. So kann eine gleichmäßige Besteuerung auf Grundlage materiell-rechtlicher Normen nur dort gewährleistet werden, wo eine entsprechende Anknüpfung und Nachvollziehbarkeit der steuerrechtlich relevanten Vorgänge gegeben ist. Einen solchen Anknüpfungspunkt können die Aufzeichnungen der jeweiligen Geschäftsvorfälle durch eine ordnungsmäßige Buchführung bilden. Somit ist die Sicherstellung einer ordnungsmäßigen Buchführung eine existenzielle Grundlage für die leistungsgerechte Steuererhebung im modernen Steuerstaat, der wiederum seine Legitimation insbesondere aus der Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zieht.

Auf einer rechtlichen Ebene lässt sich diese Verknüpfung auch in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erkennen. So heißt es nämlich direkt im Anschluss an die oben bereits zur Legitimation des Steueranspruchs zitierte Textstelle der Bundesverfassungsgerichtsentscheidung¹²⁹: „[...] Die Bemessung dieses Lastenanteils nach Maßstäben verhältnismäßiger Gleichheit der Abgabepflicht erfordert die Angabe von Daten, die solche Gleichheit der Besteuerung ermöglichen. Von hier aus rechtfertigen sich – vorbehaltlich ihrer näheren Ausgestaltung anhand der aufgezeigten verfassungsrechtlichen Maßstäbe – Gesetze, die eine Pflicht zu steuerlichen Angaben auferlegen.“¹³⁰ Damit setzt das Bundesverfassungsgericht mittelbar über die steuerrechtlichen Deklarationspflichten die Grundlagenfrage nach der Legitimation des Steuerstaates in eine Verknüpfung zu den steuerrechtlichen Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten.

Hinzu kommt, dass gerade weil es sich bei der deutschen Finanzverwaltung in struktureller Hinsicht um eine „Verifikationsverwaltung“¹³¹ handelt,¹³² die fehlende

¹²⁷ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 172.

¹²⁸ BVerfG vom 27.6.1991, Az. 2 BvR 1493/89, ECLI:DE:BVerfG:1991:rs19910627. 2bvr149389, Rn. 115.

¹²⁹ Siehe Gliederungspunkt A. III. 3. a) auf S. 48.

¹³⁰ BVerfG vom 17.7.1984, Az. 2 BvE 11/83, ECLI:DE:BVerfG:1984:rs19840717. 2bve1183, Rn. 137.

¹³¹ *Drüen*, AG 2006, 707, 711.

Absicherung eines materiellen Steuertatbestandes durch Aufzeichnungspflichten zur Verfassungswidrigkeit führen kann.¹³³ Gegen eine solche Argumentation könnte man zwar vorbringen, dass mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens¹³⁴ vom 18.7.2016 ein schrittweiser Übergang von Vorlagepflichten zu Vorhalteplichten stattfindet,¹³⁵ allerdings dürfte dies vor allem dazu führen, dass eine erstmalige Prüfung durch die Finanzverwaltung im Rahmen der Außenprüfung erfolgt, wobei gleichzeitig die Prüfungsdichte steigt.¹³⁶ Eine strukturelle Abkehr vom Verifikationsprinzip wird dadurch also gerade nicht herbeigeführt und wäre auf Grund der dargestellten Verfassungsgerichtsrechtsprechung wohl auch nicht möglich.¹³⁷

Letztendlich ist hier aber nicht nur eine rechtliche Fragestellung berührt, sondern mit den dargestellten rechtlichen Erwägungen verbindet sich außerdem eine weitreichende gesellschaftspolitische Bedeutung des Themenfelds.

Wenn der Steuerstaat seine Legitimation für die Erhebung von Steuern, die nach § 3 Abs. 1 AO keine Gegenleistung für eine besondere staatliche Leistung darstellen, in erster Linie aus der Steuergerechtigkeit und insbesondere Gleichmäßigkeit der Besteuerung bezieht, leidet diese Legitimation und damit auch die Akzeptanz bei den Steuerpflichtigen dort, wo diese Gleichmäßigkeit nicht (mehr) herrscht. Dadurch kann es zu einem Dominoeffekt kommen. So dürfte es der einzelne Steuerpflichtige regelmäßig nicht einsehen, seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen, wenn andere Steuerpflichtige dies ebenfalls nicht tun oder er eine reale Chance dafür sieht, dass ein steuerpflichtiger Vorgang nicht durch die Finanzverwaltung aufgedeckt wird.

Einen Beleg für diese These liefert etwa das Berliner Taxigewerbe. So kommt eine im Auftrag der Berliner Senatsverwaltung für Stadtentwicklung und Umwelt erstellte Studie zur Wirtschaftlichkeit des Taxigewerbes in Berlin aus dem Juni 2016 zu dem Ergebnis, dass ungefähr 80 Prozent der untersuchten Taxibetriebe in Berlin offenkundig jenseits einer betriebswirtschaftlichen Plausibilität arbeiteten, wobei in den meisten Fällen von einer Verkürzung bei Erlösen oder Sozialabgaben auszugehen sei.¹³⁸ In einer kleinen parlamentarischen Anfrage aus dem Jahr 2013 hieß es noch, dass ungefähr 50 Prozent der vom Landesamt für Bürger- und Ordnungsangelegenheiten tatsächlich überprüften Taxiunternehmen unplausible Angaben ge-

¹³² Zur Herleitung aus den verfassungsrechtlichen Vorgaben bereits Gliederungspunkt A. III. 3. b) auf S. 50.

¹³³ *Drien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 5.

¹³⁴ BGBl. I 2016, 1679 ff.

¹³⁵ Vertiefend zu diesem Übergang *Zaumseil*, NJW 2016, 2769, 2770.

¹³⁶ So auch *Peters*, DStR 2017, 1953.

¹³⁷ Siehe die Ausführungen im Zinsurteil des BVerfG vom 27. 6. 1991, Az. 2 BvR 1493/89, ECLI:DE:BVerfG:1991:rs19910627.2bvr149389 in Gliederungspunkt A. III. 3. b) auf S. 50.

¹³⁸ Untersuchung zur Wirtschaftlichkeit des Taxigewerbes in der Bundeshauptstadt Berlin, S. 14, abrufbar unter: <https://bit.ly/2JBrg5h>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

macht hätten.¹³⁹ Die Verknüpfung zur steuerrechtlichen Buchführung besteht dabei darin, dass die sogenannten Taxameter zur Aufzeichnung der Fahrdaten und Abrechnung der Fahrtentgelte im Rahmen der steuerrechtlichen Buchführung als Nebensysteme anzusehen sind,¹⁴⁰ deren Datenbestände zumindest in verdichteter Form in die Buchführung eingehen.¹⁴¹ Die Studie kommt weiterhin zu dem Ergebnis, dass insbesondere die erdrückende Marktmacht der irregulär arbeitenden Taxibetriebe zu einer flächendeckenden Etablierung eines Milieus geführt hat, das mittels Steuerhinterziehung und Sozialbetrugs zu einer beispiellosen Wettbewerbsverzerrung geführt habe.¹⁴² Der Grund dafür liege im Fehlen einer effektiven Kontrolle und dem damit korrespondierenden sehr überschaubaren Aufdeckungsrisiko.¹⁴³ Aus diesem Beispiel lässt sich neben dem angesprochenen Dominoeffekt über den Legitimations- und Akzeptanzverlust der Steuerpflichtigen noch ein weiterer Aspekt ableiten. So kann ein Aufsichts- und Vollzugsdefizit über einen wirtschaftlichen Druck auch zu einem Verdrängungswettbewerb führen, bei dem die rechtskonform handelnden Marktakteure ausgeschaltet beziehungsweise zu einem rechtswidrigen Verhalten nicht nur angeregt, sondern aus wirtschaftlicher Perspektive nahezu gezwungen werden.

Im Ergebnis verdeutlichen diese Ausführungen, dass in der genauen Aufzeichnung und Nachvollziehbarkeit steuerrechtlich relevanter Vorgänge, also in der steuerrechtlichen Buchführung, die zentrale Schnittstelle liegt zwischen einerseits der normativen Anordnung eines Steueranspruchs durch materiell-rechtliche Steuergesetze und andererseits einer gesellschaftlichen Erwartung an den Rechts- und Steuerstaat auch tatsächlich für eine gleichmäßige Besteuerung zu sorgen. Damit stellt das Themenfeld der steuerrechtlichen Buchführung eine existentielle Grundlage für die Funktionsfähigkeit des Steuerstaates dar.

IV. Ausgangslage

Auf den ersten Blick könnte man den Themenkomplex der Buchführung im Steuerrecht eher langweilig finden oder bei dem Gedanken an Bücher mit steuerrechtlichen Kennzahlen sogar als „verstaubt“ beurteilen. In Wirklichkeit handelt es

¹³⁹ Berliner Abgeordnetenhaus-Drucks. 17/11603.

¹⁴⁰ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 145 AO, Rn. 13.

¹⁴¹ Ausführlich dazu siehe die Darstellung der Problematik der vom Datenzugriff der Finanzverwaltung erfassten Systeme unter Gliederungspunkt D. II. 2. auf S. 298.

¹⁴² Untersuchung zur Wirtschaftlichkeit des Taxigewerbes in der Bundeshauptstadt Berlin, S. 16 f., siehe Fußnote 138 auf S. 52.

¹⁴³ Untersuchung zur Wirtschaftlichkeit des Taxigewerbes in der Bundeshauptstadt Berlin, S. 99, siehe Fußnote 138 auf S. 52. Vossen, Berliner Morgenpost vom 13.7.2017 wies darauf hin, dass auf Grund dieser Problematik inzwischen eine Aufstockung und Schulung des Personals in den Finanzämtern geplant sei, abrufbar unter: <https://bit.ly/2MCBQZK>, zuletzt abgerufen am 21.1.2021.

sich jedoch, wie bereits aufgezeigt,¹⁴⁴ um ein Grundlagenthema, welches eine enorme Bedeutung für die Finanzierung des Steuerstaates und damit für dessen Funktionsfähigkeit aufweist. Diese existentielle Grundlage gerät aber dort in Gefahr, wo „neue“ Entwicklungen durch die bestehenden Regelungen nicht mehr abgebildet werden oder zumindest zu Unklarheiten und damit zu Rechtsunsicherheit führen. In einen solchen Kontext ist auch die Internationalisierung und Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht einzuordnen.

Als ein Beleg für diese These lässt sich anführen, dass es entgegen der Regelung in § 146 Abs. 2 AO, die eine Führung und Aufbewahrung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Geltungsbereich der Abgabenordnung vorschreibt, auch schon vor der Einführung des § 146 Abs. 2a AO a. F., der erstmalig die Möglichkeit einer Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland vorsah, einige Tendenzen zu einer Verlagerung der Buchführung in das Ausland gab.¹⁴⁵ In der Praxis wurde die eindeutige gesetzliche Regelung des § 146 Abs. 2 AO damit teilweise unterlaufen. Entweder auf Grund von Bewilligungen im Einzelfall nach § 148 AO oder durch eine „stillschweigende Duldung pragmatischer Finanzbehörden“¹⁴⁶. In vielen Fällen dürften Verstöße gegen die Norm des § 146 Abs. 2 AO aber überhaupt nicht aufgedeckt worden sein.¹⁴⁷ Eine solche Ausgangslage kann jedoch nicht nur die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Gefahr bringen, sondern darüber hinaus zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit bei allen beteiligten Akteuren¹⁴⁸ führen und insbesondere bei den Steuerpflichtigen, wodurch es wiederum zu einer negativen Rückwirkung auf die Akzeptanz und das Vertrauen in den Steuerstaat kommt.

1. Aktualität des Themas

Die Aktualität des in der vorliegenden Arbeit untersuchten Themas ergibt sich durch solche „neuen“ Entwicklungen im Bereich der Internationalisierung und Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht. Zwar wäre es im bereits dargestellten historischen Kontext¹⁴⁹ zumindest bei Betrachtung des schon Jahrzehnte und sogar Jahrhunderte währenden Gesamtprozesses zweifelhaft, von „neuen“ Ent-

¹⁴⁴ Vergleiche zuvor Gliederungspunkt A. III. auf S. 43.

¹⁴⁵ Siehe dazu bereits Gliederungspunkt A. II. 3. a) auf S. 39 sowie zur Fragestellung des zukünftigen Umgangs mit diesen Fällen die Ausführungen unter Gliederungspunkt E. II. 1. c) auf S. 484.

¹⁴⁶ Mit dieser Formulierung *Niemann/Paul*, K&R 2009, 444, 450.

¹⁴⁷ Zu den Problemen bei der Verortung des Standorts siehe Gliederungspunkt D. III. 1. b) auf S. 340.

¹⁴⁸ *Niemann/Paul*, K&R 2009, 444, 450 weisen darauf hin, dass beispielsweise die auf Grundlage des § 148 AO bewilligten Ausnahmen von den einzelnen Finanzbehörden sehr unterschiedlich gehandhabt wurden.

¹⁴⁹ Siehe dazu bereits Gliederungspunkte A. II. 2. auf S. 36 und 3. auf S. 39.

wicklungen zu sprechen. Die sich in den letzten Jahren auftuenden Entwicklungen in diesem Bereich können jedoch auf Grund ihres Umfangs und ihrer Wirkungen das Attribut „neu“ rechtfertigen.

Zu den damit einhergehenden Problemen und Herausforderungen im Bereich der steuerrechtlichen Buchführung lassen sich Verknüpfungen zu allgemeinen Tendenzen und Herausforderungen durch die Internationalisierung und Digitalisierung der Wirtschaft herstellen. Weil diese Verknüpfungen sehr vielfältig sind, können im Rahmen dieser Einleitung nur kurze Schlaglichter auf einige Aspekte geworfen werden.

a) Wechselwirkungen im Zusammenhang mit der Internationalisierung

Ein erster Zusammenhang zwischen einer allgemeinen Internationalisierung der Wirtschaft und der Aktualität der hier untersuchten Themenstellung lässt sich darüber herstellen, dass die steuerrechtliche Buchführung im Zuge einer globalisierten Wirtschaft erheblich an Bedeutung gewinnt. Schließlich geht es zum einen um Produktions- und Lieferketten, die quer über den Globus verteilt sind, was die Frage nach der Zuordnung von Besteuerungssubstrat auslöst.¹⁵⁰ Um diese Fragestellung klären zu können und überhaupt Anknüpfungspunkte für eine Besteuerung aufdecken zu können, bedarf es einer Dokumentation, was die Aufgabe der Buchführung im Steuerrecht ist.

Auf der anderen Seite entsteht durch die Internationalisierung der Wirtschaft und die damit einhergehenden Flexibilisierungen und Wahlmöglichkeiten für Unternehmensstandorte auch ein zunehmend globalisierter Wettbewerb der Steuersysteme.¹⁵¹ Einer der entscheidendsten Faktoren in diesem Wettbewerb sind die Steuersätze, sodass diese auf einer faktischen Ebene zunehmend der freien Disposition des nationalstaatlichen Gesetzgebers entzogen sind, da gerade im Falle einer Anhebung der Steuersätze die Abwanderung von Unternehmen beziehungsweise die Auslagerung von Geschäftsbereichen droht. Gleichzeitig entfalten hohe Steuersätze eine abschreckende Wirkung für Investitionsentscheidungen.

Damit lassen sich für den Steuerstaat Potentiale in erster Linie noch durch eine Ausdehnung der Bemessungsgrundlagen beziehungsweise durch eine umfassendere Erfassung der steuerrelevanten Vorgänge erschließen. Eine solche Entwicklung ist auch in Deutschland zu erkennen. So sind die Staatseinnahmen in Deutschland in den

¹⁵⁰ Mit dieser Fragestellung haben sich in den letzten Jahren die Mitgliedstaaten der OECD insbesondere im Rahmen der Debatte um Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) befasst. Siehe dazu die Abschlussberichte der OECD vom Oktober 2015, abrufbar unter: <https://bit.ly/2nna2NY>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

¹⁵¹ Besonderer Druck auf die nationalen Steuersysteme wird dabei durch die sogenannte Digitalwirtschaft ausgelöst, dazu *Rüscher*, *MwStR* 2018, 419 f.

letzten Jahren kontinuierlich gestiegen.¹⁵² Auffällig ist dabei, dass dieser Zuwachs beim Steueraufkommen ohne signifikante Anhebungen der Steuersätze auskam. Im Gegenteil lässt sich sogar beobachten, dass der Trend (auch international)¹⁵³ hin zu einer Senkung der Steuersätze geht.¹⁵⁴

Verdeutlichen lässt sich dies am Beispiel der Kapitalertragsteuer als Teil der Einkommensteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG. Die Kapitalertragsteuer wurde mit Einführung der sogenannten Abgeltungsteuer vom linear-progressiven Tarif bis zu 45 Prozent in § 32a EStG auf einen linearen Tarif von einheitlich 25 Prozent der Bemessungsgrundlage nach § 32d Abs. 1 S. 1 EStG¹⁵⁵ umgestellt. Gleichzeitig wurde die Bemessungsgrundlage durch die Abschaffung der sogenannten Spekulationsfrist¹⁵⁶ und durch die Ausdehnung der Bemessungsgrundlage auf die Veräußerung des Vermögensstamms in § 20 Abs. 2 EStG erheblich ausgeweitet.¹⁵⁷ Trotz der erheblichen Absenkung des Steuersatzes lagen im Jahr 2015 die Einnahmen aus der Kapitalertragsteuer bei rund 8,26 Mrd. Euro, wodurch sich im Vergleich zum Jahr 2005 mit rund 6,99 Mrd. Euro ein Anstieg von etwa 18 Prozent ergibt.¹⁵⁸

¹⁵² Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes verzeichnen die Steuereinnahmen des Staates nach einem Einbruch durch die Finanzkrise im Jahr 2009 auf rund 524 Mrd. Euro jährliche Zuwächse auf rund 799 Mrd. Euro für das Jahr 2019, abrufbar unter: <https://bit.ly/3oieo78>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021. Der „Corona-Effekt“ im Jahr 2020 wird hier außen vor gelassen.

¹⁵³ International ist hier etwa an die Vereinigten Staaten von Amerika zu denken, wo für Veranlagungszeiträume ab dem Jahr 2018 durch den Tax Cuts and Jobs Act der Bundeskörperschaftsteuersatz von maximal 35 Prozent auf einheitlich 21 Prozent gesenkt wurde, vertiefend dazu *Schönfeld/Zinowsky/Rieck*, IStR 2018, 127 ff.

¹⁵⁴ Der hier geschilderte Zusammenhang soll nur eine grobe Linie verdeutlichen und ist keineswegs monokausal zu verstehen. So kann die Ausdehnung von steuerlichen Bemessungsgrundlagen keinesfalls als alleiniger Grund für den Anstieg des Steueraufkommens herangezogen werden. Vielmehr handelt es sich um ein multifaktorielles Kausalbündel. Als ein oft genannter Grund kann sicher die gute wirtschaftliche Lage angeführt werden. Allerdings dürften die hier geschilderten Vorgänge auch im Zusammenspiel mit der Digitalisierung und der damit einhergehenden genaueren Erfassung von einzelnen Prozessen einen nicht unerheblichen Anteil am Anstieg des Steueraufkommens tragen.

¹⁵⁵ Eingefügt durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. 8. 2007 in BGBl. I 2007, 1912, 1918 f.

¹⁵⁶ Nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG in der bis zum 31. 12. 2008 geltenden Fassung unterfielen Veräußerungsgeschäfte bei Wertpapieren nur dann der Steuerbarkeit, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr betrug.

¹⁵⁷ Vertiefend *Weber-Grellet*, DStR 2013, 1357, 1359.

¹⁵⁸ Daten des Statistischen Bundesamtes, abrufbar unter: <https://bit.ly/35stePR>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021. Im Jahr 2008 betrug der Ertrag der Kapitalertragsteuer rund 13,46 Mrd. Euro, während er im Jahr 2009, in dem erstmalig die Abgeltungsteuer erhoben wurde, auf rund 12,44 Mrd. Euro absank. Allerdings dürften diese Zahlen für eine wissenschaftliche Verwertung nur eingeschränkt aussagekräftig sein, da genau in diese Zeit auch die Finanzkrise mit einem erheblichen Einbruch der Börsenvolumina fällt. Deshalb wurde ein stabilerer Zehnjahreszeitraum als Vergleichsmaßstab gewählt.

Das Beispiel der Kapitalertragsteuer ist ein deutlicher Beleg für die These, dass sich auch durch den Einfluss der Globalisierung der Trend hin zu einer Absenkung der Steuersätze bei gleichzeitiger Verbreiterung der Besteuerungsgrundlagen bewegt. Mit einer solchen Ausdehnung der Besteuerungsgrundlagen geht jedoch oft¹⁵⁹ auch die Notwendigkeit einer umfassenderen und niederschwelligeren Erfassung und Dokumentation der steuerpflichtigen Vorgänge einher. Um eine solche Dokumentation zu gewährleisten, sind steuerrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten unabdingbar,¹⁶⁰ womit auch in Zukunft ein erheblicher Bedeutungszuwachs für das Themenfeld einhergehen dürfte.

b) Wechselwirkungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung

Durch die Ausdehnung der Besteuerungsgrundlagen kommt es regelmäßig auch zu einem Anstieg der Komplexität des materiell-rechtlichen Steuertatbestands, da sich oft nur so eine umfänglichere Erfassung der Sachverhalte realisieren lässt.¹⁶¹ Hinzu kommt, dass sich der Steuertatbestand häufig noch an weiteren Zielsetzungen wie etwa dem Leistungsfähigkeitsprinzip des Art. 3 Abs. 1 GG zu orientieren hat, was gerade in Verbindung mit einer Ausdehnung der erfassten Sachverhalte ebenfalls zu einer Steigerung der Komplexität beiträgt.

Mit einer ansteigenden Komplexität des materiellen Steuerrechts steigt gleichzeitig die Anzahl der Daten, die die Finanzverwaltung aus der Sphäre der Steuerpflichtigen zur Durchführung der Besteuerung und Verifikation des Steuertatbestands benötigt.¹⁶²

Um diese Datenmengen überhaupt bewältigen zu können, ist auf Seiten des Staates ein digitales „[A]ufrüsten“¹⁶³ etwa durch den inzwischen flächendeckenden Einsatz von mathematisch-statistischen Prüfungsmethoden, wie der Summarischen Risikoprüfung,¹⁶⁴ zu beobachten. Was die Gesetzgebung anbelangt, so ergeben sich

¹⁵⁹ Diese Überlegung muss zumindest dann durchgreifen, wenn eine undifferenzierte und pauschale Erfassung auf Grund weiterer Zielsetzungen oder Vorgaben, wie etwa einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, ausscheidet.

¹⁶⁰ *Liekenbrock*, Ubg 2018, 43, 44 bezeichnet die Finanzbuchhaltung des Unternehmens aus Sicht der Steuerfunktion sogar als „elementaren Vorprozess“.

¹⁶¹ Auch diese These lässt sich am oben schon aufgegriffenen Beispiel der Abgeltungsteuer belegen. So umfasste die Normierung des § 20 EStG, der die Bemessungsgrundlagen für die Einkünfte aus Kapitalvermögen regelt, unmittelbar vor der Reform insgesamt 1443 Wörter. Mit der Reform erfuhr die Norm einen Aufwuchs auf insgesamt 2537 Wörter. Die damit einhergehende Komplexisierung des Verfahrensablaufs in den §§ 43 ff. EStG und in den Tarifvorschriften insbesondere durch § 32d EStG ist von dieser Zählung noch nicht einmal erfasst.

¹⁶² *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 9.

¹⁶³ Mit dieser Formulierung *Peters*, DStR 2017, 1953.

¹⁶⁴ Vertiefend zur Summarischen Risikoprüfung und zu den Anwendungsmöglichkeiten siehe *Bleschick*, DStR 2017, 353 ff.

insbesondere durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens schon zum Jahr 2017¹⁶⁵ eine große Zahl von Veränderungen im Hinblick auf die Digitalisierung und Automatisierung des Besteuerungsverfahrens.¹⁶⁶ Mit der Schaffung entsprechender gesetzlicher Grundlagen hat der Gesetzgeber einen entscheidenden Impuls zum weiteren Auf- und Ausbau moderner IT-Infrastrukturen innerhalb der Finanzverwaltung gesetzt,¹⁶⁷ der sich angetrieben durch die allgemeine technische Entwicklung in den nächsten Jahren noch erheblich verstärken wird.

Schon die geschichtliche Entwicklung zeigt, dass technische Möglichkeiten im Zusammenhang mit der Buchführung auch eingesetzt werden, sobald sie zur Verfügung stehen. Insofern verwundert es nicht, dass auch¹⁶⁸ auf Seiten der Finanzverwaltung ein Einsatz von Systemen mit Künstlicher Intelligenz bevorsteht.¹⁶⁹ Dieser Einsatz von Künstlicher Intelligenz setzt unter dem Stichwort Big Data¹⁷⁰ jedoch einen Grundstock von vorhandenen und digital auswertbaren Datenmengen voraus, um der Künstlichen Intelligenz einen „Lernprozess“ zu ermöglichen.¹⁷¹ Um an diese Daten zu gelangen, ist die Finanzverwaltung allerdings auf die Mitwirkung durch die Steuerpflichtigen angewiesen. Ausgangspunkt für diese Mitwirkung ist insofern erneut die steuerliche Buchführung, die den Ursprung für diese Daten bildet.

c) Interdependente Verknüpfung der Internationalisierung und Digitalisierung

Die Aktualität, aber auch die Komplexität der Themenfelder Internationalisierung und Digitalisierung ergibt sich weiter dadurch, dass sich diese in einer interdependenten Verknüpfung befinden. So macht die Digitalisierung eine umfassende Internationalisierung, bei der Entfernungen zwischen Unternehmensstandorten ebenso

¹⁶⁵ Teilweise greifen die Änderungen erst ab 2018 oder sind noch längerfristiger angelegt, siehe *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, Vorbemerkungen zu §§ 149–153 AO, Rn. 1.

¹⁶⁶ *Zaumseil*, NJW 2016, 2769.

¹⁶⁷ *Schwenker*, DB 2016, 375 spricht im Hinblick auf das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens von einem „Meilenstein auf dem Weg der weiteren Digitalisierung im Steuerrecht“.

¹⁶⁸ Ausführlich zum Einsatz solcher autonomen Systeme mit Künstlicher Intelligenz im Bereich der steuerrechtlichen Buchführung auf Seiten der Steuerpflichtigen siehe Gliederungspunkt B. IV. 4. auf S. 143.

¹⁶⁹ *Liekenbrock*, Ubg 2018, 43, 44, dort Fußnote 1 mit Verweis auf eine Äußerung der leitenden Ministerialrätin im Finanzministerium Nordrhein-Westfalen Patricia Tewald auf der Tax Technology Conference am 23. 10. 2017.

¹⁷⁰ Big Data bezeichnet den Einsatz automatisierter Auswertungsmethoden für Datenmengen, die meist zu groß oder zu komplex für eine manuelle Auswertung sind; zu Big Data im Recht siehe *Paal/Hennemann*, NJW 2017, 1697.

¹⁷¹ Zur Funktionsweise solcher Lernprozesse und zu den möglichen Lernformen *Russell/Norvig*, Künstliche Intelligenz, S. 89 ff., 809 ff.; siehe vertiefend dazu auch noch Gliederungspunkt B. IV. 4. a) aa) auf S. 144.

wie Entfernungen im Rahmen komplexer Lieferketten eine immer geringere Rolle spielen, überhaupt erst in größerem Umfang möglich. Eine zunehmende Digitalisierung von Prozessabläufen bei den Wirtschaftsakteuren begünstigt mithin die Internationalisierung.

Umgekehrt ermöglicht ein steigender Grad an Internationalisierung den Unternehmen häufig, durch Standortentscheidungen sowie durch die Ausdehnung der Beschaffungs- und Absatzmärkte Kostenvorteile und Gewinnsteigerungen herbeizuführen. Damit steigt innerhalb der jeweiligen Märkte der Wettbewerbsdruck auf andere Marktteilnehmer, ihre Prozesse zu optimieren. Erster Ansatzpunkt für solche Optimierungserwägungen ist dabei wiederum die Hebung von Effizienzpotentialen durch den Einsatz moderner informationstechnischer Systeme, also durch eine Digitalisierung. Damit begünstigt die Internationalisierung mittelbar über den ökonomischen Druck die Digitalisierung.

Diese Verschränkungen lassen sich nicht nur für eine allgemeine wirtschaftliche Ebene beschreiben, sondern sind ebenso im Bereich der steuerrechtlichen Buchführung zu finden. So wird die schon angesprochene¹⁷² und durch den internationalen Steuerwettbewerb angetriebene Verbreiterung der Besteuerungsgrundlagen überhaupt erst durch die Möglichkeiten zu einer sehr niederschweligen Erfassung¹⁷³ steuerrelevanter Vorgänge im Zuge der Digitalisierung ermöglicht. Auf der anderen Seite wirkt die Digitalisierung begünstigend für die Internationalisierung der steuerrechtlichen Buchführung. Schließlich ermöglichen digitale Datennetze die nahezu echtzeitige Übertragung großer Informationsmengen, sodass die Schwelle für eine Verlagerung der Buchführung in das Ausland erheblich gesenkt wird.

d) Perspektive und Probleme auf Seiten der Steuerpflichtigen

Aus der Perspektive der Steuerpflichtigen sind die aufgezeigten Entwicklungen in Bezug auf die steuerrechtliche Buchführung ebenfalls nicht völlig „neu“, aber dennoch sehr aktuell.

¹⁷² Vergleiche schon Gliederungspunkt A. IV. 1. a) auf S. 55.

¹⁷³ Was mit einer solchen niederschweligen Erfassung gemeint ist, lässt sich mit einem Rechenbeispiel zum Entwurf der EU-Kommission für die Einführung einer Digitalsteuer in COM(2018) 148 final illustrieren. So plant die EU-Kommission einen Steuersatz von 3 Prozent auf die erwirtschafteten Erträge beispielsweise aus der Platzierung von Werbung auf einer digitalen Schnittstelle. Diese Erträge können sich im Bereich der Onlinewerbung weit unterhalb eines Cent pro Klick auf die Werbeanzeige bewegen. So entstände bei einem Werbeertrag von 0,1 Cent eine Steuerschuld von 0,003 Cent. Gleichzeitig müssen aber für jeden steuerpflichtigen Vorgang, also den Klick auf die Werbeanzeige, Daten wie die IP-Adresse des Nutzers protokolliert werden, um eine nach Art. 5 Digitalsteuer-RL vorgesehene Verteilung der Steuererträge auf die Mitgliedstaaten zu ermöglichen. Um nicht in den Bereich einer konfiskatorischen Besteuerung zu geraten, müssen sich die anfallenden Prozesskosten für die steuerliche Aufzeichnung also ebenfalls weit unterhalb von 0,1 Cent bewegen. Solche Kostenstrukturen sind aber überhaupt nur durch eine digitalisierte Erfassung zu bewerkstelligen.

Was den Digitalisierungsaspekt angeht, so ist festzustellen, dass im Bereich der bilanzierungspflichtigen Unternehmen elektronische Buchführungssysteme heutzutage so weit verbreitet sind, dass davon gesprochen werden kann, dass solche Systeme „nahezu ausnahmslos [...] eingesetzt“¹⁷⁴ werden. Zum Teil ist der Einsatz solcher Systeme für diese Steuerpflichtigen inzwischen schon allein deshalb notwendig, weil sich die gewachsene Komplexität steuerrechtlicher Anforderungen ohne die Unterstützung durch informationstechnische Systeme kaum bewältigen lässt. Hinzu kommt, dass durch den aktuellen Trend zur Vernetzung von Systemen aller Art und den autonomen Austausch von Daten zwischen diesen Systemen unter den Schlagworten „Internet of Things“ (IoT) und „Industrie 4.0“ der Umfang¹⁷⁵ der Datenproduktion in den Unternehmen exponentiell steigen wird. Aus der Perspektive der steuerrechtlichen Buchführung kann es sich dabei um sogenannte Vor- oder Nebensysteme¹⁷⁶ handeln, deren Daten zumindest in verdichteter Form in die Buchführung einfließen. Diese zunehmende Komplexität im Rahmen der Digitalisierung führt auf Seiten der Steuerpflichtigen über die technische Umsetzung hinaus zu erhöhten Anforderungen im Hinblick auf die Implementierung von Compliance-Konzepten.¹⁷⁷

Hinsichtlich des Internationalisierungsaspekts der steuerrechtlichen Buchführung ist aus der Perspektive der Steuerpflichtigen eine Differenzierung vorzunehmen. So gibt es vor allem im Bereich mittlerer und großer Unternehmen sowie international tätiger Konzerne eine zunehmende Zahl Steuerpflichtiger, die sich bewusst für eine Verlagerung der Buchführung in das Ausland entscheiden.¹⁷⁸ Vielen dieser Steuerpflichtigen ist jedoch nicht bewusst, dass ein Serverstandort außerhalb der Mitgliedstaaten der Europäischen Union von den Finanzbehörden bewilligt werden muss, sodass ein enormer Nachbesserungsbedarf besteht.¹⁷⁹ Auf der anderen Seite führt die Digitalisierung zu einer den Steuerpflichtigen oft unbewussten Verlagerung der Buchführung in das Ausland. So setzten im Jahr 2019 mehr als

¹⁷⁴ Knorr, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 6, Rn. 76.

¹⁷⁵ Schon ohne solche technologischen Weiterentwicklungen gibt es inzwischen viele Geschäftsmodelle, in denen massenhaft buchhalterische Daten zu verarbeiten sind. So weisen Köchling/Deák, beck.digitax 2020, 285, 289 mit einem Rechenbeispiel darauf hin, dass heute schon bei einem kleinen Onlinehändler oft tausende Belege anfallen, sodass die Buchführung ohne den Einsatz entsprechender Programme kaum mehr möglich ist.

¹⁷⁶ Definition und Abgrenzung der Vor- und Nebensysteme unter Gliederungspunkt D. II. 2. a) auf S. 299.

¹⁷⁷ Ausführlich zum Einsatz von solchen Tax Compliance-Management-Systemen siehe Gliederungspunkt B. IV. 5. auf S. 173.

¹⁷⁸ Zu den dahinterstehenden Motiven siehe bereits die Einführung unter Gliederungspunkt A. auf S. 27.

¹⁷⁹ Mit dieser Analyse schon *Ernst & Young*, Tax&Law Magazine 3/2013, 29 noch zur Rechtslage unter § 146 Abs. 2a AO a.F., weshalb dort darauf abgestellt wird, dass „[v]iele Unternehmen [...] sich nicht bewusst [sind], dass bereits der Serverstandort außerhalb der Bundesrepublik von den Finanzbehörden zu genehmigen ist“.

drei Viertel¹⁸⁰ der deutschen Unternehmen Cloud-Dienste¹⁸¹ ein, während es im Jahr 2017 etwa zwei Drittel¹⁸² waren. Insofern besteht gerade bei vielen kleineren und mittleren Unternehmen, die beispielsweise bei Kassensystemen verstärkt auf Cloud-Lösungen setzen, oft kein Bewusstsein dafür, dass schon diese in der Cloud gehosteten Daten unter Umständen einen Verlagerungsantrag nach § 146 Abs. 2b AO voraussetzen.¹⁸³

Dass den Steuerpflichtigen diese rechtlichen Vorgaben häufig unbekannt sind, lässt sich auch empirisch belegen. So gaben in einer Studie der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst & Young noch im Jahr 2017 insgesamt 75 Prozent der Entscheider in den Steuerabteilungen an, überhaupt nicht oder zumindest weniger gut über die Einsatzmöglichkeiten digitaler Technologien bei der Steuerverwaltung für internationale Fragestellungen informiert zu sein.¹⁸⁴ Die damit einhergehende Aktualität gerade der im Rahmen dieser Arbeit in den Fokus genommenen Vorschrift des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zeigt sich aus der Perspektive der Steuerpflichtigen ferner daran, dass sich die Betriebsprüfer in Groß- und Konzernprüfungen schon seit dem Jahr 2013 verstärkt auf die Verlagerung der Buchführung in das Ausland konzentrieren, da diese relativ einfach festzustellen sei und auf Grund des Verzögerungsgelds erhebliche Einnahmen für die Staatskasse verspricht.¹⁸⁵

Gerade durch die letztgenannten Punkte des erheblichen Sanktionspotentials und der in weiten Teilen verbreiteten Unkenntnis über die Zusammenhänge wird eine tiefere wissenschaftliche Erschließung der aufgezeigten Themenfelder dringend notwendig.

2. Bisherige Erschließung des Themenfelds in der Wissenschaft

Was die bisherige Erschließung des hier behandelten Themenfelds anbelangt, so ist zunächst festzustellen, dass der Bereich der steuerrechtlichen Buchführung im Allgemeinen in Literatur und Rechtsprechung nahezu erschöpfend erschlossen

¹⁸⁰ Siehe Cloud-Monitor 2020 vom 23.6.2020, Kurzzusammenfassung abrufbar unter <https://bit.ly/2DMk5bd>, zuletzt abgerufen am 21.1.2021.

¹⁸¹ Zur Cloud als Treiber der Internationalisierung im historischen Kontext siehe schon Gliederungspunkt A. II. 3. b) auf S. 41. Zur Problematik der Mitteilung des Standorts des Datenverarbeitungssystems im Rahmen eines Antrags nach § 146 Abs. 2b AO siehe Gliederungspunkt D. III. auf S. 338.

¹⁸² *Böse/Rockenbach*, MDR 2018, 70 mit Verweis auf den von KPMG und BITKOM herausgegebenen Cloud Monitor.

¹⁸³ *Becker et al.*, DStR 2016, 2983, 2989.

¹⁸⁴ *Ernst & Young*, Digitalisierung hält Einzug in die Steuerabteilung, S. 6.

¹⁸⁵ *Ernst & Young*, Tax&Law Magazine 3/2013, 29. Auch *Rätke*, BBK 2012, 903 bestätigt, dass die Finanzämter von dem Verzögerungsgeld „großzügig“ Gebrauch machen.

scheint,¹⁸⁶ was angesichts der dargestellten historischen Dimension und Bedeutung des Themenkomplexes auch nicht weiter verwundern kann.

a) Digitalisierung

Zieht man jedoch den Aspekt der Digitalisierung hinzu, so handelt es sich zwar um eine Materie, die in den letzten Jahren ganz erheblich an Dynamik gewonnen hat,¹⁸⁷ womit eine zunehmende wissenschaftliche Erschließung der dadurch ausgelösten Fragestellungen einhergeht. So hat etwa das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens schon vor seinem Inkrafttreten eine „wahre Publikationsflut“¹⁸⁸ ausgelöst.¹⁸⁹ Allerdings ist diese Erschließung bezogen auf das gesamte Feld nur partiell, was im Hinblick auf die Dimension des Themenfelds auch nicht anders vorstellbar wäre. Zudem liegt der Fokus der Rechtswissenschaft häufig auf verfahrenstechnischen Abläufen auf Seiten der Finanzbehörden, etwa im Hinblick auf die digitale Außenprüfung, oder den Vorgaben zur Datenübermittlung an die Finanzbehörden, wodurch sich für die vorgelagerte Ebene der Buchführung beim Steuerpflichtigen noch einige Erschließungsdefizite ergeben.¹⁹⁰ So ist festzustellen, dass wahrscheinlich durch das Zusammentreffen der Themengebiete Informationstechnik und Rechtswissenschaft weite Bereiche noch nicht in einer hinreichenden Tiefe erschlossen sind.

Der Befund einer nur partiellen wissenschaftlichen Aufarbeitung der Digitalisierungsaspekte zeigt sich beispielsweise daran, dass die bereits am 1.1.2002 in Kraft getretene digitale Außenprüfung nach § 147 Abs. 6 AO zwar bereits eine grundsätzlich sehr weitgehende und vertiefte wissenschaftliche Erschließung in Literatur¹⁹¹ und Rechtsprechung¹⁹² erfahren hat. Dennoch sind viele Fragestellungen auch in diesem Bereich weiterhin ungeklärt.¹⁹³

¹⁸⁶ Zum Schrifttum siehe die Liste bei *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, vor Rn. 1.

¹⁸⁷ In Bezug auf das gesamte Steuerrecht so auch die Einschätzung von *Drüen*, DStJG 2019, 3 ff.

¹⁸⁸ Mit dieser Formulierung *Drüen*, DB 2018, 11 f.

¹⁸⁹ Siehe etwa die Beiträge von *Baldauf*, DStR 2016, 833; *Baum/Sonnenschein*, NWB 2016, 2636; *Gehm*, StuB 2016, 580; *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2016, 1577; *Höreth/Stelzer*, DStZ 2016, 520; *Merker*, SteuerStud 2016, 398; *Schmitz/Prell*, NVwZ 2016, 1273; *Seer*, DStZ 2016, 605; *Zaumseil*, NJW 2016, 2769.

¹⁹⁰ Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft hat ihre 43. Jahrestagung unter das Thema „Digitalisierung im Steuerrecht“ gestellt. Im Tagungsband findet sich jedoch nur der Beitrag von *Heinemann*, DStJG 2019, 223 ff., welcher die Ebene der Digitalisierung der steuerrechtlichen Buchführung etwas näher beleuchtet. Und dies auch nur als „Vorarbeit“, um sich schwerpunktmäßig dem Thema der digitalen Außenprüfung zu widmen.

¹⁹¹ Vergleiche etwa die Dissertationsschriften von *Elbert*, Die digitale Außenprüfung und *Schüßler*, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung,

Noch nahezu¹⁹⁴ unerschlossen ist die rechtliche Zulässigkeit des Einsatzes von Künstlicher Intelligenz in der steuerrechtlichen Buchführung,¹⁹⁵ obwohl sich solche Systeme in den letzten Jahren im Vordringen¹⁹⁶ befinden.

b) Internationalisierung

Im Hinblick auf den Internationalisierungsaspekt ergibt sich für die Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung in das Ausland ebenfalls der Befund einer allenfalls sporadischen wissenschaftlichen Aufarbeitung. Das mag damit zu tun haben, dass die in dieser Arbeit explizit in den Fokus genommene Norm des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO in ihrer Ausgangskonzeption „erst“ im Dezember 2008 eingeführt wurde und vorher zumindest de lege lata eine steuerrechtliche Buchführung im Ausland auf Grund der Vorschrift des § 146 Abs. 2 AO nicht zulässig war.¹⁹⁷

c) Kumulation im Fokus des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO

Die Erklärung, warum auch über 10 Jahre nach dem erstmaligen Inkrafttreten der heute in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO enthaltenen Regelung eine nur marginale¹⁹⁸ wissenschaftliche Erschließung dieses Themenkomplexes vorliegt, dürfte daran liegen, dass im Fokus des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO die Felder Internationalisierung und Digitalisierung in besonderer Weise kumulieren. Schließlich gestattet § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO nur die Verlagerung der elektronischen¹⁹⁹ Buchführung in das Ausland. Dadurch wird die Materie schwerer zugänglich und wirkt auf Rechts-

¹⁹² Eine umfangreiche Liste mit einer Auswahl bislang ergangener Entscheidungen aus der Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH findet sich bei *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 69d.

¹⁹³ Dies betrifft insbesondere die Verknüpfung über den Internationalisierungsaspekt, dazu sogleich Gliederungspunkt A. IV. 2. c) auf S. 63. Daneben wird im Rahmen des § 147 Abs. 6 AO auch heute noch über Grundfragen wie die Reichweite des Datenzugriffsrechts und die erfassten Systeme gestritten, siehe etwa *Bleschick*, DStR 2018, 1105, 1107 ff.; ausführlich dazu Gliederungspunkt D. II. auf S. 295.

¹⁹⁴ Erste Ansätze finden sich etwa bei *Krug*, *beck.digital* 2020, 74, 76 ff.

¹⁹⁵ Der Aspekt des Einsatzes von Künstlicher Intelligenz auf Seiten der Finanzverwaltung etwa beim Einsatz von Risiko-Management-Systemen wird dagegen in der Literatur bereits thematisiert, siehe etwa *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 411 ff. m. w. N.

¹⁹⁶ Zu tatsächlichen Anwendungsbeispielen in der Praxis siehe Gliederungspunkt B. IV. 4. b) auf S. 147.

¹⁹⁷ Zur in der Praxis auch schon vor der Einführung des § 146 Abs. 2a AO stattfindenden Verlagerung siehe bereits Gliederungspunkte A. II. 3. a) auf S. 39 und A. IV. auf S. 53 sowie zum zukünftigen Umgang mit diesen Fällen siehe Gliederungspunkt E. II. 1. c) auf S. 484.

¹⁹⁸ Bei der Suche über *juris* finden sich bei einer Textsuche nach „§ 146 Abs. 2a AO“ (in Anführungszeichen) in der Kategorie Literaturnachweise gerade einmal 21 Treffer (Stand 7. 12. 2020).

¹⁹⁹ Was darunter zu verstehen ist, ist ebenfalls umstritten und wird hier in einem eigenen Kapitel unter Gliederungspunkt C. auf S. 204 behandelt.

wissenschaftler/innen wegen der komplexen informationstechnischen Implikationen unter Umständen abschreckend.

Durch diese Kumulation ergeben sich etwa auch im Hinblick auf den angesprochenen § 147 Abs. 6 AO überhaupt nicht oder zumindest nicht ausdiskutierte Problemfelder.²⁰⁰ So stellt sich etwa die Frage, welche Zugriffsmöglichkeiten den Finanzbehörden im Rahmen des § 147 Abs. 6 AO zur Verfügung stehen (Digitalisierungsaspekt), wenn eine elektronische Buchführung nach § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO im Ausland stattfindet (Internationalisierungsaspekt). Diese Verknüpfung liegt schon deshalb nahe, da § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO eine Verlagerung der Buchführung davon abhängig macht, dass nach § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO der Datenzugriff unter anderem nach § 147 Abs. 6 AO in vollem Umfang möglich ist.

In diesem Zusammenhang ist etwa auf einfachgesetzlicher Ebene nicht abschließend geklärt, was das Tatbestandsmerkmal „in vollem Umfang“ in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO zu bedeuten hat. Zudem ergibt sich aus dem Wechselspiel des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO mit § 147 Abs. 6 AO eine völkerrechtliche Grundlagenproblematik bei einem möglicherweise von der Norm vorgesehenen Zugriff auf Datenbestände in einem anderen Staat, die in der Literatur zwar oberflächlich anthematisiert, jedoch noch nicht tiefer beleuchtet wurde.²⁰¹

Auch die weiteren durch § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO auf den ersten Blick sehr einfach, bei genauerer Betrachtung aber sehr komplex normierten Voraussetzungen sind für die in der Praxis immer relevanter werdenden Konstellationen einer Auslandsbuchführung nicht hinreichend geklärt. So wird in der Literatur die damit einhergehende und in vielen Bereichen weiterhin bestehende Rechtsunsicherheit kritisiert.²⁰²

Bei eingehender Betrachtung der zu diesen Themen im Rahmen des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO bereits vorliegenden Literatur ist festzustellen, dass diese in erster Linie durch Praktikerbeiträge dominiert wird, die sich entweder an Verwaltungsanweisungen abarbeiten oder das Thema oft nur sehr partiell und kurzsilbig.²⁰³

²⁰⁰ Bei der Suche über juris finden sich bei einer Textsuche nach „§ 146 Abs. 2a AO“ und „§ 147 Abs. 6 AO“ (jeweils in Anführungszeichen) in der Kategorie Literaturnachweise gerade einmal 2 Treffer für einschlägige Aufsätze zu der Kumulation dieser Bereiche (Stand 7.12.2020).

²⁰¹ Der gesamte Themenkomplex des § 146 Abs. 2a S. 2 Nr. 3 AO a. F. wird beispielsweise bei *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 41 in einem Praktikerkommentar bestehend aus 5 Ordnern mit rund 5.700 Seiten in gerade einmal zwei Sätzen behandelt, wobei nahezu nur der Gesetzeswortlaut wiedergegeben wird.

²⁰² Siehe etwa *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 92; *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3611; *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457. Die Kritik entzündet sich auch auf Grund der erheblichen Risiken für die Steuerpflichtigen wegen der hohen Sanktionsandrohung von bis zu 250.000 Euro durch das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2c AO.

²⁰³ Diese These lässt sich auch statistisch anhand der Suche über juris erhärten. So erhält man bei einer Normsuche über juris nach § 146 Abs. 2a AO (ohne Anführungszeichen) in der Kategorie Literaturnachweise direkt 59 Treffer (Stand 7.12.2020). Diese gegenüber der Textsuche fast dreifache Trefferanzahl belegt, dass die Norm zwar häufig in Aufsätzen kurz

aufgreifen und sich teilweise in Behauptungen und Feststellungen erschöpfen, ohne überhaupt eine Begründung anhand wissenschaftlicher Grundlagen zu liefern. So wird in der Literatur gar dazu aufgerufen, „der bisher zu beobachtenden Überhöhung von Verwaltungsvorschriften entgegenzutreten“²⁰⁴.

Um die Thematik insgesamt auf ein solideres wissenschaftliches Fundament zu stellen, soll auch der Frage nach der Unionsrechtskonformität des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO nachgegangen werden. Zwar existiert bereits ein Aufsatz, der sich auf immerhin fünf Seiten schwerpunktmäßig mit dieser Fragestellung beschäftigt,²⁰⁵ allerdings können die dort dargelegten Ausführungen auf Grund zweier zentraler Veränderungen nicht mehr als aktuell angesehen werden. Zum einen stammt der Beitrag aus dem Jahre 2003, sodass die durch die Flexibilisierung in § 146 Abs. 2a AO a. F. ab dem Jahre 2008 eingetretene Veränderung dort keine Berücksichtigung finden konnte und erst recht nicht die aktuelle, und sogar unionsrechtlich veranlasste, Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21. 12. 2020 widerspiegelt wird. Zum anderen ergeben sich im Hinblick auf den in der Literatur vertretenen Kernargumentationsstrang, der sich auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache *Futura-Singer*²⁰⁶ stützt und primär auf faktische Vollzugsergebnisse bei der gegenseitigen Amtshilfe abstellt, in den letzten Jahren neue Entwicklungen durch verschiedene Maßnahmen zur verstärkten Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union. So ist insbesondere im Hinblick auf den Bericht²⁰⁷ der Europäischen Kommission an das Europäische Parlament und den Rat zur Anwendung der Richtlinie über die Zusammenarbeit im Bereich der direkten Steuern²⁰⁸ aus dem Dezember 2017 eine Neubewertung der Lage geboten.

angetippt wird, jedoch keine tiefere Auseinandersetzung mit dem Themenkomplex erfolgt, sodass die Vorschrift letztendlich zwar für die Normensuche indiziert wird, aber nicht in der Textzusammenfassung erwähnt wird.

²⁰⁴ *Odenthal*, BBK 2013, 831, 832 in Bezug auf die auch im hier untersuchten Themenkomplex relevanten untergesetzlichen GoBD; siehe dazu Gliederungspunkt B. I. 5. auf S. 80.

²⁰⁵ *Droscha/Reimer*, DB 2003, 1689 ff.

²⁰⁶ EuGH vom 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (*Futura-Singer*), ECLI:EU:C:1997:239.

²⁰⁷ Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen über die Anwendung der Richtlinie Nr. 2011/16/EU des Rates über Verwaltungszusammenarbeit auf dem Gebiet der direkten Steuern in SWD(2017) 462.

²⁰⁸ Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung vom 15. 2. 2011, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2020/876/EU vom 24. 6. 2020, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 204 vom 26. 6. 2020, S. 46 ff.

B. Regelungen zur Buchführung im Steuerrecht

Um das normative Umfeld für die steuerrechtliche Buchführung, in welchem sich die vorliegende Arbeit bewegt, zu entfalten, bietet es sich an, als Erstes der Fragestellung nachzugehen, welche Regelungen auf gesetzlicher und untergesetzlicher Ebene zur Buchführung im Steuerrecht existieren. Da auf Grund des aus Art. 20 Abs. 3 GG abgeleiteten Vorbehalts des Gesetzes jede die Grundrechtsträger belastende staatliche Maßnahme einer Ermächtigungsgrundlage bedarf,¹ bilden die gesetzlichen Normierungen den Ansatzpunkt, um daraus erschließen zu können, wer zumindest auch aus steuerrechtlichen Gründen zur Buchführung verpflichtet ist. Nach der Entwicklung dieses normativen Umfelds ist zu beleuchten, wie sich die im Fokus dieser Arbeit stehende Norm des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO in historischer und systematischer Perspektive in das bestehende Regelungsumfeld einfügt.

Auf diesen Grundlagen aufbauend ist für eine tiefere wissenschaftliche Aufarbeitung zu definieren, was unter dem im Rahmen dieser Arbeit gesetzten Zentralbegriff der Buchführung im Steuerrecht zu verstehen ist. Dafür ist zum einen zu klären, was überhaupt von dem Gegenstandsbegriff „Buch“ erfasst ist und welche sonstigen Aufzeichnungen im Zusammenhang mit dieser Begrifflichkeit stehen. Zum anderen muss herausgearbeitet werden, welchen Umfang und welche Reichweite das Tätigkeitswort der „Führung“ hat. In diesem Zusammenhang muss ebenso auf die der Erstellung der steuerrechtlichen Aufzeichnungen nachgelagerte Aufbewahrung eingegangen werden, die gerade vor dem Hintergrund der Verifikations- und Beweisfunktion² von besonderer Bedeutung ist.

Erst durch die Ermittlung der normativen Einbettung und die genaue Abgrenzung der Definitionen und Begrifflichkeiten kann entwickelt werden, welche Vorgaben und Möglichkeiten für die Digitalisierung der steuerrechtlichen Buchführung existieren. Dabei wird analysiert, inwieweit der Einsatz von autonomen Systemen mit Künstlicher Intelligenz im Bereich der Buchführung im Steuerrecht zulässig ist und welche korrespondierenden Anforderungen in diesem Zusammenhang an die Implementierung eines Tax Compliance-Management-Systems zu stellen sind.

¹ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.232 ff.; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 1.27.

² Vergleiche schon Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46.

I. Normierungen zu Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Steuerrecht

Den Ausgangspunkt für die Betrachtung der gesetzlichen Normierungen zu den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Steuerrecht bilden die §§ 140 bis 148 AO. Im Gesamtumfeld der Abgabenordnung sind die Vorschriften systematisch im vierten Teil zur „Durchführung der Besteuerung“ im zweiten Abschnitt, der die „Mitwirkungspflichten“ des Steuerpflichtigen regelt, angeordnet. Dort normiert der erste Unterabschnitt in den §§ 140 bis 148 AO nach seiner amtlichen Überschrift die Vorschriften zur „Führung von Büchern und Aufzeichnungen“. In diesem Unterabschnitt finden sich die zentralen Regelungen zu den formellen Anforderungen an die steuerrechtliche Buchführung.³ In der inneren Systematik folgen die §§ 140 bis 148 AO, ebenso wie die Gesamtsystematik des Besteuerungsverfahrens in der Abgabenordnung,⁴ einem chronologischen Ablauf und normieren zunächst den Anfall bestimmter Unterlagen in den §§ 140 bis 144 AO, danach ihre Ordnung in den §§ 145 bis 146b AO und in § 147 AO ihre spätere Aufbewahrung. Da die Aufbauprinzipien der §§ 140 bis 148 AO Entsprechungen zum dritten Buch des HGB aufweisen,⁵ ist für die hier untersuchten Fragestellungen in systematischer Auslegung zumindest teilweise ein Rückgriff auf die Vorschriften des HGB möglich.⁶ Darüber hinaus ermöglicht es § 148 AO den Finanzbehörden im Einzelfall, Erleichterungen für die Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten zu bewilligen.

Die Grundunterscheidung für die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten findet sich in den §§ 140 f. AO. Während § 140 AO die derivativen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten erfasst, normiert § 141 AO originär steuerrechtliche Buchführungspflichten.

1. Derivative Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 140 AO

Nach der kurzen Grundaussage des § 140 AO hat derjenige, der nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen

³ *Bahlburg*, StuB 2015, 851, 855.

⁴ Zum grundlegenden Aufbau des Besteuerungsverfahrens siehe *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 475 ff.

⁵ *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 3 mit Verweis auf eine systematische Übersicht der Aufbauprinzipien des dritten Buchs des HGB bei *Merkt*, in: Baumbach/Hopt, HGB-Kommentar, Vor § 238 HGB, Rn. 26 ff.

⁶ Zu den Parallelen und Unterschieden der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Buchführung siehe bereits die Ausführungen unter Gliederungspunkt A. III. 1. auf S. 45 und A. III. 2. auf S. 46.

Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen. Dadurch „transformiert“⁷ die Norm des § 140 AO außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu steuerrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.

a) Handelsrechtliche Anknüpfungspunkte

Nach der Gesetzesbegründung zu § 140 AO kommen so „insbesondere die Buchführungsvorschriften des Handelsgesetzbuchs, des Aktiengesetzes, des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und des Genossenschaftsgesetzes“ und daneben besondere Buchführungspflichten für bestimmte Gewerbe, wie beispielsweise „Betriebsbücher nach der Apothekenbetriebsordnung, Einkaufsbücher der Metallhändler, Fremdenbücher für das Hotel- und Gaststättengewerbe, Tagebücher der Handelsmakler“, als derivative Buchführungspflichten in Betracht.⁸

Im Zentrum stehen dabei auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips die handelsrechtlichen Buchführungspflichten nach den §§ 238 ff. HGB.⁹ Damit ergibt sich bereits über § 238 Abs. 1 S. 1 HGB ein Bezug zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, die ebenfalls von den §§ 146 Abs. 5 S. 1 Hs. 1, 147 Abs. 2 AO in Bezug genommen werden.¹⁰ Durch den unbestimmten Rechtsbegriff der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ wird auf historisch gewachsene Anforderungen Bezug genommen, die etwa durch Gerichtsentscheidungen oder Verwaltungsanweisungen konturiert werden und der Zielsetzung dienen, die Nachvollziehbarkeit und die Prüfbarkeit bestimmter Geschäftsvorfälle unter dem Aspekt der Entstehung und Abwicklung zu ermöglichen.¹¹ Daneben können sich Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten aus §§ 120 Abs. 1, 264 ff., 290 ff., 336 ff. HGB, §§ 91, 270, 286 AktG, § 41 GmbHG, § 33 GenG ergeben.

⁷ Mit dieser Formulierung *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 1 sowie BFH vom 16. 12. 2014, Az. X R 29/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR29.13.0, Rn. 12 mit Verweis auf diesen.

⁸ Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19.3.1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 123.

⁹ Zu dieser Verknüpfung zwischen steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Regelungen siehe bereits Gliederungspunkt A. III. auf S. 43.

¹⁰ Zu der sehr umstrittenen Frage, ob die Verweisung des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch auf die formellen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu erstrecken ist, und zu den daraus entstehenden Konkurrenzen zwischen dieser Norm und § 140 AO siehe *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 19 ff. m. w. N.

¹¹ *Hülshoff/Wied*, NWB 2017, 2094.

Oftmals werden die in einigen Bereichen lockereren formellen handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften jedoch von den ebenfalls zu erfüllenden steuerrechtlichen Vorschriften abgelöst.¹²

b) Sonstige Anknüpfungspunkte durch inländische außersteuerliche Normen

Als Gesetze i. S. d. § 140 AO sind nach § 4 AO alle Rechtsnormen anzusehen.¹³ Folglich werden nicht nur Gesetze im formellen und materiellen Sinne, sondern auch solche im nur materiellen Sinne, also insbesondere auch Rechtsverordnungen i. S. d. Art. 80 GG erfasst.¹⁴ In der Praxis ergibt sich dadurch ein sehr weitreichender Anwendungsbereich für die Vorschrift des § 140 AO. So werden alle außersteuerlichen Aufzeichnungspflichten bestimmter Gewerbe, Berufe und Tätigkeiten erfasst, soweit diesen eine Bedeutung für die Besteuerung zukommt, was in der Praxis vielfach der Fall ist.¹⁵ Damit erfasst die Vorschrift von A wie Abfallentsorger, der nach § 2 NachwVO i. V. m. § 52 KrWG zur Nachweisführung über die durchgeführte Entsorgung verpflichtet ist, bis Z wie Zuckerwirtschaft, die nach §§ 9, 3 MarktOrdw-MeldVO Aufzeichnungen über bestimmte Geschäftsvorfälle führen muss, ein sehr weites Spektrum. Bereits der Einführungserslass des Bundesfinanzministeriums zu § 140 AO aus dem Jahre 1976 zählt insgesamt 70 solcher Gewerbe, Tätigkeiten und Berufe auf, mit denen außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten verbunden sind, die ebenfalls für die Besteuerung relevant sind.¹⁶ Inzwischen hat die Finanzverwaltung die Aufzählung im Anwendungserlass aufgegeben und weist dort nur noch darauf hin, dass unter § 140 AO „Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für bestimmte Betriebe und Berufe [fallen], die sich aus einer Vielzahl von Gesetzen und Verordnungen ergeben“¹⁷.

Vorbehaltlich spezialgesetzlicher Regelungen ist damit auch für Dokumentationspflichten, die keine steuerrechtliche Herkunft aufweisen, eine Einhaltung der

¹² Für die im Rahmen dieser Arbeit wichtige Konkurrenzfrage zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorgaben zum Ort der Buchführung siehe die Ausführungen unter Gliederungspunkt C. I. 1. d) auf S. 214.

¹³ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 6.

¹⁴ *Koenig*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 4 AO, Rn. 1.

¹⁵ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 32 mit dem zusätzlichen Hinweis darauf, dass diesen Konstellationen in der Praxis insbesondere dort eine hohe Bedeutung zukomme, wo nicht schon handelsrechtliche Buchführungspflichten bestehen, also bei den Überschusseinkünften oder einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.

¹⁶ BMF vom 1. 10. 1976, IV A 7-S 0015–30/76, abgedruckt in BStBl. I 1976, 576, 600 ff.

¹⁷ BMF vom 31. 1. 2014, IV A 3-S 0062/14/10002, AEAO zu § 140 AO, abgedruckt in BStBl. I 2014, 290, 405.

Ordnungsvorschriften der §§ 145 ff. AO¹⁸ und folglich auch des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO erforderlich.

c) Ausländische Rechtsnormen als Anknüpfungspunkte

Nach einer neueren Entscheidung des BFH¹⁹, die in der Literatur teils auf Kritik gestoßen ist,²⁰ sollen sogar ausländische Rechtsnormen als „andere Gesetze“ i. S. d. § 140 AO anzusehen sein. Damit schließt sich der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung²¹ und eines Teils der Literatur²² an. In der bisherigen Rechtsprechung der Finanzgerichte²³ und der wohl überwiegenden Literatur²⁴ wird eine so weitgehende Auslegung aber abgelehnt.

aa) Wortlaut des § 140 AO legt nur Einbeziehung außersteuerlicher Normen nahe

Für eine Erstreckung des § 140 AO auf ausländische Rechtsnormen führt der BFH zunächst den Wortlaut der Norm an, der mit der Formulierung „andere Gesetze“ offen sei und nicht nur inländische Rechtsnormen erfasse.²⁵ Dagegen lässt sich je-

¹⁸ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 34 verweist auf die Anwendbarkeit der §§ 140 bis 148 AO für alle Dokumentationspflichten.

¹⁹ BFH vom 14.11.2018, Az. I R 81/16, ECLI:DE:BFH:2018:U.141118.IR81.16.0, Rn. 15 ff.

²⁰ Siehe etwa *Haverkamp/Meinert*, DStRK 2019, 189; *Weiss*, NWB 2019, 1352 f.; dem BFH zustimmend *Märtens*, jurisPR-SteuerR 23/2019, Anmerkung 1; ohne klare Positionierung: *Kubik*, BB 2019, 1137; *Maetz*, HFR 2019, 451.

²¹ BMF vom 31.1.2014, IV A 3-S 0062/14/10002, AEAO zu § 140 AO, abgedruckt in BStBl. I 2014, 290, 405 mit Verweis auf BMF vom 16.5.2011, IV C 3-S 2300/08/10014, Rn. 3.

²² *Anzinger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG Kommentar, § 5 EStG, Rn. 211; *Dauven*, IStR 2014, 196; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 7 f.; *Drüen*, ISR 2014, 265 ff.; *Krumm*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG-Kommentar, § 5 EStG, Rn. 138; *Mathiak*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG Kommentar, § 5, Rn. A 219; *Niewerth*, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 140 AO, Rn. 4; jetzt so auch *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 140 AO, Rn. 6.

²³ FG Münster vom 11.12.2013, Az. 6 K 3045/11 F, ECLI:DE:FGMS:2013:1211.6K 3045.11F.00, Rn. 53; FG Nürnberg vom 28.2.2013, Az. 6 K 875/11, ECLI:DE:FGNUERN:2013:0228.6K875.11.0A, Rn. 68; FG Hessen vom 15.11.2012, Az. 11 K 3175/09, ECLI:DE:FGHE:2012:1115.11K3175.09.0A, Rn. 39.

²⁴ *Bernütz/Küppers*, IStR 2011, 587, 588; *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 140 AO, Rn. 4; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 11; *Hechtner*, NWB 2013, 196, 199; *Könemann/Blaudow*, Stbg 2012, 220, 221 f.; *Loll*, NWB 2015, 2242, 2244; *Märten*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 140 AO, Rn. 10; *Richter/John*, ISR 2014, 37 ff.; *Schmidt/Heinz*, GmbHR 2008, 581, 583; *Schmidt/Renger*, DStR 2012, 2042; *Stahl/Mann*, FR 2013, 292, 293. So auch noch *Cöster*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 140 AO, Rn. 11 (Altauflage, 3. Auflage, 2014); andere Ansicht jetzt *Haselmann*, in: Koenig (4. Auflage, 2021), Abgabenordnung, § 140 AO, Rn. 11.

²⁵ BFH vom 14.11.2018, Az. IR 81/16, ECLI:DE:BFH:2018:U.141118.IR81.16.0, Rn. 16.

doch einwenden, dass bei weiterer Betrachtung des Normtextes „anderen Gesetzen als den Steuergesetzen“ deutlich wird, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff der „anderen Gesetze“ nur eine sachliche Abgrenzung von den Steuergesetzen schaffen wollte.²⁶ Dieses Argument ließe sich sogar noch erweitern, wenn man überlegt, dass die Norm des § 140 AO nach der Auslegung des BFH zwar zur Inkorporation ausländischer Dokumentationspflichten herangezogen werden soll, aber eine solche Transformation gerade dann nicht möglich wäre, wenn die Dokumentationspflichten auf ausländischem Steuerrecht beruhen würden. Gerade in solchen Konstellationen würde eine Nutzbarmachung für die Besteuerung in Deutschland jedoch Sinn ergeben, wäre durch die Einschränkung des § 140 AO auf außersteuerliche Normen jedoch ausgeschlossen. Schon der Wortlaut spricht also gegen eine Erstreckung des § 140 AO auf ausländische Rechtsnormen.

*bb) Auslegung nach Sinn und Zweck gebietet Einbeziehung
außersteuerlicher Normen*

Weiterhin beruft sich der BFH auf den durch § 140 AO verfolgten Zweck, der darin bestehe, „möglichst viele außersteuerliche Pflichten für das deutsche Steuerrecht nutzbar zu machen und dadurch den Steuergesetzgeber zu entlasten“²⁷ und verweist dabei auf die Gesetzesbegründung. In der Gesetzesbegründung²⁸ zu § 85 RegE-AO, der Vorläufernorm des § 140 AO, nimmt der Gesetzgeber jedoch ausschließlich auf inländische Gesetze Bezug und stellt gerade nicht darauf ab, dass außersteuerliche Pflichten für das „deutsche“ Steuerrecht nutzbar gemacht werden sollten. Zwar zeigt der in der Gesetzesbegründung verwendete Wortlaut „insbesondere“, dass den dort genannten Normen kein abschließender Charakter zukommen soll. Jedoch erscheint es mehr als zweifelhaft, dass der deutsche Gesetzgeber sich durch eine Delegation an einen ausländischen Normgeber entlasten wollte. Vielmehr soll das Steuerrecht, also der Steuergesetzgeber entlastet werden und nicht das deutsche Recht, also der deutsche Gesetzgeber durch die Rechtsetzung ausländischer Normgeber.

Somit bestätigt die Gesetzesbegründung die hier bereits aus dem Wortlaut abgeleitete Auslegung, die lediglich eine Beziehung zu anderen Gesetzen als den Steuergesetzen herstellt,²⁹ wenn es dort heißt: „Die nach anderen als den Steuergesetzen originär bestehenden Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten werden für das Steuerrecht nutzbar gemacht. Das Steuerrecht ist insoweit der Notwendigkeit

²⁶ FG Hessen vom 15.11.2012, Az. 11 K 3175/09, ECLI:DE:FGHE:2012:1115.11K3175.09.0A, Rn. 39.

²⁷ BFH vom 14. 11. 2018, Az. IR 81/16, ECLI:DE:BFH:2018:U.141118.IR81.16.0, Rn. 17.

²⁸ Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19.3.1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 123 f.

²⁹ Siehe bereits zuvor Gliederungspunkt B. I. 1. c) aa) auf S. 70.

enthoben, für steuerliche Zwecke eigene Vorschriften zu schaffen³⁰. In der Gesetzesbegründung wird nämlich nicht wie im Normtext von „anderen Gesetzen“, sondern explizit von „anderen als den Steuergesetzen“ gesprochen.

Nichtsdestotrotz kann das Argument nicht ignoriert werden, dass § 140 AO das Ziel verfolgt, möglichst viele außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für das Steuerrecht nutzbar zu machen, um damit einen gesetz- und gleichmäßigen Steuervollzug i. S. d. § 85 AO zu ermöglichen, der auch vor dem Hintergrund, dass es sich bei der deutschen Steuerverwaltung bei struktureller Betrachtung um eine Verifikationsverwaltung handelt,³¹ verfassungsrechtlich geboten ist.³²

*cc) Entstehungsgeschichte und Reichsgerichtsrechtsprechung
gegen Inkorporation*

Neben der bereits unter den Erwägungen zum Sinn und Zweck angesprochenen Gesetzesbegründung, kann der Blick auf den Ursprung der Vorschrift gerichtet werden. Entstehungsgeschichtlich legt die Gesetzesbegründung zu § 85 RegE-AO, dem heutigen § 140 AO, nämlich fest, dass die Vorschrift dem § 160 Abs. 1 RAO³³ entspreche, der wiederum auf § 163 RAO zurückzuführen ist. Die Gesetzesbegründung zu § 163 RAO³⁴ ist jedoch insofern unergiebig, als dort nur der Normtext in abgewandelter Form wiedergegeben wird.

In einer Entscheidung des Reichsfinanzhofs zu § 163 RAO heißt es zwar, dass „die [in § 163 RAO] genannten ‚anderen Gesetze‘ [...] aber nur deutsche Gesetze, nicht ausländische Gesetze sein [können]“³⁵. Da diese Aussage ohne weitere Begründungen erfolgt und allein die Auslegungstradition betrifft, lassen sich damit aber

³⁰ Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19.3.1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 123, rechte Spalte unten.

³¹ Zur Bedeutung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit im deutschen Steuerrecht bereits Gliederungspunkt A. III. 3. b) auf S. 50 sowie zu dem Grundsatz der Verifikationsverwaltung Gliederungspunkt A. III. 3. c) auf S. 51.

³² Dies als Kernargument herausarbeitend *Drüen*, ISR 2014, 265, 269 ff.

³³ Obwohl sich die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. VI/1982, S. 123, rechte Spalte, nach ihrem Wortlaut auf eine Entsprechung zu „§ 160 Abs. 1 AO“ bezieht, ist damit § 160 Abs. 1 RAO in der Fassung nach § 9 der Verordnung des Reichspräsidenten gegen die Kapital- und Steuerflucht vom 18.7.1931, abgedruckt in Reichsgesetzblatt Teil I 1931, S. 373, gemeint. Diese Norm des § 160 Abs. 1 RAO 1931 wurde wiederum (historisch betrachtet) nur systematisch verschoben und stimmt nahezu wortlautidentisch mit dem ursprünglichen § 163 RAO, abgedruckt in Reichsgesetzblatt 1919, Nr. 242, S. 2031, überein. Zur Entstehungsgeschichte siehe bereits Gliederungspunkt A. II. 1. auf S. 35.

³⁴ Gesetzesbegründung im Entwurf der Reichsabgabenordnung, Verfassungsgebende deutsche Nationalversammlung 1919, Aktenstück Nr. 759, S. 590.

³⁵ Reichsfinanzhof vom 6.6.1934, Az. IV A 42/34, RFHE 36, 206, 210.

keine gesicherten Schlüsse auf den Willen des historischen Gesetzgebers ziehen,³⁶ auch wenn es überaus zweifelhaft erscheint, dass der historische Gesetzgeber bei Erlass der Norm im Jahre 1919 überhaupt an eine Inkorporation ausländischer Aufzeichnungspflichten gedacht haben könnte.

*dd) Systematischer Bezug zu Art. 20 Abs. 3 GG
und §§ 146 Abs. 2, 148 AO*

Als systematisches Argument wird von den Gegnern einer Ausdehnung des § 140 AO auf ausländische Rechtsnormen vorgetragen, dass § 146 Abs. 2 S. 3 AO nur die Übernahme der Ergebnisse der ausländischen Buchführung für begrenzte Fallgruppen³⁷ anordne, was „denklogisch“³⁸ voraussetze, dass nicht schon durch § 140 AO die ausländischen Buchführungspflichten zu einer inländischen Pflicht transformiert wurden.³⁹

Dagegen wird jedoch mit Recht eingewandt, dass sich die Vorschrift des § 146 Abs. 2 S. 3 AO nur auf die Ausnahme des § 146 Abs. 2 S. 2 AO bezieht, welche allein durch die Abweichung vom Grundsatz des § 146 Abs. 2 S. 1 AO nötig wird, sodass sich daraus keine systematischen Rückschlüsse für die Norm des § 140 AO gewinnen lassen.⁴⁰

Neben der, hier unergiebigem, inneren Systematik der Abgabenordnung kann aber auch die äußere Systematik, insbesondere im Hinblick auf höherrangiges Verfassungsrecht herangezogen werden. In diesem Kontext wird gegen eine Inkorporation ausländischer Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten vorgetragen, dass sogar schon auf nationaler Ebene erhebliche Bedenken gegen die in § 140 AO normierte „Blankettverweisung“⁴¹ bestehen, da diese jedem Normgeber (auch auf Ebene der Bundesländer) eine in die Zukunft gerichtete Ermächtigung gebe, auf das Steuerrecht einzuwirken. Dies ist insbesondere deshalb problematisch, da sich der jeweilige (Landes-)Gesetzgeber etwa beim Erlass von Dokumentationspflichten für bestimmte Gewerbe regelmäßig nicht über die Tragweite seines verfassungsrechtlich zu

³⁶ *Drüen*, ISR 2014, 265, 268 geht davon aus, dass diese Auslegung auch dem Zeitgeist des Jahres 1934 geschuldet sei.

³⁷ Zur systematischen Einordnung der Norm sowie zu den erfassten Fallgruppen siehe Gliederungspunkt C. I. 1. c) bb) auf S. 210.

³⁸ Mit dieser Formulierung FG Nürnberg vom 28.2.2013, Az. 6 K 875/11, ECLI:DE:FGNUERN:2013:0228.6K875.11.0A, Rn. 68.

³⁹ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 35.

⁴⁰ BFH vom 14.11.2018, Az. I R 81/16, ECLI:DE:BFH:2018:U.141118.IR81.16.0, Rn. 18; *Drüen*, ISR 2014, 265, 268 f.

⁴¹ Mit dieser treffenden Formulierung *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 35, der ebenfalls auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Problematik dynamischer Verweisung in BVerfG vom 15.7.1969, Az. 2 BvF 1/64, ECLI:DE:BVerfG:1969:ls19690715.2bv164 hinweist.

rechtfertigenden Eingriffs bewusst ist.⁴² Schon dies ist vor dem Hintergrund des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebots aus Art. 20 Abs. 3 GG als problematisch einzustufen. Erst recht muss diese Erwägung daher gelten, wenn eine Ausweitung auf das Recht anderer Staaten stattfinden soll, da sonst „der Primat des bundesdeutschen Gesetzgebers zur gesetzlichen Begründung einer Buchführungspflicht“⁴³ unterlaufen würde.⁴⁴ Außerdem bereitet die Feststellung des wirksamen Zustandekommens ausländischen Rechts, was aber Voraussetzung für die Einbeziehung nach § 140 AO ist, erhebliche Schwierigkeiten⁴⁵, zumal die inkorporierten Vorschriften unter Umständen nicht demokratischen und rechtsstaatlichen Grundsätzen genügen,⁴⁶ was eine Anwendung und bei Verstößen gegebenenfalls Sanktionierung durch die deutschen Finanzbehörden zusätzlich fragwürdig erscheinen lässt.

Von den Befürwortern einer Ausdehnung wird dagegen eingewandt, dass § 140 AO selbst keine Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten neu begründe, sondern lediglich bestehende Pflichten verlängere und dass zur Absicherung der verfassungsrechtlichen Grundsätze auf Grundlage des § 148 AO eine Unterbindung steuerrechtlicher Sanktionen möglich sei.⁴⁷ Der BFH möchte den verfassungsrechtlichen und rechtsstaatlichen Bedenken mit einer entsprechenden Anwendung des kollisionsrechtlichen *ordre public*-Grundsatzes nach Art. 6 EGBGB begegnen.⁴⁸ In Art. 6 EGBGB heißt es dazu, dass eine Rechtsnorm eines anderen Staates nicht anzuwenden ist, wenn ihre Anwendung zu einem Ergebnis führt, das mit wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts offensichtlich unvereinbar ist, was insbesondere dann der Fall sei, wenn die Anwendung mit den Grundrechten unvereinbar ist.

Gegen die Argumentation des BFH ist allerdings einzuwenden, dass eine entsprechende Anwendung des *ordre public*-Grundsatzes nach Art. 6 EGBGB, der sich in den Kollisionsvorschriften für zivilrechtliche Rechtsverhältnisse findet, im öf-

⁴² So auch *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 35.

⁴³ FG Hessen vom 15.11.2012, Az. 11 K 3175/09, ECLI:DE:FGHE:2012:1115.11K3175.09.0A, Rn. 39.

⁴⁴ Ebenfalls mit Bezug auf den Bestimmtheitsgrundsatz FG Nürnberg vom 28.2.2013, Az. 6 K 875/11, ECLI:DE:FGNUERN:2013:0228.6K875.11.0A, Rn. 68.

⁴⁵ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 11 illustriert diese Schwierigkeiten dort in Fußnote 4 am Beispiel des Vorlagebeschlusses des BFH vom 22.8.2006, Az. I R 25/06, ECLI:DE:BFH:2006:B.220806.IR25.06.0 zu der Frage, ob die Verschärfung des § 8 Abs. 4 KStG 1996 zum Mantelkauf gegen formelles Verfassungsrecht verstößt, weil die Gesetzesänderung auf einer Einigung im Vermittlungsausschuss beruhte, der dadurch möglicherweise seine verfassungsrechtlichen Grenzen überschritten hat. Er verknüpft dies mit der rhetorischen Frage, wie solche Probleme im ausländischen Recht (von deutschen Behörden und Gerichten) zu klären wären.

⁴⁶ *Stahl/Mann*, FR 2013, 292, 293.

⁴⁷ *Driën*, ISR 2014, 265, 271.

⁴⁸ BFH vom 14.11.2018, Az. IR 81/16, ECLI:DE:BFH:2018:U.141118.IR81.16.0, Rn. 17.

fentlichen Recht schon zweifelhaft erscheint. Im Ergebnis kann die Anwendung des *ordre public* jedenfalls keinen verlässlichen Grundrechtsschutz bieten.⁴⁹ Schließlich erzeugen auch nach den dargestellten Maßstäben unwirksame Normen zunächst einen Rechtsschein. Zur sicheren Feststellung der Wirksamkeit der ausländischen Buchführungs- oder Aufzeichnungspflicht ist unter Umständen aber wieder eine sehr komplizierte Prüfung nötig, die dem Steuerpflichtigen auf Grund des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebots aus Art. 20 Abs. 3 GG nicht zugemutet werden kann. Somit ist es dem Steuerpflichtigen erst recht nicht zuzumuten, dass er sich in solch komplizierten Konstellationen auf eine Bewilligung von Erleichterungen im Einzelfall durch die Finanzverwaltung gem. § 148 AO verlässt. Überdies dürften die Voraussetzungen für § 148 AO schon tatbestandlich nicht erfüllt sein, da die Bewilligung von Erleichterungen im Einzelfall nur erteilt werden darf, wenn dadurch die Besteuerung nicht beeinträchtigt wird. Trotz Rechts- oder sogar Verfassungswidrigkeit der ausländischen Norm dürfte eine Erleichterung nach § 148 AO jedoch regelmäßig zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen, weil die ausländische Buchführungs- oder Aufzeichnungspflicht überhaupt erst durch das Tatbestandsmerkmal der steuerlichen Relevanz in § 140 AO in das deutsche Steuerrecht transformiert werden kann.

ee) Zwischenergebnis

Insgesamt betrachtet, erscheint die auf Grundlage der äußeren Systematik in verfassungskonformer Auslegung unter Berücksichtigung des Bestimmtheitsgebots gefundene Interpretationsweise sowie die Wortlautauslegung, die ebenfalls von den in der Gesetzesbegründung verwendeten Formulierungen gestützt wird, vorzugswürdig.

Folglich ist die dynamische Inkorporation ausländischer Rechtsnormen auf Grundlage des § 140 AO entgegen der Entscheidung des BFH abzulehnen. Für das nach dem Sinn und Zweck nicht in Abrede zu stellende Verifikationsbedürfnis der Finanzverwaltung anhand ohnehin bestehender Unterlagen kann eine bessere Lösung über die Beschränkung des Tatbestandsmerkmals der Verpflichtung in § 146 Abs. 6 AO gefunden werden.⁵⁰

Für die vorliegende Untersuchung bedeutet dies, dass die nach ausländischen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten erstellten Unterlagen nicht gem. § 146 Abs. 2 AO im Inland zu führen und aufzubewahren sind⁵¹ und es folglich auch keiner

⁴⁹ So auch *Haverkamp/Meinert*, DStRK 2019, 189.

⁵⁰ Zur Frage, ob gem. § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO ein Zugriff auf Daten nach § 146 Abs. 6 AO ermöglicht werden muss, siehe noch Gliederungspunkt D. II. 3. d) auf S. 316.

⁵¹ Mit dieser Konsequenz jedoch *Mathiak*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG Kommentar, § 5, Rn. A 219, der nach Bejahung der Ausdehnung des § 140 AO auf ausländische Rechtsnormen aus seiner Perspektive folgerichtig feststellt, dass dies „insbesondere [bedeute], dass die nach ausländischen Rechtsvorschriften geführte Buchführung im Inland zu erstellen ist (§ 146 Abs. 2 AO)“.

Bewilligung nach § 146 Abs. 2b AO für eine elektronische Führung- oder Aufbewahrung der Unterlagen in einem Drittland bedarf.

2. Originäre Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 141 ff. AO

Daneben konstituiert § 141 AO die Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger, wenn sich eine Buchführungspflicht nicht aus § 140 AO, also aus außersteuerlichen Gesetzen ergibt. Die Vorschrift des § 141 AO gelangt mithin nur subsidiär zur Anwendung.⁵² Die originären Buchführungspflichten knüpfen in § 141 Abs. 1 S. 1 AO für gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte an bestimmte Umsatzschwellen (Nr. 1), Wirtschaftswerte der Flächen (Nr. 3) und Gewinnschwellen (Nr. 4 und Nr. 5) an.

Systematisch greift die Norm dabei gem. § 141 Abs. 1 S. 2 AO auf das Handelsrecht zurück und erklärt die §§ 238, 240, 241, 242 Abs. 1 HGB und die §§ 243 bis 256 HGB als sinngemäß geltend, sofern sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt. Damit können nach § 141 Abs. 1 S. 1 AO auch ausländische Unternehmen originär steuerrechtlich zur Buchführung verpflichtet sein, die in Deutschland lediglich eine Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO oder einen ständigen Vertreter i. S. d. § 13 AO vorhalten.⁵³

Neben der originär steuerrechtlichen Buchführungspflicht des § 141 AO existieren in den §§ 142 bis 144 AO originär steuerrechtliche Aufzeichnungspflichten im engeren Sinne.⁵⁴ So haben nach § 142 AO Land- und Forstwirte, die nach § 141 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Nr. 3 oder Nr. 5 AO zur Buchführung verpflichtet sind, neben den jährlichen Bestandsaufnahmen und den jährlichen Abschlüssen ein Anbauverzeichnis zu führen, in dem nachzuweisen ist, mit welchen Fruchtarten die selbstbewirtschafteten Flächen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bestellt waren.

Nach § 143 AO müssen gewerbliche Unternehmer den Wareneingang gesondert aufzeichnen. Soweit sie nach der Art ihres Geschäftsbetriebs Waren regelmäßig an andere gewerbliche Unternehmer zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsstoffe liefern, müssen sie gem. § 144 AO zusätzlich den erkennbar für diese Zwecke bestimmten Wareneingang gesondert aufzeichnen. Die Besonderheit der Aufzeichnungspflichten in den §§ 143 f. AO liegt darin,⁵⁵ dass diese nicht nur der

⁵² *Bellinger*, StBp 2011, 272, 276.

⁵³ *Schmidt*, StuB 1999, 689, 690.

⁵⁴ Zur Unterscheidung von Buchführungspflichten einerseits und Aufzeichnungspflichten andererseits sowie zur Abgrenzung von Buchführungspflichten im engeren und im weiteren Sinne siehe noch Gliederungspunkt B. III. 1. auf S. 92.

⁵⁵ Hervorgegangen sind die §§ 143 f. AO aus der Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuchs und der Verordnung über die Verbuchung des Wareneingangs, siehe dazu bereits die Fußnoten 41 und 42 auf S. 35.

Überprüfung des Steuerpflichtigen selbst dienen, sondern zusätzlich über Kontrollmitteilungen nach § 194 Abs. 3 AO die Möglichkeit eröffnen, einen spiegelbildlichen Abgleich mit den steuerlichen Verhältnissen Dritter durchzuführen.⁵⁶ Durch die beiden aufeinander abgestimmten und ineinandergreifenden Normen können Warenbewegungen somit grundsätzlich über die gesamte Liefer- und Handelskette hinweg nachvollzogen und Daten für eine Nachkalkulation gewonnen werden.⁵⁷

3. Verhältnis zu anderen steuerlichen Dokumentationspflichten

Die allgemeinen Regelungen der §§ 140 bis 148 AO entfalten keine Konzentrationfunktion, weil sich neben den Regelungen der §§ 140 ff. AO noch weitere steuerrechtliche Aufzeichnungspflichten innerhalb der Abgabenordnung etwa in den §§ 90 Abs. 3, 93b, 154 Abs. 2, 159 AO und in speziellen Einzelsteuergesetzen wie etwa den §§ 4 Abs. 3 S. 5, 4 Abs. 4a S. 6, 4 Abs. 7, 4g Abs. 4 S. 2, 5a Abs. 4, 6 Abs. 2 S. 4, 6c Abs. 2, 7a Abs. 8, 41 Abs. 1 EStG, 22 UStG für die Dokumentation spezieller Vorgänge finden lassen.⁵⁸ Soweit die jeweiligen Spezialnormen keine Beschränkung auf einen bestimmten Geltungsbereich vorsehen oder sich ein eingeschränkter Anwendungsbereich aus der Natur der Sache ergibt, wirken ihre Aufzeichnungspflichten unmittelbar auch für andere steuerliche Gesetze.⁵⁹

Die Abgrenzung zum Anwendungsbereich des § 140 AO besteht darin, dass es sich gerade nicht um Aufzeichnungspflichten „nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen“ handelt, sondern die Vorschriften aus steuerrechtlichen Gesetzen entstammen.⁶⁰

Die Ordnungsvorschriften der §§ 145 ff. AO, und damit auch die im Fokus stehende Norm des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO, gelten jedoch nicht nur für die Buchführungspflichtigen nach §§ 140, 141 AO, sondern erfassen jegliche zu Besteuerungszwecken normierten Aufzeichnungspflichten, also auch die in den materiellen Steuergesetzen normierten Verpflichtungen.⁶¹ Systematisch lässt sich dies anhand des § 146 Abs. 5 S. 1 Hs. 2 AO belegen. Danach bestimmt sich bei Aufzeichnungen, die allein nach den Steuergesetzen vorzunehmen sind, die Zulässigkeit des angewendeten Verfahrens nach dem Zweck, den die Aufzeichnungen für die Besteuerung erfüllen sollen.

⁵⁶ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 143 AO, Rn. 1 m. w. N.

⁵⁷ BFH vom 9.3.2016, Az. X R 9/13, ECLI:DE:BFH:2016:U.090316.XR9.13.0, Rn. 22; *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 143 AO, Rn. 2.

⁵⁸ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 7.

⁵⁹ BFH vom 16.2.2006, Az. X B 57/05, ECLI:DE:BFH:2006:B.160206.XB57.05.0, Rn. 6.

⁶⁰ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 7.

⁶¹ BFH vom 24.6.2009, Az. VIII R 80/06, ECLI:DE:BFH:2009:U.240609.VIII80.06.0, Rn. 18.

4. Personeller Anwendungsbereich

Dort, wo sich Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten originär aus Steuergesetzen ergeben, bestimmen die Steuergesetze gleichzeitig die Person des Verpflichteten.⁶² Das gilt sowohl für Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten unmittelbar aus der Abgabenordnung, so adressiert etwa § 141 AO die gewerblichen Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, wie auch für Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten aus speziellen Einzelsteuergesetzen, wie etwa § 22 Abs. 1 S. 1 UStG, der den Unternehmer i. S. d. § 2 UStG adressiert.

Für derivative Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die nach § 140 AO für das Steuerrecht nutzbar gemacht werden, bestimmen die jeweils außersteuerlichen Normen, wer Adressat der jeweiligen Verpflichtung ist. Welchen konkreten Bezugspunkt diese Verpflichtung aufweist, ist allerdings insofern umstritten, als dass Uneinigkeit darüber besteht, ob sich die im Tatbestand angelegte Bedeutung für die Besteuerung auch dadurch ergeben kann, dass die Bücher und Aufzeichnungen die Kontrolle eines anderen Steuerpflichtigen ermöglichen, als demjenigen, der aus der außersteuerlichen Norm zur Buchführung oder Aufzeichnung verpflichtet wird.⁶³

Von den Befürwortern der Einbeziehung Dritter wird der Wortlaut des § 140 AO angeführt, der nicht auf den konkreten Steuerpflichtigen, etwa durch die Formulierung „die für seine Besteuerung von Bedeutung sind“⁶⁴, eingrenzt. Dagegen wird jedoch in systematischer Auslegung vorgetragen, dass die Vorschriften der §§ 140 ff. AO eine Konkretisierung der Mitwirkungspflichten des § 90 AO darstellen,⁶⁵ welche der Steuerpflichtige aber nur in eigener Sache schuldet.⁶⁶

Gegen dieses systematische Argument ließe sich zwar einwenden, dass die Vorschrift des § 93 AO, die ebenfalls Mitwirkungspflichten ausgestaltet, durchaus eine Inanspruchnahme anderer Personen als der Beteiligten i. S. d. § 78 AO vorsieht. Ebenso ist für die Aufzeichnungspflichten des Warenein- und -ausgangs in den §§ 143 f. AO anerkannt,⁶⁷ dass diese nicht nur der Überprüfung des Steuerpflichtigen selbst, sondern zusätzlich auch der Kontrolle Dritter dienen.⁶⁸ Allerdings handelt es

⁶² Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 14.

⁶³ Für eine Einbeziehung Dritter: *Dißars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 140 AO, Rn. 8; wohl auch *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 33. Gegen eine Einbeziehung Dritter: *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 16; *Drüen*, ISR 2014, 265, 271; *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 140 AO, Rn. 14; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 140 AO, Rn. 12.

⁶⁴ Mit diesem Argument *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 33.

⁶⁵ Dazu bereits Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46.

⁶⁶ So zutreffend *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 16.

⁶⁷ Auf § 144 AO als zentrales Argument für eine Einbeziehung Dritter abstellend *Dißars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 140 AO, Rn. 8.

⁶⁸ Vergleiche dazu bereits Gliederungspunkt B. I. 2. auf S. 76.

sich sowohl bei der Auskunftspflicht Dritter in § 93 AO⁶⁹ wie auch bei den §§ 143 f. AO⁷⁰ um besondere Ausnahmen, die jeweils nur den Grundsatz des § 90 AO beziehungsweise der §§ 140 f. AO ergänzen. Aus dieser Ergänzungsfunktion lässt sich daher bei systematischer Auslegung viel eher der Umkehrschluss gewinnen, dass die Vorschrift des § 140 AO nur Bücher und Aufzeichnungen erfasst, die der Kontrolle des Steuerpflichtigen dienen, der auch durch die außersteuerliche Norm zur Dokumentation verpflichtet ist.⁷¹ Zudem spricht bei Betrachtung der äußeren Systematik für diese Einschränkung, dass die Norm aus Gründen des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebots aus Art. 20 Abs. 3 GG nicht zu weit ausgelegt werden darf.⁷²

Auch wenn eine bestimmte Person in steuerlichen oder außersteuerlichen Normen Adressat der Verpflichtung ist, kann sich über § 34 AO eine Vertretungskonstellation ergeben. Nach § 34 Abs. 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Zu diesen Pflichten gehören insbesondere auch die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.⁷³

Weil es sich bei den Buchführungspflichten nicht um höchstpersönliche Pflichten handelt, kann der Steuerpflichtige auch Dritte zu ihrer Erfüllung einschalten.⁷⁴ Eine Abwälzung der Verantwortung für Verstöße gegen die Ordnungsvorschriften ist damit jedoch nicht möglich,⁷⁵ was dementsprechend auch für Verstöße gegen die Anforderungen des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO gelten muss. Diese muss sich der Steuerpflichtige, soweit es sich um schuldhaft pflichtwidriges Verhalten handelt, in Gesamtrechtsanalogie zu den §§ 110 Abs. 1 S. 2, 152 Abs. 1 S. 3 AO zurechnen lassen.⁷⁶ Selbst bei einer an sich ordnungsgemäßen Auslagerung auf ein Rechenzentrum außer Haus, das die technische und organisatorische Komponente vollständig übernimmt, bleibt die Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen also wei-

⁶⁹ Zur grundsätzlichen Subsidiarität der Auskunftspflicht anderer Personen gegenüber der Auskunftspflicht der Beteiligten siehe *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 93 AO, Rn. 15 f.

⁷⁰ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 3.

⁷¹ In diese Richtung auch *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 16, der unter Berufung auf die §§ 143 f. AO argumentiert, zum Zwecke einer interpersonellen Kontrolle müsse der Gesetzgeber originäre Aufzeichnungspflichten implementieren.

⁷² Hier gelten die unter Gliederungspunkt B. I. 1. c) auf S. 70 angeführten Erwägungen und Argumente entsprechend.

⁷³ *Rüsken*, in: Klein, Abgabenordnung, § 34 AO, Rn. 35.

⁷⁴ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 4.

⁷⁵ So bereits der Große Senat des Reichsfinanzhofs vom 9.4.1934, Az. GR. S. D 1/34, RFHE 36, 28, 31; diesem Grundansatz zustimmend auch *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 17. Zum gleichen Gedanken hinsichtlich einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit, siehe BGH vom 2.8.1960, Az. 1 StR 229/60, ECLI:DE:BGH:1960:020860U1STR229.60.0, Rn. 4.

⁷⁶ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 24 zieht zusätzlich den Rechtsgedanken des § 278 S. 1 BGB heran.

terhin bestehen.⁷⁷ Selbiges muss unter dem Internationalisierungsaspekt erst recht bei einer Auslagerung auf einen Anbieter gelten, der die Daten im Ausland verarbeitet und/oder speichert.

5. Untergesetzliche Normierungen zur Buchführung

Die gesetzlichen Vorschriften zur Buchführung im Steuerrecht werden durch die am 14.11.2014 erlassenen⁷⁸ und am 28.11.2019 neugefassten⁷⁹ Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) flankiert. Diese ersetzen die Vorschriften der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)⁸⁰ vom 7.11.1995 sowie die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)⁸¹ vom 16.7.2001 und führen diese Regelwerke zusammen.

Bei den GoBD handelt es sich um untergesetzliche, norminterpretierende Verwaltungsvorschriften,⁸² die für sich betrachtet keine Rechtsnormqualität und damit grundsätzlich keine Außenwirkung besitzen.⁸³ Rechtsgrundlage für die in BMF-Schreiben veröffentlichten GoBD sind die Vorschriften der Art. 108 Abs. 3 S. 2, 85 Abs. 3 GG.⁸⁴ Daher ist auch die Rechtsprechung grundsätzlich nicht an solche Verwaltungsvorschriften gebunden.⁸⁵

⁷⁷ Anderer Ansicht wohl *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 17, der in diesen Konstellationen eine Begrenzung der Verantwortlichkeit auf den Inhalt der Buchführung vorzunehmen scheint. Zutreffend dagegen *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rn. 24, der davon ausgeht, dass bei der Auslagerung auf ein Rechenzentrum der Steuerpflichtige selbst für die Ordnungsmäßigkeit und auch für die Aufbewahrung verantwortlich bleibt.

⁷⁸ BMF vom 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, abgedruckt in BStBl. I 2014, 1450 ff.

⁷⁹ BMF vom 28.11.2019, IV A 4 – S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269 ff.

⁸⁰ BMF vom 7.11.1995, IV A 8 – S 0316–52/95, abgedruckt in BStBl. I 1995, 738 ff.

⁸¹ BMF vom 16.7.2001, IV D 2 – S 0316–136/01, abgedruckt in BStBl. I 2001, 415 ff., geändert durch BMF vom 14.9.2012, IV A 4 – S 0316/12/10001, abgedruckt in BStBl. I 2012, 930. Ergänzt durch die Fragen und Antworten zum Datenzugriff/recht der Finanzverwaltung (FAQ) vom 21.5.2002 mit letzter Aktualisierung vom 22.1.2009.

⁸² Zur Normqualität der GoBD siehe auch *Goldshiteyn/Thelen*, DB 2015, 1126, 1129.

⁸³ BFH vom 16.12.2014, Az. X R 42/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR42.13.0, Rn. 41 f.

⁸⁴ *Brete*, DStR 2019, 258, 259.

⁸⁵ BFH vom 16.12.2014, Az. X R 42/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR42.13.0, Rn. 41 f.; BFH vom 24.9.2013, Az. VI R 48/12, ECLI:DE:BFH:2013:U.240913.VIR48.12.0, Rn. 19; BFH vom 13.1.2011, Az. V R 12/08, ECLI:DE:BFH:2011:U.130111.VR12.08.0, Rn. 68 m. w. N.

Deshalb dürften die GoBD nicht mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) verwechselt werden, die auf Grundlage der §§ 238 Abs. 1 S. 1 HGB, 146 Abs. 5 S. 1 Hs. 1, 147 Abs. 2 AO⁸⁶ anerkannt und teilweise höchstrichterlich entschieden sind.⁸⁷

Für die GoBD kann eine Wirkung nach außen ausnahmsweise in Folge einer Selbstbindung der Verwaltung⁸⁸ durch den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG eintreten. Eine solche Selbstbindung ist dann auch von der Rechtsprechung zu beachten.⁸⁹ Voraussetzung dafür ist aber, dass die Verwaltung in einem Bereich handelt, in dem ihr durch den Gesetzgeber eine gewisse Entscheidungsfreiheit eingeräumt wurde, also beispielsweise im Bereich des Ermessens, der Billigkeit und der Typisierung sowie der Pauschalierung.⁹⁰

Der Sinn und Zweck solcher norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften besteht darin, eine gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts zu sichern.⁹¹ So sollen die GoBD eine einheitliche, zugleich aber auch eine dynamische Auslegung und Anwendung der gesetzlichen Normen ermöglichen, um flexible und schnelle⁹² Anpassungen an neue Trends und technische Weiterentwicklungen im Bereich der Buchführung zu gewährleisten, auf die die Finanzverwaltung deutlich schneller als der Gesetzgeber reagieren kann. Außerdem handelt es sich bei den technischen Einzelfragen um sehr komplizierte Expertenmaterien, mit welchen sich der Gesetzgeber regelmäßig nicht selbst zu befassen pflegt.

⁸⁶ Siehe dazu bereits Gliederungspunkt B. I. 1. a) auf S. 68.

⁸⁷ Brete, DStR 2019, 258, 259; Böcking/Gros, in: Wiedmann/Böcking/Gros, Bilanzrecht, § 239 HGB, Rn. 14 sehen in den GoBD eine eigenständige Auslegung der GoB durch die Finanzverwaltung.

⁸⁸ Allgemein zur Selbstbindung der Verwaltung siehe Kluckert, JuS 2019, 536; Sachs, in: Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, § 40 VwVfG, Rn. 103 ff.; Wollenschläger, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz, Art. 3 GG, Rn. 172 ff.; Schönenbroicher, in: Mann/Sennekamp/Uechtritz, VwVfG – Großkommentar, § 40 VwVfG, Rn. 143 ff.

⁸⁹ BFH vom 27.9.2017, Az. I R 53/15, ECLI:DE:BFH:2017:U.270917.IR53.15.0, Rn. 38; vertiefend zur gerichtlichen Kontrolle der Selbstbindung bei ermessenslenkenden Verwaltungsvorschriften Riese, in: Schoch/Schneider, VwGO, § 114 VwGO, Rn. 76.

⁹⁰ BFH vom 16.12.2014, Az. X R 42/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR42.13.0, Rn. 42; BFH vom 7.12.2005, Az. I R 123/04, ECLI:DE:BFH:2005:U.071205.IR123.04.0, Rn. 15; BFH vom 26.4.1995, Az. XI R 81/93, ECLI:DE:BFH:1995:U.260495.XIR81.93.0, Rn. 14.

⁹¹ BFH vom 16.12.2014, Az. X R 42/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR42.13.0, Rn. 42.

⁹² Die angesprochene „Schnelligkeit“ ist nur im Vergleich zum Gesetzgeber zu sehen. So hat die Finanzverwaltung erstmals mit den am 28.11.2019 neugefassten GoBD in Rn. 20 auf die seit vielen Jahren weit verbreiteten Cloud Lösungen im Bereich der Buchführung reagiert. Zu diesem Trend bereits Gliederungspunkt A. II. 3. b) auf S. 41 sowie zur rechtlichen Einordnung bei § 146 Abs. 2b AO Gliederungspunkt D. III. auf S. 338.

Obwohl den GoBD grundsätzlich keine Außenwirkung zukommt, spielen sie für die vorliegende Untersuchung trotzdem eine besondere Rolle.⁹³ So können sie insbesondere Anhaltspunkte zur Sichtweise der Finanzverwaltung auf den im Rahmen dieser Arbeit in den Fokus genommenen Digitalisierungsaspekt liefern. Außerdem kommt dieser Sichtweise auf einer faktischen Ebene eine erhebliche Relevanz zu, da zumindest im Rahmen einer Verlagerung der Buchführung in ein Drittland nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO eine Bewilligung der zuständigen Finanzbehörde erforderlich ist.

II. Genese und systematische Einbettung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO

Nach der bis zum 24. 12. 2008 geltenden Rechtslage stand einer Verlagerung der Buchführung in das Ausland § 146 Abs. 2 S. 1 AO entgegen.⁹⁴ Mit der strengen Grundsatzregelung des § 146 Abs. 2 S. 1 AO ging es dem Gesetzgeber darum, die Führung und Aufbewahrung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Geltungsbereich der Abgabenordnung zu halten, damit sich diese im Zugriffsbereich der deutschen Finanzbehörden befinden.⁹⁵

Zwar erachteten Teile der Literatur zumindest eine Verlagerung der Buchführung ins europäische Ausland schon bis zu diesem Zeitpunkt als zulässig,⁹⁶ was insbesondere mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten der Art. 49, 56 AEUV begründet wurde.⁹⁷ Die genauen Voraussetzungen für eine Verlagerung und die Frage, welche Bestandteile der Buchführung verlagert werden dürfen, waren jedoch sehr um-

⁹³ Gerade in einigen Literaturbeiträgen steuerlicher Berater entzündet sich häufig eine erhebliche Kritik an den GoBD, insbesondere deshalb, weil in Literaturbeiträgen von Vertretern der Finanzverwaltung die GoBD häufig als Ersatz für Argumente verwendet werden, siehe exemplarisch die Kritik des u. a. Fachanwalts für Steuerrecht *Brete*, DStR 2019, 258 ff. an der fehlenden Rechtsgrundlage für die in den GoBD vorgeschriebene Verfahrensdokumentation mit der direkten Anmerkung des Leitenden Regierungsdirektors *Hruschka*, DStR 2019, 260. Auch wird von Beraterseite kritisiert, dass die GoBD selbst den Anschein eines zwingenden Charakters erwecken, siehe dazu etwa *Löll*, NWB 2015, 2242, 2243. Auf das Spiel dieser Kräfte soll im Rahmen der vorliegenden Arbeit aber nicht weiter eingegangen werden. Hier werden die GoBD als das behandelt, was sie sind: eine (von der Finanzverwaltung vertretene) Ansicht, die für die praktische Ebene aber eine besondere Relevanz aufweist. Zu dieser besonderen Relevanz durch die Bindungswirkung nach Art. 3 Abs. 1 GG siehe etwa die Gliederungspunkte B. IV. 3. b) aa) (5) auf S. 134 oder C. III. 3. b) aa) (5) auf S. 267.

⁹⁴ *Nacke*, StuB 2009, 87, 94.

⁹⁵ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 48; *Schubert/Penner/Ravenstein*, DStR 2008, 632 m. w. N.

⁹⁶ So etwa *Schubert/Penner/Ravenstein*, DStR 2008, 632, 636.

⁹⁷ *Droscha/Reimer*, DB 2003, 1689, 1691 f. noch mit Bezug auf die Vorläuferrichtlinien in Art. 43, 49 EGV.

stritten.⁹⁸ Jedenfalls stand diesen Literaturansichten eine offiziell eher restriktive Position der Finanzverwaltung entgegen,⁹⁹ da eine Überprüfung der Buchführungsdaten im Ausland nur sehr eingeschränkt möglich war.¹⁰⁰

Dennoch war die Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland auch schon bis dahin „gängige Praxis“¹⁰¹. Allerdings fand diese Praxis ihre Grundlage zumeist in der schlichten Missachtung des § 146 Abs. 2 AO oder bestenfalls in Absprachen mit der Finanzverwaltung,¹⁰² die unter Anwendung des § 148 AO im Einzelfall Erleichterungen bewilligte.¹⁰³

Abgesehen von dieser faktischen Aushöhlung des Grundsatzes in § 146 Abs. 2 AO und auch als Antwort auf den bisherigen Streit über die Zulässigkeit einer Verlagerung war der Gesetzgeber schon bei der ersten Liberalisierung durch das Jahressteuergesetz 2009 zusätzlich von der Einsicht geleitet, dass eine Verpflichtung zur Inlandsbuchführung in einer globalisierten und digitalisierten Welt zunehmend Probleme bereitet.¹⁰⁴

1. Einführung des § 146 Abs. 2a AO durch das Jahressteuergesetz 2009¹⁰⁵

So wurde durch Art. 10 Nr. 8 des Jahressteuergesetzes 2009¹⁰⁶ erstmals eine gesetzliche Grundlage für eine Verlagerung der elektronischen Bücher und der sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen durch Einfügung eines Absatzes 2a in § 146 AO¹⁰⁷ geschaffen.

Hinsichtlich des Zielorts der Verlagerung sah der Gesetzgeber eine Einteilung in drei Stufen vor. So konnte die zuständige Finanzbehörde auf schriftlichen Antrag des Steuerpflichtigen gem. § 146 Abs. 2a S. 1 AO bewilligen, dass elektronische Bücher

⁹⁸ *Drüen*, Ubg 2009, 549 m. w. N.

⁹⁹ OFD München vom 23. 12. 2002, Verfügung S 0315 – 17 St 312.

¹⁰⁰ *Goldshiteyn/Thönnies*, BB 2010, 933, 934.

¹⁰¹ *Melan/Karrenbrock*, StBp 2009, 355, 358 wiesen mit Einführung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 darauf hin, dass „[d]ie gängige Praxis einer kompletten Auslagerung“ durch die Neuregelung eher bedroht werde.

¹⁰² *Niemann/Paul*, K&R 2009, 444, 450; Finanzausschuss des Bundestags, Öffentliche Anhörung am 8. 10. 2008, Protokoll Nr. 16/99, S. 65 f.

¹⁰³ *Baum*, NWB 2009, 619, 626; *Dörfler/Rautenstrauch/Adrian*, BB 2009, 580, 586.

¹⁰⁴ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 80. Mit dem Hinweis auf diese Probleme in der Praxis auch *Costa*, BBK 2009, 227; *Drüen*, Ubg 2009, 549.

¹⁰⁵ Die Norm des § 146 Abs. 2a AO in der Fassung durch das Jahressteuergesetz 2009 ist im Anhang auf S. 638 abgedruckt.

¹⁰⁶ BGBl. I 2008, 2794, 2828.

¹⁰⁷ Aus Lesbarkeitsgründen wird im Rahmen dieses Gliederungspunkts auf die Anfügung von i. d. F. JStG 2009 verzichtet. Hier handelt sich stets um die Normen in der Fassung durch das Jahressteuergesetz 2009.

und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union geführt und aufbewahrt werden.

Auf der zweiten Stufe erweiterte § 146 Abs. 2a S. 2 AO die Regelung des § 146 Abs. 2a S. 1 AO auf Staaten, auf die das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet (sogenannte EWR-Staaten).¹⁰⁸ Für eine Verlagerung in diese Staaten war jedoch zusätzlich Voraussetzung, dass Rechtsvereinbarungen über Amtshilfe bestehen, deren Anwendungsbereich sowohl mit der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern¹⁰⁹ als auch mit der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92¹¹⁰ in der jeweils geltenden Fassung vergleichbar ist.

In einer dritten Stufe sah § 146 Abs. 2a S. 5 AO ausnahmsweise die Möglichkeit einer Verlagerung in alle sonstigen Staaten der Welt vor. Dafür legte der Gesetzgeber aber fest, dass die zuständige Finanzbehörde eine solche Verlagerung nur bewilligen dürfe, wenn die Besteuerung dadurch nicht beeinträchtigt wird.

In allen drei Konstellationen war gem. § 146 Abs. 2a S. 3 AO grundsätzlich Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige nach § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 AO die Zustimmung zur Durchführung eines Zugriffs auf elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen der zuständigen Stelle des Staates vorlegt, in den die elektronischen Bücher und Aufzeichnungen verlagert werden sollen.

Weiterhin musste der Steuerpflichtige nach § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 AO der zuständigen Finanzbehörde den Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitteilen. Außerdem sah § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 3 AO vor, dass der Steuerpflichtige seinen sich aus den §§ 90, 93, 97, 140 bis 147 AO und 200 Abs. 1 und Abs. 2 AO ergebenden Pflichten ordnungsgemäß nachgekommen ist, und § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 4 AO ergänzte, dass der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO in vollem Umfang möglich sein musste.

Hinsichtlich der in § 146 Abs. 2a S. 3 AO aufgezählten vier Voraussetzungen ermöglichte es § 146 Abs. 2a S. 5 AO der zuständigen Finanzbehörde, von den zwei Voraussetzungen der § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 und Nr. 2 AO Ausnahmen zu bewilligen, verlangte tatbestandlich dafür allerdings zusätzlich, dass die Besteuerung durch die Ausnahmeerteilung nicht beeinträchtigt wird.

Bei Veränderungen hinsichtlich der Zustimmung des ausländischen Staates zum Datenzugriff nach § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 AO sowie hinsichtlich des Standorts des

¹⁰⁸ *Baum*, NWB 2009, 619, 626.

¹⁰⁹ Abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 336 vom 27. 12. 1977, S. 15 ff.

¹¹⁰ Abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 264 vom 15. 10. 2003, S. 1 ff.

Datenverarbeitungssystem nach § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 AO sah § 146 Abs. 2a S. 4 AO eine Pflicht zur unverzüglichen Mitteilung an die zuständige Finanzbehörde vor. Die Finanzbehörde hatte daraufhin die Möglichkeit, entweder¹¹¹ eine Ausnahme nach § 146 Abs. 2a S. 5 AO zu bewilligen, wenn die Besteuerung durch die Veränderung nicht beeinträchtigt wurde, oder die ursprüngliche Bewilligung zur elektronischen Buchführung im Ausland nach § 146 Abs. 2a S. 6 AO zu widerrufen und die unverzügliche Rückverlagerung zu verlangen.

Schon im Gesetzgebungsverfahren wurde die Regelung jedoch als unpraktikabel¹¹² und sehr verwirrend¹¹³ kritisiert. So beanstandete der Bundesrat in seiner Stellungnahme¹¹⁴ zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009¹¹⁵, dass die Beschränkung auf die Führung und Aufbewahrung in einem Mitgliedstaat der EU beziehungsweise in einem Staat des EWR, die in der Entwurfsfassung noch ohne jegliche Ausnahmemöglichkeit vorgesehen war, zu kurz greife und zu einer „nicht erstrebenswerten Verschärfung der gegenwärtigen Handhabung“ führe. Nach Einfügung einer entsprechenden Ausnahme in § 146 Abs. 2a S. 5 AO wurde jedoch wiederum kritisiert, dass diese Öffnungsklausel zeige, dass eine Beschränkung auf den EU- beziehungsweise EWR-Raum unnötig sei.¹¹⁶

Auch das in § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 AO normierte Zustimmungserfordernis zum Datenzugriff desjenigen Staates, in dessen Territorium die elektronische Buchführung verlagert werden sollte, wurde als erhebliche Schwierigkeit gesehen,¹¹⁷ da die Rechtsordnung des Bestimmungsstaates in der Regel keine Zustimmungsnorm vorsehe¹¹⁸ und unklar sei, welche ausländische Behörde überhaupt zuständig sei.¹¹⁹

¹¹¹ Entgegen der Einschätzung von *Dißbars*, StC 2011, 28 handelte es sich dabei nicht um ein Ermessen der Finanzbehörde, ob die Bewilligung zu widerrufen und eine Rückverlagerung zu verlangen war, sondern um eine gebundene Entscheidung nach § 146 Abs. 2a S. 6 AO, die jedoch im Vorfeld durch die Koppelungsvorschrift des § 146 Abs. 2a S. 5 AO abgewendet werden konnte.

¹¹² *Nacke*, StuB 2009, 87, 95.

¹¹³ Mit diesem Hinweis nachträglich *Baum*, NWB 2011, 362, 363; *Drißen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 40.

¹¹⁴ BT-Drucks. 16/10494, S. 32, linke Spalte.

¹¹⁵ BT-Drucks. 16/10189, S. 25 f.

¹¹⁶ *Baum*, NWB 2009, 619, 627.

¹¹⁷ Auch in diesem Zusammenhang spricht die Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009 in BT-Drucks. 16/10494, S. 32, linke Spalte, von „erhebliche[n] praktische[n] Probleme[n]“.

¹¹⁸ *Ravenstein*, BC 2009, 59.

¹¹⁹ *Baum*, NWB 2009, 619, 626 f.; *Dörfler/Rautenstrauch/Adrian*, BB 2009, 580, 586.

2. Reform des § 146 Abs. 2a AO durch das Jahressteuergesetz 2010¹²⁰

Die kritischen Stimmen aus der Fachwelt¹²¹, aber auch die von der Finanzverwaltung selbst als unpraktikabel empfundene Vorschrift,¹²² trugen dazu bei, dass der Gesetzgeber die sehr restriktiv ausgestaltete Vorschrift des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 bereits durch das Jahressteuergesetz 2010¹²³ weitgehend reformierte. Dabei wurden die komplex¹²⁴ ausgestalteten Voraussetzungen erheblich vereinfacht¹²⁵, um den Bedürfnissen der Praxis besser Rechnung zu tragen.

Hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen wurde das Zustimmungserfordernis des ausländischen Staates zum Datenzugriff nach § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 AO i. d. F. JStG 2009 vollständig aufgehoben.¹²⁶ Die weiteren Voraussetzungen nach § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 bis Nr. 4 AO i. d. F. JStG 2009 wurden unverändert übernommen, jedoch durch den Wegfall der Nr. 1 um jeweils eine Nummer vorgezogen.

Außerdem wurde die grundsätzliche Beschränkung auf den EU- beziehungsweise EWR-Raum in § 146 Abs. 2a S. 1, S. 2 AO i. d. F. JStG 2009 aufgegeben,¹²⁷ wodurch das dreistufige System zum Auslagerungsort entfiel. Stattdessen wurde ein einheitlicher räumlicher Anwendungsbereich für § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2010 geschaffen, den die Norm nun in Abgrenzung zu § 146 Abs. 2 AO auf Verlagerungen außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung¹²⁸ festlegte.

Im Gegenzug wurde der für Ausnahmegewilligungen nach § 146 Abs. 2a S. 5 AO i. d. F. JStG 2009 zu erfüllende Ausnahmetatbestand einer Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung zu einem nach § 146 Abs. 2a S. 2 Nr. 4 AO i. d. F. JStG 2010 immer zu erfüllenden Tatbestandsmerkmal heraufgestuft.¹²⁹ Gerade dieser unbestimmte Rechtsbegriff ist es jedoch, der schon im Gesetzgebungsverfahren eine der um-

¹²⁰ Die Norm des § 146 Abs. 2a AO in der Fassung durch das Jahressteuergesetz 2010 ist im Anhang auf S. 639 abgedruckt.

¹²¹ *Costa*, BBK 2009, 227; *Dißars*, StC 2011, 28 dort in Fußnote 13 m. w. N.; *Dörfler/Rautenstrauch/Adrian*, BB 2009, 580, 586; *Weinbrenner*, DStR 2009, 2082, 2083.

¹²² *Baum*, NWB 2009, 619, 626 f.; schon vorher wiesen *Dörfler/Rautenstrauch/Adrian*, BB 2009, 580, 586 darauf hin, dass zu erwarten sei, dass verstärkt auf die Ausnahmegewilligung des § 146 Abs. 2a S. 5 AO i. d. F. JStG 2009 zurückgegriffen werde.

¹²³ BGBl. I 2010, 1768, 1793.

¹²⁴ *Baum*, NWB 2011, 362, 363 bezeichnet die durch das Jahressteuergesetz 2009 geschaffene Rechtslage als „unstreitig sehr verwirrend“; in diese Richtung auch *Hörster*, NWB 2010, 4260, 4266.

¹²⁵ Die erhebliche Vereinfachung der Voraussetzungen gibt der Gesetzgeber auch selbst als zentrale Zielsetzung der Reform an. Siehe die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 17/2249, S. 87, linke Spalte.

¹²⁶ *Baum*, NWB 2011, 362, 363; *Witkowski/Hielscher*, BC 2010, 569.

¹²⁷ *Baum*, NWB 2011, 362, 363; *Dißars*, StC 2011, 28.

¹²⁸ Vertiefend zu dieser Abgrenzung siehe Gliederungspunkte C. I. 1. a) auf S. 206 und C. I. 2. a) auf S. 220.

¹²⁹ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 63.

strittensten Voraussetzungen für die Bewilligung war¹³⁰ und in der Praxis bis heute zu erheblichen Auslegungsproblemen führt.¹³¹

Hinsichtlich des schriftlichen Antrags durch den Steuerpflichtigen, der Ermessensentscheidung zur Bewilligung durch die zuständige Behörde und der Meldepflicht des Steuerpflichtigen bei Veränderung des Standorts ergaben sich keine tiefgreifenden inhaltlichen Änderungen.

In Bezug auf die Pflicht¹³² der Finanzbehörde zum Widerruf nach § 146 Abs. 2a S. 6 AO i. d. F. JStG 2009 ist jedoch festzustellen, dass der Gesetzgeber mit der Neuregelung in § 146 Abs. 2a S. 3 AO i. d. F. JStG 2010 nicht mehr pauschal an den Wegfall eines Bewilligungsgrunds, sondern an das Bekanntwerden von Umständen, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen, anknüpft. Auch insofern wird das Merkmal einer Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung aufgewertet. Die noch in § 146 Abs. 2a S. 6 Hs. 2 AO i. d. F. JStG 2009 ausdrücklich enthaltene Normierung eines durch den Steuerpflichtigen zu erbringenden Vollzugsnachweises hat der Gesetzgeber im Zuge der Neuregelung jedenfalls aus dem Wortlaut¹³³ gestrichen.

3. Aufspaltung des § 146 Abs. 2a AO durch das Jahressteuergesetz 2020

Die jüngste Reform erfährt die Regelung durch das Jahressteuergesetz 2020¹³⁴ vom 21. 12. 2020¹³⁵. Dabei hat der Steuergesetzgeber die Vorschrift des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2010 nahezu unverändert in § 146 Abs. 2b AO verschoben und in § 146 Abs. 2a AO eine dem sachlichen Anwendungsbereich des neuen § 146 Abs. 2b AO nachgebildete Vorschrift eingefügt. Dadurch wird das Gesamtregelungskonzept weiter ausdifferenziert, sodass man bei externer Betrachtung auch davon sprechen könnte, dass § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2010 in zwei Teile in § 146 Abs. 2a AO und § 146 Abs. 2b AO aufgespalten wurde. Die Aufspaltung orientiert sich am territorialen Anwendungsbereich. So erfasst § 146 Abs. 2b AO zukünftig nur noch Verlagerungen der elektronischen Buchführung in Drittstaaten, während § 146 Abs. 2a AO Verlagerungen der elektronischen Buchführung in andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union erfasst. Der Unterschied zwischen diesen Absätzen

¹³⁰ Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zur öffentlichen Anhörung zu dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 23. 9. 2010.

¹³¹ *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 92.

¹³² Andere Ansicht wohl *Nacke*, DB 2010, 1142, 1150, der von einer Ermessensentscheidung ausgeht.

¹³³ Dazu, dass der Vollzug schon aus gesetzesystematischen Gründen dennoch weiterhin vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist, siehe noch Gliederungspunkt E. II. 1. b) bb) auf S. 484.

¹³⁴ BGBl. I 2020, 3096, 3127.

¹³⁵ Nach Art. 50 Abs. 1 i. V. m. Art. 27 Nr. 21 JStG 2020 tritt die Neuregelung am Tag nach der Verkündung des Gesetzes, also am 29. 12. 2020, in Kraft.

besteht darin, dass für Verlagerungen innerhalb der Union nach dem neuen § 146 Abs. 2a AO das Antrags- und Bewilligungserfordernis vollständig abgeschafft wurde. Gleichzeitig wurde mit Ausnahme der Datenzugriffsvoraussetzung in § 146 Abs. 2a S. 2 AO auf die zusätzlichen Anforderungen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1, Nr. 2, Nr. 4 AO bei Verlagerungen in andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union verzichtet. Als Anlass der Reform benennt die Regierungsbegründung die Umsetzung des Art. 4 Abs. 3 UAbs. 1 FFoD-VO¹³⁶, wonach alle Datenlokalisierungsaufgaben, die gegen Art. 4 Abs. 1 FFoD-VO verstoßen, bis zum 30. 5. 2021 aufzuheben sind.¹³⁷

Weiterhin wird die Anforderung an den Datenzugriff in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO von § 147 Abs. 6 AO zusätzlich auf die Kassen-Nachschau nach § 146b Abs. 2 S. 2 AO und die Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG erweitert. Für das Bewilligungsverfahren nach § 146 Abs. 2b AO wird außerdem die Möglichkeit im Gesetz verankert, den Antrag nicht nur schriftlich, sondern auch elektronisch zu stellen.

4. Systematische Einbettung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO in die §§ 140 ff. AO

Die Vorschrift des § 146 AO befindet sich systematisch in den §§ 140 bis 148 AO im Unterabschnitt zur „Führung von Büchern und Aufzeichnungen“.¹³⁸ Neben den „allgemeine[n] Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen“ in § 145 AO normiert § 146 AO nach seiner amtlichen Überschrift die „Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen“. Insbesondere die Regelung des § 146 Abs. 2b AO bewegt sich darüber hinaus in einem erheblichen Spannungsfeld zur Härtefallklausel des § 148 AO, der die „Bewilligung von Erleichterungen“ für einzelne Fälle oder für bestimmte Gruppen von Fällen regelt.¹³⁹

In der inneren Systematik des § 146 AO regelt § 146 Abs. 1 S. 1 AO zunächst, dass die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen sind. Damit verankert die Norm die aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abgeleiteten Prinzipien der Klarheit, der Wahrheit und der zeitgerechten Verbuchung auf gesetzlicher Ebene.¹⁴⁰ Außerdem wurde durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an

¹³⁶ Sogenannte „Free Flow of Data“-Verordnung 2018/1807/EU, hier abgekürzt als FFoD-VO, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 303/59 vom 28. 11. 2018.

¹³⁷ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 19/22850, S. 161.

¹³⁸ Dazu bereits umfassend Gliederungspunkt B. I. auf S. 67.

¹³⁹ Vertiefend dazu Gliederungspunkt D. VI. 4. b) auf S. 423.

¹⁴⁰ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 5.

digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. 12. 2016 der Einzelaufzeichnungsgrundsatz in § 146 Abs. 1 AO gesetzlich festgeschrieben.¹⁴¹

Daneben regelt § 146 Abs. 2 AO den Ort der steuerrechtlichen Buchführung. Die in dieser Arbeit unter dem Internationalisierungsaspekt im Fokus stehende Norm des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO wurde zur Erweiterung dieser Ortsvorgabe und mit ausdrücklicher Anknüpfung im Wortlaut „Abweichend von Absatz 2 Satz 1“ an die Regelung des § 146 Abs. 2 AO geschaffen.¹⁴²

Daneben hat der Gesetzgeber schon mit Einführung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 gleichzeitig die Sanktionsnorm des § 146 Abs. 2b AO a. F., der dem heutigen § 146 Abs. 2c AO entspricht, eingefügt, um die Einhaltung der Ortsvorgaben mit einem Verzögerungsgeld abzusichern.¹⁴³

Die Vorschrift des § 146 Abs. 3 AO konkretisiert den Grundsatz der Klarheit aus § 146 Abs. 1 S. 1 AO,¹⁴⁴ indem sie festlegt, dass Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen in einer lebenden Sprache vorzunehmen sind. Eine weitere Konkretisierung dieses Grundsatzes erfolgt in § 146 Abs. 4 AO,¹⁴⁵ wonach eine Buchung oder eine Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden darf, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.

Insbesondere für den Digitalisierungsaspekt ist § 146 Abs. 5 AO von Bedeutung, der klarstellt, dass für die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen grundsätzlich keine besondere Form vorgeschrieben wird.¹⁴⁶

a) Normadressaten

Durch die Einbettung des § 146 AO im Binnengefüge der §§ 140 bis 148 AO erfasst der personelle Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO zunächst alle, die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach den §§ 140 bis 144 AO zu erfüllen haben.¹⁴⁷

Zusätzlich ordnet die Norm des § 146 Abs. 6 AO an, dass die Ordnungsvorschriften auch dann gelten, wenn der Unternehmer Bücher und Aufzeichnungen, die

¹⁴¹ BGBl. I 2016, 3152.

¹⁴² Zur genauen Bestimmung des Verhältnisses zwischen § 146 Abs. 2 AO und § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO noch Gliederungspunkt C. I. auf S. 206.

¹⁴³ Zum weit über § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO hinausgehenden Anwendungsbereich des Verzögerungsgelds siehe *tom Suden*, Stbg 2009, 207, 208, der die Vorschrift deshalb als „trojanisches Pferd im Steuerrecht“ kritisiert.

¹⁴⁴ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 52.

¹⁴⁵ *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 45 spricht von einer Konkretisierung des Grundsatzes der Geordnetheit.

¹⁴⁶ Vertiefend dazu noch Gliederungspunkt B. IV. 1. auf S. 106.

¹⁴⁷ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 4; siehe zur Bestimmung dieses Personenkreises bereits das vorhergehende Unterkapitel unter Gliederungspunkt B. I. auf S. 67.

für die Besteuerung von Bedeutung sind, führt, ohne hierzu verpflichtet zu sein. Mit Ordnungsvorschriften ist zunächst § 146 AO gemeint, da dessen amtliche Überschrift „Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen“ lautet. Da § 146 Abs. 1 bis Abs. 5 AO die Anforderungen des § 145 AO konkretisiert, muss die Verweisung in § 146 Abs. 6 AO ebenfalls § 145 AO einschließen.¹⁴⁸ Der Sinn und Zweck des § 146 Abs. 6 AO besteht darin, dass die Finanzbehörden durch eine freiwillige, allerdings fehlerhafte Buchführung nicht ohne rechtliche Konsequenz getäuscht werden können.¹⁴⁹ Dementsprechend wäre auch die Vorschrift des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO von der Geltungsanordnung des § 146 Abs. 6 AO grundsätzlich betroffen.¹⁵⁰

b) Verhältnis zu internationalen Rechnungslegungsvorschriften

Da § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO eine Verlagerung der Buchführung in das Ausland ermöglicht, läge auch eine Konkurrenz zu internationalen Bilanzierungsregeln nahe. Vor diesem Hintergrund könnte man an einen Einfluss der International Accounting Standards (IAS) beziehungsweise der International Financial Reporting Standards (IFRS) oder der United States Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) denken. Die IAS/IFRS beschäftigen sich jedoch nur mit der Aufstellung und Vorlage des Abschlusses und enthalten darüber hinaus keine Regelungen zur Führung oder Ordnungsmäßigkeit der Bücher.¹⁵¹ Selbiges gilt für die US-GAAP, die ebenfalls grundsätzlich keine Vorschriften zur Führung der Bücher enthalten.¹⁵²

Auch außerhalb dieser Regelwerke werden im Bereich der internationalen Bilanzierung regelmäßig keine Ordnungsvorgaben zur Buchführung normiert.¹⁵³ Folglich besteht auch kein Konkurrenzverhältnis zu der formell-rechtlichen Regelung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO.¹⁵⁴

¹⁴⁸ FG Hessen vom 26.3.1997, Az. 1 K 3108/93, ECLI:DE:FGHE:1997:0326.1K3108.93.0A.

¹⁴⁹ Zutreffend FG Köln vom 2.7.2010, Az. 11 K 3676/06, ECLI:DE:FGK:2010:0702.11K3676.06.00, Rn. 37; *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 71; *Kuhfus*, in: Kühn/von Wedelstädt, AO und FGO, § 146 AO, Rn. 22; dagegen will *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 27 f. den Anwendungsbereich darauf begrenzen, dass freiwillige Unterlagen nur dann erfasst werden, wenn diese in ihren Rechtswirkungen den Pflichtunterlagen gleichen.

¹⁵⁰ Im Rahmen des in dieser Arbeit in den Fokus genommenen Internationalisierungsaspekts wirft das die Folgefrage auf, ob der Steuerpflichtige den Datenzugriff nach § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO auch auf nach § 146 Abs. 6 AO freiwillig geführte Datenbestände ermöglichen muss, siehe dazu noch Gliederungspunkt D. II. 3. d) auf S. 316.

¹⁵¹ *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 1050.

¹⁵² *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 1051 (Altauflage, 4. Auflage, 2006) mit dem Verweis auf die Besonderheiten für SEC-Gesellschaften.

¹⁵³ *Knorr*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 6, Rn. 78.

¹⁵⁴ *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 4.

5. Normierungen zu § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO auf untergesetzlicher Ebene

Einige Finanzverwaltungen der Länder haben auf die Einführung des § 146 Abs. 2a AO a.F. durch Verfügungen reagiert und so versucht, Zweifelsfragen im Anwendungsbereich der Norm zu klären. Zu nennen sind etwa die Verfügungen des Finanzministeriums Schleswig-Holstein¹⁵⁵ und des Bayerischen Landesamtes für Steuern¹⁵⁶.

Auf Bundesebene finden sich grundsätzlich keine vereinheitlichenden Vorgaben zum Umgang mit der Vorschrift des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO. Immerhin hat das Bundesfinanzministerium nun erstmals mit der Neufassung der GoBD¹⁵⁷ zum 1. 1. 2020 für die Frage der Digitalisierung von Dokumenten im Ausland einen Bezug zu § 146 Abs. 2a AO a.F. hergestellt.

III. Begrifflichkeiten und Definitionen in der steuerrechtlichen Buchführung

Zur tieferen Erschließung des Themenfelds der „Internationalisierung und Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht“ muss das zentrale Wort der „Buchführung“ genauer beleuchtet werden. Dies ist schon deshalb notwendig, da die im Fokus der vorliegenden Arbeit stehende Norm des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO ihre Rechtsfolgen an das Tatbestandsmerkmal der Buchführung knüpft beziehungsweise festlegt, wo die (elektronischen) Bücher und sonstige erforderliche (elektronische) Aufzeichnungen geführt und aufbewahrt werden dürfen.

Bei einer Wortlautbetrachtung handelt es sich um ein zusammengesetztes Substantiv aus den Worten Buch und Führung. Das Wort Führung kommt von dem Verb führen und beschreibt damit die Tätigkeit der Erfassung bestimmter Vorgänge. Bei systematischer Betrachtung der steuerrechtlichen Regelungen ist festzustellen, dass die §§ 140 bis 148 AO als Überschrift des ersten Unterabschnitts der Mitwirkungspflichten die „Führung von Büchern und Aufzeichnungen“ nennen, sodass neben dem Begriff der Bücher auch der Begriff der Aufzeichnungen zu klären ist. Dies bestätigt auch ein Blick in die Norm des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO, die festlegt, wo Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen zu führen und aufzubewahren sind.

¹⁵⁵ Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1. 3. 2012, VI 328-S0316–032.

¹⁵⁶ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1–3/5 St42, abgedruckt in IStR 2017, 335 f.; Bayerisches Landesamt für Steuern vom 16. 9. 2010 – S 0316.1.1–3/3 St42, abgedruckt in IStR 2010, 851 (inzwischen außer Kraft getreten).

¹⁵⁷ BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4 – S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1282 f., Rn. 136.

1. Hierarchisierung und Abgrenzung der Begriffe Bücher und Aufzeichnungen

Für die Begriffe „Bücher“ und „Aufzeichnungen“ findet sich in der Abgabenordnung keine Definition.¹⁵⁸

Bei der Suche nach dem Zusammenhang zur Systematisierung zwischen den zwei Begriffen Bücher und Aufzeichnungen könnte man in systematischer Auslegung zunächst die §§ 140 ff. AO insgesamt betrachten. Dabei lässt sich erkennen, dass § 140 AO ebenso wie die amtliche Überschrift des ersten Unterabschnitts für die §§ 140 bis 148 AO durch die gleichrangige Aufzählung von „Büchern und Aufzeichnungen“ ein scheinbar gleichrangiges Verständnis der beiden Begriffe nahelegt.

Ein weiterer Anhaltspunkt für ein gleichrangiges Verständnis könnte sich aus § 147 Abs. 1 AO ergeben. Danach sind die in den dort unter § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 5 AO genannten „Unterlagen“ geordnet aufzubewahren. Unter § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO werden Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen aufgeführt. Die gleichrangige Aufzählung von „Büchern und Aufzeichnungen“ in § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO könnte also ein Indiz für ein gleichrangiges Verhältnis der beiden Begriffe bilden. Sicher lässt sich aber festhalten, dass sich aus § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO entnehmen lässt, dass es sich beim Begriff der „Unterlagen“ um einen Oberbegriff für Bücher und Aufzeichnungen handelt.

Für die Ermittlung des hierarchischen Verständnisses zwischen Büchern und Aufzeichnungen kann zudem der Sinn und Zweck der §§ 140 ff. AO herangezogen werden. Wie bereits im ersten Kapitel dargelegt wurde,¹⁵⁹ besteht der Zweck der §§ 140 ff. AO auf der Primärebene in einer Dokumentations- und Beweisfunktion, wobei Erstere den Steuerpflichtigen aus steuerrechtlicher Perspektive in die Lage versetzen soll, seinen Mitwirkungspflichten, insbesondere seiner Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen nach § 149 AO nachzukommen. Dafür bedarf es aber neben den Büchern gegebenenfalls weiterer Aufzeichnungen. Dies spricht allerdings dafür, dass es sich bei den Büchern um eine Unterform der Aufzeichnungen handelt.

In der Gesetzesbegründung zu § 85 RegE-AO, der Vorläufernorm des heutigen § 140 AO, heißt es: „Wie bisher werden die Begriffe Bücher und Aufzeichnungen nicht besonders definiert. Für den Begriff der Buchführung ist insbesondere die in § 38 Abs. 1 HGB enthaltene Definition von Bedeutung“.¹⁶⁰ Zum Begriff der Aufzeichnungen äußert sich der Gesetzgeber nicht weiter. Damit gibt die historisch-genetische Auslegung anhand der Gesetzesbegründung zur Abgabenordnung bei

¹⁵⁸ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 10; Haselmann, in: Koenig, Abgabenordnung, § 140 AO, Rn. 6.

¹⁵⁹ Ausführlich dazu schon Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46.

¹⁶⁰ Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19.3.1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 124.

isolierter Betrachtung zunächst keinen Anhaltspunkt dafür, wie das Rangverhältnis zwischen den Begriffen ausgestaltet ist. Jedoch kann der Verweis in das Handelsrecht weiterführen. In § 239 Abs. 1 HGB wird nämlich auf die „Führung der Handelsbücher und [der] sonst erforderlichen Aufzeichnungen“ Bezug genommen. Durch das Wort „sonst“ werden die Bücher ebenfalls zu erforderlichen Aufzeichnungen erklärt. Damit spricht der Wortlaut des § 239 Abs. 1 HGB dafür, dass die Aufzeichnungen einen Oberbegriff zu den Büchern darstellen.¹⁶¹ Dagegen ließe sich jedoch einwenden, dass die Überschrift des dritten Buchs, in dem die Vorschrift des § 239 HGB verortet ist, nur „Handelsbücher“ lautet.¹⁶²

Eine Formulierung wie in § 239 Abs. 1 HGB findet sich auch im Wortlaut der steuerrechtlichen Vorschrift des § 146 Abs. 2 AO, der neben den Büchern auch die sonst erforderlichen Aufzeichnungen in Bezug nimmt. Im Gegensatz zum Handelsrecht kann das Argument einer in die Gegenrichtung deutenden Überschrift im Steuerrecht nicht eingewandt werden, da die Überschrift zu den §§ 140 bis 148 AO die „Führung von Büchern und Aufzeichnungen“ erfasst. Somit liegt es nahe, die Bücher als eine Art von Aufzeichnungen und mithin als Unterbegriff anzusehen.

Insgesamt bleibt für die weitere Untersuchung also festzuhalten, dass es sich bei Büchern um einen Unterbegriff zu Aufzeichnungen handelt. Der Begriff der Aufzeichnungen ist mithin weiter als der Begriff der Bücher und in der Terminologie der §§ 140 ff. AO wiederum ein Unterbegriff zu Unterlagen.

a) Bücher

Der Begriff der Bücher ist unter Anknüpfung an die handelsrechtliche Bedeutung zu verstehen.¹⁶³ Die Norm des § 38 Abs. 1 HGB a.F., auf die in der Gesetzesbegründung der Abgabenordnung zur Definition des Begriffs „Buchführung“ Bezug genommen wird,¹⁶⁴ entspricht dem heutigen § 238 Abs. 1 HGB. Nach § 238 Abs. 1 S. 1 HGB müssen in den Büchern die Handelsgeschäfte des Kaufmanns und die Lage seines Vermögens aufgezeichnet werden.

Solche Bücher sind etwa die Handelsbücher nach § 239 Abs. 1 HGB. Dazu gehören einerseits die Systembücher, wie das Inventar- und Bilanzbuch, das Grundbuch (Journal) und das Hauptbuch, sowie andererseits die Nebenbücher.¹⁶⁵ Dabei sollen

¹⁶¹ *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 9; zur Übertragbarkeit auf die steuerrechtlichen Bestimmungen siehe auch BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1271, Rn. 14.

¹⁶² Mit diesem Hinweis *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 10, der im Ergebnis aber auch von einem Oberbegriff der Aufzeichnungen ausgeht.

¹⁶³ *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 12.

¹⁶⁴ Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19. 3. 1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 124.

¹⁶⁵ *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 140 AO, Rn. 6.

die Systembücher den Wertfluss von einer Eröffnungsbilanz bis zur nächsten Schlussbilanz nach unterschiedlichen Kriterien sachlich geordnet darstellen.¹⁶⁶ Von besonderer Bedeutung ist das Hauptbuch, das der systematischen Ordnung der Geschäftsvorfälle dient und in regelmäßigen Abständen durch Übertragung der Geschäftsvorfälle vom Grundbuch geführt wird.¹⁶⁷ Die Nebenbücher verfolgen den Zweck, das Hauptbuch zu entlasten und dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit des Hauptbuchs zu steigern.¹⁶⁸ Als Nebenbücher können beispielsweise das Lagerbuch, das Kassenbuch¹⁶⁹, das Kontokorrentbuch, das Wechselbuch, das Wertpapierbuch, die Lohn- und Gehaltskonten sowie die Wareneingangs- und die Warenausgangskonten geführt werden.¹⁷⁰ Welche Bücher der Kaufmann im konkreten Einzelfall zu führen hat, richtet sich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und dem gewählten Buchführungssystem.¹⁷¹

Dadurch, dass der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung erklärt, die in § 38 Abs. 1 HGB a.F. enthaltene Definition sei für das Steuerrecht „insbesondere“ von Bedeutung, legt dies nahe, dass ein darüberhinausgehender Begriffsteil existiert. Dies dürfte damit zu erklären sein, dass nach § 238 Abs. 1 S. 1 HGB nur der Kaufmann verpflichtet ist, Bücher zu führen. Neben den derivativen Buchführungspflichten des Kaufmanns nach § 140 AO existieren aus steuerrechtlicher Perspektive aber noch subsidiäre Buchführungspflichten für Nichtkaufleute aus § 141 AO.¹⁷² Folglich sind die den Handelsbüchern entsprechenden Aufzeichnungen von Nichtkaufleuten als Bücher i. S. d. §§ 140 ff. AO anzusehen.¹⁷³

Entscheidend für die Subsumtion unter die Definition der Bücher ist letztendlich die systematische und umfassende Erfassung sämtlicher Geschäftsvorfälle, die zur Darstellung der Vermögenslage des Steuerpflichtigen erforderlich ist.¹⁷⁴ Für ein solches Verständnis spricht auch die Norm des § 145 Abs. 1 S. 1 AO, die vorschreibt, dass die Buchführung so beschaffen sein muss, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und

¹⁶⁶ *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 741, 750 ff.

¹⁶⁷ *Böcking/Gros*, in: Wiedmann/Böcking/Gros, Bilanzrecht, § 238 HGB, Rn. 15 mit dem Hinweis, dass die Systematisierung durch die Orientierung an einem Kontenplan erfolgt.

¹⁶⁸ *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 760.

¹⁶⁹ *Hottmann*, in: Alber/Arendt/Faber/Fey/Golombek/et al., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stichwort: Buchführung, Rn. 36 ordnet das Kassenbuch den Grundbüchern zu.

¹⁷⁰ Sehr ausführlich dazu *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 770 ff.

¹⁷¹ *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 740.

¹⁷² Siehe dazu bereits Gliederungspunkt B. I. auf S. 67.

¹⁷³ *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 13; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 11.

¹⁷⁴ Mit unterschiedlichen Nuancen, aber im Kern ebenfalls an die zentralen Merkmale des § 238 HGB anknüpfend *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 10 ff.; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 11 f.; *Mösbauer*, DB 1996, 2582, 2583.

über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Zusätzlich fordert Satz 2 der Vorschrift, dass die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen müssen.

Für die Einordnung als Bücher i. S. d. §§ 140 ff. AO kommt es jedoch nicht auf die Bezeichnung an, selbst wenn diese durch den Gesetzgeber erfolgt, sodass etwa Wildhandelsbücher i. S. d. § 36 Abs. 1 Nr. 4 BJagdG sowie die Bücher der Anlageberater oder Makler i. S. d. § 34c Abs. 3 S. 1 Nr. 1 lit. f GewO nicht als Bücher gem. § 140 AO einzustufen sind.¹⁷⁵

Weiterhin ist mit dem Begriff „Buch“ im Hinblick auf die Darstellungsform nicht das Medium, sondern der Zweck angesprochen, sodass auch Karteien, Lochkarten und Loseblattsammlungen oder digitale Datenbestände Bücher sein können, soweit darin Buchungen festgehalten werden.¹⁷⁶ In systematischer Hinsicht wird dies durch die Regelung des § 147 Abs. 5 S. 1 AO bestätigt, der als Form ebenfalls die Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern zulässt.

b) Sonst erforderliche Aufzeichnungen

Da die Aufzeichnungen einen Oberbegriff bilden,¹⁷⁷ muss abgeschichtet werden und für den Begriff der „sonst erforderlichen Aufzeichnungen“ eine Begriffsdefinition der Aufzeichnungen im engeren Sinne, also ohne die Bücher abgegrenzt werden. Die Feststellung, dass es sich bei den Aufzeichnungen im weiteren Sinne um einen Oberbegriff zu den Büchern und den Aufzeichnungen im engeren Sinne handelt, legt nahe, dass es Gemeinsamkeiten zwischen den Büchern und den Aufzeichnungen im engeren Sinne gibt.

Eine solche Gemeinsamkeit lässt sich darin finden, dass es sich auch bei Aufzeichnungen im engeren Sinne um dauerhaft verkörperte Erklärungen über Geschäftsvorfälle in Schriftform oder auf Medien, die eine Schriftersatzfunktion haben, handelt.¹⁷⁸ Somit dokumentieren auch Aufzeichnungen im engeren Sinne einzelne Arten von Geschäftsvorfällen, indem eine Darstellung in Form von Schriftzeichen, Worten, Zahlen oder Grafiken stattfindet.¹⁷⁹

¹⁷⁵ Dennoch handelt es aus steuerrechtlicher Perspektive bei diesen Unterlagen um Aufzeichnungen i. S. d. § 140 AO, siehe dazu *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 11.

¹⁷⁶ *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 16 mit dem Hinweis in Rn. 15, dass die Begriffe „Bücher“ und „Aufzeichnungen“ in § 140 und § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO bedeutungsidentisch sind.

¹⁷⁷ Dazu bereits zuvor Gliederungspunkt B. III. 1. auf S. 92.

¹⁷⁸ *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 10; *Mösbauer*, DB 1996, 2582, 2583.

¹⁷⁹ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 10.

Ein Ansatzpunkt für die Abgrenzung der Aufzeichnungen im engeren Sinne von den Büchern lässt sich in der Vorschrift des § 145 AO finden.¹⁸⁰ Dort erwähnt § 145 Abs. 2 AO ausdrücklich nur die Aufzeichnungen und legt fest, dass diese so vorzunehmen sind, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird. Daraus kann geschlossen werden, dass Aufzeichnungen im engeren Sinne einen bestimmten und begrenzten Zweck verfolgen müssen, der sich aus der Zielsetzung der jeweiligen Norm ergibt, die die Aufzeichnungspflicht vorsieht.¹⁸¹ In Abgrenzung zu Büchern ist ihre Zweckbestimmung also nicht darauf gerichtet, einen umfassenden Überblick über die Vermögenslage zu vermitteln.¹⁸²

In Teilen der Literatur wird daraus gefolgt, Buchführungspflichten und Aufzeichnungspflichten im engeren Sinne seien auf den gleichen Zweck gerichtet und unterschieden sich nur in ihrem Umfang.¹⁸³ Dem ist zuzustimmen, wenn man als übergeordneten Zweck die Dokumentationsfunktion¹⁸⁴ für steuerliche Zwecke sieht.

Darüber hinaus wird vertreten, den Aufzeichnungen im engeren Sinne käme eine Ergänzungsfunktion für die Buchführung als geschlossene Grundlage der Gewinnermittlung zu.¹⁸⁵ Dagegen spricht aber, dass die §§ 143 f. AO eine gesonderte Aufzeichnung des Wareneingangs beziehungsweise des Warenausgangs unabhängig davon vorschreiben, ob Buchführungspflichten bestehen,¹⁸⁶ sodass Aufzeichnungen im engeren Sinne auch außerhalb einer regulären Buchführung vorzunehmen sein können. Folglich ist die Ergänzungsfunktion für eine Buchführung nicht zwangsläufig. Schon deshalb ist auch eine Definition der Aufzeichnungen als „Buchungen innerhalb einer kaufmännischen Buchführung“¹⁸⁷ als zu eng anzusehen.¹⁸⁸

Allerdings wird man sagen können, dass die Aufzeichnungspflichten im engeren Sinne in der Regel die Buchführung ergänzen, also dass Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten regelmäßig miteinander korrespondieren.¹⁸⁹ So ist etwa nach § 142 S. 1 AO neben den jährlichen Bestandsaufnahmen und den jährlichen Abschlüssen durch Land- und Forstwirte ein Anbauverzeichnis zu führen, wenn diese

¹⁸⁰ So auch *Mösbauer*, DB 1996, 2582, 2583.

¹⁸¹ *Mathiak*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG Kommentar, § 5, Rn. A 213.

¹⁸² *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 10.

¹⁸³ *Mösbauer*, DB 1996, 2582, 2583.

¹⁸⁴ Dazu bereits Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46.

¹⁸⁵ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 13; *Mathiak*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG Kommentar, § 5, Rn. A 213; *Mösbauer*, DB 1996, 2582, 2583.

¹⁸⁶ BFH vom 16.12.2014, Az. X R 29/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR29.13.0, Rn. 32; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 143 AO, Rn. 3 sowie § 144 AO, Rn. 1.

¹⁸⁷ BFH vom 28.5.1968, Az. IV R 150/67, ECLI:DE:BFH:1968:U.250568.IVR150.67.0, Rn. 11 zur Auslegung des Begriffs der Aufzeichnungen i. S. d. § 4 Abs. 6 EStG a. F.

¹⁸⁸ Zutreffend *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 10 mit weiteren Gründen.

¹⁸⁹ Mit dem Korrespondenzgedanken auch *Mösbauer*, DB 1996, 2582, 2583.

nach § 141 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 3 oder Nr. 5 AO zur Buchführung verpflichtet sind. Im Falle des § 142 AO treten die zu führenden Aufzeichnungen im engeren Sinne also neben die zu führenden Bücher.¹⁹⁰ Als Beispiele für Aufzeichnungen im engeren Sinne finden sich neben den §§ 142 bis 144 AO auch außerhalb der Abgabenordnung zahlreiche spezielle Aufzeichnungspflichten in außersteuerlichen Regelungen sowie in den Einzelsteuergesetzen.¹⁹¹ So können nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers¹⁹² auch Rechnungen i. S. d. § 14 UStG als Aufzeichnungen im Sinne der §§ 140 ff. AO anzusehen sein.¹⁹³

Eine Abgrenzung der Aufzeichnungen im engeren Sinne von den Büchern nach der äußeren Form, also nach dem Medientyp, der die Verkörperung erst ermöglicht, kommt dagegen nicht in Betracht. So können auch Aufzeichnungen im engeren Sinne neben der geordneten Ablage von Belegen, der Speicherung auf Festplatten, CDs und USB-Sticks, durch Eintragungen in Bücher¹⁹⁴ bewirkt werden.¹⁹⁵ Auch hier lässt sich als systematischer Beleg die Norm des § 146 Abs. 5 S. 1 Hs. 1 AO anführen, die unabhängig davon, ob es sich um Bücher oder sonst erforderliche Aufzeichnungen handelt, dem Steuerpflichtigen grundsätzlich die Wahl der Form überlässt. Was auf den ersten Blick merkwürdig erscheint und scheinbar gegen die herausgearbeitete Hierarchisierung der Bücher als Unterbegriff der Aufzeichnungen im weiteren Sinne spricht, lässt sich mit der Unterscheidung des physischen Medientyps „Buch“, wie das Wort auch im umgangssprachlichen Sinne verwendet wird,¹⁹⁶ zu der steuerrechtlichen Begriffsverwendung als systematische und umfassende Erfassung sämtlicher Geschäftsvorfälle, die zur Darstellung der Vermögenslage des Steuerpflichtigen erforderlich ist,¹⁹⁷ erklären.

¹⁹⁰ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 142 AO, Rn. 3.

¹⁹¹ Zu den Normierungen dieser Aufzeichnungspflichten siehe bereits Gliederungspunkt B. I. auf S. 67.

¹⁹² Die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 16/11108, S. 39, rechte Spalte oben, stellt dies nur für die Anwendbarkeit des § 146 Abs. 2a AO a. F. im Rahmen der Verweisung des § 14b Abs. 5 UStG a. F. klar, jedoch kann daraus der Rückschluss auf den hier verwendeten Systembegriff gezogen werden.

¹⁹³ Zu den sich daraus ergebenden Konsequenzen für den Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO siehe Gliederungspunkte C. I. 1. e) auf S. 216 und C. I. 2. c) auf S. 221.

¹⁹⁴ Gemeint ist hier der physische Medientyp des Buchs.

¹⁹⁵ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 12.

¹⁹⁶ Nach der Begriffsdefinition Nr. 1a zu „Buch“ unter Duden Online-Wörterbuch handelt es sich um ein „größeres, gebundenes Druckwerk“, nach der Begriffsdefinition Nr. 2 handelt es sich um einen „aus gebundenen, gehefteten o. ä. Seiten bestehende[n], mit einem festen Deckel oder kartoniertem Einband versehene[n] Gegenstand unterschiedlicher Größe und Verwendung“, abrufbar unter: <https://bit.ly/3bPDao8>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

¹⁹⁷ Dazu bereits Gliederungspunkt B. III. 1. a) auf S. 93.

c) Begriffsverwendung für die vorliegende Untersuchung

Für die weitere Arbeit werden, soweit nicht anders angegeben, der Begriff der Bücher im steuer- und handelsrechtlichen Sinne und der Begriff der Aufzeichnungen als alleinstehender Begriff im weiteren Sinne und in der Wortgruppe der „sonst erforderlichen Aufzeichnungen“ im engeren Sinne verwendet.

2. Begriff der Führung, insbesondere der Buchführung

Neben den Gegenstandsbegriffen der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen greift die hier in den Fokus genommene Vorschrift des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO die Tätigkeiten „führen“ und „aufbewahren“ auf.

Das Verb „führen“ kann eine Vielzahl von Bedeutungen haben, wobei eine hier treffende Bedeutung dahin geht, dass etwas angelegt, vermerkt, aufgezeichnet oder registriert wird.¹⁹⁸

Diese Tätigkeit steckt ebenfalls im zusammengesetzten Begriff der Buchführung, da das Substantiv Führung von dem Verb führen abgeleitet ist. Der Fachterminus der Buchführung bezeichnet „die planmäßige und lückenlose Aufzeichnung sämtlicher Geschäftsvorfälle eines Unternehmens in zeitlichem Ablauf mit Angabe des wesentlichen Inhalts und des zahlenmäßigen Werts in einer lebenden Sprache“¹⁹⁹. Mit der Voraussetzung einer planmäßigen und lückenlosen Aufzeichnung sämtlicher Geschäftsvorfälle verbindet sich aber noch keine Determination eines bestimmten Buchführungssystems.²⁰⁰

Auch umgangssprachlich existiert ein stehender Begriff der Buchführung. So beschreibt der Duden die Buchführung als „genaue und systematische Aufzeichnung aller Einnahmen und Ausgaben betreffenden Geschäftsvorgänge“²⁰¹.

Beide Definitionen verdeutlichen, dass es bei der Buchführung nicht allein um das Führen der „Bücher“ im Sinne der oben dargelegten Definition geht. Vielmehr knüpfen beide Definitionen an die Aufzeichnung an. Damit können hier aber nicht die Aufzeichnungen im engeren Sinne, sondern nur die Aufzeichnungen im weiteren Sinne gemeint sein, da andernfalls die eigentlichen Bücher von der Definition nicht

¹⁹⁸ Begriffsdefinition Nr. 11 zu „führen“ unter Duden Online-Wörterbuch, abrufbar unter: <https://bit.ly/39Iqf5R>, zuletzt abgerufen am 21.1.2021.

¹⁹⁹ *Hottmann*, in: Alber/Arendt/Faber/Fey/Golombek/et al., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stichwort: Buchführung, Rn. 1 auch mit dem Hinweis, dass die Begriffe „Buchführung“ und „Buchhaltung“ im Allgemeinen synonym gebraucht werden.

²⁰⁰ Zum Unterschied zwischen doppelter, einfacher und kameralistischer Buchführung siehe *Ballwieser*, in: MüKo HGB, § 238 HGB, Rn. 31 ff. Zur handelsrechtlichen Determination einer doppelten Buchführung durch § 238 Abs. 3 HGB siehe sogleich Gliederungspunkt B. III. 2. a) aa) auf S. 99.

²⁰¹ Begriffsdefinition „Buchführung“ unter Duden Online-Wörterbuch, abrufbar unter: <https://bit.ly/2RctbZ>, zuletzt abgerufen am 21.1.2021.

mehr eingeschlossen wären. Somit kann festgehalten werden, dass der Begriff der Buchführung sowohl die Bücher als auch die sonst erforderlichen Aufzeichnungen erfasst. Dafür spricht schon, dass den Aufzeichnungen im engeren Sinne regelmäßig eine Ergänzungsfunktion zur Buchführung zukommt.²⁰² Für ein solch weites Begriffsverständnis spricht außerdem, dass es weder umgangs- noch fachsprachlich den Terminus der „Aufzeichnungsführung“ gibt.

Weiterhin legen die Adjektive „planmäßig“, „lückenlos“, „sämtliche“, „genau“ und „systematisch“ nahe, dass sich mit dem Begriff der Buchführung ein organisatorisches Gesamtsystem verbindet. Insbesondere die Begriffe „planmäßig“ und „systematisch“ sprechen für eine solche Interpretation. Es handelt sich bei der Buchführung also nicht um einen punktuellen Vorgang, sondern um einen wiederkehrenden Prozessablauf. Daher spricht einiges dafür, den Begriff der Buchführung als Prozessbegriff²⁰³ zu kategorisieren.

a) Prozessschritte der Buchführung

Der Ablauf der Buchführung lässt sich in mehrere aufeinander folgende Prozessschritte zergliedern. Diese Einteilung ist insbesondere vor dem Hintergrund des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO wichtig, der nach seinem Wortlaut nur die Verlagerung elektronischer Bücher und sonstiger erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen zulässt. Um herausarbeiten zu können, welche Prozessschritte der elektronischen Buchführung zugerechnet werden können,²⁰⁴ müssen als Vorarbeit zunächst die Stadien des „klassischen“ Buchführungsprozesses voneinander abgegrenzt werden.

aa) Einrichtung der Buchführung

In einem vorgelagerten Schritt muss die Buchführung eingerichtet werden, um die Grundlage für deren späteren Einsatz zu schaffen. Damit ist die Wahl eines Buchführungssystems verbunden. Insofern besteht für Kaufleute wegen der Verpflichtung nach § 238 Abs. 3 HGB, eine Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen, handelsrechtlich eine Determination auf die doppelte Buchführung.²⁰⁵ Ebenfalls verbindet sich mit der Einrichtung der Buchführung die Erstellung eines auf die konkreten Belange des Steuerpflichtigen abgestimmten Kontenplans.²⁰⁶ Durch den Kontenplan

²⁰² Zu dieser nicht zwangsläufigen, aber regelmäßigen Ergänzungsfunktion siehe bereits Gliederungspunkt B. III. 1. b) auf S. 95.

²⁰³ Ablehnend *Schubert/Penner/Ravenstein*, DStR 2008, 632, 633, die eine medienbezogene Auslegung vornehmen wollen. Da dieser Aspekt erst im Rahmen der Internationalisierungsvorgaben relevant wird, erfolgt die Auseinandersetzung mit den Argumenten dort unter Gliederungspunkt C. III. 2. auf S. 253.

²⁰⁴ Siehe dazu Gliederungspunkt C. III. 3. auf S. 255.

²⁰⁵ *Hottmann*, in: *Alber/Arendt/Faber/Fey/Golombek/et al., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon*, Stichwort: Buchführung, Rn. 4.

²⁰⁶ *Riddermann*, in: *Kuhls, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz*, § 6 StBerG, Rn. 22.

soll abgesichert werden, dass die Geschäftsvorfälle nach einer bestimmten Systematik geordnet und verbucht werden.²⁰⁷ Grundlage des Kontenplans ist ein bestimmter Kontenrahmen, der nicht gesetzlich vorgegeben ist, sondern regelmäßig auf Empfehlungen der Branchenverbände²⁰⁸ beziehungsweise der DATEV e. G.²⁰⁹ zurückgeht. Der Kontenplan ist deshalb von so zentraler Bedeutung, da er die ständige Grundlage für die Buchführung bildet und damit die Weichen für die spätere Verbuchung der Geschäftsvorfälle stellt.²¹⁰

bb) Sammeln und Ordnen der Belege

Nach § 145 Abs. 1 S. 2 AO müssen sich die in der Buchführung dokumentierten Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Das darin zum Ausdruck kommende Belegprinzip verlangt, dass keine Buchung ohne Beleg i. S. d. § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO erfolgen darf, weil der Buchungsbeleg den tatsächlichen Nachweis für den Geschäftsvorfall bildet.²¹¹ Der Beleg stellt dabei die Dokumentation eines oder mehrerer Geschäftsvorfälle in einer knappen und für das Rechnungswesen verarbeitbaren Form dar.²¹² Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass die Buchführung nachvollziehbar und nicht manipuliert ist.²¹³

Folglich müssen in einem ersten Schritt die empfangenen Unterlagen entgegengenommen und von der für die Buchführung zuständigen Stelle geordnet werden. Die in § 147 Abs. 1 Nr. 2 AO angelegte Differenzierung zwischen empfangenen Handels- und Geschäftsbriefen lässt sich damit erklären, dass bei Kaufleuten von Handelsbriefen gesprochen wird²¹⁴, während bei Land- und Forstwirten oder Freiberuflern nur Geschäftsbriefe vorkommen.²¹⁵ Das Entgegennehmen der Originalbelege, insbesondere der Rechnungen, findet in der Praxis zumeist in den Fachabteilungen eines Unternehmens statt, welche die gesammelten Unterlagen dann an die für die Buchführung zuständige Stelle weiterleiten.

²⁰⁷ *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 580 mit dem Hinweis, dass daneben oft noch Kontierungsrichtlinien bestehen, die eine Verbuchung der Geschäftsvorfälle nach gleicher sachlicher Ordnung absichern sollen.

²⁰⁸ So etwa der Gemeinschaftskontenrahmen (GKR) und Industriekontenrahmen (IKR) des Bundesverbands der Deutschen Industrie.

²⁰⁹ Zum Gliederungskonzept des DATEV-Kontenrahmens SKR 03 siehe *Zwirner/Heyd*, in: *Pelka/Petersen*, Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020, Kapitel A, Rn. 95b f.

²¹⁰ BVerfG vom 18.6.1980, Az. 1 BvR 697/77, ECLI:DE:BVerfG:1980:1s19800618. IbvR069777, Rn. 42.

²¹¹ *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 403.

²¹² *Störk/Lewe*, in: *Grottel/Schmidt/Schubert/Störk*, Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 238 HGB, Rn. 128.

²¹³ *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 403.

²¹⁴ So legt § 257 Abs. 2 HGB fest, dass Handelsbriefe nur Schriftstücke sind, die ein Handelsgeschäft betreffen. Nach § 343 HGB sind das alle Geschäfte eines Kaufmanns, die zum Betriebe seines Handelsgewerbes gehören.

²¹⁵ *Rätke*, in: *Klein*, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 23.

cc) Kontieren und Erfassen der Belege

Von dieser zuständigen Stelle werden die Unterlagen dann den jeweiligen Buchführungskonten zugeordnet und durch Übertragung der in den Originalbelegen dokumentierten Geschäftsvorfälle nach systematischen Kriterien in geordneter Weise in den Büchern erfasst.

Die Zuordnung erfolgt durch die Auswahl und Prüfung der zu bebuchenden Konten²¹⁶ und grundsätzlich durch die Anbringung eines handschriftlichen oder elektronischen Kontierungsvermerks auf dem entsprechenden Beleg.²¹⁷ Aus dem Belegprinzip folgt nämlich auch, dass der Zusammenhang zwischen Buchführung und Beleg sichtbar werden muss.²¹⁸ So muss sichergestellt sein, dass sich einerseits der Buchungssatz aus dem Beleg herleiten lässt (sogenannte progressive Nachprüfbarkeit) und dass es andererseits möglich ist, ausgehend von der Bilanz über das Konto den entsprechend nummerierten Buchungsbeleg aufzufinden (sogenannte retrograde Nachprüfbarkeit).²¹⁹ Um dies zu erreichen, müssen die Belege selbst die Geschäftsvorfälle angeben oder auf entsprechende Geschäftsunterlagen verweisen.²²⁰ Gerade bei Fremdbelegen ist dafür eine Aufbereitung erforderlich, da der Steuerpflichtige regelmäßig keinen Einfluss auf die Ausgestaltung der von ihm empfangenen Handels- und Geschäftsbriefe, also beispielsweise von Eingangrechnungen, hat.²²¹

Was in diesem Zusammenhang zum notwendigen Beleginhalt gehört, ist unstritten.²²² Die Finanzverwaltung verlangt, dass, neben einer eindeutigen Belegnummer und einem Belegdatum, zur Kontrolle der nach § 146 Abs. 1 S. 1 AO geforderten vollständigen und zeitgerechten Erfassung, zusätzlich Belegaussteller und -empfänger²²³, Betrag beziehungsweise Mengen- oder Wertangaben²²⁴, Währungs-

²¹⁶ Um eine einheitliche Anwendung des Kontenplans im Konzernverbund sicher zu stellen, werden in der Praxis Kontierungsanleitungen eingesetzt, dazu *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 590 f.

²¹⁷ Siehe *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 460.

²¹⁸ BFH vom 24. 6. 1997, Az. VIII R 9/96, ECLI:DE:BFH:1997:U.240697.VIIIIR9.96.0, Rn. 18; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 145 AO, Rn. 23.

²¹⁹ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 145 AO, Rn. 9; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 403.

²²⁰ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 145 AO, Rn. 23.

²²¹ BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4 – S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1276, Rn. 75.

²²² *Störk/Lewe*, in: Grottel/Schmidt/Schubert/Störk, Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 238 HGB, Rn. 128, auch zu den Anforderungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer.

²²³ Soweit Aussteller und Empfänger branchenüblich erfasst werden und keine Erleichterungen etwa nach § 33 UStDV bestehen.

²²⁴ Mit Berufung auf BFH vom 12. 5. 1966, Az. IV 472/60, ECLI:DE:BFH:1966:U.120566.IV472.60.0.

angabe und Wechselkurs bei Fremdwährung²²⁵, eine hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles²²⁶ sowie der verantwortliche Aussteller²²⁷ dokumentiert werden.²²⁸

dd) Erstellung von Abschlüssen

Weiterhin kann die Verpflichtung bestehen, in periodischen Abständen Jahresabschlüsse i. S. d. § 147 Abs. 1 Nr. 1 Var. 3 AO zu fertigen. Dabei handelt es sich um ein Kernelement der Buchführung.²²⁹ Eine entsprechende Verpflichtung ergibt sich aus § 242 HGB für grundsätzlich²³⁰ alle Kaufleute i. S. d. § 1 HGB und jede Handelsgesellschaft i. S. d. § 6 Abs. 1 HGB.²³¹ Der Jahresabschluss ist nach § 5 Abs. 1 EStG maßgeblich für die Steuerbilanz.²³² Weiterhin kann sich originär steuerrechtlich aus § 141 Abs. 1 S. 1 AO für die dort genannten Personengruppen eine Abschlusspflicht ergeben.

ee) Aufbewahrung beziehungsweise Archivierung

Letztendlich müssen die Unterlagen für eine bestimmte Dauer aufbewahrt beziehungsweise archiviert werden. Dass dieser Vorgang ebenfalls noch dem Prozessbegriff der Buchführung zuzurechnen ist, lässt sich anhand von zwei Argumenten belegen.

Zum einen zeigt der Wortlaut des § 146 Abs. 2 S. 1, Abs. 2a S. 1, Abs. 2b S. 1 AO, dass neben der Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen die Aufbewahrung in einem gleichrangigen Verhältnis steht.

Auf der anderen Seite kann gerade aus steuerrechtlicher Perspektive zusätzlich der Sinn und Zweck herangezogen werden. Während die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Steuerrecht in einem ersten Schritt der Deklarationsmöglichkeit dienen, indem sie dem Steuerpflichtigen die Abgabe der Steuererklärungen nach § 149 AO ermöglichen, ist die Aufbewahrungspflicht auf eine nachträgliche Verifikationsmöglichkeit durch die Finanzverwaltung etwa im Rahmen einer Au-

²²⁵ Angabe zur Ermittlung des Buchungsbetrags.

²²⁶ Unter Hinweis auf BFH vom 12. 5. 1966, Az. IV 472/60, ECLI:DE:BFH:1966:U.120566.IV472.60.0 und BFH vom 1. 10. 1969, Az. I R 73/66, ECLI:DE:BFH:1969:U.011069.IR73.66.0.

²²⁷ Erforderlich nur soweit vorhanden; bei Kassensystemen etwa der Bediener der Kasse.

²²⁸ Tabelle und Erläuterungen bei BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1276 f., Rn. 77.

²²⁹ *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3606.

²³⁰ Eine Ausnahme bildet § 241a HGB für Einzelkaufleute, die bestimmte Schwellenwerte nicht überschreiten.

²³¹ Eine Aufzählung der nach Handelsrecht abschlusspflichtigen Rechtssubjekte findet sich bei *Krumm*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG-Kommentar, § 5 EStG, Rn. 117a.

²³² *Zwirner/Heyd*, in: Pelka/Petersen, Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020, Kapitel A, Rn. 91.

ßenprüfung nach § 200 AO gerichtet.²³³ Gerade um den Aspekt der Verifikation abzusichern, muss die Aufbewahrung noch unter den Begriff der Buchführung subsumiert werden.

Die zentrale steuerrechtliche Norm für die Aufbewahrung der Unterlagen findet sich in § 147 AO. So legt § 147 Abs. 1 AO in einer enumerativen Aufzählung fest, welche Unterlagen zu steuerlichen Zwecken aufbewahrt werden müssen. Dabei zeigt sich, dass zu Verifikationszwecken nicht nur die Bücher, in denen die Geschäftsvorfälle erfasst wurden, aufzubewahren sind, sondern grundsätzlich auch Unterlagen, deren inhaltliche Aussagen bereits in die Bücher eingeflossen sind.

(1) Überschneidungsbereich zwischen Aufbewahrung und Führung

Für die weitere Betrachtung ist zudem relevant, dass die Tatbestandsmerkmale des Führens und der Aufbewahrung in § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO denknötig Berührungspunkte aufweisen. So zeigt sich bei isolierter Betrachtung sogar eine Überschneidung zwischen der Führung und der Aufbewahrung. Schließlich setzt die Führung gleichzeitig ein Innehaben der Verfügungsmacht über die Unterlagen voraus. Auf Grund der Differenzierung in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO und der auf einen chronologischen Ablauf ausgerichteten Gesamtsystematik, bei der die Norm des § 147 AO erst nach § 146 AO anordnet ist, ist jedoch davon auszugehen, dass der Gesetzgeber von einer Aufbewahrung erst nach der Führung ausging. Nichtsdestotrotz entsteht damit im Zeitpunkt des Abschlusses der Führung eine Berührung zum Tatbestandsmerkmal der Aufbewahrung, was im Hinblick auf nach § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO zulässige Ortsveränderungen zwischen den Vorgängen nicht unproblematisch ist.²³⁴

(2) Aufbewahrungsfristen in § 147 Abs. 3, Abs. 4 AO

Die Dauer der Aufbewahrung für die nach § 147 Abs. 1 AO genannten Unterlagen ist in § 147 Abs. 3 AO festgelegt. Die Norm unterscheidet in § 147 Abs. 3 S. 1 AO grundsätzlich²³⁵ zwischen zwei Fristen.

So müssen Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Ar-

²³³ *Drien*, ISR 2014, 265, 268; ausführlich mit Herleitung dazu auch bereits Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46.

²³⁴ Siehe dazu noch Gliederungspunkt C. III. 3. b) dd) auf S. 277.

²³⁵ Nach der ausdrücklichen Anordnung in § 147 Abs. 3 S. 1 AO kann eine kürze Aufbewahrungsfrist in Einzelsteuergesetzen zugelassen werden. Ein Beispiel für eine solche kürzere Aufbewahrungsfrist ist die Regelung in § 41 Abs. 1 S. 9 EStG. Eine Liste der Aufbewahrungsfristen nach alphabetischer Sortierung der einzelnen Unterlagen findet sich bei: *Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung*, Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht, S. 45 ff.; *Störk/Philipps*, in: Grottel/Schmidt/Schubert/Störk, Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 257 HGB, Rn. 27.

beitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen, Buchungsbelege sowie Unterlagen nach Art. 15 Abs. 1 und Art. 163 des Zollkodex der Union für zehn Jahre aufbewahrt werden, während die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe, Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe sowie sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, für sechs Jahre aufbewahrt werden müssen.

Auf den ersten Blick bereitet die Unterscheidung zwischen den Handels- oder Geschäftsbriefen nach § 147 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3 AO, für die eine sechsjährige Aufbewahrungsfrist besteht, und den Buchungsbelegen nach § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO, für die eine zehnjährige Aufbewahrungsfrist angeordnet wird, besondere Probleme. Denn zu den Handels- oder Geschäftsbriefen zählen beispielsweise die Eingangs- und Ausgangsrechnungen²³⁶, die Auftragszettel, die Frachtbriefe, die Kontoauszüge, die Kostenvoranschläge, die Lieferscheine und die Verträge.²³⁷ Ebenso können die Eingangs- und Ausgangsrechnungen, die Auftragszettel etc. aber auch den Buchungsbelegen zuzuordnen sein.²³⁸ Die entscheidende Abgrenzung ist die Buchungsfunktion, sodass ein Handels- oder Geschäftsbrief i. S. d. § 147 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3 AO dadurch zu einem Buchungsbeleg i. S. d. § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO wird, dass er mit einem Kontierungsvermerk versehen wird.²³⁹

Nach § 147 Abs. 4 AO beginnt die Aufbewahrungsfrist mit dem Schluss des Kalenderjahrs, in dem die letzte Eintragung in das Buch gemacht, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluss oder der Lagebericht aufgestellt, der Handels- oder Geschäftsbrief empfangen oder abgesandt worden oder der Buchungsbeleg entstanden ist, ferner die Aufzeichnung vorgenommen worden ist oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind.

b) Begriffsverwendung für die vorliegende Untersuchung

Für die weitere Untersuchung wird der Begriff der Buchführung entsprechend der herausgearbeiteten Erkenntnisse als weiter Prozessbegriff für alle Schritte des Führens einschließlich der Aufbewahrung verwendet. Ausgehend von dieser Prozessablaufkomponente und der regelmäßigen Ergänzungsfunktion der Aufzeichnungen im engeren Sinne erfasst der Oberbegriff der Buchführung damit neben den Büchern auch die Aufzeichnungen im engeren Sinne.

²³⁶ BFH vom 26.9.2007, Az. I B 53/07, ECLI:DE:BFH:2007:B.260907.IB53.07.0, Rn. 17.

²³⁷ Aufzählung aus *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 23; weitere Beispiele bei *Störk/Lewe*, in: Grottel/Schmidt/Schubert/Störk, Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 238 HGB, Rn. 141.

²³⁸ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 145 AO, Rn. 23 m. w. N.; ablehnend *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 20.

²³⁹ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 145 AO, Rn. 23; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 24.

IV. Vorgaben und Optionen zur Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht

Zur Beantwortung der Frage, welche Vorgaben und Möglichkeiten für die Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht existieren, muss zuerst darauf eingegangen werden, welche rechtlichen Anforderungen der Steuergesetzgeber an die Form der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen stellt. Also ob er dem Steuerpflichtigen die Wahl überlässt, die Unterlagen in Papierform oder in digitalisierter Form zu führen. Dabei ist insbesondere zu prüfen, ob durch in den vergangenen Jahren eingetretene Gesetzesänderungen eine Determination in Richtung einer Buchführung in digitaler Form stattgefunden hat.

Selbst wenn sich keine unmittelbaren rechtlichen Vorgaben aus den Buchführungsvorschriften im Steuerrecht ergeben, ist zu erwägen, ob nicht durch die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Erklärungen gegenüber den Finanzbehörden, etwa durch die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen über ein Onlineportal, eine Rückwirkung auf die Form der Unterlagenführung in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht gegeben ist.

Zur tieferen Betrachtung und wissenschaftlichen Aufarbeitung des Themas muss unterschieden werden zwischen Unterlagen, die bereits von Anfang an in digitaler Form vorliegen, und Unterlagen, die etwa nach dem Ausdrucken in konventioneller Form ausgetauscht²⁴⁰ werden. In diesem Kontext stellt sich die Frage, unter welchen Rahmenbedingungen eine Umwandlung von steuerrelevanten Papierunterlagen in digitale Unterlagen zulässig ist, sowie ob und unter welchen Voraussetzungen gegebenenfalls eine Rückumwandlung stattfinden darf. Diese Vorfragen gewinnen im Hinblick auf § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO Relevanz, da dort die Fragestellung auftaucht, ob der Digitalisierungsprozess im Ausland stattfinden darf.

Weiter ist zu analysieren, welche Möglichkeiten für den Einsatz technischer Innovationen im Hinblick auf Buchführungssysteme mit Künstlicher Intelligenz bestehen. Dabei ist neben den tatsächlichen technischen Möglichkeiten vor allem auf die rechtliche Zulässigkeit im Bereich der steuerrechtlichen Buchführung einzugehen.

Da die Digitalisierung von Buchführungsprozessen besondere Risiken birgt,²⁴¹ soll zur Abrundung der untersuchten Digitalisierungsvorgaben unter einem Compliance-Aspekt erarbeitet werden, welche Vorsorgemaßnahmen ergriffen werden können und welche rechtlichen Vorgaben zur Risikobegrenzung in diesem Bereich bestehen.

²⁴⁰ Zu denken ist dabei etwa an Rechnungen, die in der Praxis auch heute noch häufig per Brief verschickt werden.

²⁴¹ Ausführlich zu diesen auch nach Auffassung der Finanzverwaltung bestehenden Risiken siehe Gliederungspunkt B. IV. 5. b) aa) auf S. 176.

1. Formvorgaben für die Buchführung durch den Steuergesetzgeber

Zur Beantwortung der Frage, ob die Vorschriften zur Buchführung im Steuerrecht eine bestimmte Form für die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vorsehen, erscheint es zielführend, den Komplex von einer historischen Ausgangsposition zu betrachten und die chronologische Entwicklung einzubeziehen. Dadurch können nicht nur unmittelbare gesetzliche Vorgaben aufgedeckt werden, sondern es kann auch die konzeptionelle Grundentscheidung des Gesetzgebers herausgearbeitet werden.

Diese Herangehensweise erscheint vor allem unter dem Gesichtspunkt sinnvoll, dass in der Literatur betont wird, dass der Gesetzesbegriff der „Bücher“ deshalb veraltet sei, da die Buchführung heute fast ausschließlich digital unter Einsatz von Datenverarbeitungssystemen stattfindet.²⁴² Ob und inwieweit der Gesetzgeber diesem Aspekt Rechnung trägt, lässt sich aber bei alleiniger Betrachtung der heutigen Gesetzeslage nur schwer ablesen, weil die zentralen Vorschriften nach wie vor von „Büchern“ sprechen. Folglich ist die Betrachtung darauf zu richten, inwieweit Änderungen im Laufe der Zeit zu einer konzeptionellen Grundentscheidung in Richtung einer Digitalisierung geführt haben könnten.

Mit Sicherheit lässt sich die Aussage treffen, dass der historische Gesetzgeber unter dem Tatbestandsmerkmal der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen von einer geschriebenen Form ausging. Dies ergibt sich schlicht daraus, dass zum Zeitpunkt der erstmaligen Normierung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Steuerrecht²⁴³ keine elektronischen oder gar digitalen Buchführungssysteme existierten und an solche überhaupt noch nicht zu denken war. Das historische Grundkonzept war also auf eine analoge Aufzeichnungsform mittels Papier angelegt.²⁴⁴

a) Anerkennung der Wahlfreiheit durch die AO 1977

Eine allererste Bezugnahme auf elektronische Speichermöglichkeiten für die Buchführung im Steuerrecht findet sich im Regierungsentwurf²⁴⁵ für die Abgabenordnung von 1977. Darin sah § 91 Abs. 3 S. 4 RegE-AO als Vorläufernorm der

²⁴² So etwa *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 740 mit Bezugnahme auf § 238 Abs. 1 S. 1 HGB; in diese Richtung auch *Liekenbrock*, Ubg 2018, 43 f.; *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 415 f. für das Steuerrecht.

²⁴³ Vertiefend zu den historischen Ausgangspunkten siehe schon Gliederungspunkt A. II. 1. auf S. 35.

²⁴⁴ Wobei es zumindest terminologisch nicht unproblematisch erscheint, auf eine konzeptionelle Grundentscheidung des historischen Gesetzgebers zu schließen, da eine Entscheidung regelmäßig mindestens zwei vorhandene Handlungsoptionen voraussetzt.

²⁴⁵ Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19.3.1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 33, linke Spalte.

heutigen §§ 146 Abs. 5 S. 2, 147 Abs. 5 AO vor, dass Buchungen oder Aufzeichnungen auf Datenträgern gespeichert werden können.²⁴⁶ Der Gesetzgeber erkannte damit die Möglichkeit einer elektronischen Buchführung im Steuerrecht zwar erstmals auf gesetzlicher Ebene an. Eine neue Rechtslage hinsichtlich der durch den Steuerpflichtigen einzuhaltenden Form wurde damit aber nicht geschaffen, da die Norm lediglich forderte, dass sichergestellt sein müsse, dass die entsprechenden Daten jederzeit ausgedruckt oder auf sonstige Weise lesbar gemacht werden können. Die Zielrichtung der Normierung war also nicht auf die Anerkennung oder gar Bevorzugung einer bestimmten Buchführungsform, sondern auf die Sicherstellung der Nachprüfbarkeit durch die Finanzbehörden gerichtet. Gerade die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Absicherung eines Ausdrucks zeigt, dass der Gesetzgeber weiterhin von einem Grundkonzept einer Buchführung im klassischen Sinne ausging.

b) Vorgaben durch Einführung des § 147 Abs. 6 S. 1 AO im Jahr 2000

Ein anderer Anknüpfungspunkt für einen konzeptionellen Wandel des Gesetzgebers ließe sich in der Vorschrift zur sogenannten digitalen Außenprüfung²⁴⁷ gem. § 147 Abs. 6 AO erblicken, die am 23.10.2000 mit dem Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung²⁴⁸ eingefügt wurde und gem. Art. 97 § 19b EGAO zum 1.1.2002 in Kraft trat.

So wurde teilweise in der Literatur in Folge der Einführung der §§ 146 Abs. 5, 147 Abs. 6 AO schon von einer konzeptionellen Entscheidung des Gesetzgebers für eine papierlose Buchführung gesprochen.²⁴⁹ Diese Annahme wurde jedoch in anderen Teilen der Literatur zurückgewiesen.²⁵⁰ Vielmehr wird überwiegend betont, dass die Abgabenordnung noch immer keine datenverarbeitungsgestützte Buchführung vorschreibt.²⁵¹

Richtigerweise begründete die Einführung des § 147 Abs. 6 AO nur eine Ermächtigungsgrundlage für den Zugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der Außenprüfung nach den §§ 193 ff. AO. Das zeigt schon der Wortlaut des § 147 Abs. 6 AO, der als Tatbestandsvoraussetzung darauf abstellt, dass die Unterlagen überhaupt

²⁴⁶ Dazu und zum Normtext siehe bereits den historischen Abriss zur Technisierung, Automatisierung und Digitalisierung der Buchführung unter Gliederungspunkt A. II. 2. auf S. 36.

²⁴⁷ Zu dieser Bezeichnung *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 69.

²⁴⁸ BGBl. I 2000, 1433, 1460, rechte Spalte unten.

²⁴⁹ Siehe etwa *Brockmeyer*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 17 (Altauflage, 9. Auflage, 2006).

²⁵⁰ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 70a spricht sogar davon, dass eine solche Annahme verfehlt sei.

²⁵¹ Siehe etwa *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 61.

mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind. Dass damit aber kein Konzeptwechsel verbunden war, zeigt bei systematisch-genetischer Auslegung die Vorschrift des § 200 Abs. 1 S. 2 AO, die neben der Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren und anderen Urkunden nur durch einen entsprechenden Verweis auf § 147 Abs. 6 AO um eine zusätzliche Möglichkeit erweitert wurde.

c) Vorgabe durch das Jahressteuergesetz 2009

In Betracht käme eine Änderung durch die Einführung des Begriffs der „elektronischen Bücher und sonstigen elektronischen Aufzeichnungen“ mit der Schaffung des § 146 Abs. 2a AO durch das Jahressteuergesetz 2009²⁵².²⁵³ Damit wurde allerdings nur eine zusätzliche Option für den Steuerpflichtigen geschaffen, die außerdem noch einen entsprechenden Antrag durch ebendiesen voraussetzte. Auch der Ausnahmecharakter indiziert, dass der Gesetzgeber damit keinen Systemwechsel hin zu einer Ausrichtung des Grundkonzepts auf eine digitale Buchführung schaffen wollte.

d) Rückschlüsse aus der zweiten Kassenrichtlinie des BMF aus dem Jahr 2010

Weiterhin könnten sich Rückschlüsse für die Form der Buchführung aus der sogenannten zweiten Kassenrichtlinie²⁵⁴ ergeben, die schon am 26.11.2010 vom Bundesfinanzministerium veröffentlicht wurde und ab dem 1.1.2017 zwingend angewandt wird. Diese sieht vor, dass es nicht mehr zulässig sein soll, bestimmte aufbewahrungspflichtige Unterlagen in ausschließlich gedruckter Form aufzubewahren. Außerdem wird darin angeordnet, dass die digitalen Unterlagen und Strukturinformationen in einem auswertbaren Datenformat vorliegen müssen. Da es sich hinsichtlich der Normenqualität nur um eine untergesetzliche Vorgabe in einem BMF-Schreiben handelt,²⁵⁵ entfaltet diese grundsätzlich nur dann eine Außenwirkung gegenüber dem Steuerpflichtigen, wenn sich dafür eine gesetzliche Grundlage findet.²⁵⁶ Das Bundesfinanzministerium geht davon aus, dass es sich bei dem Schreiben um die Konkretisierung gesetzlicher Anforderungen aus § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO handele.²⁵⁷ Nach dieser Vorschrift können Unterlagen nach § 147 Abs. 1

²⁵² BGBl. I 2008, 2794, 2828.

²⁵³ Ausführlich zur Einführung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 bereits Gliederungspunkt B. II. 1. auf S. 83.

²⁵⁴ BMF vom 26. 11. 2010, IVA 4-S 0316/08/10004-07, abgedruckt in BStBl. I 2010, 1342 f.

²⁵⁵ Zur gleichzustellenden Normqualität der GoBD bereits Gliederungspunkt B. I. 5. auf S. 80.

²⁵⁶ So auch *Kulosa*, FR 2017, 501, 505, der eine eindeutige gesetzliche Grundlage fordert, da es sich bei den Vorgaben um einen Bruch mit hergebrachten Buchführungsgrundsätzen handele.

²⁵⁷ BMF vom 26. 11. 2010, IV A 4-S 0316/08/10004-07, abgedruckt in BStBl. I 2010, 1324 f., Abs. 2 und Abs. 8.

AO grundsätzlich auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.

Entscheidend ist dabei die Entscheidungshoheit, die dem Steuerpflichtigen durch den Wortlaut „können“ in § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO eingeräumt wird, sodass aus der Vorschrift keine zwingende Verpflichtung für eine elektronische Buchführung abgeleitet werden kann.²⁵⁸ Ein Rückschluss auf eine Entscheidung des Gesetzgebers für eine Digitalisierung der Buchführung ist daraus also nicht feststellbar. Immerhin lässt sich daraus aber erkennen, dass die Finanzverwaltung zu dieser Annahme tendiert.

e) Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen aus 2016

In Betracht käme weiter eine Änderung durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. 12. 2016²⁵⁹. Mit der Neuregelung reagiert der Gesetzgeber auf Manipulationsmöglichkeiten bei computergestützten und elektronischen Kassensystemen.²⁶⁰ Durch das Gesetz wurde insbesondere die Regelung des § 146a AO eingefügt, die gem. Art. 97 § 30 Abs. 1 S. 1 EGAO grundsätzlich am 1. 1. 2020 in Kraft trat.

Die Regelung beinhaltet umfangreiche technische Vorgaben zum Einsatz elektronischer Aufzeichnungssysteme und zur Sicherung der digitalen Aufzeichnungen. Die Norm richtet sich nach ihrem Tatbestand aber lediglich an Steuerpflichtige, die aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfassen.

Eine Verpflichtung zum Einsatz computergestützter oder elektronischer Kassensysteme wird durch die Regelung jedoch nicht begründet,²⁶¹ sodass Steuerpflichtige, die eine offene Ladenkasse führen, diese auch weiterhin verwenden dürfen und dadurch kein allgemeiner Zwang zum Einsatz digitaler Vorkassensysteme begründet wird.²⁶² Daraus lässt sich der Schluss ziehen, dass eine Grundentscheidung des Gesetzgebers für eine Digitalisierung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten aus dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen ebenfalls nicht abgeleitet werden kann.

²⁵⁸ So auch *Kulosa*, FR 2017, 501, 505.

²⁵⁹ BGBl. I 2016, 3152 ff.

²⁶⁰ Vertiefend zu den Neuregelungen durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen *Dißbars*, NWB 2016, 1572; *Liepert/Sahm*, BB 2016, 1313; *Lüngen/Resing*, DStZ 2016, 781; *Schwenker*, DStR 2017, 225.

²⁶¹ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146a AO, Rn. 6.

²⁶² *Peters*, DStR 2017, 1953, 1954.

f) Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ab 2017

Ein Wechsel des Grundkonzepts in der steuerrechtlichen Buchführung könnte durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens²⁶³, das nach seinem Art. 23 Abs. 1 grundsätzlich am 1.1.2017 in Kraft getreten ist, vollzogen worden sein. So wird vorgetragen, das Gesetz habe den Systemwechsel zu einer ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung und deren Verifikationsmöglichkeit durch den Einsatz von Risikomanagementsystemen herbeigeführt.²⁶⁴ Obwohl das Gesetz allein für die Abgabenordnung 49 Änderungen vorsieht und dabei einen Schwerpunkt auf die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens legt, bleibt im vierten Teil der Abgabenordnung der erste Unterabschnitt im zweiten Abschnitt mit den §§ 140 bis 148 AO durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens aber völlig unangetastet. Damit ergibt sich trotz der umfangreichen Digitalisierungsansätze keine unmittelbare²⁶⁵ gesetzliche Vorgabe, in welcher Form die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen zu führen sind.

g) Zwischenergebnis

Im Ergebnis lässt sich zusammenfassen, dass der Gesetzgeber trotz partieller Regelungen zu Digitalisierungsaspekten im Bereich der steuerrechtlichen Buchführung keine unmittelbare rechtliche Vorgabe zur Form der Buchführung aufstellt. Für den Steuerpflichtigen bleibt somit eine Wahlfreiheit, ob er die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Papier oder in digitaler Form führt und aufbewahrt.²⁶⁶

Bei systematischer Auslegung lässt sich diese Feststellung auch durch § 146 Abs. 5 S. 1 Hs. 1 AO belegen. Dort ist geregelt, dass die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen in der geordneten Ablage von Belegen gem. § 146 Abs. 5 S. 1 Hs. 1 Alt. 1 AO oder auf Datenträgern geführt werden können gem. § 146 Abs. 5 S. 1 Hs. 1 Alt. 2 AO, soweit diese Formen der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Durch die alternative Verknüpfung im Wortlaut mittels „oder“ zeigt der Gesetzgeber, dass beide Formen grundsätzlich gleichwertig nebeneinanderstehen.

²⁶³ Gesetz vom 18. 7. 2016, BGBl. I 2016, 1679 ff.

²⁶⁴ *Peters*, DB 2018, 2846.

²⁶⁵ Zu denken ist allenfalls an mittelbare Wechselwirkungen, die sich aus den Neuregelungen zu den Übermittlungspflichten ergeben und damit Rückwirkungen auf die vorgelagerten Buchführungspflichten auslösen. Dieser Wechselwirkungsaspekt wird im nächsten Unterabschnitt sogleich unter Gliederungspunkt unter B. IV. 2. auf S. 111 untersucht.

²⁶⁶ *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 145 AO, Rn. 17 spricht von einer Buchführungstechnik „von Hand, per Buchführungsmaschine, mittels EDV“, die der Steuerpflichtige frei wählen könne.

Dennoch legen, hinsichtlich der Fragestellung, von welchem Grundkonzept der Steuergesetzgeber heute ausgeht, die nur partiellen Regelungen zu Digitalisierungsaspekten bei systematischer Betrachtung den Schluss nahe, dass die Papierbuchführung auf gesetzlicher Ebene, entgegen den in der Praxis vorzufindenden Entwicklungen, noch immer im Vordergrund steht.²⁶⁷

2. Wechselwirkung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten mit der Datenübermittlung

Möglicherweise ergeben sich trotz der Wahlfreiheit des Steuerpflichtigen im Bereich der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten Rück- und Wechselwirkungen aus den Vorschriften zur elektronischen Datenübermittlung an die Finanzbehörden. Diese Verknüpfung liegt schon deshalb nahe, weil die steuerlichen Aufzeichnungen zumindest teilweise und in verdichteter Form beispielsweise als Steuererklärungen an die Finanzverwaltung zu übermitteln sind. Schließlich verfolgt die Dokumentationsfunktion der Buchführung im Steuerrecht als vorgelagertes Stadium auch den Zweck, den Steuerpflichtigen in die Lage zu versetzen, seinen Steuererklärungspflichten ordnungsgemäß nachzukommen.²⁶⁸

Entsprechende Verpflichtungen zu einer elektronischen Datenübermittlung lassen sich schon in einer Vielzahl von Einzelgesetzen finden. Bei einer historischen Betrachtung der Entwicklung dieser Verpflichtungen lässt sich erkennen, dass der Steuergesetzgeber in chronologischer Hinsicht zunächst Regelungen zur elektronischen Datenübermittlung für Anmelde-²⁶⁹ und Antragspflichten geschaffen hat und entsprechende Verpflichtungen später auf die Übermittlung von Steuererklärungen übertragen hat.

a) Anmelde- und Antragspflichten

So hat im Bereich der Umsatzsteuer der Unternehmer nach § 18 Abs. 1 UStG eine Umsatzsteuervoranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, in der er die Steuer für den Voranmeldungszeitraum selbst zu berechnen hat. Die Regelung ist gem. § 27 Abs. 9 UStG erstmals auf Voranmeldungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2004 enden. Zur gleichen Zeit trat die Regelung des § 41a Abs. 1 S. 2 EStG in Kraft,²⁷⁰ wonach

²⁶⁷ In diese Richtung auch *Kulosa*, FR 2017, 501, 505; *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 415 f.

²⁶⁸ Vergleiche schon Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46.

²⁶⁹ Bei Steueranmeldungen handelt es sich nach § 150 Abs. 1 S. 3 AO um Steuererklärungen, bei denen der Steuerpflichtige die Steuer selbst zu berechnen hat, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist. Eine Steueranmeldung steht gem. § 168 S. 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung i. S. d. § 164 AO gleich.

²⁷⁰ *Heuermann*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG-Kommentar, § 41a EStG, Rn. 3.

der Arbeitgeber die Lohnsteuer-Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln hat. Nach § 45a Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG muss die Anmeldung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer seit dem 1. 1. 2008²⁷¹ ebenfalls nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck dem Finanzamt auf elektronischem Weg übermittelt werden. Außerdem hat der nicht in Deutschland, sondern im übrigen Unionsgebiet²⁷² ansässige Unternehmer gem. § 61 Abs. 1 S. 1 UStDV den Umsatzsteuervergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung über das in dem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Diese Regelung trat gem. § 74a Abs. 1 UStDV für Anträge auf Vergütung von Vorsteuerbeträgen, die ab dem 1. 1. 2010 gestellt wurden, in Kraft.

b) Steuererklärungsspflichten

Umfassende Verpflichtungen zur Abgabe elektronischer Steuererklärungen wurden erst für den Veranlagungszeitraum 2011 und für nachfolgende Veranlagungszeiträume eingeführt. So sieht § 18 Abs. 3 UStG vor, dass der Unternehmer für das Kalenderjahr oder für den kürzeren Besteuerungszeitraum eine Umsatzsteuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln hat, in welcher er die zu entrichtende Steuer oder den Überschuss, der sich zu seinen Gunsten ergibt, selbst zu berechnen hat.²⁷³ Die Vorschrift des § 14a S. 1 GewStG sieht vor, dass der Schuldner der Gewerbesteuer i. S. d. § 5 GewStG für steuerpflichtige Gewerbebetriebe eine Erklärung zur Festsetzung des Steuermessbetrags und in den Fällen des § 28 GewStG außerdem eine Zerlegungserklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln hat.²⁷⁴ Nach § 31 Abs. 1a S. 1 KStG sind die Körperschaftsteuererklärung und die Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln.²⁷⁵ Für den

²⁷¹ Mit dem Hinweis auf den temporalen Anwendungsbereich *Jachmann-Michel*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG-Kommentar, § 45a EStG, Rn. 1.

²⁷² Der Wortlaut des § 61 Abs. 1 S. 1 UStDV spricht noch vom Gemeinschaftsgebiet.

²⁷³ Die Verpflichtung gilt ab dem 1. 1. 2011, siehe *Leonard*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 18 UStG, Rn. 4; zur Verfassungsmäßigkeit dieser elektronischen Übermittlungspflicht siehe BFH vom 14. 3. 2012, Az. XI R 33/09, ECLI:DE:BFH:2012:U.140312.XIR33.09.0.

²⁷⁴ Die Regelung trat ebenfalls ab dem Erhebungszeitraum 2011 in Kraft, zu den Einzelheiten *Hofmeister*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG-Kommentar, § 14a GewStG, Rn. 7. Der BFH hat hinsichtlich der Pflicht zur Datenübermittlung von Gewerbe- und Körperschaftsteuererklärungen in BFH vom 17. 8. 2015, Az. I B 133/14, ECLI:DE:BFH:2015:B.170815.IB133.14.0 entschieden, dass diese mit der Datenübermittlung bei der Umsatzsteuer vergleichbar sei und deshalb ebenfalls verfassungsrechtlich zulässig sei.

²⁷⁵ Durch § 34 Abs. 13a S. 2 KStG a.F. bestand die Verpflichtung zur elektronischen Abgabe erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011, siehe *Gosch*, in: Gosch, Körperschaftsteuergesetz, § 31 KStG, Rn. 44.

Bereich der Einkommensteuer sieht die Norm des § 25 Abs. 4 S. 1 EStG vor, dass die Einkommensteuererklärung nach § 25 Abs. 3 EStG nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln ist, wenn Einkünfte nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 EStG, also Gewinneinkünfte nach §§ 13 bis 18 EStG, erzielt werden und es sich nicht um einen der Veranlagungsfälle gem. § 46 Abs. 2 Nr. 2 bis Nr. 8 EStG handelt.²⁷⁶

Die allgemeine Regelung zur Abgabe von Steuererklärungen in § 150 Abs. 1 S. 1 AO schreibt demgegenüber vor, dass eine Steuererklärung grundsätzlich²⁷⁷ nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben ist, wenn keine elektronische Steuererklärung vorgeschrieben ist oder nicht freiwillig eine gesetzlich oder amtlich zugelassene elektronische Steuererklärung abgegeben wird. Etwas anderes könnte sich allenfalls aus § 150 Abs. 6 AO ergeben. Nach § 150 Abs. 6 S. 1 AO kann zur Erleichterung und Vereinfachung des automatisierten Besteuerungsverfahrens das Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates bestimmen, ob und unter welchen Voraussetzungen Steuererklärungen oder sonstige für das Besteuerungsverfahren erforderliche Daten ganz oder teilweise durch Datenfernübertragung oder auf maschinell verwertbaren Datenträgern übermittelt werden können. Mit dieser Normierung ist allerdings keine Verpflichtung zur Abgabe elektronischer Steuererklärungen verbunden, sondern zunächst nur eine Möglichkeit zur Eröffnung dieses Übermittlungswegs geschaffen worden.²⁷⁸ Durch die ab dem 1.1.2017 geltende Fassung des § 150 Abs. 1 S. 1 AO lässt sich bei historischer Auslegung zwar erkennen, dass der Steuergesetzgeber im Vergleich zur vorhergehenden Fassung den elektronischen Übermittlungsmöglichkeiten einen deutlich prominenteren Stellenwert zumisst. Dennoch belässt es der Gesetzgeber zumindest normativ²⁷⁹ beim im § 150 Abs. 1 AO angeordneten Grundsatz einer Steuererklärung in nicht elektronischer Form.²⁸⁰

²⁷⁶ Nach § 52 Abs. 39 EStG a. F. besteht diese Pflicht für Einkommensteuererklärungen, die ab dem Veranlagungszeitraum 2011 abgegeben wurden, siehe *Heuermann*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG-Kommentar, § 25 EStG, Rn. 104. Hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der elektronischen Übermittlungspflicht verweist der BFH vom 14.2.2017, Az. VIII B 43/16, ECLI:DE:BFH:2017:B.140217.VIII B43.16.0 in Rn. 10 f. auf die BFH-Entscheidungen zu Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungspflichten und lehnt in Rn. 14 eine erneute Befassung mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit für die Einkommensteuererklärung deshalb ab, weil die Kläger keine hinreichend substantiierten Gründe für eine abweichende Beurteilung im Hinblick auf die Einkommensteuerklärungspflicht vorbringen.

²⁷⁷ Ausnahmen ergeben sich, wenn gem. § 150 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO mündliche oder konkludente Steuererklärungen zugelassen sind oder nach § 150 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 AO eine Aufnahme der Steuererklärung an Amtsstelle nach § 151 AO in Betracht kommt.

²⁷⁸ *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 150 AO, Rn. 21.

²⁷⁹ Auf Grund der aufgezeigten Normierungen in den Einzelsteuergesetzen dürfte das Regel-Ausnahme-Verhältnis in der Praxis längst umgekehrt sein.

²⁸⁰ Dagegen geht *Rätke*, in: *Klein*, Abgabenordnung, § 150 AO, Rn. 3 wohl davon aus, dass die Abgabe nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auch normativ nicht mehr der Regelfall sei. Scheinbar auch in diese Richtung *Haselmann*, in: *Koenig*, Abgabenordnung, § 150 AO,

c) Weitere Datenübermittlungspflichten

Darüber hinaus finden sich in den einzelnen Steuergesetzen noch zahlreiche weitere Verpflichtungen zur Übermittlung elektronischer Daten an die Finanzbehörden.

Sehr prominent ist in diesem Bereich zunächst die sogenannte E-Bilanz²⁸¹. Der Inhalt der E-Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung sind nach der Verfahrensvorschrift des § 5b Abs. 1 S. 1 EStG bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, § 5 EStG oder § 5a EStG grundsätzlich²⁸² nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die Finanzbehörde zu übermitteln. Angewandt werden sollte die Regelung nach dem Willen des Gesetzgebers erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen.²⁸³ Allerdings wurde gleichzeitig die Vorschrift des § 51 Abs. 4 Nr. 1c EStG eingefügt,²⁸⁴ mit der das Bundesfinanzministerium mit Zustimmung des Bundesrates ermächtigt wurde, eine Verordnung für einen abweichenden späteren Anwendungszeitpunkt zu erlassen, wenn bis zum 31. Dezember 2010 erkennbar werde, dass die technischen oder organisatorischen Voraussetzungen für eine Umsetzung der in § 5b Abs. 1 EStG vorgesehenen Verpflichtung nicht ausreichen. Von dieser Ermächtigung machte das Bundesfinanzministerium auch Gebrauch und verschob durch § 1 Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung²⁸⁵ die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung um ein Jahr. Darüber hinaus wurde am 28.9.2011 eine allgemeine Nichtbeanstandungsregelung durch das Bundesfinanzministerium erlassen, nach welcher nicht beanstandet werden sollte, wenn für das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2011 beginnt, noch keine Datenübermittlung nach § 5b EStG stattfindet.²⁸⁶ Damit musste die erstmalige Übermittlung einer E-Bilanz für Wirtschaftsjahre erfolgen, die nach dem 31. Dezember 2012 begannen, also für den Veranlagungszeitraum 2013.²⁸⁷

Eine weitere Datenübermittlungspflicht, die sehr viele Steuerfälle erfassen dürfte, ist die Regelung des § 60 Abs. 4 EStDV. Nach § 60 Abs. 4 S. 1 EStDV ist die Ein-

Rn. 2, jedoch nicht ganz eindeutig hinsichtlich der Einordnung zwischen praktischer und normativer Ebene.

²⁸¹ Vertiefend zur E-Bilanz siehe *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 1140 ff.; zu Praxiserfahrungen und Anpassungsbedarfen bei der E-Bilanz siehe *Kowallik*, DB 2016, 133 ff.

²⁸² Eine Ausnahme sieht § 5b Abs. 2 EStG vor. Danach kann die Finanzbehörde auf Antrag zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten.

²⁸³ Mit Verweis auf § 52 Abs. 15a EStG a.F. *Schubert/Adrian*, in: *Grottel/Schmidt/Schubert/Störk*, Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 266 HGB, Rn. 304.

²⁸⁴ BGBl. I 2008, 2850, 2852, rechte Spalte.

²⁸⁵ BGBl. I 2010, 2135.

²⁸⁶ BMF vom 28.9.2011, IV C 6-S 2133-b/11/10009, abgedruckt in *BStBl. I 2011*, 855, 857, Rn. 27.

²⁸⁷ *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel A, Rn. 1143.

nahmenüberschussrechnung grundsätzlich²⁸⁸ nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, wenn der Gewinn i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG durch den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben, also durch eine Einnahmenüberschussrechnung ermittelt wird.

d) Gesamtbetrachtung und Folgerungen für die Aufzeichnungspflichten

Insgesamt lässt sich erkennen, dass es hinsichtlich der Steuererklärungspflichten zwar bei dem in § 150 Abs. 1 S. 1 AO festgehaltenen Grundsatz einer Übermittlung der Steuererklärung in analoger Form bleibt. Gleichzeitig haben die zahlreichen Verpflichtungen zur elektronischen Datenübermittlung in den aufgezeigten Einzelsteuergesetzen in quantitativer Hinsicht aber schon längst zu einer nahezu flächendeckenden²⁸⁹ Umkehrung des in § 150 AO niedergelegten Regel-Ausnahme-Verhältnisses geführt.²⁹⁰ So wurden allein im Bereich der Einkommensteuer im Jahr 2019 rund 23,8 Millionen Steuererklärungen online an die Finanzämter übermittelt, was einem Gesamtanteil von inzwischen circa 80 Prozent aller abgegebenen Einkommensteuererklärungen entspricht.²⁹¹

Dieser Umstand ist erst einmal nützlich für die Finanzbehörden, weil die Übermittlung der Datenbestände in elektronischer Form eine sehr mühsame Erfassung und Digitalisierung durch die Finanzbehörden für eigene Datenverarbeitungszwecke erspart und den effizienten Betrieb von Risikomanagementsystemen erst ermöglicht.²⁹²

Für die vorliegende Untersuchung der Vorgaben zur Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht ist jedoch vor allem von Belang, ob sich Rückwirkungen dieser elektronischen Übermittlungspflichten auf die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben. Nach Betrachtung der gewonnenen Erkenntnisse zu den Übermittlungspflichten lässt sich diese Fragestellung in zwei Richtungen beantworten, nämlich in eine normative und eine faktische Richtung.

²⁸⁸ Auch hier sieht § 60 Abs. 4 S. 2 EStDV eine Ausnahme vor, nach der die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung der Einnahmenüberschussrechnung verzichten kann.

²⁸⁹ Diese Feststellung betrifft zumindest die nach ihrem Gesamtaufkommen ertragreichsten Steuerarten der Umsatzsteuer, der Einkommensteuer (insbesondere einschließlich der Lohnsteuer), der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.

²⁹⁰ Auch *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 150 AO, Rn. 2 geht davon aus, dass die elektronische Übermittlung inzwischen „für praktische Zwecke der absolute Regelfall“ sei.

²⁹¹ In dem von der Corona-Pandemie (COVID-19) geprägten Jahr 2020 hat sich die Zahl der online übermittelten Einkommensteuererklärungen sogar auf 28,2 Millionen erhöht. Darüber hinaus nutzten im Jahr 2019 circa 98 Prozent der Unternehmen und Arbeitgeber eine elektronische Übermittlung für die Umsatzsteuer-Voranmeldungen und die Lohnsteuer-Anmeldungen. Statistische Daten aus dem Elster-Press-Portal, abrufbar unter: <https://bit.ly/3riSIbD>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

²⁹² *Seer*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 150 AO, Rn. 21.

aa) Normative Ebene

Auf rein normativer Ebene besteht nach dem Grundsatz des § 150 Abs. 1 S. 1 AO keine Verpflichtung zu einer elektronischen Übermittlung von Steuererklärungen. Folglich können sich daraus auch keine Rückwirkungen auf die chronologisch vorgelagerten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten in der Art ergeben, dass diese Pflichten ebenfalls in elektronischer Form zu erfüllen wären.

Eine andere Bewertung könnte sich also allenfalls dort ergeben, wo durch entsprechende Normierungen in Einzelsteuergesetzen elektronische Datenübermittlungspflichten festgelegt werden. Ob sich dadurch eine normative Rückwirkung auf die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergibt, ist durch Auslegung zu ermitteln. Erschwert wird diese Auslegung dadurch, dass es sich gerade nicht wie bei § 150 AO um eine einheitliche Regelung handelt, sondern dass die Ausgestaltung der dargestellten Anmelde-, Antrags-, Steuererklärungs- und Datenübermittlungspflichten in den Einzelsteuergesetzen durchaus unterschiedlich ausfällt. Dennoch lassen sich Leitlinien und Gemeinsamkeiten erkennen, die eine Auslegung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ermöglichen.

(1) Wortlaut der Übermittlungspflichten
bezieht vorgelagerte Schritte nicht mit ein

Bei Betrachtung des Wortlauts der §§ 18 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 S. 1 UStG, 61 Abs. 1 S. 1 UStDV, 5b Abs. 1 S. 1, 25 Abs. 4 S. 1, 41a Abs. 1 S. 2, 45a Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG, 60 Abs. 4 S. 1 EStDV, 14a S. 1 GewStG, 31 Abs. 1a S. 1 KStG, fällt zunächst eine prägende Gemeinsamkeit auf. Ausnahmslos alle untersuchten Normen enthalten den Wortlaut „nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung [...]“²⁹³ zu übermitteln“ oder „nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg zu übermitteln“²⁹⁴. Prägend ist dabei, dass die Normen nur den Prozessschritt der Übermittlung regeln.

Für die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten geht es jedoch insbesondere um die Prozessschritte der Führung und Aufbewahrung, wie der Wortlaut des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO zeigt. Diese vorgelagerten Prozessschritte einer Führung oder Aufbewahrung der entsprechenden Unterlagen werden nach dem Wortlaut der betrachteten Normen jedoch überhaupt nicht in Bezug genommen. Somit spricht der Wortlaut gegen eine normative Rückwirkung der Datenübermittlungspflichten auf die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.

²⁹³ Ein Einschub über das Verfahren und die zuständige Stelle findet sich nur in § 61 Abs. 1 S. 1 UStDV.

²⁹⁴ Mit dieser leicht abweichenden Formulierung nur § 45a Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG.

(2) Auslegung nach der Systematik der Übermittlungspflichten und ihrer Einbettung

Bei systematischer Auslegung ist zunächst zu differenzieren zwischen der inneren Systematik der Übermittlungspflichten in den Einzelsteuergesetzen, welche die eigentliche Ausgestaltung der Übermittlungspflichten selbst betrifft, und der äußeren Systematik, die das systematische Verhältnis der Übermittlungspflichten zu den Aufzeichnungspflichten kennzeichnet.

(a) Innere Systematik der Übermittlungspflichten

Die Übermittlungspflichten sind nach ihrer inneren Systematik zunächst davon geprägt, dass es sich im Hinblick auf die einzelnen Steuergesetze ebenfalls nur um Grundsätze handelt.²⁹⁵ Folglich werden nahezu alle elektronischen Übermittlungspflichten nach den §§ 18 Abs. 1 S. 1²⁹⁶, Abs. 3 S. 1 UStG²⁹⁷, 61 Abs. 1 S. 1 UStDV²⁹⁸, 5b Abs. 1 S. 1²⁹⁹, 25 Abs. 4 S. 1³⁰⁰, 41a Abs. 1 S. 2³⁰¹, 45a Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG³⁰², 60 Abs. 4 S. 1 EStDV³⁰³, 14a S. 1 GewStG³⁰⁴, 31 Abs. 1a S. 1 KStG³⁰⁵ von entsprechenden Ausnahmetatbeständen³⁰⁶ flankiert, die einen Rückgriff auf analoge Übermittlungsformen ermöglichen. In Verbindung mit der Regelung des § 150 Abs. 8 AO ist einem Antrag auf eine Ausnahme von der elektronischen Übermittlungspflicht wegen unbilliger Härten zu entsprechen, wenn eine Erklärungsabgabe nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung für den Steuerpflichtigen wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Nach dem klaren

²⁹⁵ Bei gesamtsystematischer Betrachtung des Steuerrechts könnte man auch von Ausnahmen zum Grundsatz in § 150 Abs. 1 AO sprechen.

²⁹⁶ Ausnahme auf Antrag bei unbilliger Härte nach § 18 Abs. 1 S. 2 Hs. 1 UStG.

²⁹⁷ Ausnahme auf Antrag bei unbilliger Härte nach § 18 Abs. 3 S. 3 Hs. 1 UStG.

²⁹⁸ Eine Härtefallregelung ist bei einem Vergütungsantrag eines im Unionsgebiet ansässigen Unternehmers wohl auf Grund der unionsrechtlichen Determination des vollelektronischen Verfahrens in Art. 7 RL 2008/9/EG nicht vorgesehen, siehe *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 18 UStG, Rn. 201.

²⁹⁹ Verzicht auf elektronische Übermittlung zur Vermeidung unbilliger Härten auf Antrag nach § 5b Abs. 2 S. 1 EStG mit explizitem Verweis auf § 150 Abs. 8 AO in § 5b Abs. 2 S. 2 EStG.

³⁰⁰ Auf Antrag kann auf eine Übermittlung durch Datenfernübertragung zur Vermeidung unbilliger Härten gem. § 25 Abs. 4 S. 2 EStG verzichtet werden.

³⁰¹ Ausnahme auf Antrag bei unbilliger Härte nach § 41a Abs. 1 S. 3 Hs. 1 EStG.

³⁰² Ausnahme auf Antrag bei unbilliger Härte nach § 45a Abs. 1 S. 4 Hs. 1 EStG.

³⁰³ Verzicht auf elektronische Übermittlung zur Vermeidung unbilliger Härten auf Antrag nach § 60 Abs. 4 S. 2 EStG mit explizitem Verweis auf § 150 Abs. 8 AO in § 60 Abs. 4 S. 3 EStG.

³⁰⁴ Ausnahme auf Antrag bei unbilliger Härte nach § 14a S. 2 Hs. 1 GewStG.

³⁰⁵ Ausnahme auf Antrag bei unbilliger Härte nach § 31 Abs. 1a S. 2 Hs. 1 KStG.

³⁰⁶ Bei gesamtsystematischer Betrachtung des Steuerrechts könnte man auch von Rücknahmen zu den Ausnahmen sprechen, die somit wieder zum Grundsatz des § 150 Abs. 1 AO zurückführen.

Wortlaut des § 150 Abs. 8 S. 1 AO handelt es sich in diesen Fällen nicht nur um eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde, vielmehr liegt eine Verpflichtung zur Erteilung eines Dispens vor.³⁰⁷ Wann eine solche Unzumutbarkeit vorliegt, ist regelbeispielhaft in § 150 Abs. 8 S. 2 AO aufgezeigt. Danach liegt eine Unzumutbarkeit insbesondere dann vor, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre oder wenn der Steuerpflichtige nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen. Mit der Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung ist eine wirtschaftliche Unzumutbarkeit gemeint, die neben der Einrichtung eines Internetzugangs aber ebenso die Anschaffung der nötigen Hard- und Software durch den Steuerpflichtigen erfasst.³⁰⁸

Damit spricht die innere Systematik gegen eine normative Rückwirkung der elektronischen Übermittlungspflichten auf die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. Schließlich gestattet der Steuergesetzgeber selbst³⁰⁹ den Rückgriff auf eine Übermittlung in nicht elektronischer Form, wenn dem Steuerpflichtigen die Schaffung einer entsprechenden IT-Infrastruktur unzumutbar ist. Damit kann daraus aber erst recht keine Verpflichtung zu einer Buchführung in digitaler Form erwachsen, da sich insbesondere beim Vorliegen einer Papierbuchführung die Einschlägigkeit der (Rück-)Ausnahmeregelung des § 150 Abs. 8 S. 2 AO aufdrängt.

(b) Äußere Systematik und Verhältnis zu Aufzeichnungspflichten

Auch bei einer Betrachtung der äußeren Systematik sind die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten in den §§ 140 bis 148 AO getrennt zu den Abgabe- und Übermittlungspflichten in den §§ 149 bis 153 AO normiert. Diese systematische Trennung im Bereich der allgemeinen Vorschriften der Abgabenordnung setzt sich auch in den Einzelsteuergesetzen fort. So bestimmt beispielsweise § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, dass bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu machen, oder die

³⁰⁷ Auf Grund dieser im Entwurf des Gesetzes zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens noch nicht enthaltenen Regelung hat der Finanzausschuss des Bundestags in BT-Drucks. 16/10910, S. 1 insbesondere empfohlen, den Gesetzentwurf so zu ändern, dass in bestimmten Härtefällen sogar ein gebundener Anspruch des Steuerpflichtigen auf eine Ausnahme genehmigung zur Datenübermittlung in Papierform besteht. Der Steuergesetzgeber ist dieser Empfehlung gefolgt und hat in den Fällen des § 150 Abs. 8 AO vorgesehen, dass „die Finanzbehörden abweichend von den einzelgesetzlichen Regelungen keinen Ermessensspielraum [haben]“, siehe BT-Drucks. 16/10940, S. 10, linke Spalte.

³⁰⁸ Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 150 AO, Rn. 34.

³⁰⁹ Die aufgezeigten Ausnahmeregelungen dürften zumindest nicht vollständig zur Disposition des Steuergesetzgebers stehen, da diese den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und damit die Verfassungsmäßigkeit der entsprechenden Regelungen zu den Übermittlungspflichten absichern, siehe dazu BFH vom 14. 3. 2012, Az. XI R 33/09, ECLI:DE:BFH:2012:U.140312.XIR33.09.0, Rn. 37 ff.

ohne eine solche Verpflichtung, Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG anzusetzen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Demgegenüber bestimmt erst die Norm des § 5b Abs. 1 S. 1 EStG, dass der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln ist.

Ein weiteres systematisches Argument lässt sich gewinnen, wenn man die Überlegung anstellt, welche Kongruenz überhaupt zwischen den aufzeichnungspflichtigen und den übermittlungspflichtigen Daten besteht. So bestimmen alle aufgezeigten Übermittlungspflichten nach ihrem Wortlaut, dass die Informationen „nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz“ zu übermitteln sind.³¹⁰ Diese Verpflichtung dient gerade unter dem Digitalisierungsaspekt der Gewährleistung eines effektiven Besteuerungsverfahrens.³¹¹ Damit sind zwar Datenbestände zu übermitteln, deren Ursprung in den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten liegt. Allerdings findet eine Übermittlung im Rahmen der Anmelde-, Antrags- und Steuererklärungsspflichten nur partiell und in der Regel nur in verdichteter Form statt.³¹²

Am größten dürften die Übereinstimmungen zwischen aufzuzeichnenden und übermittlungspflichtigen Datenbeständen in den hier untersuchten Konstellationen noch im Bereich der E-Bilanz nach § 5b Abs. 1 S. 1 EStG und der Einnahmenüberschussrechnung nach § 60 Abs. 4 S. 1 EStDV sein. Jedoch ergeben sich selbst aus der Verpflichtung zur elektronischen Datenübermittlung einer E-Bilanz grundsätzlich keine zusätzlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten,³¹³ sodass sich daraus folglich auch keine Unzulässigkeit einer der elektronischen Datenübermittlung vorgelagerten Papierbuchführung ableiten lässt.³¹⁴ Selbiges gilt für die Einnahmenüberschussrechnung. Auch dort bleiben die gesetzlichen Aufzeich-

³¹⁰ Siehe schon Gliederungspunkt B. IV. 2. d) aa) (1) auf S. 116.

³¹¹ In BFH vom 16. 11. 2011, Az. X R 18/09, ECLI:DE:BFH:2011:U.161111.XR18.09.0, Rn. 68 stellt das Gericht fest, dass „die Standardisierung und maschinelle Bearbeitungsfähigkeit der Gewinnermittlung [...] in besonderem Maße geeignet [sind]“, um die hochrangigen Rechts- und Verfassungsgüter einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung aus Art. 3 Abs. 1 GG und der Gewährleistung einer effektiven Verwaltung aus Art. 20 Abs. 3 GG zu fördern.

³¹² Der Steuerpflichtige hat beispielsweise bei Bewirtungskosten nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen grundsätzlich schriftliche Angaben zu Ort, Tag, Teilnehmern sowie zur Höhe der Aufwendungen und zum Anlass für jede einzelne Bewirtung aufzuzeichnen. Nach dem amtlich vorgeschriebenen Datensatz für die Übermittlung der Einnahmenüberschussrechnung, der im BMF-Schreiben vom 9. 10. 2017 betr. standardisierte Einnahmenüberschussrechnung nach § 60 Abs. 4 EStDV, Anlage EÜR 2017 in BStBl. I 2017, 1381, 1383 definiert wird, ist nach Anlage 1 Zeile 54 jedoch nur der Gesamtbetrag der Bewirtungsaufwendungen, also die verdichtete Form, im Rahmen der Steuererklärung zu übermitteln.

³¹³ So zutreffend *Hofmeister*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG-Kommentar, § 5b EStG, Rn. 15, der allerdings als Ausnahme auf die Dokumentation der elektronischen Übermittlung hinweist.

³¹⁴ *Knorr*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 6, Rn. 75.

nungspflichten von der Verpflichtung zur elektronischen Datenübermittlung unberührt.³¹⁵ Folglich muss dies nach dem *argumentum a maiore ad minus* ebenfalls für alle anderen Anmelde-, Antrags- und Steuererklärungspflichten gelten, die einen noch weniger kongruenten Umfang von übermittlungspflichtigen Datenbeständen zu den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten aufweisen. Die Auslegung nach der äußeren Systematik spricht daher ebenfalls gegen eine normative Rückwirkung der elektronischen Datenübermittlungspflichten auf die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.

(3) Historische Auslegung bestätigt Trennung von Aufzeichnung und Übermittlung

Die auf § 166 RAO 1919 zurückgehende Vorschrift des § 150 AO³¹⁶ stand im Rahmen der Reichsabgabenordnung und der daraus hervorgegangenen Abgabenordnung zwar stets in einem engen Zusammenhang zu entsprechenden Aufzeichnungspflichten. Geht man in der historischen Betrachtung jedoch noch weiter zurück, so zeigt sich, dass der Steuerpflichtige durch die §§ 22, 23, 26 Preuß EStG 1851 ursprünglich nur die Möglichkeit erhielt, Bücher und Aufzeichnungen vorzulegen, um Einwände gegen die Steuerschätzung zu substantiieren.³¹⁷ Eine Steuererklärung mit der Verpflichtung zur Einreichung entsprechender Aufzeichnungen sah die ursprüngliche Konzeption daher nicht vor.

In eine ähnliche Richtung, wenn auch mit sehr komplexen Modifikationen, geht nun auch wieder das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens³¹⁸. Im Zuge der durch das Gesetz angestoßenen Entwicklung ist vorgesehen, dass der Steuerpflichtige mit der Steuererklärung keine Belege mehr beim Finanzamt einreichen soll, sondern diese für spätere Anforderungen lediglich vorhalten muss.³¹⁹ Dieser schrittweise Übergang von Vorlagepflichten zu Vorhaltepflichten hat für einige steuerrechtlich relevante Aufzeichnungen bereits Eingang in die Gesetze gefunden.³²⁰

Dieser Umstand führt zwar dazu, dass zukünftig weniger Daten an das Finanzamt übermittelt werden,³²¹ jedoch wird die Verdichtung der aufgezeichneten Rohdaten

³¹⁵ So noch *Vogl*, in: Birlle/Fey/Golombek/Haas/Heil, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon (42. Edition 2018), Stichwort: Einnahmenüberschussrechnung i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG, Rn. 56.

³¹⁶ *Seer*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 150 AO, Rn. 2.

³¹⁷ Vergleiche Gliederungspunkt A. II. 1. auf S. 35.

³¹⁸ BGBl. I 2016, 1679 ff.

³¹⁹ BT-Drucks. 18/7457, S. 49.

³²⁰ Vertiefend *Zaumseil*, NJW 2016, 2769, 2770.

³²¹ Dazu und zu den Wechselwirkungen mit dem Verifikationsprinzip bereits Gliederungspunkt A. III. 3. c) auf S. 51.

vor einer entsprechenden Übermittlung perspektivisch eher zunehmen,³²² sodass gleichzeitig die Verbindung und damit auch die normativen Wechselwirkungen zwischen Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens eher gelockert werden.

(4) Zweck der Übermittlungspflichten nicht deckungsgleich mit Buchführungszweck

Eine Gemeinsamkeit zum Sinn und Zweck der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten findet sich zunächst darin, dass auch der Zweck der Steuerklärungspflicht im Kern auf die Absicherung einer gleichmäßigen Besteuerung gem. § 85 AO gerichtet ist.³²³ Dafür soll die Steuererklärung nach den §§ 149 ff. AO der Finanzbehörde die zur Veranlagung notwendigen Informationen über die Besteuerungsgrundlagen³²⁴ verschaffen, damit diese ihrer Aufgabe zur Festsetzung der Steuern durch Steuerbescheid aus § 155 AO nachkommen kann.³²⁵ Dabei ist jedoch auch hier der Umstand zu berücksichtigen, dass durch den amtlichen Vordruck beziehungsweise den amtlich vorgeschriebenen Datensatz die nach dem Untersuchungsgrundsatz des § 88 AO anzustellenden Ermittlungen der Finanzbehörde im Rahmen der Steuerklärung nach § 150 AO formalisiert und folglich eingegrenzt werden.³²⁶

Demgegenüber geht der Sinn und Zweck der Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten im Steuerrecht aber deutlich weiter. Zwar soll die Dokumentationsfunktion den Steuerpflichtigen auch in die Lage versetzen, vollständige und richtige Steuererklärungen abzugeben, gleichzeitig ist sie aber beispielsweise auf die Ermöglichung einer späteren Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzbehörden im Rahmen einer Außenprüfung i. S. d. §§ 193 ff. AO gerichtet.³²⁷

Da es sich bei den Steuererklärungs- und Datenübermittlungspflichten also lediglich um ein Extrakt der Buchführung handelt, die darüber hinaus aber noch andere

³²² Diese Entwicklung wird auch durch die steigende Zahl von Datenaufgriffen im Zusammenhang mit den Stichworten „Internet of Things“ und „Industrie 4.0“ befördert. Siehe zu den daraus folgenden Abgrenzungsschwierigkeiten der Zugriffsmöglichkeiten im Rahmen der Internationalisierung der Buchführung im Steuerrecht noch die Ausführungen unter Gliederungspunkt D. II. 2. auf S. 298.

³²³ *Schindler*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 149 AO, Rn. 2.

³²⁴ Nach der Legaldefinition in § 199 Abs. 1 AO handelt es sich bei Besteuerungsgrundlagen um die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind.

³²⁵ *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, Vorbemerkungen zu §§ 149–153 AO, Rn. 4 weist zutreffend darauf hin, dass mit der Festsetzung der Steuer gem. § 157 Abs. 2 AO schließlich auch inzidenter über die festgestellten Besteuerungsgrundlagen entschieden wird.

³²⁶ *Heuermann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 150 AO, Rn. 3 f.; *Schindler*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 150 AO, Rn. 2.

³²⁷ Vergleiche Gliederungspunkte A. III. 2. auf S. 46, D. II. auf S. 295 und E. I. auf S. 439.

Zwecke verfolgt, kann auch der Sinn und Zweck nicht für eine normative Rückwirkung der elektronischen Datenübermittlung auf die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten herangezogen werden.

bb) Faktische Ebene

Auf faktischer Ebene ergibt sich jedoch ein völlig anderes Bild. So kommt eine Studie der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst & Young zu dem Ergebnis, dass die technologische Aufrüstung der Steuerbehörden der größte Treiber für die Digitalisierung in den Steuerabteilungen der Unternehmen ist.³²⁸ Außerdem dürfte der Steuerpflichtige schon aus Effizienzgründen ein gesteigertes Interesse an einer medienbruchfreien Abwicklung seiner steuerrechtlichen Verpflichtungen haben. Schließlich kann jede Umwandlung der steuerlichen Unterlagen beziehungsweise der steuerrechtlich relevanten Datenbestände in ein anderes Format erhebliche Kosten verursachen.³²⁹

In der Vergangenheit wurde die Akzeptanz und Effektivität der elektronischen Steuererklärung oft dadurch ausgebremst, dass die bei der Steuererklärung nach § 150 Abs. 4 S. 1 AO beizufügenden Unterlagen nicht medienbruchfrei in digitaler Form beispielsweise als eingescannte PDF-Datei übermittelt werden konnten.³³⁰ In diesem Bereich sollten sich durch den im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens angeschobenen Wechsel vom Vorlage- zum Vorhalteprinzip in den nächsten Jahren aber schon erhebliche Verbesserungen zeigen.³³¹ Momentan ist allerdings zu beobachten, dass die Finanzverwaltung den gesetzten Zielen zur weiteren Digitalisierung auf Grund nicht ausreichender sachlicher und personeller Ressourcen sowie auf Grund des durch den Föderalismus ausgelösten Abstimmungsbedarfs zwischen den Bundesländern noch hinterherhinkt.³³²

Mit der Überwindung dieser Hindernisse dürften die elektronischen Steuerklärungs- und Datenübermittlungspflichten jedoch auf faktischer Ebene eine erhebliche Rückwirkung auf die Digitalisierung der Buchführung bei den Steuerpflichtigen auslösen und dieser auch bei kleineren Unternehmen sowie bei Selbstständigen zu einem endgültigen Durchbruch verhelfen.

cc) Folgerungen für die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

Insgesamt lässt sich zu den Wechselwirkungen mit den Anmelde-, Antrags-, Steuerklärungs- und Datenübermittlungspflichten festhalten, dass diese auf einer

³²⁸ *Ernst & Young*, Digitalisierung hält Einzug in die Steuerabteilung, S. 6.

³²⁹ Siehe Gliederungspunkt B. IV. 3. b) auf S. 126. Die dort aufgeführten Argumente gelten hier sinngemäß.

³³⁰ *Seer*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 150 AO, Rn. 29 f.

³³¹ So auch bereits *Vetten*, NWB 2016, 3105 f.

³³² *Seer*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 150 AO, Rn. 21.

normativen Ebene, selbst in den Bereichen, in denen eine Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung an die Finanzbehörden angeordnet wird, keine Rückwirkung dahingehend auslösen, dass sie eine Verpflichtung zu einer bestimmten Form der Buchführung beim Steuerpflichtigen oder zur Digitalisierung von Unterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 AO nach sich ziehen.

Allerdings ergibt sich aus den inzwischen sehr weitgehenden Normierungen zu elektronischen Steuererklärungs- und Übermittlungspflichten in den Einzelsteuergesetzen eine sehr starke faktische Rückwirkung auf die Digitalisierung der Buchführung beim Steuerpflichtigen. Diese wird mit der weiteren Optimierung des Übermittlungsprozesses in den nächsten Jahren noch erheblich an Bedeutung zunehmen.

Hierin dürfte neben den allgemeinen gesellschaftlichen Digitalisierungstendenzen und den daraus folgenden Effizienzerwägungen bei den Steuerpflichtigen der entscheidende Impulsgeber für die Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht zu sehen sein. Wichtig ist diese Erkenntnis vor allem deshalb, weil der Gesetzgeber sowie die Finanzverwaltung auf die allgemeinen gesellschaftlichen Digitalisierungstendenzen kaum bis überhaupt keinen Einfluss nehmen können. Elektronische Übermittlungspflichten können jedoch einerseits durch den Gesetzgeber normativ festgelegt werden und andererseits durch die Finanzverwaltung mit einem möglichst effektiven Verwaltungsverfahren organisatorisch ausgestaltet werden. Somit bieten sie aus Sicht des Staates die entscheidende Stellschraube, um den Digitalisierungsprozess (auch im Hinblick auf die Buchführung bei den Steuerpflichtigen) weiter voranzutreiben.³³³

³³³ Darüber hinaus könnte man überlegen, ob de lege ferenda eine allgemeine gesetzliche Verpflichtung zur digitalen Buchführung angeordnet werden könnte. Dabei dürfte sich allerdings ein sehr komplexes und differenziertes Bild ergeben, sodass sich diese Fragestellung nicht pauschal beantworten lässt. Jedenfalls läge ein deutlich tieferer Eingriff in die Sphäre des Steuerpflichtigen vor, als dies bei den elektronischen Übermittlungspflichten der Fall ist, welche, wie in den Fußnoten 273, 274 und 276 auf S. 112 f. referenziert, ebenfalls schon verfassungsrechtlich in der Kritik stehen. Dass der Gesetzgeber dieses Spannungsfeld erkannt hat, belegen die zahlreichen in den Fußnoten 296 bis 305 auf S. 117 genannten Ausnahmenvorschriften zu den elektronischen Übermittlungsverpflichtungen. Einer entsprechenden Untersuchung der Verfassungsmäßigkeit könnte man auf Grund der damit verbundenen Komplexität der Detailfragen eine eigene Dissertation widmen. Da eine solche allgemeine gesetzliche Verpflichtung zur digitalen Buchführung vom deutschen Gesetzgeber aber (zumindest bisher) nicht vorgesehen und in der Literatur (soweit ersichtlich) auch nicht diskutiert wird, handelt es sich dabei um eine theoretische Fragestellung, die hier schon auf Grund ihres Umfangs ausgeblendet werden muss. Perspektivisch dürfte es zukünftig allerdings mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zumindest partiell zu entsprechenden Normierungen kommen. Zu denken wäre etwa an die Aufzeichnungen im Zusammenhang mit einer Digitalsteuer. Zur Rechtslage in Großbritannien, wo für den Bereich der Umsatzsteuer bereits weitgehende Verpflichtungen für eine digitale Buchführung existieren, siehe *Lang-Horgan*, *MwStR* 2018, 1053, 1054 f.; *Langer/Müller*, *DStR* 2019, 1012, 1013 f.

3. Unterscheidung zwischen originär digitalen und digitalisierten Unterlagen

Bei Fokussierung auf den Digitalisierungsaspekt lassen sich zwei Arten von steuerlich relevanten Unterlagen in der Buchführung unterscheiden. So kommen zum einen Unterlagen vor, die originär digital erstellt, ausgetauscht und archiviert werden. Zum anderen existieren Unterlagen, die erst durch entsprechende Digitalisierungsprozesse (wieder) in eine digitale Form gebracht werden. Damit stellt sich die Frage, welche Anforderungen an den Umwandlungsprozess zu stellen sind und in welcher Form die Unterlagen letztendlich vorgehalten werden müssen.

a) Originär digitale Unterlagen

Originär digitale Unterlagen liegen vor, wenn die Unterlagen vom Steuerpflichtigen in digitaler Form erzeugt wurden oder wenn der Steuerpflichtige die Unterlagen in digitaler Form von Dritten erhält.

Als Musterbeispiel für Unterlagen, welche für die steuerrechtliche Buchführung von Relevanz sind und welche der Steuerpflichtige in digitaler Form erhalten kann, lassen sich Eingangsrechnungen nennen. Diese gehen in der Praxis in zunehmender Zahl in digitaler Form etwa durch E-Mails mit PDF-Anhang ein.³³⁴ Daneben sind auch andere Formen der digitalen Übermittlung möglich, etwa durch Computer-Fax³³⁵, Datenträgeraustausch, EDI³³⁶, De-Mail oder Web-Download,³³⁷ wobei in der Praxis vornehmlich die Übermittlung per einfacher E-Mail oder die Bereitstellung zum Download über ein Interportal gewählt wird.

Die zunehmende Verwendung dieses Übermittlungswegs liegt zum einen an der allgemeinen Digitalisierung, welche den Datenaustausch in digitaler Form erheblich

³³⁴ *tom Suden*, BC 2015, 285 mit der Feststellung, dass zunehmend eine Umstellung auf digital versandte Rechnungen stattfindet, wobei manche Lieferanten insbesondere aus dem Ausland oder bei Internetbestellungen überhaupt keine Papierrechnungen mehr anbieten und andere inzwischen zusätzlich Aufwandspauschalen für die Ausstellung von Papierrechnungen verlangen.

³³⁵ Die Rechnungsübermittlung von Standard-Telefax zu Standard-Telefax wird zumindest für den Bereich der Umsatzsteuer überwiegend als Papierrechnung gesehen, da der Empfänger nur einen Ausdruck auf Papier erhalte, siehe etwa *Korn*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 14 UStG, Rn. 52. Die Finanzverwaltung legt in UStAE 14.4 Abs. 2 S. 4 sogar ausdrücklich fest: „Eine von Standard-Telefax an Standard-Telefax oder von Computer-Telefax/Fax-Server an Standard-Telefax übermittelte Rechnung gilt als Papierrechnung.“

³³⁶ EDI steht für Electronic Data Interchange und ist ein Verfahren, bei dem Rechnungen als strukturierte Daten in von den Verwendern vordefinierten Feldern (zum Beispiel: Aussteller, Empfänger, Leistung, Entgelt, Steuersatz, Steuerbetrag) auf Grundlage einer entsprechenden Rahmenvereinbarung in digitaler Form ausgetauscht werden, was eine vollautomatisierte Weiterverarbeitung dieser Daten in der Buchführung ermöglicht. Vertiefend dazu *Burbaum/Schlüter*, UR 2017, 222, 224.

³³⁷ Mit dieser nicht abschließenden Aufzählung *Leipold*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 14 UStG, Rn. 65.

befördert. Zum anderen spielen auch Kosten- und Nachhaltigkeitsaspekte eine Rolle, da etwa beim Austausch per Mail geringere Kosten als beim Postversand anfallen und zusätzlich die natürlichen Ressourcen schon durch den Verzicht auf Papier und physische Transportwege geschont werden können.

aa) Gesetzliche Vorgaben zur elektronischen Übermittlung von Rechnungen im Steuerrecht

Gesetzliche Vorgaben für die Form der Übermittlung von steuerlich relevanten Unterlagen zwischen den Steuerpflichtigen finden sich für Rechnungen im Bereich der Umsatzsteuer. Dort legt § 14 Abs. 1 S. 7 UStG fest, dass Rechnungen auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers elektronisch zu übermitteln sind. Als elektronische Rechnung definiert § 14 Abs. 1 S. 8 UStG eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird.

Diese sogenannten E-Rechnungen wurden durch das Steuervereinfachungsgesetz vom 1. 11. 2011³³⁸ den Rechnungen in Papierform gleichgestellt, wobei die Papierform zumindest auf normativer Ebene noch immer den Standardfall bildet.³³⁹ Der gesetzliche Ausnahmecharakter einer elektronischen Rechnungsübermittlung zeigt sich schon an dem Zustimmungserfordernis des Empfängers. Der Sinn und Zweck des Zustimmungserfordernisses liegt darin, dass der Empfänger, soweit nicht schon vorhanden, zusätzliche technische Infrastruktur errichten und vorhalten muss, um den Empfang der Rechnung sowie deren Unversehrtheit und Lesbarkeit zu gewährleisten.³⁴⁰

Damit bestätigt sich auch in diesem Bereich der herausgearbeitete Befund, dass der Steuergesetzgeber hinsichtlich der Form der zur Buchführung gehörenden Unterlagen den Steuerpflichtigen eine Wahlfreiheit überlässt und sogar eher die konventionelle Papierform als Leitbild ansieht.

bb) Gesetzliche Vorgaben zur elektronischen Übermittlung von Rechnungen außerhalb des Steuerrechts

Außerhalb des Steuerrechts finden sich gesetzliche Vorgaben zur Übermittlungsform in der Richtlinie 2014/55/EU über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen³⁴¹. Die Richtlinie legt in Art. 3 die Einführung einer europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung fest und verpflichtet in

³³⁸ BGBl. I 2011, 2131, 2140, rechte Spalte unten. Die Änderung ist unionsrechtlich determiniert und basiert auf Art. 232 ff. MwStSystRL i. d. F. ab dem 11. 8. 2010.

³³⁹ So auch *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 415.

³⁴⁰ *Leipold*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 14 UStG, Rn. 64.

³⁴¹ Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. 4. 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 133 vom 6. 5. 2014, S. 1 ff.

Art. 7 die Mitgliedstaaten, im nationalen Recht Vorschriften zu implementieren, die nach der Ausführung von Leistungen für öffentliche Auftraggeber eine verpflichtende elektronische Rechnungsstellung durch den Auftragnehmer vorsehen. Damit ist die elektronische Übermittlung von Rechnungen zumindest im Bereich Business-to-Government (B2G) in allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ab April 2019 verbindlich.³⁴² Der deutsche Gesetzgeber hat die Vorschrift für den elektronischen Rechnungsempfang inzwischen in § 4a E-Government-Gesetz (EGovG) eingefügt. Außerdem wurde durch das entsprechende Umsetzungsgesetz³⁴³ mit Wirkung zum 27. 11. 2019 die Norm des § 4 Abs. 2 EGovG angefügt, die vorsieht, dass durch ein elektronisches Zahlungsverfahrens des Bundes Rechnungen oder Quittungen elektronisch angezeigt werden sollen, wenn eine Einzahlung von Gebühren oder die Begleichung sonstiger Forderungen erfolgt ist.

Im Ergebnis lässt sich damit eine Rechtslage feststellen, die Parallelen zu den allgemeinen Formvorgaben und den Datenübermittlungsvorgaben aufweist. So existieren hinsichtlich der Übermittlung von Rechnungen zwar keine Vorgaben des Steuergesetzgebers, die eine bestimmte Form vorschreiben. Dennoch dürften die neuen Normierungen im E-Government-Gesetz zur elektronischen Rechnungsstellung an öffentliche Auftraggeber in faktischer Hinsicht eine gewisse Wechselwirkung auf andere Rechnungslegungsvorgänge des Steuerpflichtigen auslösen.³⁴⁴ Dies ergibt sich daraus, dass der Steuerpflichtige, der eine bestimmte Infrastruktur zur Rechnungsstellung gegenüber öffentlichen Auftraggebern einmal implementiert und entsprechende Investitionen getätigt hat, schnell die Vorteile im Hinblick auf Zeit- und Kostenersparnis erkennen dürfte und das System sodann auch zur Rechnungslegung gegenüber privaten Auftraggebern nutzen dürfte.

b) Digitalisierung in Papierform erstellter oder eingehender Unterlagen

Wenn ein Steuerpflichtiger vollständig auf ein digitales Buchführungssystem setzt, müssen steuerlich relevante Unterlagen, die noch in Papierform eingehen, in ein digitales Format transformiert werden. Zu diesem Zweck werden die Unterlagen regelmäßig eingescannt³⁴⁵ und anschließend in entsprechend benannten Dateien gespeichert oder direkt im Buchführungssystem abgelegt. Der Prozess des Scannens

³⁴² *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 415.

³⁴³ Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2014/55/EU über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen, BGBl. I 2017, 770, 771.

³⁴⁴ Dass dieser Gedanke naheliegend ist, bestätigt der Blick nach Dänemark, wo die Digitalisierung der Rechnungsstellung für Leistungen an öffentliche Auftraggeber erhebliche Rückwirkungen auf den privatwirtschaftlichen Sektor zur Folge hatte; zu dieser rechtsvergleichenden Perspektive siehe noch Gliederungspunkt B. IV. 3. e) auf S. 141.

³⁴⁵ Als Scanvorgang bezeichnet *Goldshteyn*, StBp 2010, 166, 167 die digitale Erfassung von Papierdokumenten, wobei das Papierdokument elektronisch abgetastet und im Datenverarbeitungssystem hinterlegt wird.

gliedert sich dabei in das Ablichten, die manuelle Prüfung, die Qualitätssicherung, die Indexierung, und letztendlich werden die generierten Daten für die weiteren Verarbeitungsprozesse zur Verfügung gestellt.³⁴⁶ Die Verwendung von stationären Scannern kann heute als gängiger Standard angesehen werden.³⁴⁷ Daneben existieren, vor allem befördert durch das Aufkommen von Smartphones und Tablets, aber unter dem Schlagwort des „Mobile Capturing“ auch Apps für mobiles Scannen,³⁴⁸ mittels derer beispielsweise Reisebelege direkt von unterwegs in das Buchführungssystem überführt werden können.

Dabei ist zwischen zwei Arten des Scannens zu unterscheiden, wobei die Unterscheidung nicht technischer Natur ist, sondern lediglich den Umgang mit den Unterlagen im Ursprungsformat betrifft. Während beim sogenannten begleitenden Scannen die Papierunterlage nach der Überführung in ein digitales Dokument aufgehoben wird und beide gemeinsam die Anforderungen an die Prüfbarkeit der Geschäftsvorfälle erfüllen, wird beim sogenannten ersetzenden Scannen das Originaldokument in Papierform vernichtet und nur die digitale Version archiviert.³⁴⁹ Zur Prozessoptimierung und mit dem Ziel der Einsparung von Kosten für die Archivierung der Unterlagen in Papierform vernichten viele Steuerpflichtige nach dem Scanvorgang die Originalunterlagen.³⁵⁰

aa) Rechtliche Zulässigkeit des ersetzenden Scannens

Problematisch ist jedoch, ob eine solche Vernichtung der Originalunterlagen im Rahmen des ersetzenden Scannens überhaupt zulässig ist. Die Finanzverwaltung hatte das ersetzende Scannen schon mit Einführung der GoBD im Jahre 2014 unter qualifizierten Voraussetzungen als zulässig erachtet³⁵¹ und mit der Neufassung im Jahre 2019 sogar ausdrücklich auf das mobile Scannen erweitert³⁵². Diese Gestattung durch die Finanzverwaltung und die daraus entstandene jahrelange Praxis dürfte auch der Grund sein, warum gerade in Praktikerbeiträgen keinerlei Hinterfragung der rechtlichen Zulässigkeit des ersetzenden Scannens stattfindet.³⁵³

Gegen eine Zulässigkeit wird jedoch vorgetragen, dass diese Vorgehensweise den Anforderungen des § 147 Abs. 2 AO nicht mehr gerecht werde und der Steuer-

³⁴⁶ *Groß*, BB 2017, 930, 931.

³⁴⁷ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 33.

³⁴⁸ Vertiefend zu dieser Entwicklung und der rechtlichen Einordnung *Groß*, BB 2017, 930.

³⁴⁹ *Odenthal*, BC 2016, 31, 35.

³⁵⁰ *Groß*, BB 2017, 930, 932.

³⁵¹ BMF vom 14. 11. 2014, IV A 4-S 0316/13/10003, abgedruckt in BStBl. I 2014, 1450, 1462 f., Rn. 130 ff.

³⁵² BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1282, Rn. 130.

³⁵³ Unkritisch und mit Verweis auf die GoBD etwa *Lamprecht*, BC 2018, 585; *Odenthal*, BC 2016, 31, 35; *tom Suden*, BC 2015, 285, 292; *Weiß*, BC 2018, 88.

pflichtige durch ein ersetzendes Scannen einen Verstoß gegen diese Vorschrift riskiere, da im Ergebnis das Original in Papierform durch eine Kopie in Dateiform ersetzt werde.³⁵⁴

Nach § 147 Abs. 2 AO können die in § 147 Abs. 1 AO aufgeführten Unterlagen, mit Ausnahme der Jahresabschlüsse, der Eröffnungsbilanz und der Unterlagen nach Absatz 1 Nummer 4a, sofern es sich bei letztgenannten Unterlagen um amtliche Urkunden oder handschriftlich zu unterschreibende, nicht förmliche Präferenznachweise handelt, auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden. Dafür setzt die Norm voraus, dass dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten mit den empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsbelegen bei Lesbarmachung bildlich und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen und während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.

Diese Vorschrift könnte dahingehend zu verstehen sein, dass eine Umwandlung in eine digitale Form auf einem Datenträger und eine Weiterverarbeitung im Buchführungssystem zwar grundsätzlich gestattet wird, die Originalbelege nach § 147 Abs. 1 AO aber weiterhin in Papierform vorgehalten werden müssen.³⁵⁵

Um Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen zu schaffen, könnte man erwägen, ob eine Legalisierungswirkung durch die von der Finanzverwaltung erlassenen GoBD eintritt. Wie bereits dargelegt,³⁵⁶ handelt es sich bei den GoBD aber nur um Innenrecht der Verwaltung, dem grundsätzlich keine Bindungswirkung nach außen zukommt. Hier könnte allerdings eine Ausnahme von diesem Grundsatz durch eine Selbstbindung der Verwaltung über Art. 3 Abs. 1 GG eingreifen, sodass sich der Steuerpflichtige auf die Gestattung des ersetzenden Scannens in den GoBD berufen könnte. Eine solche Selbstbindung kann jedoch nicht eintreten, wenn die in den GoBD getroffene Regelung gegen höherrangiges Gesetzesrecht verstößt. Dies ergibt sich schon aus dem Vorrang des Gesetzes, der aus Art. 20 Abs. 3 GG abzuleiten ist.³⁵⁷ Demnach darf die Exekutive nicht gegen die Anordnungen des Gesetzgebers verstoßen.³⁵⁸ Dies gilt auch, wenn eine bestimmte Norm über einen längeren Zeitraum in einer Vielzahl von Fällen nicht befolgt wurde.³⁵⁹ Schließlich kann die entsprechende

³⁵⁴ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 33.

³⁵⁵ Mit einem solchen Verständnis wohl Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 33.

³⁵⁶ Vergleiche Gliederungspunkt B. I. 5. auf S. 80.

³⁵⁷ Zur Unanwendbarkeit untergesetzlicher Verwaltungsvorschriften aus dem Vorrang des Gesetzes siehe *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, Grundgesetz, Art. 20 GG (Rechtsstaat), Rn. 100; *Sommerrmann*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz, Art. 20 GG, Rn. 271.

³⁵⁸ Vertiefend auch zum Zusammenspiel zwischen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 20 Abs. 3 GG *Schladebach*, NVwZ 2018, 1241 ff.

³⁵⁹ BFH vom 20. 6. 1989, Az. VIII R 82/86, ECLI:DE:BFH:1989:U.200689.VIIIR82.86.0, Rn. 33.

Behandlung anderer Steuerpflichtiger in diesen Konstellationen keine Bindungswirkung nach Art. 3 Abs. 1 GG unter Gleichheitsaspekten auslösen, da es grundsätzlich keine Gleichheit im Unrecht geben kann.³⁶⁰ Einem Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg³⁶¹, wonach eine Ausnahme für den Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“ in Fällen gelten solle, in denen der Gesetzesverstoß die Regel und eine Anwendung geltenden Rechts die Ausnahme geworden sei, ist der Bundesfinanzhof sehr deutlich entgegengetreten mit der Feststellung, dass „[d]ie Verwaltung [...] unter keinen Umständen befugt [sei], ein verfassungsrechtlich wirksames formelles Gesetz durch eine entgegenstehende Verwaltungsübung außer Kraft zu setzen“³⁶².

Es kommt somit entscheidend darauf an, ob das ersetzende Scannen noch als mit der gesetzlichen Anordnung in § 147 Abs. 2 AO vereinbar angesehen werden kann. Sollte dies noch im Bereich einer vertretbaren Auslegung liegen, kann Rechtssicherheit für den einzelnen Steuerpflichtigen über eine Selbstbindung der Verwaltung nach Art. 3 Abs. 1 GG hergestellt werden.

(1) Wortlautauslegung des § 147 Abs. 2 AO
gibt keine eindeutige Richtung vor

Der Wortlaut des § 147 Abs. 2 AO gestattet bei einer ersten Betrachtung zunächst, dass die in § 147 Abs. 1 AO aufgeführten Unterlagen grundsätzlich auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden können. Entscheidend ist dabei das Verständnis des Wortes „auch“.

Das Adverb „auch“ kann zum einen die Bedeutung „außerdem, zudem, überdies oder im Übrigen“ haben.³⁶³ Damit könnte es im Rahmen des § 147 Abs. 2 AO dahingehend auszulegen sein, dass eine Aufbewahrung zusätzlich, also kumulativ auf Datenträgern stattfinden darf. Dieses Begriffsverständnis würde gegen eine Zulässigkeit des ersetzenden Scannens sprechen.

Auf der anderen Seite könnte der Bezugspunkt ebenso in einer Anknüpfung an § 147 Abs. 1 AO zu suchen sein, auf den der Wortlaut explizit Bezug nimmt. In

³⁶⁰ BVerfG vom 9.10.2000, Az. 1 BvR 1627/95, ECLI:DE:BVerfG:2000:rk20001009. 1bvr162795, Rn. 52; BVerfG vom 17.1.1979, Az. 1 BvL 25/77, ECLI:DE:BVerfG:1979:ls19790117.1bvl002577, Rn. 59; BVerfG vom 12.2.1969, Az. 1 BvR 687/62, ECLI:DE:BVerfG:1969:ls19690212.1bvr68762, Rn. 48; Jarass, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz Kommentar, Art. 3 GG, Rn. 46; *Kloepfer*, Verfassungsrecht Band II, § 59, Rn. 51.

³⁶¹ VGH Baden-Württemberg vom 8.2.1971, Az. IV 846/70, ECLI:DE:VGHBW:1971:0208.IV846.70.0A.

³⁶² BFH vom 20.6.1989, Az. VIII R 82/86, ECLI:DE:BFH:1989:U.200689.VIIIR82.86.0, Rn. 33 m. w. N. führt sogar weiter aus: „Würde man einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis den Vorrang vor dem Grundsatz der Gesetzesbindung der vollziehenden Gewalt einräumen, so käme dies einer Auflösung des Rechtsstaats gleich.“

³⁶³ Begriffsdefinition Nr. 2 zum Adverb „auch“ unter Duden Online-Wörterbuch, abrufbar unter: <https://bit.ly/2JRdbRr>, zuletzt abgerufen am 21.1.2021.

diesem Fall könnte das Wort „auch“ bedeuten, dass nicht nur die vom historischen Gesetzgeber zugrunde gelegte Papierform zulässig sein solle, sondern stattdessen eine Aufbewahrung „auch“, also alternativ³⁶⁴ auf Datenträgern erfolgen darf. Bei Anlegung dieses Verständnisses käme eine Vernichtung der Originalunterlagen in Betracht.

Von der Wortlautauslegung ebenfalls gedeckt, aber dennoch fernliegend, erscheint die Annahme, die Norm gelte nur für originär digitale Daten, sodass der historische Gesetzgeber mit § 92 Abs. 2 RegE-AO³⁶⁵, der Vorläufernorm des heutigen § 147 Abs. 2 AO, im Jahre 1971 den originär elektronischen oder sogar digitalen Datenaustausch hätte befördern wollen. Zum einen war zu diesem Zeitpunkt zwar theoretisch an solche Möglichkeiten des Datenaustauschs zu denken, dennoch lag eine praktische Umsetzbarkeit noch in weiter Ferne.³⁶⁶ Außerdem führte der Gesetzgeber zunächst nur die Aufbewahrung auf Bildträgern ein, sodass Unterlagen mikroverfilmt werden konnten,³⁶⁷ während die Wortlautergänzung um „andere Datenträger“ erst später hinzukam. Ein Austausch von Unterlagen auf Bildträgern, also auf Mikrofilmen oder Fotoplatten, wäre jedoch hochgradig unpraktikabel.

Abgesehen von der Feststellung, dass die Norm nicht nur originär digitale Unterlagen erfassen kann, ist der Wortlaut also offen und gibt keine eindeutige Richtung vor.

(2) Historische Auslegung spricht nicht gegen Zulässigkeit des ersetzenden Scannens

Bei historischer Auslegung lässt sich auf die Vorarbeit zu den Formvorgaben der Buchführung im Steuerrecht mit der Erkenntnis zurückgreifen, dass der Gesetzgeber grundsätzlich eine Wahlfreiheit einräumt, die dem Steuerpflichtigen einen Rückgriff auf eine digitale Form oder eine Papierform ermöglicht.³⁶⁸

Es ist jedoch zu beachten, dass der Gesetzgeber mit der Neufassung des § 147 Abs. 2 AO zum 1.1.2002 den § 147 Abs. 2 S. 2 AO gestrichen hat, nach dem es ausreichte, statt der Datenträger die Daten in ausgedruckter Form aufzubewahren.³⁶⁹

³⁶⁴ Nach Begriffsdefinition Nr. 1 zum Adverb „auch“ kann das Wort „ebenfalls, genauso“ bedeuten, siehe Duden Online-Wörterbuch, selber Link wie in Fußnote 363 auf S. 129.

³⁶⁵ Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19.3.1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 33, rechte Spalte.

³⁶⁶ Siehe dazu nochmals die historische Entwicklung der Buchführung im Steuerrecht unter Gliederungspunkt A. II. 2. auf S. 36.

³⁶⁷ Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19.3.1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 127, rechte Spalte.

³⁶⁸ Dazu bereits Gliederungspunkte B. IV. 1. auf S. 106 und B. IV. 2. auf S. 111.

³⁶⁹ Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 14/2683, S. 130, linke Spalte.

Durch diese Streichung wurde der Grundsatz der Wahlfreiheit durch § 147 Abs. 2 AO zumindest für originär digitale Unterlagen partiell eingeschränkt.³⁷⁰

Die Zielrichtung dieser Einschränkung bestand nach der ausdrücklichen Gesetzesbegründung darin, eine digitale Auswertungsmöglichkeit im Rahmen einer Außenprüfung gem. § 200 Abs. 1 S. 2 AO abzusichern, um die zeitgleich eingeführte Möglichkeit zur digitalen Außenprüfung nach § 147 Abs. 6 AO nicht dadurch leerlaufen zu lassen, dass der Steuerpflichtige die digital erzeugten Daten nur ausgedruckt in Papierform vorhält.³⁷¹

Im konkret untersuchten Fall des ersetzenden Scannens geht es jedoch um einen Medientransfer in die umgekehrte Richtung. So wird durch das Einscannen von Papierbelegen gerade eine Auswertbarkeit und Verprobung im Rahmen einer digitalen Außenprüfung nach § 147 Abs. 6 AO ermöglicht. Folglich spricht die Historie nicht gegen eine Zulässigkeit des ersetzenden Scannens.

(3) Systematischer Bezug zu steuerrechtlichen Normen sowie Vergleich zum EGOVG

Bei Betrachtung der inneren Systematik des § 147 AO ist festzustellen, dass § 147 Abs. 2 AO einige Unterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 AO herausgreift und diese einer besonderen Behandlung unterwirft. So dürfen etwa Jahresabschlüsse und die Eröffnungsbilanz nicht als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden. Dieser Umstand spricht aber eher dafür, dass eine Vernichtung der Originalunterlagen im Rahmen des ersetzenden Scannens grundsätzlich zulässig ist. Nur für die explizit ausgenommenen Unterlagen ist eine Aufbewahrung der Originale wegen ihrer besonderen Bedeutung beziehungsweise zur effektiven Betrugsbekämpfung angeordnet worden.³⁷² Daraus lässt sich der Umkehrschluss bilden, dass die anderen Originalunterlagen nach einer Digitalisierung vernichtet werden können. Eine auf Grund der inneren Systematik ebenso mögliche Auslegung, dass nur die ausgenommenen Unterlagen quasi als Kopie auf Datenträgern aufbewahrt werden dürften, ergäbe wenig Sinn, da nicht zu erkennen ist, warum nicht auch digitale Kopien der Jahresabschlüsse oder der Eröffnungsbilanz gefertigt werden dürften.

Im Hinblick auf die äußere Systematik wird argumentiert, dass der Steuerpflichtige sich bei Vernichtung der Originalunterlagen in eine schwierige Beweislage begeben muss, da er etwa für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG nachweisen muss, dass er im Besitz der Originalrechnung gewesen sei, oder etwa für einen Abzug der Bewirtungskosten die Rechnung nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 3 EStG vorliegen

³⁷⁰ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 41d; *Intemann/Cöster*, DStR 2004, 1981, 1982.

³⁷¹ Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 14/2683, S. 130, linke Spalte.

³⁷² *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 13.

müsse.³⁷³ Dieser Argumentation ist zuzugestehen, dass der Wortlaut des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG die Ausübung des Vorsteuerabzugs davon abhängig macht, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Allerdings soll es nach der Rechtsprechung des BFH ausreichen, wenn der Steuerpflichtige im Besitz der Originalrechnung war, was er nicht nur durch die Vorlage der Originalrechnung, sondern auch „mit allen sonstigen verfahrensrechtlich zulässigen Beweismitteln“³⁷⁴ nachweisen könne. Dementsprechend kann der Steuerpflichtige bei Einhaltung hinreichender Sicherungsmaßnahmen³⁷⁵ den Beweis auch mit der digitalisierten Rechnung antreten.

Selbst wenn besondere gesetzliche Nachweispflichten eine Vorlage im Original anordnen, wie dies etwa bei der ausdrücklichen Anordnung in § 62 Abs. 2 UStDV der Fall ist, bestärkt dies eher die These, dass § 147 Abs. 2 AO beim ersetzenden Scannen grundsätzlich eine Vernichtung der Originale gestattet. Denn bei der Abgabenordnung handelt es sich um ein Mantelgesetz zu den besonderen Steuergesetzen.³⁷⁶ Mithin ist § 147 Abs. 2 AO als *lex generalis* zu Spezialnormen wie § 62 Abs. 2 UStDV ausgestaltet. Dieses systematische Verhältnis legt den Rückschluss nahe, dass § 62 Abs. 2 UStDV nicht für besondere Fälle eine Vorlage der Rechnungen und Einfuhrbelege im Original anordnen müsste, wenn sich eine solche Vorhaltepflcht von Originaldokumenten bereits aus der generellen Vorschrift des § 147 Abs. 2 AO ergeben würde.

Gegen eine Zulässigkeit des ersetzenden Scannens könnte aber ein systematischer Vergleich zu Regelungen außerhalb des Steuerrechts sprechen. So ordnet § 7 Abs. 1 S. 1 EGovG an, dass die Behörden des Bundes, soweit sie Akten elektronisch führen, an Stelle von Papierdokumenten deren elektronische Wiedergabe in der elektronischen Akte aufbewahren sollen. Nach § 7 Abs. 1 S. 2 EGovG ist bei der Übertragung in elektronische Dokumente nach dem Stand der Technik sicherzustellen, dass die elektronischen Dokumente mit den Papierdokumenten bildlich und inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden. Die Regelung in § 7 Abs. 1 S. 2 EGovG verdeutlicht die Parallelen schon durch die Ähnlichkeit im Wortlaut zu § 147 Abs. 2 Nr. 1 AO. Im Gegensatz zu § 147 AO ordnet die Vorschrift des § 7 Abs. 2 EGovG aber ausdrücklich an, dass Papierdokumente nach § 7 Abs. 1 EGovG nach der Übertragung in elektronische Dokumente vernichtet oder zurückgegeben werden sollen, sobald eine weitere Aufbewahrung nicht mehr aus rechtlichen Gründen oder zur Qualitätssicherung des Übertragungsvorgangs erforderlich ist. Damit beinhaltet

³⁷³ Mit dieser Argumentation *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 33.

³⁷⁴ BFH vom 12. 5. 2003, Az. V B 226/02, ECLI:DE:BFH:2003:B.120503.VB226.02.0, Rn. 15.

³⁷⁵ Ausführlich zu solchen Sicherungsmaßnahmen, die dem Bereich der Compliance zuzuordnen sind, und den an diese zu stellenden Anforderungen siehe Gliederungspunkt B. IV. 5. auf S. 173.

³⁷⁶ Vertiefend zu dem Aspekt einer Einordnung als Mantelgesetz noch Gliederungspunkt C. I. 1. e) cc) auf S. 218 sowie zu den daraus folgenden Konsequenzen für die Unionsrechtskonformität des § 146 Abs. 2a AO noch Gliederungspunkt F. II. 1. b) bb) auf S. 573.

§ 7 Abs. 2 Var. 1 EGovG eine ausdrückliche Ermächtigungsgrundlage für die Vernichtung der eingescannten Dokumente.³⁷⁷ Diese in § 147 AO fehlende ausdrückliche Anordnung der Zulässigkeit der Vernichtung der Originaldokumente könnte darauf hindeuten, dass im Rahmen des § 147 Abs. 2 AO ein ersetzendes Scannen unzulässig ist. Allerdings spricht gegen eine Vergleichbarkeit von § 7 Abs. 2 EGovG mit § 147 Abs. 2 AO, dass erstere Norm sich nicht an den Bürger, sondern an den Staat richtet. Dieser bedarf aber auf Grund von Art. 20 Abs. 3 GG für einen Eingriff in die Sphäre des Bürgers einer Ermächtigungsgrundlage, die andersherum im Rahmen von eigenen Unterlagen gerade nicht erforderlich ist.³⁷⁸

Die systematische Auslegung gibt also keine eindeutige Richtung vor, jedoch sprechen keine gravierenden Argumente gegen die Zulässigkeit des ersetzenden Scannens, die nicht widerlegt oder zumindest erheblich abgeschwächt werden können.

(4) Sinn und Zweck der Beweisfunktion durch ersetzendes Scannen gewahrt

Problematisch ist die Vernichtung der eingescannten Originalunterlagen mit Blick auf den Sinn und Zweck. Die Norm des § 147 AO dient der Beweis- und Kontrollfunktion im Hinblick auf eine spätere Verifikation der steuerlichen Angaben durch die Finanzbehörden,³⁷⁹ welche gerade auch durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens seit dem Jahr 2017 eine weitere Aufwertung erfahren hat.³⁸⁰

Dadurch, dass Unterlagen nicht mehr im Original vorliegen, kann es aber zu einer Einbuße im Beweiswert kommen, was auf das ersetzende Scannen durchschlägt.³⁸¹ Eine Simulationsstudie³⁸² der Projektgruppe verfassungsverträgliche Technikgestaltung, die an der Universität Kassel im Herbst 2013 in Zusammenarbeit mit der DATEV e.G. durchgeführt wurde, hat jedoch gezeigt, dass bei Einhaltung bestimmter technischer und organisatorischer Voraussetzungen den digitalisierten Abbildern ein hinreichend hoher Beweiswert zukommen kann. Der an der Simulationsstudie be-

³⁷⁷ Dazu *Denkhaus/Richter/Bostelmann*, EGovG, OZG: E-Government-Gesetz, Onlinezugangsgesetz, § 7 EGovG, Rn. 49.

³⁷⁸ Gegen dieses Argument ließe sich einwenden, dass es sich bei § 147 Abs. 2 AO zwar um eigene Unterlagen des Steuerpflichtigen handelt, dass er diese jedoch im Rahmen einer Beweisführung gegenüber den Finanzbehörden aufzubewahren hat.

³⁷⁹ Zu der steuerrechtlichen Beweisfunktion der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen bereits Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46.

³⁸⁰ Zum Übergang von Vorlage- zu Vorhaltpflichten durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens siehe Gliederungspunkte A. III. 3. c) auf S. 51, B. IV. 2. d) aa) (3) auf S. 120 und B. IV. 2. d) bb) auf S. 122.

³⁸¹ *Roßnagel/Nebel*, NJW 2014, 886, 891.

³⁸² Die Ergebnisse der Simulationsstudie Ersetzendes Scannen sind abrufbar unter: <https://bit.ly/2JF02uu>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

teiligte Vorsitzende Richter am Finanzgericht Berlin-Brandenburg Ulrich Schwenkert stellte sogar ausdrücklich fest, dass die Simulationsstudie gezeigt habe, „dass das ersetzende Scannen in finanzgerichtlichen Verfahren in der Regel keinen Beweisverlust bedeutet. Selbst wenn Belege vom Steuerpflichtigen eigenhändig und ohne Beachtung der Richtlinie RESISCAN³⁸³ des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) eingescannt werden, dürfe dies keinen Rechtsnachteil nach sich ziehen“³⁸⁴. Im Ergebnis kommt es somit zur Erhaltung des Beweiswertes auf die technisch-organisatorische Ausgestaltung des Scanverfahrens an.³⁸⁵ Die pauschale Aussage eines unzureichenden Beweiswerts der digitalisierten Unterlagen ist damit zurückzuweisen.

Folglich spricht auch der Sinn und Zweck des § 147 Abs. 2 AO nicht gegen eine Zulässigkeit des ersetzenden Scannens.

(5) Zwischenergebnis

Im Ergebnis lässt sich feststellen, dass die Vorschrift des § 147 Abs. 2 AO sicher nicht mehr zeitgemäß ist, da sie noch immer vom Grundmodell von in Papierform entstehenden Buchführungsunterlagen ausgeht.³⁸⁶ Dennoch lässt sich die Vorschrift dahingehend auslegen, dass eine Aufbewahrung der Originalunterlagen mit Ausnahme der Jahresabschlüsse, der Eröffnungsbilanz i. S. d. § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO und der Unterlagen nach § 147 Abs. 1 Nr. 4a AO, sofern es sich um amtliche Urkunden oder handschriftlich zu unterschreibende nicht förmliche Präferenznachweise handelt, im Falle des ersetzenden Scannens nicht zwingend erforderlich ist. Folglich verstößt die Gestattung des ersetzenden Scannens in den GoBD³⁸⁷ nicht gegen die gesetzliche Vorschrift des § 147 Abs. 2 AO. Somit tritt durch die GoBD eine Selbstbindung der Verwaltung nach Art. 3 Abs. 1 GG ein, welche bis zum Ablauf der in § 147 Abs. 3 AO genannten Aufbewahrungsfrist eine Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen schafft. Demnach kann der Steuerpflichtige nach einer Digitalisierung grundsätzlich die Unterlagen in Papierform vernichten und muss diese nicht weiter aufbewahren.

³⁸³ Technische Richtlinie 03138 für Rechtssicheres Scannen in der Version 1.4. vom 3.9.2019, abrufbar unter: <https://bit.ly/2RdLar0>, zuletzt abgerufen am 21.1.2021.

³⁸⁴ Pressematerialien der DATEV e.G., abrufbar unter: <https://bit.ly/39P1Hsd>, zuletzt abgerufen am 21.1.2021.

³⁸⁵ So auch *Odenthal*, BBK 2014, 229, 230 mit der Entwicklung von Maßstäben für das Kriterium „Rechtssicherheit“ beim ersetzenden Scannen.

³⁸⁶ Mit dieser zutreffenden Kritik auch *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 30.

³⁸⁷ BMF vom 28.11.2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1283, Rn. 140.

bb) Kontierung bei eingescannten Unterlagen

Grundsätzlich³⁸⁸ erfolgt die weitere Verarbeitung und Abwicklung des Buchführungsprozesses nach der Digitalisierung von Papierunterlagen ausschließlich innerhalb des digitalen Buchführungssystems, sodass die Belege dort kontiert und mit einem entsprechenden Buchungssatz verknüpft werden.³⁸⁹

Problematisiert wird, wie bei Unterlagen in digitaler Form die Kontierung³⁹⁰, insbesondere das Anbringen des Kontierungsvermerks auf dem digitalisierten Beleg, gewährleistet sein muss.³⁹¹ Einerseits ist § 146 Abs. 4 AO zu beachten. Danach darf eine Buchung oder eine Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Es dürfen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind. Auf der anderen Seite ist die Vorgabe des § 147 Abs. 2 Nr. 1 AO zu beachten, der bei Lesbarmachung eine bildliche Übereinstimmung mit den empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsbelegen sowie eine inhaltliche Übereinstimmung mit den anderen Unterlagen verlangt.

Relevanz gewinnt die Frage auch deshalb, weil beispielsweise eine empfangene Rechnung erst durch die feste Anbringung des Kontierungsvermerks als Beleg anzusehen ist und dementsprechend andere Aufbewahrungsfristen für das Dokument gelten.³⁹²

Technisch ist eine solche Verbindung etwa durch den Einsatz des PDF/A-3-Formats³⁹³ möglich, mit dem sich Annotationen auf einer maschinenlesbaren Metaebene anbringen lassen, ohne dass das Originaldokument verfälscht wird.³⁹⁴ Dadurch kann die von § 147 Abs. 2 Nr. 1 AO geforderte bildliche Übereinstimmung mit den empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen gewährleistet werden. Ebenso

³⁸⁸ Soweit eine weitere Bearbeitung des Papierbelegs nach dem Scandvorgang erfolgt ist, muss der bearbeitete Papierbeleg ebenfalls digitalisiert werden, siehe *Störk/Lewe*, in: Grottel/Schmidt/Schubert/Störk, Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 239 HGB, Rn. 40 m. w. N. Die Finanzverwaltung verlangt darüber hinaus in BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003: 001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1283, Rn. 139 die Herstellung eines Bezugs zum Ursprungsdokument durch eine gemeinsame Indexierung.

³⁸⁹ *Goldshteyn*, StBp 2010, 166, 168.

³⁹⁰ Zum Vorgang der Kontierung siehe bereits Gliederungspunkt B. III. 2. a) cc) auf S. 101.

³⁹¹ *tom Suden*, BC 2013, 259, 261 f. stellt fest, dass „im Ungewissen [bleibe]“ wie etwa eine Kontierung auf dem elektronischen Beleg erfolgen solle, da dieser Vorgang in modernen Buchführungssystemen weitgehend automatisch erfolge.

³⁹² Dazu bereits Gliederungspunkt B. III. 2. a) ee) (2) auf S. 103.

³⁹³ Spezifikation ISO 19005-3:2012 der International Organization for Standardization, abrufbar unter: <https://bit.ly/39LHCTk>; damit wird für elektronische Rechnungen auch der sogenannte ZUGFeRD-Standard (Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland) ermöglicht, der seit dem 1. 7. 2020 in der Version 2.1.1 verfügbar ist, abrufbar unter: <https://bit.ly/3dYbZde>, beides zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

³⁹⁴ *tom Suden*, BC 2015, 285.

können in modernen Buchführungssystemen feste Verknüpfungen hergestellt werden, deren Unveränderbarkeit i. S. d. § 146 Abs. 4 S. 1 AO beziehungsweise Nachvollziehbarkeit i. S. d. § 146 Abs. 4 S. 2 AO durch technische Maßnahmen, wie etwa digitale Zertifikatsysteme oder Elemente der Blockchain-Technologie³⁹⁵, abgesichert³⁹⁶ werden kann, wobei es hinsichtlich der Implementierung entsprechender Sicherungsmaßnahmen in besonderer Weise auf den Softwareentwickler beziehungsweise den Programmierer ankommt.

Im Ergebnis lassen sich also auch bei den weiteren Verarbeitungsvorgängen in digitalen Buchführungssystemen die gesetzlichen Vorgaben durch Gewährleistung von organisatorisch-technischen Maßnahmen, die einem Compliance-Aspekt³⁹⁷ zugeordnet werden können, einhalten.

c) Gesetzliche Vorgaben zur strukturierten Auswertbarkeit

Unabhängig davon, ob die steuerlich relevanten Daten schon originär in einer digitalen Form erzeugt wurden beziehungsweise in dieser Form beim Steuerpflichtigen eingegangen sind oder ob der Steuerpflichtige die Unterlagen selbst digitalisiert hat, stellt sich die Frage, ob die digitalen Buchführungsdaten in ein strukturiertes Format gebracht und in diesem Format vorgehalten werden müssen. Zum Verständnis dieser Fragestellung ist zunächst zu differenzieren zwischen digitalen Unterlagen mit strukturierten Daten und digitalen Unterlagen mit unstrukturierten Daten. Unstrukturierte Daten liegen vor, wenn es sich lediglich um elektronische Abbilder etwa in digitaler Bildform handelt, sodass eine unmittelbare maschinelle Auswertbarkeit und Weiterverarbeitung zumindest nicht ohne Zwischenschritte möglich ist.³⁹⁸ In diesem Zusammenhang wird auch von sogenannten Non Coded Information- oder kurz NCI-Dokumenten gesprochen.³⁹⁹ Als Beispiel kann eine schlichte PDF- oder TIFF-Datei⁴⁰⁰ genannt werden, die eine Rechnung enthält.

³⁹⁵ Damit ist nicht das deklaratorische Merkmal einer Verteilung des Systems auf ein Peer2Peer-Netzwerk gemeint, sondern der eigentliche Technologiekernel in Form von aufeinander bezogenen Datenblöcken.

³⁹⁶ Zutreffend weist bereits *tom Suden*, BC 2013, 259, 262 darauf hin, dass eine (absolute) Unveränderbarkeit von Belegen weder in der Papierwelt noch in der IT-Welt gesichert sei.

³⁹⁷ Zu den entsprechenden Compliance-Anforderungen siehe Gliederungspunkt B. IV. 5. d) aa) auf S. 188.

³⁹⁸ *Kischporski*, Elektronischer Rechnungsdatenaustausch mit E-Invoicing, S. 5 spricht davon, dass es sich im Wesentlichen nur um Abbilder von Papierdokumenten handele, die deshalb bei strenger Betrachtung keine Form der elektronischen Rechnungsabwicklung darstellen würden.

³⁹⁹ *Groß/Kampffmeyer/Lamm*, BBK 2007, 933, 938.

⁴⁰⁰ Bei dem Tagged Image File Format, das auch als tif-Format abgekürzt wird, handelt es sich um ein Dateiformat zur Speicherung von Bilddaten, das ein normiertes CMYK-Farbmodell unterstützt. Vom Standpunkt der Strukturiertheit ist das Format vergleichbar mit Bilddateien im JPEG-Format.

Demgegenüber liegen strukturierte Daten beziehungsweise strukturierte Datensätze vor, wenn eine direkte maschinelle Auswertung und Weiterverarbeitung der Informationen durch vordefinierte Felder und Datenbeschreibungen ermöglicht wird.⁴⁰¹ Man spricht auch von sogenannten Coded Information- oder kurz CI-Dokumenten.⁴⁰² Als Beispiele kommen eine XML-Datei⁴⁰³ oder eine PDF-Datei im Format PDF/A-3⁴⁰⁴ in Betracht, wobei letztere im Grunde eine Verbindung von bildlich darstellbarer PDF-Datei mit inhaltsgleicher maschinenlesbarer XML-Einbettung darstellt.⁴⁰⁵ Ebenso können strukturierte Datensätze über das EDI-Verfahren ausgetauscht werden.⁴⁰⁶

Relevanz gewinnt die Fragestellung, ob die Daten in einem strukturierten Format vorliegen müssen, vor allem beim Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der digitalen Außenprüfung nach § 147 Abs. 6 AO. Die Finanzverwaltung setzt zur Auswertung der Buchführung insbesondere das Datenanalysetool IDEA⁴⁰⁷ des kanadischen Unternehmens CaseWare ein, das in Deutschland durch die Audicon GmbH vertrieben wird.⁴⁰⁸ Die Software benötigt allerdings nicht nur digitale Datenbestände, sondern, um den vollen Funktionsumfang zu entfalten, müssen diese Datenbestände auch in einem strukturierten Format vorliegen.

Ausgangspunkt der rechtlichen Beurteilung der Fragestellung, ob die Daten in einem strukturierten Format vorliegen müssen, ist die in § 147 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 6 S. 2 AO geforderte maschinelle Auswertbarkeit der gespeicherten Daten. Zum Tatbestandsmerkmal der maschinellen Auswertbarkeit findet sich auf gesetzlicher Ebene keine Definition.⁴⁰⁹

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass eine maschinelle Auswertbarkeit grundsätzlich voraussetze, dass die digital gespeicherten Daten eine mathematisch-

⁴⁰¹ *Kischporski*, Elektronischer Rechnungsdatenaustausch mit E-Invoicing, S. 6.

⁴⁰² *Goldshteyn*, StBp 2010, 166, 168, dort Fußnote 33 m. w. N.

⁴⁰³ XML ist die Abkürzung für Extensible Markup Language. Dabei handelt es sich um eine sogenannte Auszeichnungssprache, die zur Darstellung strukturierter Daten genutzt wird, welche sowohl für Menschen als auch für Maschinen lesbar ist. Vertiefend dazu *Rothfuss/Ried*, Content Management mit XML, S. 5 ff.

⁴⁰⁴ Die Besonderheit dieses Formats liegt darin, dass beliebige Dateitypen als Container in das PDF-Dokument eingebettet werden können.

⁴⁰⁵ *tom Suden*, BC 2013, 259, 260 spricht in Bezug auf die Verbindung von PDF/A und XML von „hybriden Dokumenten“.

⁴⁰⁶ Dazu bereits Fußnote 336 auf S. 124.

⁴⁰⁷ Eine umfangreiche Dokumentation mit einer Funktionsbeschreibung ist abrufbar unter: <https://bit.ly/3bVO3ox>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁴⁰⁸ *Ley*, DStR 2019, 72, 77, dort Fußnote 20; zu den eingesetzten Datenanalyseverfahren auch *Georgius/Groß*, Stbg 2006, 157, 158 ff.; *Schüßler*, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, S. 21; *Stahl/Durst*, Stbg 2009, 149, 153.

⁴⁰⁹ *Intemann/Cöster*, DStR 2004, 1981, 1982.

technische Auswertung und eine Volltextsuche ermöglichen.⁴¹⁰ Die mathematisch-technische Auswertbarkeit bedeute, „dass alle in den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen [...] enthaltenen Informationen automatisiert (DV-gestützt) interpretiert, dargestellt, verarbeitet sowie für andere Datenbankanwendungen und eingesetzte Prüfsoftware direkt, ohne weitere Konvertierungs- und Bearbeitungsschritte und ohne Informationsverlust nutzbar gemacht werden können“⁴¹¹. In der Literatur ist die Frage sehr umstritten. So wird in Teilen der Literatur vertreten, die Kompatibilität zum Datenanalysetool IDEA stelle eine Mindestanforderung dar.⁴¹² Dagegen wenden andere Literaturstimmen ein, dass die Eigenheiten einer von der Finanzverwaltung frei gewählten Analysesoftware, welche zudem nicht durch gesetzliche Standards determiniert sei, nicht abstrakt den Maßstab für das Tatbestandsmerkmal der maschinellen Auswertbarkeit festlegen könne.⁴¹³

Der Wortlaut des § 147 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 6 S. 2 AO ist in dieser Frage erneut offen. So könnte „maschinell ausgewertet“ eine Auswertbarkeit entweder durch eine Maschine oder mittels einer Maschine bedeuten. Nur im ersteren Fall müsste der Steuerpflichtige strukturierte Daten vorhalten. Eine systematische Auslegung ist mit Hilfe des § 147 Abs. 6 S. 2 Var. 2 AO möglich, der nur als zusätzliche Auswertungsmöglichkeit auf Grund des technischen Wandels eingeführt wurde. Auch der Sinn und Zweck des § 147 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 6 S. 2 Var. 2 AO deutet in diese Richtung. So hat der Gesetzgeber das Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung gerade nicht mit einer gesetzlichen Anforderung an ein bestimmtes Datenverarbeitungssystem verbunden, sodass die Finanzverwaltung keine Festlegungen treffen kann, in welcher Intensität und Tiefe eine maschinelle Auswertbarkeit möglich sein sollte.⁴¹⁴ Dies ergibt sich auch aus dem historisch hergeleiteten Grundsatz der Wahlfreiheit des Steuerpflichtigen, nach dem dieser selbst entscheiden kann, in welcher Form er die Buchführung organisieren möchte.⁴¹⁵ Schließlich wäre er nicht zum Einsatz eines digitalen Buchführungssystems verpflichtet, sodass er beim Einsatz eines solchen Systems erst recht nicht verpflichtet werden kann, eine bestimmte Auswertungstiefe oder Kompatibilität durch das Vorhalten strukturierter

⁴¹⁰ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1281, Rn. 126.

⁴¹¹ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1281, Rn. 127.

⁴¹² *Groß/Kampffmeyer/Eller*, DStR 2005, 1214, 1217 m. w. N.; in eine ähnliche Richtung auch *Bellinger*, StBp 2011, 272, 311 m. w. N.

⁴¹³ *Driien*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 41c m. w. N.; *Peters*, DB 2018, 2846, 2847 weist zudem darauf hin, dass das Datenanalysetool IDEA regelmäßigen Updates unterworfen ist, was zu ständig wechselnden Anforderungen führen würde.

⁴¹⁴ *Intemann/Cöster*, DStR 2004, 1981, 1982 f. konstatieren zudem, dass die unbestimmte Formulierung der maschinellen Auswertbarkeit die Finanzverwaltung veranlasst habe, überspannt hohe Anforderungen an die Steuerpflichtigen zu stellen.

⁴¹⁵ Dazu bereits Gliederungspunkt B. IV. 1. auf S. 106.

Daten zu schaffen. In diese Richtung geht auch die Argumentation des BFH, der feststellt, dass „[d]as Erfordernis der maschinellen Auswertbarkeit [...] der Zulässigkeit der Aufbewahrung von ursprünglich in Papierform erstellten Rechnungen in Form von Bilddateien im pdf- oder tif-Format nicht entgegen[stehe]. Zwar mögen derartige graphische Dateien zur Weiterverarbeitung in DV-gestützten Buchführungssystemen grundsätzlich nicht geeignet sein [...]. Jedoch ist zu berücksichtigen, dass auch die in Papierform erstellten Originale der Rechnungen nicht zur maschinellen Weiterverarbeitung geeignet waren und § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO den Steuerpflichtigen nicht verpflichten soll, bei der Archivierung auf einen Datenträger eine höhere Datenverarbeitungsfähigkeit herzustellen, als sie dem Original anhaftete.“⁴¹⁶

Insofern hat auch die Finanzverwaltung inzwischen eingeräumt, dass eine maschinelle Auswertbarkeit i. S. d. § 147 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 6 S. 2 AO schon dann gegeben sei, wenn die Daten „auch ohne mathematisch-technische Auswertungen eine Prüfung im weitesten Sinne ermöglichen (z. B. Bildschirmabfragen, die Nachverfolgung von Verknüpfungen und Verlinkungen oder die Textsuche nach bestimmten Eingabekriterien)“⁴¹⁷. Das dennoch weiterhin geforderte Kriterium der Volltextsuche kann sich nach dem Vorgesagten zumindest nicht auf die Inhalte unstrukturierter Datenbestände beziehen. Somit besteht keine gesetzliche Verpflichtung, die digitalen Daten in ein strukturiertes Format zu bringen.

Zusätzlich legt die Finanzverwaltung in den GoBD fest, dass die Reduzierung einer schon bestehenden maschinellen Auswertbarkeit, etwa durch eine Umwandlung des Dateiformats, unzulässig sei.⁴¹⁸ Dieser Einschränkung ist vor dem Hintergrund der Streichung des § 147 Abs. 2 S. 2 AO durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung⁴¹⁹ zuzustimmen. Der Gesetzgeber wollte mit der Aufhebung der Vorschrift verhindern, dass der Steuerpflichtige digitale Datenbestände durch das Ausdrucken in eine Papierform umwandelt und nur in dieser Form vorhält, wodurch die digitale Auswertungsmöglichkeit nach § 147 Abs. 6 AO leerliefe.⁴²⁰ Bei einer Umwandlung von strukturierten Datensätzen in ein unstrukturiertes Datenformat blieben die Daten zwar weiterhin in einer digitalen Form erhalten, jedoch würde auch dabei die Auswertbarkeit erheblich eingeschränkt, was der Gesetzgeber durch die Aufhebung des § 147 Abs. 2 S. 2 AO gerade zu verhindern suchte. Der Sinn und Zweck dieser Einschränkung lässt sich

⁴¹⁶ BFH vom 26. 9. 2007, Az. I B 53/07, ECLI:DE:BFH:2007:B.260907.IB53.07.0, Rn. 19.

⁴¹⁷ BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4 – S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1281, Rn. 126.

⁴¹⁸ BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4 – S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1281 f., Rn. 129 nennt als Beispiele die Umwandlung von PDF/A-Dateien ab der Norm PDF/A-3 in ein Bildformat wie etwa TIFF oder JPEG sowie die Umwandlung von Grund(buch)aufzeichnungen oder Journaldaten einer Finanzbuchhaltung in ein PDF-Format.

⁴¹⁹ BGBl. I 2000, 1433, 1460, rechte Spalte.

⁴²⁰ Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 14/2683, S. 130, linke Spalte. Dazu bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. b) aa) (2) auf S. 130.

also auf die Umwandlung des Dateiformats übertragen. Auch kann der Steuerpflichtige kaum ein anerkennenswertes Interesse daran haben, strukturierte Datensätze wieder in ein unstrukturiertes Format umzuwandeln und dabei die Originalaufzeichnungen zu vernichten⁴²¹. Im Gegensatz zur Umwandlung in eine höhere Stufe der strukturierten Auswertbarkeit ergeben sich dabei nämlich keine Effizienzvorteile, etwa durch die Möglichkeit einer automatischen Weiterverarbeitung.

Im Ergebnis ist die eingangs aufgeworfene Frage differenziert zu beantworten. Ein Medientransfer in eine höhere Stufe der strukturierten Auswertbarkeit ist stets zulässig. Ein Medientransfer in eine niedrigere Auswertbarkeitsstufe, also beispielsweise von strukturierten Datensätzen in ein unstrukturiertes Format, ist dagegen nicht zulässig. Insgesamt besteht aber keine Verpflichtung, überhaupt einen Medientransfer durchzuführen und damit eine strukturierte Auswertbarkeit der Daten zu ermöglichen. Demzufolge müssen auch beim ersetzenden Scannen die digitalisierten Daten nicht in ein Format gebracht werden, das eine strukturierte Auswertbarkeit ermöglicht.

d) Hybride Erscheinungsformen

Obwohl immer mehr Steuerpflichtige zu einer Digitalisierung ihrer Buchführungsprozesse tendieren, werden in der Praxis auch heute noch viele Rechnungen in Papierform ausgetauscht. Klarstellend sei deshalb erwähnt, dass der herausgearbeitete Grundsatz der Wahlfreiheit sich nicht auf das gesamte Buchführungssystem in dem Sinne erstreckt, dass nur einheitlich eine digitale oder analoge Buchführung möglich wäre. Vielmehr ermöglicht der Grundsatz der Wahlfreiheit auch Mischformen, die insbesondere in kleinen und mittelständischen Unternehmen vorzufinden sind, bei denen häufig noch eine konsequente Digitalisierungsstrategie für die steuerliche Buchführung fehlt. Auch tritt bei Steuerpflichtigen, die nicht auf eine digitale Buchführung setzen, in der Praxis häufig die Problematik auf, dass das Belegwesen aus einer Mischung von Papierunterlagen und digitalen Unterlagen besteht, da nur noch sehr wenige Steuerpflichtige völlig ohne digitale Eingangsbelege auskommen.⁴²²

Die Zulässigkeit solcher hybriden Formen ergibt sich schon daraus, dass der Gesetzgeber dem einzelnen Steuerpflichtigen die Wahl lässt, in welcher Form er die Buchführung abwickelt. Am Markt müssen die Steuerpflichtigen „kompatibel“

⁴²¹ Entscheidend ist immer der Umgang mit den Originalunterlagen. So lässt auch die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 14/2683, S. 130 einen Ausdruck der Daten nach Streichung des § 147 Abs. 2 S. 2 AO weiterhin zu, wobei klargestellt wird, dass „[d]ie Aufbewahrung ausgedruckter Daten [...] weiterhin zulässig [sei], [...] aber künftig nicht mehr aus[reiche].“

⁴²² *Herold/Volkenborn*, NWB 2017, 922, 928 verweisen exemplarisch auf Kontoauszüge, die im PDF-Format abgerufen werden, Rechnungen aus Buchbestellungen bei einem großen Online-Händler oder für Fahrten mit der Deutschen Bahn. Aber auch von Mitarbeitern erstellte Excel-Dateien zur Reisekostenabrechnung können als digitale Belege gelten, etwa wenn diese Grundlage zur Abrechnung von Reisekosten und Verpflegungsmehraufwendungen sind.

zueinander sein, um ihre Waren und Dienstleistungen austauschen zu können. Da im Falle des Eingangs von Papierunterlagen aber keine Verpflichtung zur Aufbereitung und Überführung der Daten in eine digitale Form besteht,⁴²³ kann es auch innerhalb des Buchführungssystems eines Steuerpflichtigen zu hybriden Formen kommen.

Einer umfassenden Prüfbarkeit durch die Finanzbehörden stehen solche hybriden Modelle nicht entgegen. So hat das FG München unlängst entschieden, dass, wenn sich der Steuerpflichtige entschieden hat, „steuergesetzlich erforderliche Aufzeichnungen sowohl in Papierform als auch in elektronischer Form zu führen und die notwendigen Unterlagen in beiden Formen aufzubewahren, [...] sich die Pflicht zur Aufbewahrung – in Abhängigkeit vom Umfang der gesetzlichen Aufzeichnungspflicht – nach § 147 Abs. 1 AO auf sämtliche vorhandenen Aufzeichnungen und Unterlagen [erstreckt]. Diese hat der Steuerpflichtige auf Verlangen (§ 200 Abs. 1 S. 2 AO) vorzulegen; in demselben Umfang hat er – unter den weiteren Voraussetzungen des § 147 Abs. 6 AO – den Datenzugriff zu dulden und die Finanzbehörde dabei zu unterstützen“⁴²⁴.

Ungeachtet der rechtlichen Zulässigkeit und der ebenso möglichen Kontrollierbarkeit durch die Finanzverwaltung entstehen durch solche hybriden Modelle aber Medienbrüche und erhebliche Effizienzeinbußen.

e) Zwischenergebnis: Digitalisierungsziele und rechtsvergleichende Perspektive

Letztendlich geht es im Rahmen der Digitalisierung der Buchführung gerade darum, Effizienzpotentiale dadurch zu heben, dass in die Buchführung einfließende Daten nicht mehr manuell eingegeben und bewertet werden müssen, sondern dass die Daten möglichst medienbruchfrei und automatisiert in die Buchführung des Steuerpflichtigen übernommen werden können.⁴²⁵ Dafür ist erforderlich, dass die Unterlagen in originär digitaler Form und möglichst auch in einem strukturierten Format erstellt und ausgetauscht werden.

In diesem Zusammenhang ist bedeutsam, dass elektronische Rechnungen, die regelmäßig ebenfalls auf elektronischem Wege übermittelt werden, im Geschäftsverkehr eine immer größere Bedeutung gewinnen, was indes in erster Linie dem Umstand geschuldet sein dürfte, dass damit effizientere Abläufe etwa durch geringere Zahlungsverzögerungen bei einer schnelleren Übermittlung und niedrigere Druck- und Portokosten ermöglicht werden können.⁴²⁶

⁴²³ Dazu bereits der vorhergehende Gliederungspunkt B. IV. 3. c) auf S. 136.

⁴²⁴ FG München vom 18.1.2018, Az. 10 K 3036/16, ECLI:DE:FGMUENC:2018:0118. 10K3036.16.00, Rn. 35.

⁴²⁵ Solche Kriterien an ein „digitalisierungsfreundliches“ materielles Steuerrecht anlegend *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 410 f.

⁴²⁶ In diese Richtung auch *Burbaum/Schlüter*, UR 2017, 222.

Demgegenüber ist festzustellen, dass der deutsche Gesetzgeber die Entwicklung hin zum Austausch originär digitaler Unterlagen eher dem allgemeinen Digitalisierungsdruck überlässt und nur die elektronische Rechnungslegung gegenüber öffentlichen Auftraggebern (B2G) durch § 4a EGovG vorgeschrieben hat, wobei die Einführung dieser Regelung in Deutschland nur auf Grund der Richtlinie 2014/55/EU erfolgte.⁴²⁷

In einigen anderen Ländern der Europäischen Union üben die nationalen Gesetzgeber bereits deutlich länger oder deutlich stärker einen Digitalisierungsdruck im Hinblick auf den Austausch von Rechnungen aus. So hat etwa Dänemark bereits im Jahre 2005 die öffentlichen Auftraggeber zur Entgegennahme von Rechnungen in digitaler Form verpflichtet, was dazu führte, dass schon 10 Jahre später auch im privatwirtschaftlichen Bereich circa 70 Prozent der Rechnungen in dieser Form ausgetauscht wurden.⁴²⁸ Noch weiter gehen die Vorgaben des italienischen Gesetzgebers. Dieser sieht für niedergelassene Unternehmen seit dem Jahr 2019 nicht nur bei Leistungen an öffentliche Auftraggeber (B2G), sondern auch bei Leistungen an andere Unternehmer (B2B) und sogar an Verbraucher (B2C) die Verpflichtung vor, die Rechnungsstellung elektronisch über eine offizielle Plattform „Sistema di Interscambio“ (SdI) abzuwickeln.⁴²⁹

Immerhin steht das deutsche Steuerrecht einer Digitalisierung von Papierunterlagen durch ersetzendes Scannens grundsätzlich nicht im Wege und erlaubt grundsätzlich auch die Weiterbearbeitung derivativ digitaler Unterlagen in der steuerlichen Buchführung,⁴³⁰ soweit hinreichende Compliance-Maßnahmen zur Absicherung der gesetzlichen Vorgaben ergriffen werden.⁴³¹

Auch um den Einsatz weiterer technischer Innovationen wie Künstlicher Intelligenz in der steuerrechtlichen Buchführung zu befördern, ist nicht nur eine Übermittlung originär digitaler Unterlagen, sondern darüber hinaus ein Austausch der Datensätze in einem strukturierten Format nützlich. Da das Belegwesen in der Praxis, in rechtlich zulässiger Weise, oft aus einer Mischung von Papierunterlagen und digitalen Unterlagen besteht,⁴³² müssen für den Einsatz von Künstlicher Intelligenz die Papierbelege nicht nur digitalisiert, sondern zusätzlich in ein strukturiertes Format gebracht werden, um damit eine maschinelle Auswertbarkeit zu ermöglichen. Insofern schreibt der Gesetzgeber in § 147 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 6 S. 2 AO zwar keinen Medientransfer in eine höhere Stufe der strukturierten Auswertbarkeit vor,

⁴²⁷ Kurzzusammenfassung der Ergebnisse aus Gliederungspunkt B. IV. 3. a) aa) auf S. 125 und bb) auf S. 125.

⁴²⁸ *tom Suden*, BC 2015, 285.

⁴²⁹ Vertiefend *Hammerl/Körner*, NWB 2018, 3009 ff.

⁴³⁰ Kurzzusammenfassung der Ergebnisse aus Gliederungspunkt B. IV. 3. b) auf S. 126.

⁴³¹ Vertiefend zu den Anforderungen an die Tax Compliance noch Gliederungspunkt B. IV. 5. auf S. 173.

⁴³² Zu diesen Mischformen soeben bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. d) auf S. 140.

verbietet diesen aber auch nicht. Ein Medientransfer in eine niedrigere Auswertbarkeitsstufe ist dagegen auf ebendieser gesetzlichen Grundlage unzulässig.⁴³³

4. Einsatz Künstlicher Intelligenz in der steuerrechtlichen Buchführung

Unter dem Aspekt der Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht ist außerdem zu hinterfragen, ob und inwieweit ein Einsatz autonomer Systeme mit Künstlicher Intelligenz in der steuerrechtlichen Buchführung möglich sowie rechtlich zulässig ist.⁴³⁴

a) Begriff der Künstlichen Intelligenz

Als Grundlage dafür ist abzugrenzen, was unter dem Begriff der Künstlichen Intelligenz zu fassen ist. Schon die Definition dieses Begriffs bereitet Schwierigkeiten, da dieser nicht klar abzugrenzen ist, sondern eine Künstliche Intelligenz prinzipiell auch als Zielsetzung jeglicher IT-Anwendung gefasst werden kann.⁴³⁵ Auch die Bundesregierung geht in ihrem Strategiepapier zur Künstlichen Intelligenz davon aus, dass es keine allgemeingültige oder von allen Akteuren angewandte Definition von Künstlicher Intelligenz gebe.⁴³⁶

Eine einfache Herausnahme des Begriffs der Intelligenz beziehungsweise ein Vergleich mit menschlicher Intelligenz gestaltet sich deshalb sehr schwierig, weil menschliche Intelligenz verschiedenste Dimensionen aufweisen kann und sich aus diesem Grund nur schwer quantifizieren lässt.⁴³⁷

Eine Eingrenzung lässt sich aber über die Herkunft als Übersetzung des englischen Begriffs der „artificial intelligence“ vornehmen.⁴³⁸ Der englische Begriff der

⁴³³ Kurzzusammenfassung der Ergebnisse aus Gliederungspunkt B. IV. 3. c) auf S. 136.

⁴³⁴ Mit Hinweis auf eine Verknüpfung zwischen dem Einsatz von Künstlicher Intelligenz und der Vorschrift des § 146 Abs. 2a AO a. F. schon *Braegelman/Behnes*, beck.digitax 2020, 162, 164, die Cloud-Lösungen zutreffend als Bindeglied identifizieren und ausführen, dass Systeme mit Künstlicher Intelligenz häufig auf Cloud-Lösungen betrieben werden, die sich bei ausländischen Drittanbietern befinden.

⁴³⁵ Bitkom/DFKI, Positionspapier Künstliche Intelligenz, S. 35, abrufbar unter: <https://bit.ly/3mqOzAb>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁴³⁶ *Bundesregierung*, Nationale Strategie für Künstliche Intelligenz, Stand November 2018, S. 4, abrufbar unter: <https://bit.ly/2UGCrjq>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁴³⁷ *Kaplan*, Künstliche Intelligenz, S. 15 ff. weist außerdem darauf hin, dass für die Beurteilung von Intelligenz nicht nur die Frage von Relevanz ist, ob ein Problem überhaupt gelöst wird, sondern dass es entscheidend darauf ankommt, wie die Lösung herbeigeführt wurde, also beispielsweise durch Kreativität und systematisches Vorgehen oder nur durch häufige (Fehl-) Versuche.

⁴³⁸ Vertiefend zu diesem Herleitungsansatz *Herberger*, NJW 2018, 2825 f.

„intelligence“ kann als die Fähigkeit beschrieben werden, unter heterogenen Rahmenbedingungen ein definiertes Ziel zu erreichen.⁴³⁹ Um in einem heterogenen Umfeld operieren zu können, ist es bei technischer Betrachtung erforderlich, dass konkrete Situationsdatensets aufgenommen und unter Abgleich mit generell-abstrakten Mustern ausgewertet werden können, sodass eine Steuerung oder sonstige Beeinflussung der physikalischen oder digitalen Umwelt unter Auswahl eines geeigneten Mittels nach vorgegebenen Maßstäben zur Erreichung des vorgegebenen Ziels stattfinden kann.⁴⁴⁰

Demgegenüber betont der Begriff „artificial“, dass es sich einerseits um ein von Menschen geschaffenes Gebilde handelt, und bewirkt andererseits eine Abgrenzung zu natürlichen Gebilden als Gegenbegriff.⁴⁴¹ Folglich kann davon gesprochen werden, dass die Intelligenz künstlich ist, wenn „sie von Menschen außerhalb des biologischen Fortpflanzungsprozesses (kunstgerecht) hergestellt wurde“⁴⁴².

Vereinfacht dargestellt, handelt es sich bei Künstlicher Intelligenz also um eine Software, die durch Analyse und Mustererkennung in der Lage ist, auf neue Eingaben beziehungsweise geänderte Rahmenbedingungen einzugehen und dennoch ein vorgegebenes Ziel zu erreichen. Beim Betrieb der Software oder der Implementierung in eine Hardwarelösung wird dann meist von einem autonomen System⁴⁴³ gesprochen.

aa) Maschinelles Lernen und selbstlernende Algorithmen

Eng verbunden mit dem Begriff der Künstlichen Intelligenz ist der Begriff des maschinellen Lernens. Teilweise wird das maschinelle Lernen beziehungsweise die

⁴³⁹ Guggenberger, NVwZ 2019, 844, 845, mit dem zutreffenden Hinweis, dass dem deutschen Begriff der Intelligenz zumeist ein darüber hinausgehender Bedeutungsgehalt beigemessen werde.

⁴⁴⁰ In geringfügiger Abwandlung zu der Beschreibung von *Detling/Krüger*, MMR 2019, 211 f., welche die Merkmale aus der Definition der von der EU-Kommission eingesetzten *Hochrangigen Expertengruppe für Künstliche Intelligenz*, A definition of AI: Main capabilities and scientific disciplines vom 18. 12. 2018, S. 6 ableiten: „Artificial intelligence (AI) systems are software (and possibly also hardware) systems designed by humans that, given a complex goal, act in the physical or digital dimension by perceiving their environment through data acquisition, interpreting the collected structured or unstructured data, reasoning on the knowledge, or processing the information, derived from this data and deciding the best action(s) to take to achieve the given goal.“, abrufbar unter: <https://bit.ly/2yAR679>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁴⁴¹ Herberger, NJW 2018, 2825, 2827.

⁴⁴² Guggenberger, NVwZ 2019, 844, 845.

⁴⁴³ Ebenfalls von einer funktionellen Einheit aus Hard- und Software ausgehend *Borges*, NJW 2018, 977, 978.

Fähigkeit zur selbstständigen Weiterentwicklung auch als elementarer Bestandteil einer Künstlichen Intelligenz angesehen.⁴⁴⁴

Nach der Definition des Bundesverbands Informationswirtschaft, Telekommunikation und neue Medien (Bitkom) und dem Deutschen Forschungszentrum für Künstliche Intelligenz (DFKI) bezeichnet maschinelles Lernen „die Aufgabe, aus einer Menge von Daten, plus gegebenenfalls einer Menge von formalem Hintergrundwissen, ein Modell zu erzeugen, das gewisse Eigenschaften der Daten darstellt“⁴⁴⁵.

Mit Hilfe dieser Methode können regelbasierte Algorithmen in selbstlernenden Systemen über vorgegebene Entscheidungsbäume sogar dann von einem Sachverhalt zu einem rechtlichen Ergebnis kommen, wenn etwa Gesetzesänderungen zu neuen Entscheidungsmaßstäben führen, weil das System Strukturen und Gesetzmäßigkeiten erkennen und daraus eigenständig Schlussfolgerungen ziehen kann.⁴⁴⁶ Es geht also um eine Art Lernprozess (sogenanntes deep learning) eines künstlichen neuronalen Netzwerks, dessen Funktionsweise und Interaktionsstruktur mit der des menschlichen Gehirns vergleichbar ist.⁴⁴⁷

Eine solche Vorgehensweise wird dadurch ermöglicht, dass neue Variablen in die Entscheidungsfindung einbezogen werden, sodass eine Ergänzung beziehungsweise aus der Außenperspektive eine dynamische Veränderung des ursprünglichen Algorithmus anhand der einfließenden Daten stattfindet. Im menschlichen Kontext würde man davon sprechen, dass aus den bisherigen Erfahrungen gelernt wird.⁴⁴⁸ Die Herkunft solcher neuen Variablen kann sich dabei insbesondere aus einer hohen Anzahl von Trainingsdaten ergeben, mit der das System neue Zusammenhänge identifizieren und kategorisieren kann.⁴⁴⁹ Voraussetzung bleibt jedoch immer, dass der entsprechende Algorithmus von Anfang an auf eine Mustererkennung und Selbsterweiterung anhand des Musters programmiert ist.

⁴⁴⁴ So etwa *Guggenberger*, NVwZ 2019, 844, 845. *Lenzen*, Künstliche Intelligenz, S. 50 geht von einer synonymen Verwendung von Künstlicher Intelligenz und maschinellem Lernen aus.

⁴⁴⁵ Bitkom/DFKI, Positionspapier Künstliche Intelligenz, S. 96, abrufbar unter: <https://bit.ly/3mqOzAb>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁴⁴⁶ *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 411.

⁴⁴⁷ *Armbruster*, Künstliche Intelligenz für jedermann, S. 16.

⁴⁴⁸ Deshalb auch die Bezeichnung als „machine learning“. Richtigerweise handelt es sich dabei nicht um ein systemimmanentes Merkmal jeder Künstlichen Intelligenz, sondern um eine Erweiterungsmöglichkeit des Grundkonzepts der Künstlichen Intelligenz.

⁴⁴⁹ *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 411.

bb) Unterscheidung zwischen schwacher und starker KI

Eine weiteres Abgrenzungskriterium, welches gerade auch im Hinblick auf die hier angestellte rechtliche Würdigung eine erhebliche Relevanz gewinnt, ist die Unterscheidung zwischen sogenannter schwacher und starker Künstlicher Intelligenz.

Von schwacher Künstlicher Intelligenz spricht man, wenn das System lediglich auf die Lösung einzelner konkreter Anwendungsprobleme unter Zuhilfenahme der Methoden von Informatik und Mathematik gerichtet ist,⁴⁵⁰ also eine Rolle primär zur Unterstützung des Nutzers einnimmt. Eine starke Künstliche Intelligenz liegt dagegen vor, wenn das System mindestens gleichwertige intellektuelle Fähigkeiten im Vergleich zu einem Menschen aufweist,⁴⁵¹ also eine Rolle einnimmt, bei der es darum geht, den Menschen letztendlich zu ersetzen.

Eine diese technische Unterscheidung spiegelnde Debatte existiert ebenso auf rechtlicher Ebene. So wird im Bereich der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens unterschieden, ob bestehende Prozesse lediglich computergestützt abgewickelt werden, also in digitalisierte Prozesse umgewandelt werden, oder ob ein System, etwa durch eine Künstliche Intelligenz gesteuert, umfassend auf Grundlage von Algorithmen eigene Beurteilungen vornimmt.⁴⁵²

Bei einer solchen Unterscheidung handelt es sich jedoch zunächst nur um eine theoretische Einteilung, die in der Praxis zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten führt. Schließlich ist eine Abgrenzung zwischen Unterstützungs- und Ersatzfunktion immer davon abhängig, welche konkreten Prozessschritte in den Fokus genommen werden.

Beispiel: Im Hinblick auf die Digitalisierung von Eingangsrechnungen könnte eine Optical Character Recognition Software, sogenannte OCR-Software,⁴⁵³ als eine starke KI zu kategorisieren sein, wenn sie ohne menschliche Unterstützung die Daten in eine maschinenlesbare Form umwandelt. Allerdings handelt es sich bei der digitalen Erfassung der Unterlagen nur um einen einzelnen Prozessschritt des gesamten Buchführungsprozesses⁴⁵⁴, sodass der Software hinsichtlich des Gesamtprozesses oder auch schon bei Fokussierung auf den Prozessschritt der Erfassung und Kontierung nur eine Unterstützungsfunktion zukäme.

⁴⁵⁰ *Bundesregierung*, Nationale Strategie für Künstliche Intelligenz, Stand November 2018, S. 4, abrufbar unter: <https://bit.ly/2UGCrjq>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁴⁵¹ *Marten/Harder*, WPg 2019, 761, 766, dort Fußnote 14.

⁴⁵² *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 411.

⁴⁵³ Dabei handelt es sich um Texterkennungssoftware, die in der Lage ist, beispielsweise mittels eines Scanners eingeleseene Texte zu erkennen und diese in ein maschinenlesbares Format (z. B. ASCII) umzuwandeln. Siehe *Balzert*, in: *Balzert/Ackermann*, Einführung in die Software-Ergonomie, 89; *Alpaydin*, Maschinelles Lernen, S. 19 f.

⁴⁵⁴ Zum Überblick über die Prozessschritte des Buchführungsprozesses siehe bereits Gliederungspunkt B. III. 2. a) auf S. 99.

b) Einsatzmöglichkeiten für die Praxis

Für den Einsatz von Künstlicher Intelligenz ergibt sich im Bereich der Buchführung schon heute eine große Zahl von Anwendungsmöglichkeiten. Schließlich eignen sich steuerliche Buchführungsprozesse auf Grund des Vorliegens strukturierter oder zumindest strukturierbarer Datenmengen, die die Grundlage für eine Auswertung mittels selbstlernender Algorithmen sind, besonders gut für den Einsatz von Künstlicher Intelligenz.⁴⁵⁵ Ein weiterer Vorteil liegt darin, dass sich die Buchführungsprozesse regelmäßig wiederholen und auf festen Regeln basieren.⁴⁵⁶

In Zukunft sind etwa vollautomatisierte Buchführungssysteme denkbar, die unter Rückgriff auf Daten des ERP-Systems⁴⁵⁷ Rechnungen für erbrachte Leistungen automatisch erstellen, verbuchen und gleichzeitig den Zahlungseingang überwachen. Der Einsatz von Künstlicher Intelligenz ist dabei insbesondere im Bereich der Belegerfassung und Kontierung für die Prozessabwicklung von erheblichem Vorteil. Zudem könnten Eingangsrechnungen automatisch erfasst, geprüft, kontiert und beglichen werden, grundsätzlich sogar ohne dass es eines menschlichen Eingriffs bedarf. Auf diese Weise könnte sich der Steuerpflichtige nahezu vollständig seinem Kerngeschäft widmen und wäre nur in seltenen Ausnahmefällen mit Buchführungsprozessen konfrontiert.

Neben diesen alltäglichen Vereinfachungsmöglichkeiten, welche die Buchführung selbst betreffen, ergeben sich auf der Grundlage einer digitalen Buchführung beim Einsatz von Künstlicher Intelligenz noch zahlreiche weitere Anwendungsmöglichkeiten⁴⁵⁸ im Hinblick auf das materielle Steuerrecht. Ein Einsatzfeld können insbesondere steuerrechtliche Vorschriften bilden, die auf Grund ihrer hohen Komplexität schon heute erheblich in der Kritik stehen.

Zu denken ist dabei beispielsweise an § 8c KStG zum Verlustabzug bei Körperschaften. Die Vorschrift bindet die Nutzung von Verlusten unter anderem an gesellschaftsrechtliche Einfluss-Quoten.⁴⁵⁹ Demnach kommt es nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG zunächst darauf an, ob innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Für diesen Fall ordnet die Vorschrift an, dass bis zu einem schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr ab-

⁴⁵⁵ *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409 f.

⁴⁵⁶ Bitkom/DFKI, Positionspapier Künstliche Intelligenz, S. 185, abrufbar unter: <https://bit.ly/3mqOzAb>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁴⁵⁷ ERP steht für Enterprise-Resource-Planning. Dabei handelt es sich um Softwarelösungen, die zur Ressourcenplanung meist über den gesamten Geschäftsprozess des Unternehmens eingesetzt werden. Vertiefend *Bracht/Geckler/Wenzel*, Digitale Fabrik, S. 197.

⁴⁵⁸ Zu Einsatzmöglichkeiten von Künstlicher Intelligenz bei Benchmarkstudien im Bereich des Transfer Pricing siehe *Beuther et al.*, *beck.digital* 2020, 316 ff.

⁴⁵⁹ *Roser*, in: Gosch, Körperschaftsteuergesetz, § 8c KStG, Rn. 2.

ziehbar sind. Schon der Wortlaut des § 8c Abs. 1 KStG⁴⁶⁰ lässt erkennen, dass die Subsumtion unter die Tatbestandsmerkmale in der Praxis selbst dem geübten Steuerrechtsanwender erhebliche Probleme bereiten wird. Denn gerade bei einer Vielzahl von Anteilsbewegungen kann die Anwendung der Norm „hochkompliziert“ sein, weil neben der Einbeziehung mittelbarer Anteilsübergänge auch Anteile besonders behandelt werden, die den Anteilseigner innerhalb von fünf Jahren mehrfach wechseln.⁴⁶¹ In informationstechnischer Hinsicht können zur Ermittlung der Anteilsbewegungen unter Rückgriff auf die ERP- und Buchführungsdaten für die einzelnen Rechtsträger Klassen mit bestimmten Eigenschaften gebildet werden, aus denen ein System mit Künstlicher Intelligenz für jeden Rechtsträger virtuelle Objekte erzeugen⁴⁶² und diese etwa anhand der Gesellschaftsanteile virtualisiert in ein Verhältnis zueinander setzen kann, sodass eine eigenständige rechtliche Subsumtion unter die Vorschrift des § 8c KStG möglich wird.⁴⁶³

Bezogen auf den eigentlichen Buchführungsprozess werden heute in der Praxis aber zumeist noch Systeme eingesetzt, die lediglich als schwache Künstliche Intelligenz zu klassifizieren sind, also nur als Unterstützung der menschlichen Anwender bei der Abwicklung einzelner Prozessschritte fungieren sollen.⁴⁶⁴ So sind viele Buchführungsprogramme inzwischen mit Künstlicher Intelligenz etwa zur Plausibilitätskontrolle oder zur Unterstützung des Nutzers bei der Kontenzuordnung ausgestattet. Am Markt für Legal-Tech und Fin-Tech finden sich inzwischen aber auch Buchführungsanbieter mit immer weiterreichenden Leistungsspektren, die schon dem Bereich der starken Künstlichen Intelligenz zugeordnet⁴⁶⁵ werden können.

Ein *Anwendungsbeispiel* aus der Praxis für einen bereits sehr weitgehenden Einsatz von Künstlicher Intelligenz in Buchführungsprozessen bietet die SMACC GmbH aus Kleinmachnow.⁴⁶⁶ Das Unternehmen übernimmt als Finanzdienstleister für seine Kunden die laufende Buchführung sowie Überwachung und Steuerung der Finanzprozesse auf Basis

⁴⁶⁰ Hier wird zur Verdeutlichung der Problemlage und des Anwendungsbereichs für Künstliche Intelligenz nur die Regelung des Satz 1 herausgegriffen, um grundlegende Anwendungsprobleme zu verdeutlichen. Vertiefend zu den weiteren Voraussetzungen des § 8c KStG siehe *Brandis*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG-Kommentar, § 8c KStG, Rn. 40 ff.

⁴⁶¹ *Burr*, BB 2018, 476, 478 mit Verweis auf die Auslegung in BMF vom 28. 11. 2017, IV C 2-S 2745-a/09/10002, abgedruckt in BStBl. I 2017, 1645, 1647, Rn. 22.

⁴⁶² Zur Verwendung von Klassen und Objekten in der Informationstechnik siehe *Witt*, Einführung in die objektorientierte Programmierung, Kapitel 3.3.

⁴⁶³ *Burr*, BB 2018, 476, 478 auch mit der Feststellung, dass menschliche Rechtsanwender bei der Vorschrift des § 8c KStG in komplexen Konzernstrukturen mit zahlreichen in- und ausländischen Anteilsveränderungen schnell an ihre Grenzen geraten.

⁴⁶⁴ Mit dieser Einschätzung hinsichtlich des Besteuerungsverfahrens auch *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 411.

⁴⁶⁵ Zu den Abgrenzungsschwierigkeiten bei dieser Zuordnung siehe schon das Beispiel unter Gliederungspunkt B. IV. 4. a) bb) auf S. 146.

⁴⁶⁶ Auch mit einer übersichtlichen Darstellung des Workflow-Prozesses <https://bit.ly/2HCuPuz>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

einer Cloud-Lösung. Das Geschäftsmodell ist darauf ausgerichtet, insbesondere für kleine und mittelständische Unternehmen die Erfassung und Auswertung von zur Buchführung gehörenden Unterlagen zu übernehmen. Dabei wird eine Künstliche Intelligenz eingesetzt, um die Belege zu erfassen und zu verarbeiten, um beim Kontieren bereits vorhandene Erkenntnisse auf neue Buchungssätze zu übertragen, sowie zum Abgleich von Kontenbewegungen mit Ein- und Ausgangsrechnungen. Die Trainingsdaten für das neuronale Netzwerk basieren auf über 300.000 Rechnungen und Belegen, um alle Daten zuverlässig identifizieren zu können. Zugleich wird das maschinelle Lernen durch professionelle (menschliche) Buchhalter überwacht, die eine kontinuierliche Qualitätssicherung der verarbeiteten Datensätze sicherstellen sollen. Außerdem können durch Predictive Analytics auf Grundlage der bekannten Datenbasis dynamische Prognosen über zukünftige Geschäftsentwicklungen erstellt, Ausfallrisiken abgeschätzt und die Volumina zukünftiger Forderungen vorhergesagt werden. Das Geschäftsmodell ist darauf ausgerichtet, dass die Kunden eine monatliche Gebühr für die Nutzung des Dienstleistungsangebots zahlen und zusätzlich einen Betrag für jeden verarbeiteten Beleg. Den durchschnittlichen Umsatz pro erstelltem Buchungssatz gibt das Unternehmen mit circa 0,50 Euro an, was deutlich unter den Kosten für eine manuelle Erbringung dieser Dienstleistung liegt. Die Besonderheit des Dienstleistungsangebots der SMACC GmbH besteht im Vergleich zu Mitbewerbern darin, dass die eingesetzte Künstliche Intelligenz nicht nur partiell unterstützend wirkt, sondern den Gesamtprozess weitgehend autonom abwickeln kann.⁴⁶⁷

c) Rechtliche Zulässigkeit des Einsatzes von Künstlicher Intelligenz

Problematisch könnte der Einsatz von Künstlicher Intelligenz insbesondere mit Blick auf die durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens neu eingefügte Norm des § 87c AO und die Vorgaben des Steuerberatungsgesetzes sein.

aa) Anwendbarkeit des § 87c AO

Zunächst ist zu analysieren, ob die Vorschrift des § 87c AO auf die hier untersuchten Konstellationen der steuerrechtlichen Buchführung überhaupt anwendbar ist. Nach § 87c Abs. 1 AO müssen nicht amtliche Programme, die dazu bestimmt sind, für das Besteuerungsverfahren erforderliche Daten zu verarbeiten, im Rahmen des in der Programmbeschreibung angegebenen Programmumfangs die richtige und vollständige Verarbeitung dieser Daten gewährleisten. Dazu wird vertreten, dass durch die Einbringung der Legaldefinition der Verarbeitung nach § 3 Abs. 2 S. 1 BDSG dem Anwendungsbereich des § 87c AO nicht nur Steuererklärungsprogramme unterfielen, sondern auch solche Systeme, aus denen die Besteuerungs-

⁴⁶⁷ Zum gesamten Absatz siehe die Ausführungen zu den vorgestellten Geschäftsmodell-Innovationen durch Big Data und KI in Bitkom/DFKI, Positionspapier Künstliche Intelligenz, S. 185, abrufbar unter: <https://bit.ly/3mqOzAb>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

grundlagen zusammengestellt würden.⁴⁶⁸ Ob eine so weite Interpretation des § 87c AO zutreffend ist, muss durch Auslegung ermittelt werden.

(1) Wortlaut des § 87c Abs. 1 AO erfasst nur nicht amtliche Programme

Der Wortlaut des § 87c Abs. 1 AO scheint mit seiner weiten Formulierung „Programme[, die] dazu bestimmt [sind], für das Besteuerungsverfahren erforderliche Daten zu verarbeiten“ auf den ersten Blick tatsächlich auch Buchführungssoftware zu erfassen. Zudem scheint die amtliche Überschrift „Nicht amtliche Datenverarbeitungsprogramme für das Besteuerungsverfahren“ eine solche Auslegung zu stützen. Schließlich handelt es sich bei Buchführungssoftware um Programme, die Daten verarbeiten und zumindest als ein Produkt des Verarbeitungsergebnisses Daten liefern, die wegen der §§ 140 ff. AO für das Besteuerungsverfahren erforderlich sind.

Ein zumindest schwaches Indiz gegen eine so weitgehende Interpretation ist aber darin zu erkennen, dass § 87c Abs. 1 AO nur „nicht amtliche Programme“ erfasst. Daraus lässt sich der Logikschluss bilden, dass eine solche Wortlauteingrenzung dort keinen Sinn ergibt, wo ohnehin nur nicht amtliche Programme existieren. Für den Bereich der Buchführung gibt es allerdings keine amtlichen Programme. Die von den Steuerverwaltungen der Länder und des Bundes entwickelte „amtliche“ Elster-Software ist gerade keine Buchführungssoftware, sondern lediglich ein Steuererklärungsprogramm, das Kommunikationsszenarien wie die Übermittlung der Steuererklärung nach § 149 AO, der Steueranmeldung i. S. d. § 168 AO, des Einspruchs nach §§ 347 ff. AO sowie anderer Anträge oder Mitteilungen an das Finanzamt ermöglichen soll.⁴⁶⁹

Somit gibt der Wortlaut des § 87c Abs. 1 AO zumindest eine erste Andeutung, dass die Norm nicht auf Programme aus dem Bereich der steuerrechtlichen Buchführung anwendbar ist.

(2) Systematische Auslegung deutet Eingrenzung auf kommunikativen Prozess an

Im Hinblick auf die Systematik der Abgabenordnung kann die Einbettung des § 87c AO näher betrachtet werden. Dabei ist festzustellen, dass § 87c AO zwischen § 87a AO mit der amtlichen Überschrift „Elektronische Kommunikation“, 87b AO mit der amtlichen Überschrift „Bedingungen für die elektronische Übermittlung von

⁴⁶⁸ So etwa *Volquardsen*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 87c AO, Rn. 1 sogar mit dem ausdrücklichen Beispiel von Buchführungsprogrammen mit Schnittstellen zu Steuererklärungsprogrammen. *Wargowske*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 87c AO, Rn. 19 geht sogar noch weiter und sieht über Buchführungsprogramme hinaus sogar kaufmännische Anwendungen, ERP-Systeme oder die Software für Warenautomaten oder Geldspielgewinngeräte vom Anwendungsbereich erfasst.

⁴⁶⁹ Verweisend auf diesen Zweck, solche Kommunikationsszenarien zu ermöglichen *Bethke*, DStR 2019, 1228, 1231.

Daten an Finanzbehörden“ und § 87d AO mit der amtlichen Überschrift „Datenübermittlungen an Finanzbehörden im Auftrag“ eingefügt wurde. Schon die amtlichen Überschriften der Normen belegen, dass es in den §§ 87a ff. AO um den Kommunikationsprozess mit den Finanzbehörden geht.

Außerhalb der Abgabenordnung findet sich ein zusätzlicher Hinweis auf die Reichweite des § 87c AO in Art. 97 § 27 Abs. 1 S. 1 EGAO. Dort heißt es, die §§ 87b bis 87e AO sind erstmals anzuwenden, wenn Daten nach dem 31. 12. 2016 auf Grund gesetzlicher Vorschriften nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über amtlich bestimmte Schnittstellen an Finanzbehörden zu übermitteln sind oder freiwillig übermittelt werden. Durch die Bezugnahme auf die Übermittlung von Daten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über amtlich bestimmte Schnittstellen zeigt sich, dass es in § 87c AO nur um Programme beziehungsweise Programmteile gehen kann, die solche Kommunikationsaufgaben im Verhältnis zur Finanzbehörde unmittelbar wahrnehmen.

Dementsprechend spricht die systematische Auslegung gegen eine Anwendung des § 87c AO auf die der Übermittlung vorgelagerte Ebene⁴⁷⁰ der Buchführungsprogramme.

(3) Historischer Ursprung des § 87c AO in den §§ 3, 4 StDÜV

Bei historisch-genetischer Auslegung lässt sich die Erkenntnis gewinnen, dass der Ursprung des § 87c AO in den §§ 3, 4 StDÜV liegt. So sollte die zum 1. 1. 2017 eingefügte Norm des § 87c AO die Regelungen der §§ 3, 4 StDÜV in die Abgabenordnung übernehmen.⁴⁷¹ Die Gesetzesbegründung weist sogar ausdrücklich darauf hin, dass „[d]er neue § 87c AO [...] ohne inhaltliche Änderung die bislang in den §§ 3 und 4 StDÜV enthaltenen Regelungen [übernimmt]“.⁴⁷² Wenn durch den Gesetzgeber mit der Überführung in die Abgabenordnung aber keine inhaltliche Änderung gewollt war, muss sich die Norm des § 87c AO am früheren Anwendungsbereich der §§ 3, 4 StDÜV ausrichten. Die Steuerdaten-Übermittlungsverordnung legte als ihren Anwendungsbereich in § 1 StDÜV fest, dass die Verordnung für die Übermittlung von für das Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten durch Datenfernübertragung (elektronische Übermittlung) an die Finanzverwaltung mit Ausnahme solcher Daten galt, die für die Festsetzung von Verbrauchsteuern bestimmt sind. Dementsprechend dürfte § 87c AO ebenfalls nur auf Programme zur Übermittlung von für das Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten an die Finanzverwaltung, mithin grundsätzlich nicht für Buchführungssoftware gelten.

⁴⁷⁰ Zur systematischen Verknüpfung und den Wechselwirkungen zwischen den vorgelagerten Buchführungspflichten i. S. d. §§ 140 ff. AO und den nachgelagerten Steuererklärungsspflichten i. S. d. §§ 149 ff. AO siehe bereits Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46 und B. IV. 2. auf S. 111.

⁴⁷¹ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 87c AO, Rn. 1 mit dem zusätzlichen Hinweis, dass die StDÜV gleichzeitig aufgehoben wurde.

⁴⁷² BT-Drucks. 18/7457, S. 66.

Dagegen wird eingewandt, dass entgegen der ausdrücklichen Aussage des Gesetzgebers die Regelungen nicht ohne inhaltliche Änderung übernommen worden seien, was sich schon daran zeige, dass § 87c AO nur noch für nicht amtliche Programme gelte.⁴⁷³

Dieser Argumentation ist zuzugeben, dass die §§ 3, 4 StDÜV tatsächlich nur von Programmen sprechen, also dass die Eingrenzung auf nicht amtliche Programme als eine Änderung gegenüber der vorherigen Rechtslage erscheint. Eine solche Argumentation übersieht jedoch den systematischen Bezug der §§ 3, 4 StDÜV zu § 1 StDÜV. Da § 1 StDÜV eine Eingrenzung des Anwendungsbereichs auf die Übermittlung von Daten für das Besteuerungsverfahren durch Datenfernübertragung an die Finanzverwaltung vorsah, musste die nicht in die Abgabenordnung portierte Norm des § 1 StDÜV einen Niederschlag im Tatbestand des § 87c AO finden, um dem in der Gesetzesbegründung geäußerten Willen nach einer Übernahme ohne inhaltliche Änderung gerecht zu werden. Dementsprechend kann die historisch-genetische Auslegung das am Anfang noch schwache Indiz der Wortlautauslegung, dass es keine amtlichen Buchführungsprogramme gibt, stützen und erheblich verstärken. Folglich hat sich der Gesetzgeber der Wortlautergänzung nur bedient, um die durch §§ 3, 4 StDÜV bestandene Rechtslage aufrecht zu erhalten. Die historische Auslegung spricht mithin ebenfalls gegen eine Anwendung des § 87c AO auf Buchführungsprogramme.

(4) Haftung faktisch nur für als Entwickler registrierte Anbieter möglich

Die Norm des § 87c AO wird erforderlich, da sich die Finanzverwaltung entschlossen hat, neben der „amtlichen“ Softwarelösung ELSTER-Formular auch privaten Anbietern über die Eingabeschnittstelle Elster Rich Client (ERiC) einen Zugang zur Einlieferung von Datensätzen zu eröffnen und diesen dadurch die Entwicklung eigener Serviceangebote zu ermöglichen.⁴⁷⁴ Dafür bietet das Bayerische Landesamt für Steuern Softwareherstellern die Möglichkeit, sich kostenfrei als Entwickler zu registrieren und nach einer Registrierung das ERiC Development Toolkit (ERiC DTK) herunterzuladen.⁴⁷⁵ Die im ERiC DTK enthaltene Programmierschnittstelle erlaubt es dem Softwarehersteller, unter Verwendung seiner Hersteller-Identifikationsnummer Daten aus der eigenen Software an das Elster-Portal einzuliefern, und stellt Auswertungsmöglichkeiten für die vom Portal zurückgelieferten Datenströme⁴⁷⁶ zur Verfügung.

⁴⁷³ So *Volquardsen*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 87c AO, Rn. 1.

⁴⁷⁴ *Volquardsen*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 87c AO, Rn. 1.

⁴⁷⁵ Detailliert zu den Angeboten für Entwickler siehe: <https://bit.ly/2X9mV1a>, zuletzt abgerufen am 21.1.2021.

⁴⁷⁶ Dabei geht es zum Beispiel um Plausibilitätsprüfungen der eingelieferten Steuerdaten oder Einlieferungsbestätigungen.

Mit dieser Grundkenntnis zum Verfahrensablauf, lässt sich der Sinn und Zweck der Norm unter Hinzuziehung der Anordnungen in § 87c Abs. 2, Abs. 3 AO und der Ermächtigungsgrundlage für Eingriffe der Finanzbehörden in § 87c Abs. 4 AO erschließen.

Die Vorschrift des § 87c Abs. 3 S. 1 AO legt fest, dass der Hersteller vor der Freigabe von Programmen für den produktiven Einsatz und nach jeder für den produktiven Einsatz freigegebenen Änderung zu prüfen hat, ob die Programme den Anforderungen an eine richtige und vollständige Datenverarbeitung nach § 87c Abs. 1 AO genügen. Dabei hat er nach § 87c Abs. 3 S. 2 AO ein Protokoll über den letzten durchgeführten Testlauf und eine Programmauflistung zu erstellen, welche fünf Jahre aufzubewahren sind. Diese eingehenden Tests⁴⁷⁷ versetzen den Hersteller in die Lage, nach § 87c Abs. 2 AO auf den Programmumfang sowie auf Fallgestaltungen hinzuweisen, in denen eine richtige und vollständige Verarbeitung ausnahmsweise nicht möglich sind. Nach § 87c Abs. 4 S. 1 AO ist die Finanzbehörde berechtigt, die Programme und Dokumentationen zu überprüfen. Wenn die Finanzbehörde bei dieser Überprüfung Verstöße gegen § 87c Abs. 1 oder Abs. 2 AO feststellt, hat sie den Hersteller oder Vertreiber nach § 87c Abs. 4 S. 3 AO unverzüglich zur Nachbesserung oder Ablösung aufzufordern. Soweit eine Nachbesserung oder Ablösung nicht unverzüglich erfolgt, ist sie nach § 87c Abs. 4 S. 4 AO berechtigt, die Programme des Herstellers von der elektronischen Übermittlung an die Finanzbehörden auszuschließen.

Technisch erfolgt ein solcher Ausschluss durch eine Zurückweisung von Datensätzen an der Schnittstelle der Finanzverwaltung, wenn die Datensätze mit einer ausgeschlossenen Hersteller-Identifikationsnummer versehen sind.⁴⁷⁸

Bei Betrachtung dieses technischen Verfahrensablaufs zeigt sich, dass ein Ausschluss nach § 87c Abs. 4 S. 4 AO überhaupt nur Sinn ergibt, wenn sich ein Anbieter vorher als Entwickler registriert hat. Denn andernfalls ist eine Einlieferung von Daten über die Schnittstelle schon nicht möglich, sodass ein Ausschluss nicht in Betracht kommt. Eine solche Registrierung als Entwickler ist aber gesetzlich nicht vorgeschrieben. Daher ist sie nur notwendig, wenn überhaupt Datensätze über die Eingabeschnittstelle ERiC eingeliefert werden sollen. Dementsprechend kann nach dem Sinn und Zweck des § 87c Abs. 4 S. 4 AO ein Ausschluss für solche Softwarelösungen nicht in Betracht kommen, die keine entsprechende Schnittstelle implementiert haben.

⁴⁷⁷ Zur Einlieferung von (fehlerhaften) Datensätzen im Rahmen einer Pilotierungsphase *Wargowske*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 87c AO, Rn. 19.

⁴⁷⁸ *Volquardsen*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 87c AO, Rn. 11 auch mit dem Hinweis auf das technische Verfahren unter Rn. 5: So wird der Hersteller mit der vergebenen Hersteller-Identifikationsnummer in eine Datenbank der Finanzverwaltungen aufgenommen und jeder über die Software des Herstellers eingelieferte Datensatz mit der Identifikationsnummer verknüpft. Fehlt einem eingelieferten Datensatz eine verknüpfte Identifikationsnummer oder wird ein Hersteller nach § 87c Abs. 4 S. 4 AO ausgeschlossen, so wird der Datensatz bei der Einlieferung an der Schnittstelle der Finanzverwaltung zurückgewiesen.

Darüber hinaus soll § 87c AO die Pflichten für die neu geschaffene Haftungsnorm des § 72a AO begründen,⁴⁷⁹ also eine Inanspruchnahme des Programmherstellers durch Haftungsbescheid i. S. d. § 191 Abs. 1 S. 1 AO ermöglichen. Nach § 72a Abs. 1 S. 1 AO haftet der Hersteller von Programmen i. S. d. § 87c AO grundsätzlich⁴⁸⁰, soweit die Daten infolge einer Verletzung seiner Pflichten nach § 87c AO unrichtig oder unvollständig verarbeitet und dadurch Steuern verkürzt oder zu Unrecht steuerliche Vorteile erlangt werden. Wie die amtliche Überschrift des § 72a AO zeigt, geht es dabei erneut nur um eine „Haftung Dritter bei Datenübermittlungen an [die] Finanzbehörden“. Dass es für die Haftung zentral auf Fehler im Zusammenhang mit dem Datenübermittlungsprozess ankommt, zeigt auch § 72a Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO. Danach haftet, wer als Auftragnehmer i. S. d. § 87d AO Programme zur Verarbeitung von Daten i. S. d. § 87c AO einsetzt, soweit auf Grund unrichtiger oder unvollständiger Übermittlung Steuern verkürzt oder zu Unrecht steuerliche Vorteile erlangt werden. Sowohl § 72a Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO als auch § 72a Abs. 1 AO wohnt also eine fehlerhafte Übermittlung als zentraler Anknüpfungspunkt für die Haftungsnorm inne.⁴⁸¹ Dieses Argument lässt sich bei Kenntnis des technischen Verfahrensablaufs nochmals aufwerten. So wird die Durchsetzung von Haftungsansprüchen für unzutreffend übermittelte Datensätze nach § 72a Abs. 1 AO gegen einen bestimmten Hersteller ebenfalls anhand seiner Hersteller-Identifikationsnummer realisiert. Nun bedeutet dies zwar nicht, dass ein Hersteller ohne entsprechende Registrierung nicht haften könnte, da die gesetzliche Grundlage § 72a Abs. 1 AO kein solch einschränkendes Tatbestandsmerkmal vorsieht. Allerdings würde eine Haftung in diesen Fällen auf faktischer Ebene erheblich erschwert.

Damit spricht auch der Sinn und Zweck des § 87c AO dafür, dass die Vorschrift nicht auf die eigentliche Buchführungssoftware, sondern nur auf Steuerklärungsprogramme zur Übermittlung der Daten an die Finanzverwaltung anwendbar ist.

(5) Zwischenergebnis

Die Auslegung ergibt, dass § 87c AO nur einen engen Anwendungsbereich für Steuerklärungsprogramme an der unmittelbaren Schnittstelle zur Finanzverwaltung hat und dementsprechend nicht für (reine) Buchführungssoftware gilt.

Selbst wenn man zutreffend argumentieren würde, dass in vielen Buchführungssystemen und sogar in ERP-Software heutzutage teilweise ERiC-Schnittstellen zur Datenübermittlung an die Finanzbehörde enthalten sind, kann dies nicht zu einer

⁴⁷⁹ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 87c AO, Rn. 2.

⁴⁸⁰ Nach § 72a Abs. 1 S. 2 AO entfällt die Haftung, soweit der Hersteller nachweist, dass die Pflichtverletzung nicht auf grober Fahrlässigkeit oder Vorsatz beruht.

⁴⁸¹ Rüsken, in: Klein, Abgabenordnung, § 72a AO, Rn. 1 stellt zutreffend heraus, dass die Haftung nur bei Daten eingreife, die „nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung über die amtlich bestimmten Schnittstellen [...] an die [Finanzverwaltung] zu übermitteln sind oder freiwillig übermittelt werden“.

Ausdehnung der Anwendbarkeit des § 87c AO auf das gesamte System führen. Dies ergibt sich aus zwei Überlegungen. Zum einen würden so Hersteller privilegiert, die ihr System gezielt aufspalten, was eine Anwendung auf einheitliche Systemlösungen und deren Reichweite willkürlich erscheinen ließe. Zum anderen entstünde bei einheitlichen Systemlösungen auf Grund des § 72a Abs. 1 AO eine nahezu uferlose und unüberschaubare Haftung. Beides ließe sich nicht mit dem Bestimmtheitsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG in Einklang bringen. Folglich darf sich der Anwendungsbereich des § 87c AO auch bei einheitlichen Systemlösungen mit integrierter Schnittstelle nur auf die ordnungsgemäße Funktion und Dokumentation der Schnittstelle selbst beziehen. Da der Einsatz von Künstlicher Intelligenz zwar in vorgelagerten Prozessschritten, jedoch wohl kaum an der Schnittstelle selbst in Betracht kommt, steht § 87c AO schon mangels Anwendbarkeit dem Einsatz von Künstlicher Intelligenz in der steuerrechtlichen Buchführung nicht entgegen.

bb) Vorgaben des Steuerberatungsgesetzes

Weiterhin könnten für den Einsatz von Künstlicher Intelligenz in der steuerrechtlichen Buchführung die Vorgaben des Steuerberatungsgesetzes zu beachten sein. Nach § 2 S. 1 StBerG darf eine Hilfeleistung in Steuersachen geschäftsmäßig nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind. Die Hilfeleistung in Steuersachen umfasst nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG auch die Hilfeleistung bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie bei der Aufstellung von Abschlüssen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen sind aber nur die in § 3 StBerG aufgezählten Personengruppen befugt. So nennt § 3 Nr. 1 StBerG Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer. Die Vorschrift des § 3 Nr. 2 StBerG erweitert den Kreis auf Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich in § 3 Nr. 1 StBerG genannte Personen sind, und § 3 Nr. 3 StBerG statet Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften, die in einer Rechtsform nach § 49 StBerG auftreten,⁴⁸² mit eben solcher Befugnis aus.

Autonome Systeme mit Künstlicher Intelligenz werden dabei in § 3 StBerG nicht genannt. Dieser Umstand dürfte einerseits damit zu erklären sein, dass der Gesetzgeber historisch nicht an derartige technische Möglichkeiten gedacht hatte und sich solche Systeme auch jetzt erst allmählich durchsetzen. Andererseits wäre eine Erwähnung in § 3 StBerG in systematischer Hinsicht schon deshalb nicht zu erwarten, da die Vorschrift nur rechtsfähige Subjekte adressiert. Die Rechtsfähigkeit ist zu definieren als die Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein.⁴⁸³ Die

⁴⁸² BFH vom 26. 4. 1989, Az. I B 90/88, ECLI:DE:BFH:1989:B.260489.IB90.88.0, Rn. 6.

⁴⁸³ *Dörner*, in: Schulze, BGB – Handkommentar, § 1 BGB, Rn. 2.

Zuweisung von Rechtsfähigkeit liegt dabei grundsätzlich⁴⁸⁴ in einer freien Gestaltungshoheit des Gesetzgebers, der selbst darüber entscheiden kann, den Kreis rechtsfähiger Entitäten einzuschränken oder zu erweitern.⁴⁸⁵ Trotz verschiedenster Überlegungen in der Literatur zur Anerkennung der Rechtsfähigkeit autonomer Systeme, die auf Künstlicher Intelligenz basieren,⁴⁸⁶ existiert bislang noch keine Anordnung des Gesetzgebers, die eine eigenständige Rechtsfähigkeit für derartige Systeme normiert.⁴⁸⁷ Somit ist eine Künstliche Intelligenz, ungeachtet der Fähigkeit, (partiell) autonome Entscheidungen zu treffen, nicht als Rechtsobjekt, sondern allenfalls⁴⁸⁸ als Rechtsobjekt einzustufen.⁴⁸⁹

Folglich darf für die rechtliche Beurteilung nach § 3 StBerG, auch bei einer sehr weitgehenden Automatisierung etwa im Zuge des Einsatzes einer starken Künstlichen Intelligenz, nicht auf das eingesetzte System selbst abgestellt werden, sondern alleiniger Bezugspunkt bleibt das Rechtsobjekt, das für den Betrieb des Systems verantwortlich ist.

(1) Tatbestand der Hilfeleistung in Steuersachen als Ausgangspunkt

Zur Beantwortung der Fragestellung, auf welches Rechtsobjekt als Bezugspunkt beim Einsatz der Künstlichen Intelligenz abzustellen ist, bildet der Tatbestand des § 3 StBerG den Ausgangspunkt. So wird für die von der Norm vorgenommene Eingrenzung der Befugnis auf bestimmte Personen oder Personengruppen eine Hilfeleistung in Steuersachen vorausgesetzt. Was unter dem Tatbestandsmerkmal einer Hilfeleistung in Steuersachen zu verstehen ist, lässt sich durch den Anwendungsbereich des Gesetzes in § 1 StBerG näher bestimmen.

Nach der Rechtsprechung des BFH gebietet es der Sinn und Zweck des Steuerberatungsgesetzes, den Begriff der Hilfeleistung nicht eng auszulegen.⁴⁹⁰ Ihm un-

⁴⁸⁴ Die Einschränkung der Rechtsfähigkeit für natürliche Personen liegt auf Grund von Art. 1 Abs. 1 GG nicht in der Gestaltungshoheit des Gesetzgebers. Siehe dazu die nachfolgende Fußnote.

⁴⁸⁵ *Behme*, in: BeckOGK, § 1 BGB, Rn. 36 f. auch zu den Grenzen rechtspolitischer Gestaltungsautonomie etwa durch Art. 1 Abs. 1 GG oder durch das Unionsrecht.

⁴⁸⁶ Siehe dazu etwa *Eidenmüller*, Oxford Legal Studies Research Paper 27/2017, 11 f.; *Kersten*, JZ 2015, 1, 6 f.; *Schirmer*, JZ 2016, 660.

⁴⁸⁷ *Behme*, in: BeckOGK, § 1 BGB, Rn. 38 f. Die Steuerrechtsfähigkeit i.S.d. § 33 AO reicht zwar weiter als die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit, siehe FG Hamburg vom 24. 2. 2004, Az. IV 362/01, ECLI:DE:FGHH:2004:0224.IV362.01.0A, Rn. 14 f.; *Driuen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 33 AO, Rn. 33. Der Gedanke einer Zuerkennung durch den Steuergesetzgeber als Grundvoraussetzung lässt sich allerdings unmittelbar übertragen.

⁴⁸⁸ Bei rein sachenrechtlicher Betrachtung dürfte eine Einstufung von KI-Software als Rechtsobjekt grundsätzlich sogar schon an der von § 90 S. 1 BGB geforderten Körperlichkeit scheitern.

⁴⁸⁹ Mit einer Einstufung als Rechtsobjekt *Dettling/Krüger*, MMR 2019, 211, 212 f.

⁴⁹⁰ BFH vom 28. 7. 1981, Az. VII R 14/79, ECLI:DE:BFH:1981:U.280781.VIIR14.79.0, Rn. 14, 16.

terfallen aber nur Handlungen, deren Ausführung in dem Verhältnis zwischen der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen eine steuerliche Relevanz beizumessen ist.⁴⁹¹

Gerade mit Blick auf die dargestellte Unterscheidung zwischen schwacher und starker Künstlicher Intelligenz⁴⁹² könnte man auf den Gedanken kommen, dass eine Hilfeleistung beim Einsatz schwacher Künstlicher Intelligenz von vornherein nicht vorliegen kann, da dem eingesetzten System dann lediglich eine Ergänzungsfunktion zukommt.

Auf den Schwierigkeitsgrad der Steuersache soll es aber ebenso wenig ankommen, wie darauf, ob bei objektiver Betrachtung überhaupt eine Hilfeleistung erforderlich wäre.⁴⁹³ Vom Tatbestandsmerkmal der Hilfeleistung können auch Leistungen in weniger bedeutsamen Steuerangelegenheiten erfasst sein.⁴⁹⁴ Somit lässt sich die Unterstützung durch eine schwache Künstliche Intelligenz nicht von vornherein vom Tatbestandsmerkmal der Hilfeleistung in Steuersachen ausschließen.

Damit bleibt es unabhängig vom eingesetzten System bei der Ausgangsfrage, wer die Hilfeleistung i. S. d. § 3 StBerG erbringt. Dafür käme, auf Grund der nicht engen Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Hilfeleistung, jedes Rechtssubjekt als verantwortlicher Betreiber des Systems in Betracht, das Berührungspunkte zur Künstlichen Intelligenz aufweist. Bei Anlegung dieses Maßstabs könnte entweder auf den Entwickler beziehungsweise den Programmierer der Künstlichen Intelligenz oder auf den Steuerpflichtigen selbst oder auf den Hersteller von entsprechenden Systemlösungen als verantwortlicher Betreiber abzustellen sein.

(2) Entwickler bzw. Hersteller der Künstlichen Intelligenz als Anknüpfungspunkt

Bei chronologischer Betrachtung käme als erster Anknüpfungspunkt für die Eigenschaft als verantwortlicher Betreiber der Entwickler beziehungsweise der Programmierer der Künstlichen Intelligenz oder gegebenenfalls der Hersteller als deren Geschäftsherr in Betracht.

Dieser Gedanke liegt nahe, da es der Programmierer ist, welcher der Künstlichen Intelligenz die grundlegende Fähigkeit zur Hilfeleistung in Steuersachen überhaupt erst ermöglicht. Zudem wird auch bei computergestützten Buchführungssystemen ohne Künstliche Intelligenz darauf verwiesen, dass im Gegensatz zur manuellen Buchführung die Ordnungsmäßigkeitskriterien bereits bei der Anwendungsent-

⁴⁹¹ *Senge/von Galen*, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, § 1 StBerG, Rn. 10 m. w. N.

⁴⁹² Dazu bereits Gliederungspunkt B. IV. 4. a) bb) auf S. 146.

⁴⁹³ *Senge/von Galen*, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, § 1 StBerG, Rn. 10.

⁴⁹⁴ BFH vom 28. 7. 1981, Az. VII R 14/79, ECLI:DE:BFH:1981:U.280781.VIIR14.79.0, Rn. 14.

wicklung und Weiterentwicklung der Buchführungssoftware realisiert werden müssten.⁴⁹⁵

Diese Erwägung gilt selbst bei Implementierung selbstlernender Algorithmen im Falle des maschinellen Lernens, da der selbstlernende Algorithmus während seines Einsatzes zwar einer eigenständigen Weiterentwicklung unterworfen ist, auf die der ursprüngliche Programmierer scheinbar keinen Einfluss hat. Allerdings ist auch in dieser Konstellation die anfängliche Programmierung auf eine bestimmte Mustererkennung und -verarbeitung Ausgangspunkt der autonomen Handlungsweise des Algorithmus,⁴⁹⁶ sodass letztendlich alles auf die Ausgangsprogrammierung zurückzuführen ist.

Auch der Sinn und Zweck des Steuerberatungsgesetzes, eine unsachgemäße Steuerberatung zu verhindern, um dadurch Schäden für den einzelnen Bürger einerseits und die Gemeinschaft aller Steuerzahler im Hinblick auf Steuermoral und Steueraufkommen andererseits abzuwenden,⁴⁹⁷ könnte dafür sprechen, den Programmierer in seiner Eigenschaft als eigentlichen Initiator der Künstlichen Intelligenz auch nach einem Inverkehrbringen des Systems noch als verantwortlichen Betreiber anzusehen. Schließlich wäre es an ihm, eine unsachgemäße Information des Anwenders zumindest insoweit zu verhindern, als diese in Folge fehlerhafter Verarbeitungsvorgänge geschieht, die auf Fehler in der Programmierung des ursprünglichen Quellcodes zurückzuführen sind.

Dagegen spricht jedoch, dass der Entwickler einer Software mit der Veröffentlichung eines Programmcodes die Kontrolle über die Zwecke und Mittel der konkreten Datenverarbeitung aus der Hand gibt, sodass er letztendlich nur ein Datenverarbeitungsprogramm zur Verfügung stellt und mit den späteren Verarbeitungsvorgängen auf Grundlage dieses Programms nichts mehr zu tun hat.⁴⁹⁸ Selbiges muss auch dann gelten, wenn zwar nicht der zugrundeliegende Programmcode selbst in offener Form, aber die Software als solche am Markt bereitgestellt wird.

Dieser Argumentationsstrang lässt sich noch durch eine weitere Überlegung verstärken. So stellt eine abstrakte Unterrichtung über steuerliche Rechtsfragen dann keine Hilfeleistung i. S. d. § 3 StBerG dar, wenn sie sich an eine Vielzahl von Personen richtet⁴⁹⁹ und damit gerade nicht einen konkreten Einzelfall betrifft.⁵⁰⁰ Hin-

⁴⁹⁵ *Drien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 145 AO, Rn. 27.

⁴⁹⁶ Dazu sowie zur grundlegenden Funktionsweise des maschinellen Lernens siehe bereits Gliederungspunkt B. IV. 4. a) aa) auf S. 144.

⁴⁹⁷ BVerfG vom 18.6.1980, Az. 1 BvR 697/77, ECLI:DE:BVerfG:1980:1s19800618.1bvr069777, Rn. 39; BFH vom 28.7.1981, Az. VII R 14/79, ECLI:DE:BFH:1981:U.280781.VIIR14.79.0, Rn. 14.

⁴⁹⁸ *Martini/Weinzierl*, NVwZ 2017, 1251, 1253 in Bezug auf die Blockchain-Technologie, aber ebenfalls mit der allgemeinen Erwägung zur Verantwortlichkeit von Softwareentwicklern.

⁴⁹⁹ *Senge/von Galen*, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, § 1 StBerG, Rn. 10.

sichtlich der vom Programmierer geschaffenen Künstlichen Intelligenz handelt es sich aber ebenfalls nicht um eine Hilfeleistung, die auf einen konkreten einzelnen Steuerfall gerichtet ist, sondern um eine Software, die regelmäßig für eine Anwendbarkeit in einer Vielzahl von Fällen konzipiert wird und durch das Angebot am Markt in gleichförmiger und nicht individualisierter Art auch an eine Vielzahl von Anwendern gerichtet wird.

Somit ist der Entwickler beziehungsweise der Programmierer ebenso wenig als verantwortlicher Betreiber anzusehen, wie ein hinter beziehungsweise aus Perspektive des Steuerpflichtigen vor diesen Personen stehender Hersteller als Geschäftsherr.

(3) Steuerpflichtiger als verantwortlicher Betreiber

In Betracht käme auch, den Steuerpflichtigen selbst durch die konkrete Anwendung der Softwarelösung als verantwortlichen Betreiber der Künstlichen Intelligenz anzusehen.

In diesem Fall könnte ein Einsatz der Künstlichen Intelligenz keinen Verstoß gegen § 3 StBerG begründen. Dies ergibt sich daraus, dass eine Hilfeleistung in Steuersachen als die Besorgung einer fremden Steuerangelegenheit definiert ist.⁵⁰¹ Für den Steuerpflichtigen selbst handelt es sich jedoch nicht um eine fremde, sondern um eine eigene Steuerangelegenheit. Dementsprechend liegt bei Besorgung einer eigenen Steuerangelegenheit schon keine Hilfeleistung in Steuersachen vor.⁵⁰²

Dafür den Steuerpflichtigen selbst grundsätzlich als verantwortlichen Betreiber anzusehen, spricht zunächst, dass in Zweierkonstellationen, in denen der Steuerpflichtige eine Softwarelösung mit Künstlicher Intelligenz erwirbt und auf einem eigenen System einsetzt, keine weiteren Personen beteiligt sind, die als verantwortlicher Betreiber angesehen werden könnten.⁵⁰³ In diesem Zusammenhang dürften auch Wartungsverträge mit Dritten, die sich lediglich auf die Hardware oder die sonstige Softwareumgebung beziehen, unschädlich für eine solche Beurteilung sein.

Einer Kategorisierung des Steuerpflichtigen selbst als verantwortlicher Betreiber könnte jedoch entgegenstehen, dass der Steuerpflichtige regelmäßig keinen Einblick in den Quellcode der Software hat. Selbst wenn eine solche Einblicksmöglichkeit in

⁵⁰⁰ BGH vom 7. 12. 1989, Az. I ZR 3/88, ECLI:DE:BGH:1989:071289UIZR3.88.0, Rn. 31; selbige Erwägung gilt für eine Vortrags- oder Lehrtätigkeiten im Bereich des Steuerrechts, siehe *Kolbeck/Peter/Rawald*, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, § 1 StBerG, Rn. 13.

⁵⁰¹ *Senge/von Galen*, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, § 1 StBerG, Rn. 10.

⁵⁰² BFH vom 8. 10. 2010, Az. II B 111/10, ECLI:DE:BFH:2010:B.081010.IIB111.10.0, Rn. 16; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 80 AO, Rn. 271.

⁵⁰³ Diese Erwägung steht unter der soeben bereits unter Gliederungspunkt B. IV. 4. c) bb) (2) auf S. 157 herausgearbeiteten Prämisse, dass der Entwickler der Künstlichen Intelligenz gerade nicht als verantwortlicher Betreiber anzusehen ist.

den Quellcode hypothetisch bestünde, dürfte der Steuerpflichtige bei solch komplexen Programmen trotzdem nur wenige Möglichkeiten haben, die Abläufe auch nachvollziehen zu können.⁵⁰⁴ Diese Erwägung fällt beim Einsatz von Künstlicher Intelligenz mit selbstlernenden Algorithmen noch stärker ins Gewicht, da es in diesen Konstellationen durch das maschinelle Lernen zu erheblichen Modifikationen des Algorithmus kommen kann, die dann selbst für den ursprünglichen Entwickler kaum noch nachvollziehbar sind. Nach dem Sinn und Zweck des Steuerberatungsgesetzes, die Gemeinschaft aller Steuerzahler im Hinblick auf Steuermoral und Steueraufkommen zu schützen,⁵⁰⁵ könnte also intendiert sein, solche Einsatzszenarien gänzlich zu unterbinden. Dieser Argumentationsstrang ließe sich allerdings auch umdrehen. Schließlich ist es beim maschinellen Lernen der Anwender, also der Steuerpflichtige selbst, der die weitere Richtung der Programmentwicklung vorgibt, sodass mit zunehmender Einsatzdauer eine Zurechnung des konkreten Entscheidungsverhaltens der Künstlichen Intelligenz zum Programmierer kleiner und zum Anwender größer wird.⁵⁰⁶

Gerade bei einer tieferen Auslegung nach dem Sinn und Zweck des Steuerberatungsgesetzes kann das Argument einer möglicherweise bestehenden Unübersichtbarkeit der Entscheidungsprozesse der Künstlichen Intelligenz aber nicht durchgreifen. Wenn es primär darum geht, unkundige Steuerpflichtige vor einer Falschberatung durch unfähige und ungeeignete Berater zu schützen,⁵⁰⁷ kann der Schutzzweck dort nicht eingreifen, wo der Steuerpflichtige selbst die letztendliche Entscheidungsgewalt behält. Diese auf den ersten Blick merkwürdig anmutende Argumentation lässt sich mit einer einfachen Kontrollüberlegung unter Zuhilfenahme eines *argumentum ad absurdum* bestätigen, die den Argumentationsstrang aus dem komplexen Feld der Künstlichen Intelligenz hinausbewegt. So würde man auch nicht auf die Idee kommen, einem Hersteller von Taschenrechnern einen Verstoß gegen § 3 StBerG vorzuwerfen, nur weil ein Steuerpflichtiger im Rahmen der Erfüllung seiner steuerlichen Buchführungspflichten auf einen Taschenrechner zurückgreift. Erzeugt nun der Steuerpflichtige mit dem Taschenrechner falsche Ergebnisse, weil die eingegebenen Daten inkorrekt sind, ist dieses Ergebnis einleuchtend. Aber selbst wenn der Hersteller einen defekten Taschenrechner geliefert hätte, der bei Eingabe der richtigen Daten falsche Ergebnisse liefert, würde sich an dieser Beurteilung nichts ändern. Bei systematischer Auslegung zeigt sich nämlich, dass mit der Einordnung in die §§ 1 ff. StBerG keine haftungsrechtliche Frage für die

⁵⁰⁴ Dies dürfte auch gelten, wenn der Steuerpflichtige eigenes Fachpersonal, etwa Informatiker, beschäftigt, da für diese eine vollständige Einarbeitung in den fremden Programmcode nahezu unmöglich oder zumindest sehr unwirtschaftlich wäre.

⁵⁰⁵ Den Aspekt des Schutzes der Allgemeinheit besonders in den Vordergrund rückend BFH vom 28. 7. 1981, Az. VII R 14/79, ECLI:DE:BFH:1981:U.280781.VIIR14.79.0, Rn. 14.

⁵⁰⁶ In Richtung dieses Argumentationsstrangs auch *Krug*, beck digitax 2020, 74, 77, der deshalb „im Regelfall“ ebenfalls den Anwender der Künstlichen Intelligenz als Verantwortlichen ansehen will.

⁵⁰⁷ Den ebenfalls intendierten Individualschutz besonders herausstellend BVerfG vom 18. 6. 1980, Az. 1 BvR 697/77, ECLI:DE:BVerfG:1980:1s19800618.1bvr069777, Rn. 39.

Erfüllung der Verpflichtungen nach den §§ 140 ff. AO verbunden ist,⁵⁰⁸ sondern auf dieser vorgelagerten Ebene lediglich eine Zulässigkeitsfrage des Einsatzes bestimmter Systeme beantwortet werden soll. Insofern darf die Stellung als verantwortlicher Betreiber nicht mit der haftungsrechtlichen Verantwortlichkeit verwechselt werden. Letztendlich muss das Argument der schweren Kontrollierbarkeit des eingesetzten technischen Systems im Rahmen der Entscheidung, wer als verantwortlicher Betreiber im Rahmen des Steuerberatungsgesetzes anzusehen ist, also außen vor bleiben.

Folglich ist trotz des fehlenden Einblicks⁵⁰⁹ in die unmittelbaren Verarbeitungsvorgänge beim Einsatz von Künstlicher Intelligenz der Steuerpflichtige selbst als verantwortlicher Betreiber anzusehen, da er den Verarbeitungsvorgang durch die Eingabe von Daten steuert und vor allem über den Weiterbetrieb des Systems entscheidet. Demnach liegt keine fremde Steuerangelegenheit vor, sodass auch keine Hilfeleistung in Steuersachen gegeben ist und ein Verstoß gegen § 3 StBerG in dieser Grundkonstellation von vornherein ausscheidet.

(4) Betrieb durch Dritte und Abgrenzungsschwierigkeiten

Gerade im Hinblick auf den hier ebenfalls zu untersuchenden Internationalisierungsaspekt und das Aufkommen neuer Geschäftsmodelle insbesondere im Bereich Legal-Tech entsteht die schwierige Abgrenzungsfrage, wann der Einsatz der Künstlichen Intelligenz noch als durch den Steuerpflichtigen selbst veranlasst angesehen werden kann und wann ein Dritter als Betreiber der Künstlichen Intelligenz angesehen werden muss.⁵¹⁰ Obwohl sich diese Abgrenzungsfrage in der Praxis inzwischen anhand vieler Einzelfallgestaltungen stellen lässt, sollen hier nur zwei typische Praxiskonstellationen herausgegriffen werden, um das Problemfeld zu verdeutlichen und Lösungsvorschläge aufzuzeigen. Die zwei Praxiskonstellationen lassen sich nach den typischen Anwendungsfällen anhand der Unternehmensgröße entfalten.

So steht bei großen Unternehmen in Konzernstrukturen zumeist die Verlagerung auf eine Konzernobergesellschaft oder konzerneigene Serviceeinheiten, die eine

⁵⁰⁸ Ausführlich zu dieser nachgelagerten haftungsrechtlichen Frage beim Einsatz von autonomen Systemen mit Künstlicher Intelligenz, die insofern gesteigerte Anforderungen an die Überwachung und Verfahrensdokumentation stellt, siehe den nächsten Unterabschnitt unter Gliederungspunkt B. IV. 5. auf S. 173.

⁵⁰⁹ Ein solcher Einblick würde dem einzelnen Steuerpflichtigen im Übrigen auch regelmäßig im Hinblick auf einen einfachen Taschenrechner und damit erst recht im Hinblick auf konventionelle EDV-Systeme fehlen.

⁵¹⁰ Im Gegensatz zum vorhergehenden Gliederungspunkt geht es hier nicht um die einfache Zweipersonenkonstellation, in der ein Steuerpflichtiger ein System mit Künstlicher Intelligenz erwirbt und selbst betreibt, sondern um Konstellationen, in denen mindestens ein Dritter beteiligt ist oder der Hersteller des Systems dieses auch selbst betreibt und dem Steuerpflichtigen nur (einzelne) Dienstleistungen zur Verfügung stellt.

rechtliche Verselbstständigung aufweisen können, im Vordergrund.⁵¹¹ Diese Gesellschaften übernehmen dann die konzernweite Buchführung und setzen dafür zunehmend auch autonome Systeme mit Künstlicher Intelligenz ein.

Auf der anderen Seite geht der Trend insbesondere bei kleinen und mittelständischen Unternehmen hin zum Einsatz von Drittanbieter-Apps beziehungsweise zur Verlagerung von Buchführungsaufgaben im digitalen Bereich auf externe Dienstleister.⁵¹² Auch diese Dienstleistungsanbieter zeichnen sich zunehmend durch die Abwicklung der Prozesse auf eigenen Servern unter Einsatz von Künstlicher Intelligenz aus.

In beiden Konstellationen lässt sich somit die Frage stellen, ob der Steuerpflichtige noch selbst als verantwortlicher Betreiber der Künstlichen Intelligenz anzusehen ist oder ob es sich schon um eine geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen handelt, die nach § 2 StBerG nur unter zusätzlichen Voraussetzungen zulässig ist.

(a) Einsatz von Shared-Service-Centern in Konzernstrukturen

Bei einer konzerninternen Bündelung von Buchführungsaufgaben sind nach den vorgenannten Erwägungen die Konstellationen unbedenklich, in denen eine Verlagerung von steuerlichen Prozessen auf eine rechtlich nicht verselbstständigte Serviceeinheit stattfindet. Dann handelt es sich für die steuerpflichtige Gesellschaft nämlich nach wie vor um eine eigene Steuersache und nicht um eine Hilfeleistung i. S. d. § 1 StBerG.

Problematisch ist der Fall, in dem die Serviceeinheit eine rechtliche Verselbstständigung aufweist. In diesen Konstellationen könnte man in Bezug auf die Serviceeinheit grundsätzlich⁵¹³ nicht mehr davon sprechen, dass es sich noch um denselben Steuerpflichtigen i. S. d. § 33 Abs. 1 AO handelt. In diesem Fall beruht die Verpflichtung zur Buchführung nicht mehr auf einer steuergesetzlichen Anordnung i. S. d. § 4 AO, sondern kann sich allenfalls aus einer rechtsgeschäftlichen Verpflichtung zwischen den beteiligten (Konzern-)Unternehmen ergeben. Solche rechtsgeschäftlichen Verpflichtungen werden von § 33 Abs. 1 AO aber gerade nicht erfasst.⁵¹⁴

⁵¹¹ Zur Verlagerung von Buchführungsaufgaben auf Shared-Service-Center siehe bereits Gliederungspunkt A. auf S. 27 mit Fußnote 2.

⁵¹² Zu den Praxistrends und den Geschäftsmodellen siehe bereits Gliederungspunkt A. II. 3. b) auf S. 41.

⁵¹³ Auch wenn das Steuerrecht im Falle von rechtlich und wirtschaftlich verbundenen Unternehmen regelmäßig an die einzelnen Rechtsträger anknüpft, kann sich eine Behandlung als unselbstständige Einheit nach den Regeln einer Organschaft ergeben. Zu den einzelsteuergesetzlich unterschiedlichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen einer Organschaft siehe *Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 33 AO, Rn. 45 ff.

⁵¹⁴ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 33 AO, Rn. 13; *Koenig*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 33, Rn. 32.

In Betracht käme in diesen Konstellationen eine analoge Anwendung des § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG.⁵¹⁵ Danach handelt es sich bei der Erledigung von Rechtsangelegenheiten innerhalb verbundener Unternehmen i. S. d. § 15 AktG nicht um eine Rechtsdienstleistung nach § 2 Abs. 1 RDG. Nach § 15 AktG sind verbundene Unternehmen rechtlich selbstständige Unternehmen, die im Verhältnis zueinander in Mehrheitsbesitz stehende Unternehmen und mit Mehrheit beteiligte Unternehmen i. S. d. § 16 AktG, abhängige und herrschende Unternehmen i. S. d. § 17 AktG, Konzernunternehmen i. S. d. § 18 AktG, wechselseitig beteiligte Unternehmen i. S. d. § 19 AktG oder Vertragsteile eines Unternehmensvertrags i. S. d. §§ 291, 292 AktG sind. Eine Anwendung des § 15 AktG über § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG setzt dabei keine Beteiligung einer Aktiengesellschaft voraus, wie es die systematische Verortung im AktG vermuten ließe, sondern umfasst alle verbundenen Unternehmen unabhängig von der Rechtsform.⁵¹⁶ Somit würde die Verlagerung auf eine zum Konzern gehörige Servicegesellschaft, die Buchführungsaufgaben für eine andere Konzerngesellschaft übernimmt, unabhängig von der Rechtsform der beteiligten Gesellschaften trotz rechtlicher Verselbstständigung keine Besorgung einer fremden Steuerangelegenheit darstellen.

Für eine analoge Anwendung des § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG bräuchte es eine planwidrige Regelungslücke bei einer vergleichbaren Interessenlage.⁵¹⁷

Eine Regelungslücke liegt vor, da das Steuerberatungsgesetz keine mit der Vorschrift des § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG vergleichbare Normierung kennt. Die Planwidrigkeit könnte sich daraus ergeben, dass der Gesetzgeber mit der vollständigen Aufhebung des Rechtsberatungsgesetzes und der Überführung der Vorschriften in das Rechtsdienstleistungsgesetz zum 1.7.2008⁵¹⁸ die Norm des § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG neu eingefügt hat.⁵¹⁹ Die Norm bezweckt den Ausschluss der Erledigung von Rechtsangelegenheiten innerhalb verbundener Unternehmen i. S. d. § 15 AktG vom Anwendungsbereich des § 2 Abs. 1 RDG, da diese schon nicht als fremde Ange-

⁵¹⁵ Ebenfalls mit Verweis auf § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG zur Abgrenzung von fremden und eigenen Angelegenheiten, aber ohne eine dogmatische Verknüpfung zu den Vorschriften des StBerG herzustellen, BFH vom 8.10.2010, Az. II B 111/10, ECLI:DE:BFH:2010:B.081010.IIB111.10.0, Rn. 20; kritisch dagegen *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 80 AO, Rn. 272, der an einer entsprechenden Anwendbarkeit der Norm im Steuerberatungsgesetz zweifelt.

⁵¹⁶ *Dreyer/Müller*, in: *Dreyer/Lamm/Müller*, RDG – Praxiskommentar, § 2 RDG, Rn. 71 unter Bezugnahme auf die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 16/3655, S. 50 und mit dem Hinweis darauf, dass eine engere Auslegung den Sinn und Zweck des RDG verfehlen würde.

⁵¹⁷ Allgemein zu den Analogievoraussetzungen und nicht auf den konkreten Fall des § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG bezogen *Möllers*, Juristische Methodenlehre, § 6, Rn. 106 ff.

⁵¹⁸ *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler*, Rechtsdienstleistungsgesetz, Vorwort.

⁵¹⁹ Zur Genese der Vorschrift siehe *Offermann-Burckart*, in: *Krenzler*, Rechtsdienstleistungsgesetz – Handkommentar, § 2 RDG, Rn. 159 ff.

legenheiten anzusehen sind.⁵²⁰ Im Zuge der Neufassung betonte der Gesetzgeber, dass alle in § 2 Abs. 3 RDG getroffenen Regelungen lediglich klarstellenden Charakter haben,⁵²¹ also nur deklaratorischer Natur sind. Aus der Betonung, dass es sich nur um einen klarstellenden Charakter handelt, lässt sich schließen, dass der Gesetzgeber schon vorher davon ausging, dass im Falle der Erbringung von Rechtsdienstleistungen zwischen Unternehmen nach § 15 AktG keine fremde Angelegenheit vorlag. Das Steuerberatungsgesetz ist bereits im Jahre 1961 in Kraft getreten,⁵²² also deutlich älter als das Rechtsdienstleistungsgesetz. Daraus lässt sich erklären, dass eine dem § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG entsprechende Klarstellung fehlt. Da der Gesetzgeber mit Einfügung des § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG davon ausging, dass keine neue Rechtslage geschaffen wird, gibt dies ein starkes Indiz auch auf die Planwidrigkeit der fehlenden Normierung im Steuerberatungsgesetz.

Für eine Vergleichbarkeit der Interessenlage spricht, dass zwischen dem Rechtsdienstleistungsgesetz und dem Steuerberatungsgesetz bei historischer Auslegung ein Gleichlauf besteht. So geht das Rechtsberatungsgesetz als Vorläufer des Rechtsdienstleistungsgesetzes auf das Gesetz zur Verhütung von Missbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung⁵²³ zurück.⁵²⁴ Selbiges gilt für das Steuerberatungsgesetz, das auf § 107a RAO zurückgeht,⁵²⁵ der seinen Ursprung ebenfalls im Gesetz zur Verhütung von Missbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung findet.⁵²⁶ Beide Rechtsmaterien weisen also einen gemeinsamen Ursprung auf und haben die identische Zielsetzung, ein gewisses Professionalisierungslevel für Beratungsleistungen abzusichern. Die historische und die teleologische Auslegung sprechen also für eine analoge Anwendung.

Genau eine Vergleichbarkeit der Interessenlage könnte jedoch die systematische Auslegung sprechen. So handelt es sich beim Rechtsdienstleistungsgesetz nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers um eine *lex generalis* zum Steuerberatungsgesetz, sodass das Steuerberatungsgesetz auch konkretere oder strengere Vorgaben treffen und insoweit das Rechtsdienstleistungsgesetz verdrängen kann.⁵²⁷ Dies bestätigt auch die Regelung des § 1 Abs. 3 RDG. Neben den vorrangigen Regelungen des Steuerberatungsgesetzes kann das Rechtsdienstleistungsgesetz jedoch weiterhin ergänzend anwendbar sein.⁵²⁸ Es wird nur so weit verdrängt, wie das

⁵²⁰ *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler, Rechtsdienstleistungsgesetz*, § 2 RDG, Rn. 140.

⁵²¹ Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 16/3655, S. 49, rechte Spalte.

⁵²² *Riddermann*, in: *Kuhls, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz*, § 1 StBerG, Rn. 1.
⁵²³ *Reichsgesetzblatt Teil I 1935*, S. 1478.

⁵²⁴ *Chemnitz/Johnigk, Rechtsberatungsgesetz – Kommentar, Vorbemerkung*, Rn. 1.

⁵²⁵ *Riddermann*, in: *Kuhls, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz*, § 1 StBerG, Rn. 1.

⁵²⁶ Dazu bereits Gliederungspunkt A. II. 2. auf S. 36.

⁵²⁷ Gesetzesbegründung in BT-Drucksache 16/3655, S. 45, rechte Spalte.

⁵²⁸ *Deckenbrock*, in: *Deckenbrock/Henssler, Rechtsdienstleistungsgesetz*, § 1 RDG, Rn. 29.

Spezialgesetz eine abschließende Regelung trifft.⁵²⁹ Somit ist die Reichweite der Sperrwirkung anhand der konkreten Normen zu ermitteln.⁵³⁰ Gerade weil es sich bei § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG um eine lediglich klarstellende Regelung zu einer Abgrenzungsfrage handelt, die auch im Steuerberatungsgesetz auftaucht, dort aber nicht angesprochen wird, ist nicht von einer abschließenden Regelung auszugehen, die einen systematischen Vorrang des Steuerberatungsgesetzes mit einer verdrängenden Wirkung begründet. Auch die Rechtsprechung geht davon aus, dass es sich nicht um eine Hilfeleistung i. S. d. § 1 StBerG handele, „wenn beide [juristischen Personen] als Unternehmenseinheit anzusehen sind, bei der eine wirtschaftliche, finanzielle und organisatorische Eingliederung zu bejahen ist“⁵³¹.

Im Ergebnis liegen die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung des § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG also vor.

Folglich ist eine konzerninterne Verlagerung von Buchführungsaufgaben auch dann ohne Erfüllung weiterer Voraussetzungen nach § 2 StBerG zulässig, wenn die Verlagerung auf eine rechtlich selbstständige Servicegesellschaft im Rahmen des § 15 AktG erfolgt. Das ergibt sich daraus, dass es sich nach § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG analog für die Servicegesellschaft nicht um eine fremde, sondern noch um eine eigene Steuerangelegenheit handelt. Somit ist auch der Einsatz von autonomen Systemen mit Künstlicher Intelligenz in Shared-Service-Centern unabhängig von einer rechtlichen Verselbstständigung in gleicher Weise zulässig, wie der Einsatz unmittelbar durch den Steuerpflichtigen selbst erfolgen darf.⁵³²

(b) Einsatz von externen Buchführungsdienstleistern

Bedeutend komplizierter ist die Bewertung der rechtlichen Situation bei Einschaltung externer Dienstleistungsanbieter, die Anwendungen oder Serviceleistungen zur Erledigung von Aufgaben der steuerrechtlichen Buchführung bereitstellen.

So dürfte gerade bei kleinen und mittelständischen Unternehmen die bereits herausgearbeitete Grundkonstellation im Zweipersonenverhältnis mit lediglich einem Entwickler und einem Steuerpflichtigen, der die Künstliche Intelligenz dann auf eigenen Systemen betreibt,⁵³³ eher selten sein. Dies ergibt sich schon daraus, dass

⁵²⁹ *Kleine-Cosack*, Rechtsdienstleistungsgesetz, § 1 RDG, Rn. 52; *Overkamp/Overkamp*, in: Henssler/Pritting, Bundesrechtsanwaltsordnung, § 1 RDG, Rn. 16.

⁵³⁰ In diese Richtung auch *Remmert*, in: Krenzler, Rechtsdienstleistungsgesetz – Handkommentar, § 1 RDG, Rn. 108; vertiefend *Kleine-Cosack*, Rechtsdienstleistungsgesetz, § 1 RDG, Rn. 54 ff.

⁵³¹ FG Berlin-Brandenburg vom 24.9.2009, Az. 13 K 65/06, ECLI:DE:FGBEBB:2009:0924.13K65.06.0A, Rn. 26 jedoch ohne Angabe einer dogmatischen Herleitung; mit diesen Kriterien auch *Koslowski/Gehre*, Steuerberatungsgesetz – Kommentar, § 1 StBerG, Rn. 5 ebenfalls ohne dogmatische Anknüpfung.

⁵³² Dazu bereits die Ausführungen unter Gliederungspunkt B. IV. 4. c) bb) (3) auf S. 159, und zu den gesteigerten Anforderungen an die Verfahrensdokumentation siehe Gliederungspunkt B. IV. 5. d) bb) auf S. 191.

⁵³³ Siehe dazu schon die Gliederungspunkte B. IV. 4. c) bb) (2) auf S. 157 und (3) auf S. 159.

die Künstliche Intelligenz zu einem effizienten Einsatz und zur eigenen Weiterentwicklung eine Vielzahl von Trainingsdaten benötigt,⁵³⁴ welche bei einem kleinen oder mittelständischen Unternehmen regelmäßig nicht anfallen werden.⁵³⁵

Deshalb sind in der Praxis inzwischen eher Geschäftsmodelle verbreitet, in denen ein Drittanbieter vom Hersteller einer Künstlichen Intelligenz diese erwirbt, auf eigenen Systemen betreibt und deren Nutzung lediglich als Serviceleistung, meist als Software as a Service (SaaS), den Steuerpflichtigen anbietet. Ebenso haben sich am Markt Geschäftsmodelle etabliert, in denen der Hersteller die Künstliche Intelligenz nicht mehr als Software an den Steuerpflichtigen vertriebt, sondern ihm eine Nutzung ebenfalls zumeist in Cloud-Lösungen über onlinegestützte Apps ermöglicht.⁵³⁶ Dadurch ergibt sich aus technischer Sicht der Vorteil, dass unter dem Stichwort Big Data eine Versorgung der Künstlichen Intelligenz mit einer hohen Zahl an Trainingsdaten stattfinden kann, da dann viele verschiedene Fälle in die Mustererkennung eingespeist werden. Abweichend von der oben untersuchten Grundkonstellation im Zweipersonenverhältnis, ist diesen beiden Geschäftsmodellen gemein, dass die Künstliche Intelligenz gerade nicht auf einem System des Steuerpflichtigen selbst betrieben wird, sodass aus rechtlicher Perspektive die Erledigung einer fremden Steuerangelegenheit und damit eine Hilfeleistung i. S. d. §§ 1 ff. StBerG in Betracht kommt.

Insofern wäre ein Rückgriff auf § 6 StBerG zu erwägen. Die Vorschrift nimmt in § 6 Nr. 1 bis Nr. 4 StBerG enumerativ aufgezählte Konstellationen vom Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen i. S. d. § 5 StBerG aus.⁵³⁷ Zu denken wäre bei den aufgezeigten Geschäftsmodellen etwa an § 6 Nr. 3 StBerG oder § 6 Nr. 4 StBerG.

Nach § 6 Nr. 3 Hs. 1 StBerG gilt das Verbot des § 5 StBerG nicht für die Durchführung mechanischer Arbeitsgänge bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. So könnte man erwägen, den Einsatz von autonomen Systemen mit Künstlicher Intelligenz als mechanische Arbeitsgänge zu subsumieren. Nach der Rechtsprechung sollen dem Tatbestandsmerkmal der mechanischen Arbeitsgänge im wesentlichen Rechen- und Schreibarbeiten unterfallen.⁵³⁸ Im modernen Kontext gedacht, liegt die Zielsetzung des § 6 Nr. 3 StBerG somit auch darin, einen Markt für spezielle Anbieter zu eröffnen,

⁵³⁴ Zu diesen technischen Grundlagen bereits Gliederungspunkt B. IV. 4. a) auf S. 143.

⁵³⁵ Dennoch gibt es solche Einsatzszenarien für Künstliche Intelligenz, wobei die Ergebnisse vielzähliger Trainingsdaten dann etwa über Updates eingespielt werden können.

⁵³⁶ Zu praktischen Geschäftsmodellen siehe bereits Gliederungspunkt A. II. 3. b) auf S. 41.

⁵³⁷ *Krug*, beck.digitax 2020, 74, 77 reißt die andersgelagerte Fragestellung an, ob sich ein Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter auf Grund der allgemeinen Berufspflichten der Eigenverantwortlichkeit und der Unabhängigkeit aus § 57 Abs. 1 StBerG einer fachlichen Unterstützung durch Künstliche Intelligenz bedienen darf, was er bei einer hinreichenden Kontrolle der jeweiligen Arbeitsergebnisse bejaht.

⁵³⁸ BVerfG vom 18.6.1980, Az. 1 BvR 697/77, ECLI:DE:BVerfG:1980:ls19800618. 1bvr069777, Rn. 61.

welche solche Rechen- und Schreibearbeiten erledigen, die bei der Führung steuerrechtlich relevanter Bücher und sonstiger steuerrechtlich relevanter Aufzeichnungen anfallen.⁵³⁹ Teilweise wird als Sinn und Zweck der Norm auch darauf abgestellt, dass solche mechanischen Vorgänge gerade keine Subsumtion unter gesetzliche Tatbestände darstellten, also steuerlich ohne Bedeutung seien.⁵⁴⁰ Gegen die Argumentation, es würden nur Vorgänge ohne steuerliche Bedeutung erfasst, spricht aber schon die systematische Auslegung des Steuerberatungsgesetzes. So stellt § 6 StBerG eine Ausnahme vom Verbot des § 5 StBerG dar. Die Norm kann jedoch nur dann eingreifen, wenn der Anwendungsbereich des Steuerberatungsgesetzes durch § 1 StBerG überhaupt eröffnet ist, also eine Hilfeleistung in Steuersachen vorliegt. Somit ändert § 6 StBerG an der Qualifikation der dort aufgezählten Tätigkeiten als Steuerrechtshilfe gerade nichts.⁵⁴¹ Auch der einleitende Wortlaut des § 6 StBerG spricht davon, dass das Verbot des § 5 StBerG für die aufgezählten Tätigkeit nicht „gilt“ und stellt damit lediglich eine Fiktion⁵⁴² auf. Folglich ist für den Anwendungsbereich des § 6 Nr. 3 Hs. 1 StBerG darauf abzustellen, dass durch die mechanischen Arbeitsgänge keine Einzelfallentscheidungen getroffen werden, welche steuerliche Konsequenzen auslösen, wobei eine steuerliche Relevanz des Endprodukts unschädlich ist.⁵⁴³

Hinsichtlich der einzelnen Prozessschritte der Buchführung⁵⁴⁴ ist außerdem zu beachten, dass die Ausnahmenvorschrift des § 6 Nr. 3 Hs. 1 StBerG das Kontieren von Belegen nicht erfasst. Dies ergibt sich aus der ausdrücklichen gesetzlichen Festlegung in § 6 Nr. 3 Hs. 2 StBerG, welche das Kontieren von Belegen und das Erteilen von Buchungsanweisungen vom Anwendungsbereich des § 6 Nr. 3 Hs. 1 StBerG ausnimmt. Dementsprechend kann die Ausnahme des § 6 Nr. 3 Hs. 1 StBerG nur mechanische Arbeitsgänge in Bezug auf die vorgelagerten Prozessschritte der Einrichtung der Buchführung⁵⁴⁵ und der Datenerfassung und Auswertung⁵⁴⁶ sowie

⁵³⁹ *Riddermann*, in: Kuhls, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, § 6 StBerG, Rn. 11 verweist dazu beispielhaft auf EDV-Unternehmen und Rechenzentren.

⁵⁴⁰ *Koslowski/Gehre*, Steuerberatungsgesetz – Kommentar, § 6 StBerG, Rn. 6.

⁵⁴¹ Zutreffend *Riddermann*, in: Kuhls, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, § 6 StBerG, Rn. 1.

⁵⁴² Allgemein zu gesetzlichen Fiktionen durch das Wort „gilt“: *Wank*, Die Auslegung von Gesetzen, S. 22 f.

⁵⁴³ Diese fehlende Einzelfallentscheidung als „[e]ntscheidend“ ansehend auch *Riddermann*, in: Kuhls, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, § 6 StBerG, Rn. 11.

⁵⁴⁴ Zu diesen Prozessschritten siehe bereits die Ausführungen unter Gliederungspunkt B. III. 2. a) auf S. 99.

⁵⁴⁵ BFH vom 12. 1. 1988, Az. VII R 60/86, ECLI:DE:BFH:1988:U.120188.VIIR60.86.0, Rn. 24 zählt zu dieser Einrichtung die „Wahl des Buchführungssystems, der zu benutzenden Geräte, der Art und Weise der Belegübernahme oder des Ausdrucks der Buchführungsergebnisse“. Ablehnend hinsichtlich der Wahl des Buchführungssystems *Riddermann*, in: Kuhls, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, § 6 StBerG, Rn. 12.

auf den nachgelagerten Prozessschritt der Erstellung von Abschlüssen⁵⁴⁷ erfassen. Hinsichtlich des Prozessschritts der Kontierung⁵⁴⁸ ist allerdings zu beachten, dass die nachträglich eingefügte Norm des § 6 Nr. 4 StBerG⁵⁴⁹ den Ausnahmetatbestand unter zusätzlichen Voraussetzungen auf das Buchen laufender Geschäftsvorfälle, die laufende Lohnabrechnung und das Fertigen von Lohnsteuer-Anmeldungen erweitert⁵⁵⁰ hat. Was eine einheitliche Auslagerung der gesamten Prozesskette, also eine Verbindung von Dienstleistungen nach § 6 Nr. 3 StBerG mit solchen nach § 6 Nr. 4 StBerG anbelangt, so sind keine Argumente gegen eine Verbindung der Ausnahmetatbestände ersichtlich, weshalb eine solche Verbindung als zulässig erachtet wird.⁵⁵¹

Im Hinblick auf die Untersuchung, ob die Ausnahmetatbestände des § 6 Nr. 3, Nr. 4 StBerG auch den Einsatz von Künstlicher Intelligenz erfassen können, ist zwar festzustellen, dass sich weder Literatur noch Rechtsprechung bisher mit der Zulässigkeit des Einsatzes von Künstlicher Intelligenz in diesem Bereich befasst haben. Dennoch lassen sich zumindest Rückschlüsse und Maßstäbe aus der existierenden Rechtsprechung ableiten.

Nach der Rechtsprechung unterfällt etwa die Erstellung und Übermittlung von Umsatzsteuervoranmeldungen auch dann nicht der Ausnahme nach § 6 Nr. 3, Nr. 4 StBerG, wenn diese auf Grund des verwendeten Buchführungsprogramms automatisch erfolgt.⁵⁵² Richtungsweisend erscheint in diesem Zusammenhang ein Beschluss des OLG Frankfurt am Main, das bereits am 1. 10. 1990 für umsatzsteuerliche Berechnungen, die mithilfe eines Buchführungsprogramms vorgenommen wurden, klar herausarbeitete, dass eine „erlaubnisgebundene Steuerrechtshilfe nicht durch

⁵⁴⁶ *Koslowski/Gehre*, Steuerberatungsgesetz – Kommentar, § 6 StBerG, Rn. 6 mit Verweis auf BVerwG vom 20. 1. 1966, Az. I C 10.63, ECLI:DE:BVerwG:1966:200166U1C10.63.0 zur Erlaubnispflicht für die gewerbsmäßige Rentenberechnung.

⁵⁴⁷ BFH vom 21. 2. 1984, Az. VII R 107/83, ECLI:DE:BFH:1984:U.210284.VIIR107.83.0, Rn. 33.

⁵⁴⁸ *Riddermann*, in: Kuhls, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, § 6 StBerG, Rn. 21 weist darauf hin, dass das Tatbestandsmerkmal des „Buchen[s] laufender Geschäftsvorfälle“ in § 6 Nr. 4 StBerG dabei lediglich eine andere Bezeichnung für den Prozessschritt des Kontierens darstellt.

⁵⁴⁹ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 4 lit. b des Vierten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 9. Juni 1989, siehe BGBl. I 1989, 1062, rechte Spalte unten.

⁵⁵⁰ Die gesetzliche Erweiterung in § 6 Nr. 4 StBerG geht zurück auf die Entscheidung des BVerfG vom 18. 6. 1980, Az. 1 BvR 697/77, ECLI:DE:BVerfG:1980:1s19800618.1bvr069777 und die Entscheidung des BVerfG vom 27. 1. 1982, Az. 1 BvR 807/80, ECLI:DE:BVerfG:1982:1s19820127.1bvr80780, in denen das Gericht das Buchführungsprivileg des § 5 StBerG für steuerberatende Berufe hinsichtlich des Kontierens von Buchungsbelegen und der laufenden Lohnbuchhaltung für unvereinbar mit der Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG erklärte.

⁵⁵¹ *Riddermann*, in: Kuhls, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, § 6 StBerG, Rn. 16.

⁵⁵² BFH vom 7. 6. 2017, Az. II R 22/15, ECLI:DE:BFH:2017:U.070617.IIR22.15.0, Rn. 15 ff.; die gegen das Urteil eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde durch das BVerfG mit Beschluss vom 5. 3. 2018, Az. 1 BvR 2288/17, gem. §§ 93a, 93b BVerfGG nicht zur Entscheidung angenommen.

den Einsatz einer EDV-Anlage zu erlaubnisfreier mechanischer Kontierungsarbeit wird⁵⁵³. Insgesamt lässt sich also eine restriktive Tendenz der Rechtsprechung⁵⁵⁴ bei der Auslegung des § 6 Nr. 3, Nr. 4 StBerG erkennen. Dies entspricht auch der gesetzlichen Systematik. So normiert § 6 StBerG bei systematischer Auslegung Ausnahmetatbestände vom Grundsatz der Erlaubnisbindung nach §§ 1 ff. StBerG. Als Ausnahmevorschrift muss § 6 StBerG folglich eng ausgelegt werden.⁵⁵⁵

Unter Anlegung dieser Maßstäbe ließen sich unter die Ausnahme nach § 6 Nr. 3, Nr. 4 StBerG erst einmal Infrastructure as a Service (IaaS)-Dienstleistungen aus der Cloud subsumieren. Bei IaaS-Dienstleistungen stellt der Dritte nämlich nur Infrastruktur, wie Speicherkapazität, Netzwerkübertragungsressourcen oder Rechenleistung, mietweise⁵⁵⁶ zur Verfügung.⁵⁵⁷ Damit wird es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, eigene beziehungsweise von ihm erworbene Softwarelösungen, auch solche mit Künstlicher Intelligenz, auf der Infrastruktur eines Dritten zu betreiben. In der Konsequenz hat der Dritte zwar die direkte Kontrolle über die Hardwareressourcen und kann diese steuern,⁵⁵⁸ auf den eigentlichen Verarbeitungsvorgang, also auf die steuerliche Subsumtion, kann er jedoch keinen Einfluss ausüben. Dementsprechend stünde einer Subsumtion dieses Bereitstellungsmodells unter den Ausnahmetatbestand des § 6 Nr. 3, Nr. 4 StBerG nichts entgegen.

Mit derselben Argumentation wäre zu erwägen, Platform as a Service (PaaS)-Dienstleistungen aus der Cloud unter § 6 Nr. 3, Nr. 4 StBerG zu fassen. Unter dieses Servicemodell wird ein über die Bereitstellung von technischer Infrastruktur hinausgehendes Angebot von Anwendungsinfrastruktur bis hin zur Middleware-Ebene gefasst.⁵⁵⁹ Als Middleware wird dabei Software zumeist für das Datenbanksystem oder die Anwendungsentwicklungsumgebung bezeichnet, die es dem Nutzer ermöglicht, eigene Anwendungsmodelle zu implementieren.⁵⁶⁰ Insofern dürfte entscheidend sein, wie weit die Bereitstellung der entsprechenden Softwarelösungen geht oder, anders gefragt, inwieweit auch Software bereitgestellt wird, die die steuerliche Subsumtion entscheidend beeinflusst. Im Zusammenhang mit dem

⁵⁵³ OLG Frankfurt vom 1.10.1990, Az. 6 W 126/90, ECLI:DE:OLGHE:1990:1001.6W126.90.0A.

⁵⁵⁴ Eine Ausnahme bildet die Annahme in BFH vom 21.2.1984, Az. VII R 107/83, ECLI:DE:BFH:1984:U.210284.VIIR107.83.0, Rn. 33, der Tatbestand des § 6 Nr. 3 StBerG sei im Hinblick auf die Worte „bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen“ nach dem Sinn und Zweck des Steuerberatungsgesetzes weit auszulegen.

⁵⁵⁵ So auch *Koslowski/Gehre*, Steuerberatungsgesetz – Kommentar, § 6 StBerG, Rn. 1; *Riddermann*, in: Kuhls, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, § 6 StBerG, Rn. 2.

⁵⁵⁶ Umfassend zur (umstrittenen) Einordnung des Cloud-Computing als Mietvertrag *Wicker*, MMR 2012, 783.

⁵⁵⁷ Vertiefend zu den in der Praxis verschiedentlich ausgestalteten Einsatzszenarien für IaaS-Dienstleistungen *Kittlaus*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 1 B, Rn. 27 ff.

⁵⁵⁸ *Krcmar*, in: Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch, § 2, Rn. 21.

⁵⁵⁹ *Krcmar*, in: Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch, § 2, Rn. 25.

⁵⁶⁰ *Kittlaus*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 1 B, Rn. 13 f.

Einsatz von Künstlicher Intelligenz dürfte ein Eingreifen des Ausnahmetatbestands nach § 6 Nr. 3, Nr. 4 StBerG also davon abhängen, inwiefern die Plattform für Eingriffe des Diensteanbieters oder Dritter offen gestaltet ist. Als Eingriffsmöglichkeit Dritter wären dabei auch Modelle der kollaborativen Nutzung zu werten, also wenn beispielsweise mehrere Steuerpflichtige die bereitgestellte Datenbank mit Trainingsdaten für eine Künstliche Intelligenz versorgen.⁵⁶¹ In diesem Fall dürfte es auch unerheblich sein, wenn der Steuerpflichtige die Künstliche Intelligenz oberhalb der Middleware-Ebene selbst aufgesetzt hätte. Letztendlich ergeben sich bei PaaS-Dienstleistungen de lege lata schwierige Abgrenzungsfragen, wodurch die rechtliche Subsumtion unter § 6 Nr. 3, Nr. 4 StBerG von der jeweiligen technischen Ausgestaltung im Einzelfall abhängt.

Besonders problematisch sind in diesem Zusammenhang die in der Praxis häufig durch Software as a Service (SaaS)-Dienstleistungen unterlegten Buchführungsapps⁵⁶². Bei diesem Servicemodell wird zu Hardwareinfrastruktur, Betriebssystem und Middleware zusätzlich die unmittelbar einsatzbereite Geschäftsanwendung, für die hier untersuchte Konstellation also die Buchführungssoftware mit Künstlicher Intelligenz, über das Internet zur Nutzung für den Steuerpflichtigen bereitgestellt.⁵⁶³ Dabei nutzt der Anbieter regelmäßig eine einzige Installation der Geschäftsanwendung, um diese einer Vielzahl von Nutzern zur Verfügung zu stellen, wodurch sich auf technischer Ebene der Vorteil ergibt, dass Updates zentral eingespielt werden können und so nur einmal für alle Nutzer vorgenommen werden müssen.⁵⁶⁴ In diesem Kontext bietet dieses Einsatzszenario den Vorteil, dass mehrere Steuerpflichtige gleichzeitig Trainingsdaten liefern, wodurch die Effektivität und Funktionalität der Künstlichen Intelligenz gleichzeitig für alle Anwender verbessert werden kann. Auf rechtlicher Ebene kann in diesen Konstellationen aber kaum noch von der Durchführung mechanischer Arbeitsgänge i. S. d. § 6 Nr. 3 StBerG gesprochen werden. Zwar könnte man auch hier erwägen, dass der Anbieter als Dritter nur bestehende Vorgaben des Steuerpflichtigen zur Berechnung eines Besteuerungsergebnisses dadurch umsetzt, dass der Steuerpflichtige Daten in die Eingabemaske der Buchführungssoftware einträgt. Um unter den Ausnahmetatbestand des § 6 Nr. 3 StBerG zu fallen, müssen die Vorgaben des Steuerpflichtigen jedoch einzelfallbezogen sein und dürfen nicht generell auf die Ermittlung von steuerlichen Ergebnissen gerichtet

⁵⁶¹ Hier könnte man auch anders argumentieren, indem man eine Parallele zum Update einer KI-Software im Zweipersonenverhältnis zieht, die man ebenfalls als Eingriff eines Dritten, nämlich des Entwicklers, sehen könnte. Der entscheidende Unterschied ist allerdings, dass es dann der Steuerpflichtige selbst ist, der über die Durchführung des Updates bestimmen kann, sodass die Eingriffsmöglichkeit nicht unmittelbar ist.

⁵⁶² Mit Anwendungsbeispielen zu diesen in der Praxis häufig vorkommenden Erscheinungsformen vergleiche bereits die einleitenden Darstellungen unter Gliederungspunkt A. II. 3. b) auf S. 41.

⁵⁶³ Vertiefend zu Einsatzszenarien und Geschäftsmodellen von SaaS-Dienstleistungen siehe *Kittlaus*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 1 A, Rn. 10 und Teil 1 B, Rn. 38 ff.

⁵⁶⁴ *Krcmar*, in: Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch, § 2, Rn. 31 ff.

sein.⁵⁶⁵ In der SaaS-Konstellationen liefert der Steuerpflichtige aber regelmäßig keine einzelfallbezogenen Vorgaben zu mechanischen Arbeitsgängen, sondern zweckt und erhält auf Grund seiner generellen Vorgabe zur Verbuchung der steuerlichen Verhältnisse ein Ergebnis des Anbieters. Der Anbieter ist also derjenige, der die steuerliche Subsumtion vornimmt. Dieser rechtlichen Bewertung kann auch nicht dadurch entgangen werden, dass der Anbieter die vom Steuerpflichtigen eingegebenen Daten unter Einsatz einer auf seiner Infrastruktur betriebenen Künstlichen Intelligenz auswertet, das Ergebnis an den Steuerpflichtigen zurücksendet und dann eine weitere Softwarekomponente, die sich in der Sphäre des Steuerpflichtigen befindet, die entsprechenden steuerlichen Erklärungen fertigt.⁵⁶⁶ In diesem Zusammenhang wurde nämlich in der oben bereits genannten Entscheidung des OLG Frankfurt am Main schon zutreffend herausgearbeitet, dass es ebenfalls unerheblich sei, ob der Steuerpflichtige selbst die entsprechenden steuerlichen Erklärungen gefertigt hat, wenn die dazu nötigen Wertungen und Vorgaben vom eingesetzten Dienstleister stammen.⁵⁶⁷ Dies Ergebnis bedeutet zwar nicht, dass auf SaaS basierende Geschäftsmodelle für die steuerrechtliche Buchführung generell unzulässig wären, allerdings darf eine geschäftsmäßige Hilfeleistung gem. § 2 S. 1 StBerG dann nur durch befugte Personen i. S. d. §§ 3 ff. StBerG ausgeführt werden.

cc) Zwischenergebnis

Grundsätzlich ist ein Einsatz von Künstlicher Intelligenz in der steuerrechtlichen Buchführung rechtlich zulässig. Damit ergibt sich für die Praxis eine Vielzahl von Einsatzmöglichkeiten. Für die Frage nach der rechtlichen Zulässigkeit kann aus der Perspektive des § 3 StBerG nicht an die Künstliche Intelligenz selbst angeknüpft werden, weil der Gesetzgeber dieser Entität (bisher) keine Rechtsfähigkeit zuerkannt hat. In der Grundkonstellation im Zweipersonenverhältnis ist nicht der Entwickler als verantwortlicher Betreiber der Künstlichen Intelligenz anzusehen, sondern der Steuerpflichtige selbst. Dies gilt trotz der Tatsache, dass der Steuerpflichtige regelmäßig keine Möglichkeit hat, den konkreten Verarbeitungsvorgang der Künstlichen Intelligenz zu überblicken.⁵⁶⁸ Durch die Zuordnung der Betreibereigenschaft zum Steuerpflichtigen handelt es sich aus seiner Perspektive nicht um eine fremde, sondern um eine eigene Steuerangelegenheit. Folglich liegt in dieser Konstellation schon keine Hilfeleistung in Steuersachen i. S. d. § 1 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 StBerG vor, sodass der Anwendungsbereich des Steuerberatungsgesetzes nicht eröffnet ist.

⁵⁶⁵ BGH vom 15.6.1977, Az. I ZR 184/75, ECLI:DE:BGH:1977:150677UIZR184.75, Rn. 16 f.

⁵⁶⁶ Auf technischer Ebene ließe sich dieser Prozess sogar für den Steuerpflichtigen unmerklich realisieren, indem die Softwarekomponente, die letztendlich die steuerliche Erklärung fertigt, als App auf dem Endgerät des Steuerpflichtigen untergebracht wird.

⁵⁶⁷ OLG Frankfurt vom 1.10.1990, Az. 6 W 126/90, ECLI:DE:OLGHE:1990:1001.6W126.90.0A.

⁵⁶⁸ Dieser Aspekt ist jedoch zentral für die Implementierung eines Tax Compliance-Management-Systems. Vertiefend zu diesem Aspekt siehe Gliederungspunkt B. IV. 5. auf S. 173.

Problematischer ist der Betrieb der Künstlichen Intelligenz durch Dritte, etwa bei der Verlagerung von Buchführungsaufgaben auf konzernerne Servicegesellschaften oder bei der Nutzung von Cloud-Dienstleistern. Im Hinblick auf den Betrieb durch konzernerne Servicegesellschaften kann eine analoge Anwendung des § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG auch über eine rechtliche Verselbstständigung der jeweiligen Servicegesellschaft hinweghelfen, sodass es sich in diesen Konstellationen ebenfalls um eine eigene Steuerangelegenheit handelt, die nicht dem Tatbestand des § 1 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 StBerG unterfällt. Hinsichtlich des Betriebs von Künstlicher Intelligenz in der Cloud ist nach dem eingesetzten Bereitstellungsmodell zu differenzieren. Bei IaaS-Dienstleistungen lässt sich der Betrieb ohne größere Schwierigkeiten auf den Ausnahmetatbestand des § 6 Nr. 3, Nr. 4 StBerG stützen. Rechtlich bedenklich erscheinen indes PaaS-Dienstleistungen, wobei es für die Bewertung im Einzelfall aber auf die konkrete technische Ausgestaltung ankommt. Unter Anlegung der strengen Maßstäbe der Rechtsprechung und Literatur dürften SaaS-Dienstleistungen demgegenüber nur durch befugte Personen i. S. d. §§ 3 ff. StBerG angeboten werden.

Die Abgrenzung zwischen den dargestellten Bereitstellungsmodellen in der Cloud ist allerdings nur in der Theorie trennscharf möglich. Dies ist vor allem dem Umstand geschuldet, dass sich die konkreten technischen Ausgestaltungen in der Praxis stark unterscheiden und individuell angepasst werden können. So könnten mittels technischer Lösungen IaaS-Dienstleistungen genutzt werden, um dem Steuerpflichtigen einen nahezu identischen Funktionsumfang wie SaaS-Modelle zu bieten. Zu denken wäre etwa an die Implementierung einer Künstlichen Intelligenz in eine Software, die der Steuerpflichtige selbst auf der bereitgestellten Infrastruktur betreibt, die jedoch in Echtzeit Trainingsdaten an den Hersteller liefert, der seine Nutzer wiederum in Echtzeit mit Updates versorgt.⁵⁶⁹

Ein weiteres Problem liegt darin, dass, obwohl solche Bereitstellungsmodelle schon seit ein paar Jahren in der Praxis im Einsatz sind, sich der Gesetzgeber bis heute noch nicht mit dem Themenkomplex der Künstlichen Intelligenz in der steuerrechtlichen Buchführung auseinandergesetzt hat, was zur Entstehung einer Grauzone führt. Dieser Umstand ist jedoch nicht allein dem Gesetzgeber anzulasten, da auch in Rechtsprechung und Literatur bisher nahezu keine tiefere Auseinandersetzung mit dem Themenkomplex stattfindet. Mit Blick auf die Literatur dürfte es daran liegen, dass es sich um eine sehr technische Materie handelt, die eher weit von der Rechtswissenschaft entfernt ist und deren tiefere Durchdringung gerade für weniger technikaffine Menschen sehr langwierig ist. In Bezug auf die Rechtsprechung dürfte es daran liegen, dass solche Konstellationen schon nicht vor Gericht kommen, da auch für die Finanzbehörden der Einblick in solche Systeme mit be-

⁵⁶⁹ Aus der Nutzersicht des Steuerpflichtigen würde sich dadurch nahezu nichts ändern. Gleichzeitig würde sich nach den herausgearbeiteten Maßstäben die rechtliche Beurteilung aber erheblich verschieben.

sonderen Herausforderungen⁵⁷⁰ verbunden ist und deshalb der Fokus etwa bei Außenprüfungen i. S. d. §§ 193 ff. AO regelmäßig auf andere (bekannte) Themenbereiche gelenkt wird.

Angesichts des weiter wachsenden Funktionsspektrums von Künstlicher Intelligenz in der steuerrechtlichen Buchführung droht sich die rechtliche Grauzone in diesem Bereich noch auszuweiten. Damit kann die Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung als tragende Säule des Steuerstaates zumindest partiell in Gefahr geraten.⁵⁷¹ Vor diesem Hintergrund ist insbesondere eine weitere wissenschaftliche Erschließung des Themenfelds geboten, um dem Gesetzgeber Handlungsfelder aufzuzeigen.

5. Aufbau und Implementierung eines Tax Compliance-Management-Systems

Im Rahmen der Digitalisierung und Internationalisierung von Buchführungsprozessen können die entsprechenden Prozessabläufe für den Steuerpflichtigen schnell undurchsichtig oder zumindest schwerer überschaubar werden. Dennoch ist er selbst vollumfänglich für die Einhaltung der steuerrechtlichen Ordnungsvorschriften verantwortlich.⁵⁷² Deshalb sollte ein besonderes Augenmerk auf den Themenbereich der sogenannten Tax Compliance gelegt werden.

a) Definition und Ziele der Tax Compliance und Compliance-Management-Systeme

Unter dem Begriff Compliance, der aus dem angelsächsischen Raum stammt, ist die Befolgung, Einhaltung und Übereinstimmung mit bestimmten Geboten zu verstehen.⁵⁷³ Gemeint ist damit in erster Linie die Einhaltung gesetzlicher Vorgaben.⁵⁷⁴ Da es sich bei dieser Anforderung aber innerhalb eines Rechtsstaats um ein

⁵⁷⁰ Ein Vorschlag, der diesem praktischen Problem abhelfen könnte und gleichzeitig sowohl den Interessen der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung Rechnung tragen würde, wird unter Gliederungspunkt B. IV. 6. auf S. 198 entwickelt.

⁵⁷¹ Zur gesellschaftspolitischen Bedeutung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten siehe bereits Gliederungspunkt A. III. 3. auf S. 48.

⁵⁷² Siehe bereits Gliederungspunkt B. I. 4. auf S. 78 zur Verantwortlichkeit für die ordnungsgemäße Erfüllung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie zur Nichtdelegierbarkeit dieser Verantwortlichkeit. Ebenso Gliederungspunkt B. IV. 4. c) bb) (3) auf S. 159 und cc) auf S. 171 für die Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen beim Einsatz von Künstlicher Intelligenz.

⁵⁷³ *Hauschka/Moosmayer/Lösler*, in: *Hauschka/Moosmayer/Lösler*, *Corporate Compliance*, § 1, Rn. 2.

⁵⁷⁴ *Schneider*, ZIP 2003, 645, 646.

selbstverständliches Prinzip handelt,⁵⁷⁵ kommt der Compliance regelmäßig ein darüber hinausgehender Bedeutungsgehalt zu. So erfasst sie zusätzlich die strategisch gewollte Befolgung gesetzlicher Vorgaben unter Implementierung von Sicherungsmaßnahmen, die vor Verstößen gegen gesetzliche Bestimmungen und ihren Folgen schützen sollen.⁵⁷⁶ Die Implementierung solcher Sicherungsmaßnahmen lässt sich in Abgrenzung zur bloßen Befolgung von gesetzlichen Vorgaben auch als Einrichtung eines Compliance-Management-Systems umschreiben.⁵⁷⁷ So kann ein Compliance-Management-System als ein Mittel zur strategischen Erreichung des Ziels der Tax Compliance definiert werden.⁵⁷⁸ Bei dieser Differenzierung handelt es sich jedoch nur um eine terminologische Unterscheidung, die in der Praxis eine eher untergeordnete Bedeutung hat, da die Begriffe „Compliance“ und „Compliance-Management-System“ dort weitgehend synonym verwendet werden, was zu einem erweiterten Verständnis des Begriffs Compliance geführt hat.⁵⁷⁹

Die Tax Compliance stellt dabei im Unternehmen einen Teilbereich der Corporate Compliance dar.⁵⁸⁰ Während der ebenfalls einer angelsächsischen Tradition entstammende Begriff Tax Compliance ursprünglich vor allem zur Umschreibung von Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Erfüllung von Steuererklärungspflichten, also insbesondere der Fertigung von Steueranmeldungen und Steuererklärungen, verstanden wurde, hat sich das Begriffsverständnis inzwischen zu einer umfassenden Einbeziehung aller steuerlichen Pflichten weiterentwickelt.⁵⁸¹ Unter Zugrundelegung dieses weiten Begriffsverständnisses ist auch die ordnungsmäßige Befolgung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie die ordnungsmäßige Umsetzung der Verpflichtungen zur Aufbewahrung der entsprechenden Unterlagen ein strategisches Ziel der Tax Compliance.⁵⁸² Entsprechend der obigen Ausführungen spricht man hinsichtlich des eingesetzten Mittels zur Erreichung dieses strategischen Ziels von einem Tax Compliance-Management-System.⁵⁸³

Inhaltlich verbinden sich mit der Implementierung eines Tax Compliance-Management-Systems verschiedene Zielsetzungen, die grob in eine abwehrende, eine

⁵⁷⁵ Hauschka/Moosmayer/Lösler, in: Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 1, Rn. 2.

⁵⁷⁶ Mit sehr ähnlichen Definitionen Aichberger/Schwartz, DStR 2015, 1691, 1692; Streck/Binnewies, DStR 2009, 229; Talaska, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 1.1.

⁵⁷⁷ Besch/Starck, in: Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 33, Rn. 6 für die Differenzierung zwischen „Tax Compliance“ und „Tax Compliance-Management-System“.

⁵⁷⁸ Bergmoser/Theusinger/Gushorst, BB-Special Nr. 5/2008, 2.

⁵⁷⁹ Besch/Starck, in: Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 33, Rn. 6 für die verwandte Begriffsunterscheidung „Tax Compliance“ und „Tax Compliance-Management-System“.

⁵⁸⁰ Grützner/Jakob, Compliance von A-Z, Stichwort „Compliance“; Talaska, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 1.4.

⁵⁸¹ Kromer/Henschel, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 1, Rn. 85 ff.

⁵⁸² Mack, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 1.71 ff.

⁵⁸³ Besch/Starck, in: Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 33, Rn. 6.

gestalterische und eine organisatorisch-technische Funktionskomponente unterteilt werden können.⁵⁸⁴

Die abwehrende Funktionskomponente stellt die präventive Vermeidung steuerrechtlicher und steuerstrafrechtlicher Risiken in den Mittelpunkt und dient damit in erster Linie der Verhinderung von Sanktionen, die durch einen Verstoß gegen die Steuergesetze ausgelöst werden.⁵⁸⁵ Als Sanktion in diesem Sinne kommt im Falle einer nicht ordnungsmäßigen Buchführung, neben einer Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde nach § 162 Abs. 2 S. 2 AO, einer Versagung von Begünstigungen nach §§ 63 Abs. 3 AO, 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 5, 7a Abs. 8 EStG oder einem Ordnungswidrigkeiten- beziehungsweise Steuerstrafverfahren, insbesondere die Festsetzung eines Verzögerungsgelds nach § 146 Abs. 2c AO in Betracht.⁵⁸⁶

Die gestalterische Funktionskomponente eines Tax Compliance-Management-Systems ist demgegenüber darauf gerichtet, Steuern durch Gestaltungen zur Steueroptimierung im Rahmen der bestehenden Gesetze zu vermeiden.⁵⁸⁷ Versteht man die gestalterische Funktionskomponente als auf eine regelkonforme Gestaltung des (materiellen) Besteuerungsergebnisses gerichtet,⁵⁸⁸ gewinnt sie für die vorliegende Untersuchung keine Bedeutung.

Auf organisatorisch-technischer Ebene geht es bei der Einrichtung eines Tax Compliance-Management-Systems um die Implementierung von Organisationsstrukturen, welche die Einhaltung der steuerlichen Gesetzesbestimmungen gewährleisten und gleichzeitig Risiken beziehungsweise Schäden durch bereits eingetretene Gesetzesverstöße für den Steuerpflichtigen minimieren.⁵⁸⁹

b) Besondere Problemlagen durch die Digitalisierung und Internationalisierung

Vor der Herausarbeitung von Maßnahmen, die vor Verstößen gegen gesetzliche Bestimmungen und deren Folgen schützen sollen, erscheint es zielführend, zunächst die Risiken zu skizzieren, welche durch die Implementierung eines Tax Compliance-

⁵⁸⁴ *Talaska*, BB 2012, 1195.

⁵⁸⁵ *Kromer/Henschel*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 1, Rn. 88.

⁵⁸⁶ Zu diesen Risiken siehe *Mack*, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 1.76 ff.

⁵⁸⁷ *Talaska*, BB 2012, 1195; die Reichweite ist jedoch umstritten, siehe folgende Fußnote.

⁵⁸⁸ Zutreffend stellt *Talaska*, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 1.7 fest, dass es von zentraler Bedeutung sei, den Begriff Tax Risk Management vom Begriff der Tax Compliance zu trennen, da Tax Risk Management keinesfalls die Wertentscheidung für Gesetzestreue beinhalte. *Besch/Starck*, in: Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 33, Rn. 13 argumentieren dagegen, dass „[e]ine gute und sich in ihrer Qualität stetig verbessernde Tax Compliance [...] ohne die Ergebnisse eines funktionierenden Tax Risk Managements kaum vorstellbar [sei].“

⁵⁸⁹ Nur auf die Vermeidung der Risiken abstellend *Besch/Starck*, in: Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 33, Rn. 7; *Kromer/Pumpler/Henschel*, BB 2013, 791, 792.

Management-Systems abgewendet beziehungsweise minimiert werden sollen. Eine Eingrenzung erscheint schon deshalb notwendig, da eine umfassende Darstellung von Compliance-Maßnahmen im Rahmen dieser Arbeit auf Grund des begrenzten Umfangs nicht möglich ist. Deshalb soll der Fokus hier auf die besonderen Problemlagen der dem Thema der Arbeit zu Grunde liegenden Bereiche Internationalisierung und Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht gerichtet werden.

*aa) Einsatz von Datenverarbeitungssystemen
in der steuerrechtlichen Buchführung*

Beim Einsatz von Datenverarbeitungssystemen für steuerliche Buchführungsprozesse geht die Finanzverwaltung davon aus, dass „[d]ie vollständige und lückenlose Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle [...] durch ein Zusammenspiel von technischen (einschließlich programmierten) und organisatorischen Kontrollen [...] (z. B. Erfassungskontrollen, Plausibilitätskontrollen bei Dateneingaben, inhaltliche Plausibilitätskontrollen, automatisierte Vergabe von Datensatznummern, Lückenanalyse oder Mehrfachbelegungsanalyse bei Belegnummern) [sichergestellt]“⁵⁹⁰ werden müsse. Schon der ursprüngliche Entwurf der GoBD wurde mit dem Argument kritisiert, dass nicht nachvollziehbar sei, „warum dem Schreiben offensichtlich die Vermutung der Finanzverwaltung zugrunde liegt, dass der Buchführungspflichtige im Rahmen der EDV-gestützten Buchführung eine erhöhte Energie entwickelt, Sachverhalte der Besteuerung zu entziehen“.⁵⁹¹

Eine solche „offensichtliche Vermutung“ für eine pauschale Absicht der Steuerpflichtigen, im Rahmen des Einsatzes von Datenverarbeitungssystemen steuerlich relevante Sachverhalte rechtswidrig der Besteuerung zu entziehen, lässt sich den Ausführungen der Finanzverwaltung nicht entnehmen. So wird von Seiten der Finanzverwaltung etwa bei Gliederungspunkt 5.2 GoBD unter der Überschrift „Digitale Grund(buch)aufzeichnungen“ ausgeführt, dass „[d]urch Erfassungs-, Übertragungs- und Verarbeitungskontrollen [...] sicherzustellen [sei], dass alle Geschäftsvorfälle vollständig erfasst oder übermittelt werden und danach nicht unbefugt (d. h. nicht ohne Zugriffsschutzverfahren) und nicht ohne Nachweis des vorausgegangenen Zustandes verändert werden können“⁵⁹². Damit trägt die Finanzverwaltung zunächst den gesetzlichen Vorgaben des § 146 Abs. 1 S. 1 AO Rechnung, der das Gebot der Vollständigkeit⁵⁹³ regelt, und den Anforderungen des

⁵⁹⁰ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1273, Rn. 40.

⁵⁹¹ *Kleemann*, DB Beilage M1 zu Heft Nr. 19/2013, S. M1, der bei „einem so grundlegenden Thema“ schon damals eine breitere Diskussion annahmte.

⁵⁹² BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1278, Rn. 88.

⁵⁹³ Zum Gebot der Vollständigkeit in § 146 Abs. 1 S. 1 AO siehe *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 33; zum handelsrechtlichen Gebot der Voll-

§ 146 Abs. 4 AO, der den Grundsatz der Unveränderlichkeit⁵⁹⁴ der Buchungen und Aufzeichnungen normiert⁵⁹⁵.

Dass in der Praxis beim Einsatz digitaler Buchführungssysteme und insbesondere bei der Kassenbuchführung tatsächlich ein besonderes Sicherungsbedürfnis vor vorsätzlichen Manipulationen durch den Steuerpflichtigen besteht, zeigt der Markt für sogenannte Zapper oder Phantomware. Dabei handelt es sich um Manipulationssoftware, die (nachträgliche) Veränderungen an den eingegebenen Daten ermöglicht, indem bestimmte Eingaben unterdrückt, Buchungskategorien gelöscht oder Datenbankeinträge inhaltlich ersetzt werden.⁵⁹⁶ Nach Schätzungen durch das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen entsteht durch den Einsatz solcher Software allein im Bereich der Kassensysteme ein bundesweiter Steuerausfall von fünf bis zehn Milliarden Euro.⁵⁹⁷ Ein gesteigerter Manipulationsanreiz beim Einsatz digitaler Systeme wird vor allem dadurch ausgelöst, dass eine Veränderung der entsprechenden Datensätze per Knopfdruck binnen Sekunden in erheblichem Umfang möglich ist.⁵⁹⁸ Im Vergleich dazu würde etwa das Radieren in herkömmlichen Büchern sehr aufwendig sein und extrem lange dauern. Außerdem ist ohne den Einsatz entsprechender Sicherungsmaßnahmen eine Veränderung am digitalen System nahezu überhaupt nicht oder allenfalls sehr schwer nachweisbar.⁵⁹⁹ Das Radieren von Einträgen in geschriebenen Büchern ist dagegen leicht zu erkennen.

Neben diesem Sicherungsbedürfnis gegen vorsätzliche Manipulationen ergibt sich im Bereich der digitalen Buchführung aber auch ein besonderes Bedürfnis zum Schutz vor fahrlässig verursachten Fehlern. Eine erhebliche Fehlerquelle ergibt sich

ständigkeit in § 239 Abs. 2 HGB siehe *Störk/Lewe*, in: Grottel/Schmidt/Schubert/Störk, Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 239 HGB, Rn. 10.

⁵⁹⁴ Zum Grundsatz der Unveränderlichkeit in § 146 Abs. 4 AO siehe *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 58; zur entsprechenden handelsrechtlichen Regelung in § 239 Abs. 3 HGB siehe *Graf*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin, Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, § 239 HGB, Rn. 14 ff.

⁵⁹⁵ Der Grundsatz der Unveränderlichkeit lässt sich bereits aus dem Prinzip der Klarheit ableiten. Das Gebot der Vollständigkeit ist demgegenüber unter dem Prinzip der Wahrheit der Verbuchung zu verorten. Zu den Grundprinzipien und deren Konkretisierungen bereits Gliederungspunkt B. II. 4. auf S. 88.

⁵⁹⁶ Auch zur Rechtslage beim Einsatz solcher Software siehe *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 103 f. Auf diese Weise kann die Besteuerungsgrundlage rechtswidrig verkleinert werden, was zu einer erheblichen Reduzierung der festgesetzten Steuern führen kann.

⁵⁹⁷ BT-Drucks. 18/4660, S. 2 mit Verweis auf die Vorlage des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen an den Haushalts- und Finanzausschusses des Landtages Nordrhein-Westfalen vom 7. Juli 2014, Drucks. 17/2057.

⁵⁹⁸ In diese Richtung auch *Heinemann*, DStJG 2019, 225; *Henn/Kuballa*, DB 2016, 2749, 2753.

⁵⁹⁹ Selbst beim Einsatz entsprechender Sicherungssysteme gibt es für Fachkundige zahlreiche Manipulationsmöglichkeiten etwa durch das Klonen gesamter Partitionen, solange das System heruntergefahren ist.

etwa bei der Digitalisierung von Unterlagen⁶⁰⁰. Schließlich bergen gerade Medienbrüche die Gefahr, dass die Daten nicht korrekt übernommen werden,⁶⁰¹ sei es durch Fehler der OCR-Software⁶⁰² oder durch Fehler des Anwenders, der die Daten manuell überträgt. Gerade auf Grund der großen Datenmengen, die präzise erfasst werden müssen, ist die Buchführung hier besonders anfällig.

Im Ergebnis stellt der Einsatz moderner digitaler Systeme somit besondere Anforderungen an die Überwachung der Datenverarbeitung.⁶⁰³

bb) Einsatz von Künstlicher Intelligenz in der steuerrechtlichen Buchführung

Die dargestellten Risiken erhöhen sich beim Einsatz von Künstlicher Intelligenz zwar nicht im Hinblick auf die Möglichkeiten zur vorsätzlichen Manipulation, jedoch können sie sich bei falscher Anwendung durch den Steuerpflichtigen im Hinblick auf die fahrlässig verursachten Fehler potenzieren. Schließlich werden die Prozessabläufe in der Buchführung mit zunehmender Programmkomplexität der eingesetzten Software deutlich schwerer zu überschauen und nachzuvollziehen. Dies gilt insbesondere beim Einsatz von autonomen Systemen mit Künstlicher Intelligenz, die zum maschinellen Lernen in der Lage sind. Denn durch die verarbeiteten Daten wird der zugrundeliegende Algorithmus ergänzt,⁶⁰⁴ regelmäßig auch ohne dass die konkreten Ergänzungen für den Steuerpflichtigen erkennbar wären. Im Ergebnis kann es in diesen Fällen zu einer Verantwortungsdiffusion kommen. Während sich der Steuerpflichtige auf die Funktionsfähigkeit und Ordnungsmäßigkeit der eingesetzten Software verlässt, kann der Entwickler beziehungsweise der Programmierer diese beim maschinellen Lernen nur soweit absichern, wie sie den Basis-Algorithmus im Auslieferungszustand betrifft. Auf die spätere Programmentwicklung haben Entwickler und Programmierer aber nur noch begrenzten Einfluss. Insofern ergeben sich hier zusätzliche Problemlagen, denen es vorzubeugen gilt.

cc) Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung in das Ausland

Eine weitere Problemlage ergibt sich unter dem Internationalisierungsaspekt. Aus der Perspektive der Finanzverwaltung besteht bei einer Verlagerung der Buchführung in das Ausland die Problematik, dass die Unterlagen beziehungsweise Datenbestände wegen des Grundsatzes der Gebietshoheit nicht mehr ihrem physischen Zugriffsbereich unterliegen.⁶⁰⁵ Aber auch dem Steuerpflichtigen wird eine direkte

⁶⁰⁰ Zu dem Digitalisierungsvorgang bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. b) auf S. 126.

⁶⁰¹ Mit dem Hinweis auf die fehlerbehaftete Übertragung von Daten in IT-Systeme auf Grund von Medienbrüchen auch *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 414.

⁶⁰² Zur Funktionsweise einer OCR-Software bereits Fußnote 453 auf S. 146.

⁶⁰³ Zutreffend *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 145 AO, Rn. 26.

⁶⁰⁴ Zur grundlegenden Funktionsweise des maschinellen Lernens bereits Gliederungspunkt B. IV. 4. a) aa) auf S. 144.

⁶⁰⁵ Vertiefend zu dieser Problematik siehe Gliederungspunkt E. I. 2. a) auf S. 449.

Möglichkeit zur Kontrolle und Einflussnahme durch die räumliche Distanz bei einer Fernbuchführung⁶⁰⁶ im Ausland regelmäßig faktisch erschwert. Solche Erschwerisse gelten ebenfalls in Zeiten der Digitalisierung, wenn man bedenkt, dass Datenbestände zwar grundsätzlich in Sekundenschnelle abgerufen werden können, dass ein Zugriff durch technische Probleme aber jedenfalls vorübergehend unmöglich sein kann. Rechtliche Probleme können sich dann beispielsweise im Hinblick auf die nach § 146 Abs. 1 S. 1 AO geforderte zeitgerechte Verbuchung der Geschäftsvorfälle oder die ordnungsmäßige Sicherung der Belege bis zu eben dieser Verbuchung ergeben.⁶⁰⁷

Nicht zwangsweise, aber häufig geht eine Verlagerung der Buchführung mit der Beauftragung eines Drittanbieters mit einem Rechenzentrum oder der Übertragung von Aufgaben an eigenständige Servicegesellschaften einher. Damit ergibt sich neben der räumlichen Distanz eine zusätzliche Zugriffshürde, da die Daten dann in der Sphäre eines Dritten liegen, sodass der Steuerpflichtige nicht mehr die volle, zumindest unmittelbare, Kontrolle über den gesamten Buchführungsprozess hat.

Bei einer Verlagerung in ausländische Destinationen können weiterhin lokale Vorschriften des Auslagerungsorts zu beachten sein,⁶⁰⁸ wobei nicht nur an gesetzliche Normen und richterrechtlich geprägte Bestimmungen aus dem Bereich des Steuerrechts, sondern auch an solche etwa des Datenschutzes⁶⁰⁹ oder IT-Rechts zu denken ist. Außerdem können die Unterlagen beziehungsweise Datenbestände im Ausland dem dortigen Vollstreckungsrecht und damit der Beschlagnahme unterliegen. Insofern entsteht für den Steuerpflichtigen das Risiko, dass seine Buchführungsunterlagen bei einem Dritten auch als „Beifang“ eines nicht gegen den Steuerpflichtigen selbst, sondern gegen einen Dritten gerichteten Titels beschlagnahmt werden könnten.

Im hier behandelten Gesamtkontext ist außerdem relevant, dass die Verlagerung in das Ausland und die Beauftragung von Drittanbietern oft mit einer (noch weitergehenden) Digitalisierung der steuerrechtlichen Prozessabläufe einhergehen, sodass die aufgezeigten Problemlagen der einzelnen Bereiche kumulieren können.

⁶⁰⁶ Zu den unterschiedlichen handels- und steuerrechtlichen Anforderungen an eine Fernbuchführung im Inland und eine Fernbuchführung im Ausland siehe *Störk/Lewe*, in: *Grottel/Schmidt/Schubert/Störk*, Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 238 HGB, Rn. 134.

⁶⁰⁷ *Zwirner/Heyd*, in: *Pelka/Petersen*, Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020, Kapitel A, Rn. 22.

⁶⁰⁸ *Ehnert*, in: *Streck/Mack/Schwedhelm*, Tax Compliance, Rn. 1.337.

⁶⁰⁹ Vertiefend zu solchen Datenschutzerwägungen siehe die Ausführungen unter Gliederungspunkt D. II. 5. a) auf S. 324.

c) Abwehrende Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems

Im Rahmen der abwehrenden Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems könnte man beim Einsatz von digitalen Buchführungssystemen und insbesondere bei Verwendung von autonomen Systemen mit Künstlicher Intelligenz daran denken, Rechtssicherheit für den Einsatz eines bestimmten Systems durch eine verbindliche Auskunft oder Zusicherung der Finanzverwaltung zu schaffen. Darüber hinaus kämen Zusagen in Betracht, die der Entwickler oder der Anbieter eines bestimmten Systems abgibt. Ebenso könnte man hinsichtlich einer Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung in das Ausland an eine Absicherung mittels einer verbindlichen Auskunft durch die Finanzverwaltung denken.

aa) Zusagen der Finanzverwaltung hinsichtlich bestimmter digitaler Systeme

Für Zusagen der Finanzverwaltung in Bezug auf die Rechtskonformität des Einsatzes bestimmter digitaler Buchführungssysteme sollte zwischen einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO und einer verbindlichen Zusage im Anschluss an eine Außenprüfung gem. § 204 AO differenziert werden.

Nach § 89 Abs. 2 S. 1 AO können die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern auf Antrag verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht. Als Tatbestand setzt die Norm voraus, dass es sich um einen noch nicht verwirklichten Sachverhalt handelt. Gegenstand des Auskunftersuchens kann jede steuerliche Fragestellung sein.⁶¹⁰ Die Option des § 89 Abs. 2 S. 1 AO käme also in Betracht, soweit der Steuerpflichtige ein bestimmtes Buchführungssystem noch nicht implementiert hat, sondern den Betrieb erst plant.

Demgegenüber käme eine Bindungswirkung nach § 204 AO in Betracht, wenn die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen im Anschluss an eine Außenprüfung auf Antrag verbindlich zusagt, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerrechtlich behandelt wird. Die Norm könnte also erst nach Implementierung eines Buchführungssystems Anwendung finden.⁶¹¹

Obwohl es sich bei § 89 Abs. 2 S. 1 AO nach seinem Wortlaut um eine Ermessensvorschrift handelt, besteht grundsätzlich ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf

⁶¹⁰ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 89 AO, Rn. 18.

⁶¹¹ Rüsken, in: Klein, Abgabenordnung, § 204 AO, Rn. 13 lehnt eine Anwendung des § 204 AO auf steuerverfahrensrechtliche Fragestellungen, wie die Anforderungen an die Buchführung ab, da es sich nicht um eine geschäftliche Maßnahme handele. Demgegenüber für eine zutreffend weite Auslegung des Merkmals *Frotscher*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 204 AO, Rn. 4; *Intemann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 204 AO, Rn. 28 m. w. N.

Auskunftserteilung, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen.⁶¹² Ebenso soll die Finanzbehörde bei § 204 AO die Behandlung verbindlich zusagen, sodass die Finanzbehörde nur in besonderen Ausnahmefällen den Antrag des Steuerpflichtigen ablehnen darf.⁶¹³

Dennoch steht das Bundesfinanzministerium auf dem Standpunkt, dass Positivtestate zur Ordnungsmäßigkeit datenverarbeitungsgestützter Buchführungssysteme von den Finanzbehörden nicht erteilt werden dürfen.⁶¹⁴ Bei dieser Anordnung handelt es sich in Bezug auf §§ 89 Abs. 2, 204 AO um eine ermessenslenkende Vorschrift im untergesetzlichen Rang, der nur eingeschränkt Außenwirkung zukommt.⁶¹⁵

Als Begründung für die Versagung entsprechender Auskünfte führt die Finanzverwaltung an, dass die unterschiedliche Ausgestaltung sowie die Kombinationsmöglichkeiten der Datenverarbeitungssysteme keine allgemeingültigen Aussagen über die Konformität der geplanten oder verwendeten Hard- und Software zulassen würden.⁶¹⁶ Dieses Argument kann jedoch nicht überzeugen, da es letztendlich auf die zu hohe Komplexität der durch den Steuerpflichtigen vorgelegten Frage und die Einzelfallbezogenheit abstellt. Diese Einzelfallbezogenheit wollte der Gesetzgeber mit der Einführung des § 89 Abs. 2 AO aber gerade geregelt wissen.⁶¹⁷ Auch das Argument der hohen Komplexität kann nicht ohne weiteres überzeugen. So geht das Bayerische Landesamt für Steuern davon aus, dass der Anwendungsbereich des § 89 Abs. 2 AO nur bei Sachverhalten gegeben sei, „die schwierig zu lösende steuerliche Fragen aufwerfen“⁶¹⁸.

Darüber hinaus trägt das Bundesfinanzministerium als verstärkendes Argument vor, dass weitere Kriterien wie beispielsweise Updates, Releasewechsel⁶¹⁹, die eingegebenen Daten und die Vergabe von Zugriffsrechten oder Parametrisierungen

⁶¹² *Bruschke*, DStZ 2007, 267; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 89 AO, Rn. 35.

⁶¹³ *Buciek*, DStZ 1999, 389; *Intemann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 204 AO, Rn. 45.

⁶¹⁴ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1286, Rn. 180.

⁶¹⁵ Zur vergleichbaren Rechtsqualität der GoBD siehe bereits Gliederungspunkt B. I. 5. auf S. 80.

⁶¹⁶ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1286, Rn. 179.

⁶¹⁷ In der Gesetzesbegründung zu § 89 Abs. 2 AO in BT-Drucks. 16/814, S. 23, rechte Spalte unten, heißt es „Mit dem neuen Absatz 2 wird die Befugnis der Finanzämter, im Einzelfall Auskünfte mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben zu erteilen, ausdrücklich gesetzlich geregelt.“; zur Einzelfallbezogenheit des § 204 AO siehe *Intemann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 204 AO, Rn. 2.

⁶¹⁸ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 4. 7. 2018-S 0224.2.1-21/4 St43; die Einschränkung ablehnend *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 89 AO, Rn. 19.

⁶¹⁹ Ein Releasewechsel ist sehr vergleichbar mit einem Update und eine Unterscheidung lässt sich nicht trennscharf vornehmen. Typischerweise spricht man von einem Releasewechsel, wenn in der neuen Version größere Änderungen enthalten sind, während Updates auch kleinere (oft unmerkliche) Änderungen enthalten.

einen erheblichen Einfluss auf die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit des Datenverarbeitungssystems und dementsprechend auf die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen haben könnten.⁶²⁰ Diese Erwägung kann zumindest eingeschränkt überzeugen. Denn die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO hängt gem. § 2 Abs. 1 S. 1 StAuskV davon ab, dass der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht. Selbige Grundaussage gilt nach § 206 Abs. 1 AO für die verbindliche Zusage im Rahmen der Außenprüfung nach § 204 AO.⁶²¹ Bei einem Update oder Releasewechsel der eingesetzten Software kann es jedoch zu grundlegenden Änderungen im System kommen. Ebenso grundlegende Änderungen können für ein System mit Künstlicher Intelligenz eintreten, wenn es mit der Fähigkeit zum maschinellen Lernen ausgestattet ist und neue Datensätze zur Verarbeitung eingegeben werden.

Im Ergebnis ist also zu differenzieren. Die Auffassung der Finanzverwaltung, dass Positivtestate zur Ordnungsmäßigkeit des zur Buchführung eingesetzten Systems nicht gegeben werden können, ist zu eng. Jedoch erstreckt sich die inhaltliche Bindungswirkung nur auf den geprüften Sachverhalt, sodass nur unwesentliche Abweichungen miterfasst werden. Solche unwesentlichen Abweichungen könnte man bei autonomen Systemen mit Künstlicher Intelligenz grundsätzlich noch bejahen. Beim Einsatz von Systemen, die mit der Fähigkeit zu maschinellem Lernen ausgestattet sind, sowie bei Updates oder Releasewechseln, die zu einer grundlegenden Änderung im System führen, ist eine Bindungswirkung nach Implementierung der entsprechenden Änderungen jedoch abzulehnen.

Somit käme eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO oder eine verbindliche Zusage im Anschluss an eine Außenprüfung gem. § 204 AO entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung zwar aus rechtlicher Perspektive grundsätzlich in Betracht. Jedoch wäre eine solche Vorgehensweise in der Praxis wenig erfolgversprechend. Schließlich dürfte eine Auskunft für einen bestimmten Release eines Systems dem Steuerpflichtigen wenig nützen. Denn häufig finden Veränderungen an Buchführungssoftwaresystemen heute nicht mehr im Jahresrhythmus, sondern eher im Monats- oder sogar im Wochenrhythmus⁶²² statt.

⁶²⁰ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1286, Rn. 179.

⁶²¹ *Intemann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 206 AO, Rn. 6f. zur Wesentlichkeit der Sachverhaltsabweichung.

⁶²² Dies gilt umso mehr in Zeiten, in denen die Gefahren etwa durch Cyber-Angriffe oder Viren ständige Aktualisierungen der Datenverarbeitungssysteme erforderlich werden lassen.

*bb) Drittwirkung einer Überprüfung
des Herstellers nach § 87c Abs. 4 S. 1 AO*

Wenn man auf dem Standpunkt stünde, dass § 87c AO auch Buchführungssysteme erfasste,⁶²³ könnte man sich weiter überlegen, ob eine beanstandungslose Überprüfung des Herstellers durch die Finanzbehörde nach § 87c Abs. 4 S. 1 AO eine rechtliche Auswirkung für den Steuerpflichtigen entfalten kann, der das nicht beanstandete oder nachgebesserte System einsetzt. Eine solche Drittwirkung wäre jedoch ebenfalls abzulehnen. Dies zeigt schon § 87c Abs. 6 AO, der festlegt, dass die aus § 87c AO erwachsenden Pflichten der Programmhersteller ausschließlich öffentlich-rechtlicher Art sind. Nach den Gesetzgebungsmaterialien⁶²⁴ sollte durch die zusätzliche Anfügung dieses Absatzes ausdrücklich klargestellt werden, dass diese Pflichten also gerade keine drittschützende Wirkung i. S. d. § 823 Abs. 2 BGB entfalten. Dementsprechend kann sich der Steuerpflichtige in diesem Bereich schon nicht auf die Verletzung solcher Herstellerpflichten⁶²⁵ berufen, sodass dadurch weder ein Haftungsausschluss noch eine Regressmöglichkeit für den Steuerpflichtigen begründet wird.

cc) Zusagen durch den Anbieter des Systems

Weiterhin könnte man an eine Absicherung des Steuerpflichtigen durch eine Zusicherung des Anbieters des Buchführungssystems denken. In der Praxis findet sich auch tatsächlich eine Vielzahl von Anbietern, die ihr Produkt damit bewerben, dass dieses den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff entspreche, oder sogar entsprechende Produktzertifizierungen durchführen.⁶²⁶

Da es sich bei den steuerrechtlichen Buchführungspflichten um öffentlich-rechtliche Pflichten handelt,⁶²⁷ können diese nicht durch privatrechtliche Vereinbarungen abbedungen oder in einer Weise auf Dritte übertragen werden, die dazu führt, dass für den Steuerpflichtigen keine Verantwortlichkeit bei Regelverstößen begründet würde.⁶²⁸ So stellt auch die Finanzverwaltung klar, dass im Hinblick auf

⁶²³ Zur Ablehnung dieser Auffassung bereits Gliederungspunkt B. IV. 4. c) aa) auf S. 149.

⁶²⁴ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses in BT-Drucks. 18/8434, S. 108.

⁶²⁵ Zur zivilrechtlichen Haftung des vom Hersteller regelmäßig zu unterscheidenden Anbieters sogleich noch im nächsten Gliederungspunkt.

⁶²⁶ Siehe etwa orderbird AG mit ihrem iPad-Kassensystem unter <https://bit.ly/34hfg2f> oder SEVENIT GmbH mit der Softwarelösung sevDesk unter <https://bit.ly/2V1p1NP>, die sogar mit einer eigenen GoBD-Zertifizierung werben, beide Links zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁶²⁷ Vergleiche Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46.

⁶²⁸ Zur eigenständigen Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen für die Einhaltung der Buchführungsvorschriften auch bei der Delegation an Dritte bereits Gliederungspunkt B. I. 4. auf S. 78.

die verwendete Buchführungssoftware „Zertifikate“ oder „Testate“ Dritter keine Bindungswirkung gegenüber den Finanzbehörden entfalten.⁶²⁹

Dennoch kann das Kriterium einer entsprechenden Konformitätszusicherung durch den Anbieter des Buchführungssystems zumindest auf zivilrechtlicher Ebene an Bedeutung gewinnen. Schließlich wird zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Anbieter⁶³⁰ des Systems regelmäßig ein wirksames Schuldverhältnis bestehen.⁶³¹ Die Konformitätszusicherung kann daher eine Garantie i. S. d. § 443 BGB oder eine individualvertragliche Modifizierung des Haftungsmaßstabs i. S. d. § 276 Abs. 1 S. 1 a. E. BGB in Richtung einer verschuldensunabhängigen Haftung darstellen, sodass bei Ordnungsverstößen und daraus folgenden Sanktionen durch die Finanzbehörden eine Rückgriffshaftung auf den Anbieter des Systems nach § 280 Abs. 1 BGB im Raume steht. Unter diesem Aspekt ist für den Steuerpflichtigen zu beachten, dass hinter vielen Buchführungsapps kleine Startup-Anbieter stehen, deren Kapitalpolster sehr begrenzt ist.

Für die abwehrende Funktionskomponente beim Aufbau eines Tax Compliance-Management-Systems bleibt im Hinblick auf den Digitalisierungsaspekt im Ergebnis festzuhalten, dass trotz der zivilrechtlichen Möglichkeit eines Rückgriffs auf den Systemanbieter der Steuerpflichtige auf öffentlich-rechtlicher Ebene in der Beziehung zum Finanzamt selbst für etwaige Pflichtverstöße verantwortlich bleibt. Somit helfen Zusagen der Systemanbieter für die abwehrende Funktionskomponente nur bedingt weiter, sodass es vorrangig auf organisatorisch-technische Maßnahmen ankommt, um den ordnungsgemäßen Betrieb des Systems sicherzustellen. Dennoch ist die abwehrende Funktionskomponente durch Zusagen Dritter hier nicht ganz ohne Bedeutung, weil damit auf sanktionsrechtlicher Ebene eventuell ein Fahrlässigkeitsvorwurf im Rahmen eines Ordnungswidrigkeitenverfahrens i. S. d. § 377 AO oder eines Steuerstrafverfahrens i. S. d. §§ 385 ff. AO ausgeräumt werden kann.

dd) Zusagen der Finanzverwaltung hinsichtlich der Verlagerung in das Ausland

Im Hinblick auf den Internationalisierungsaspekt könnte man bei einer Verlagerung in das Ausland zunächst ebenfalls an eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO oder eine verbindliche Zusage im Anschluss an eine Außenprüfung gem. § 204 AO denken. Eine verbindliche Zusage nach § 204 AO kommt zumindest bei einer Verlagerung in ein Drittland schon deshalb nicht in Betracht, da es sich dafür

⁶²⁹ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1286, Rn. 181.

⁶³⁰ Grundsätzlich ist der Hersteller, der die Software entwickelt oder entwickeln lässt, vom Anbieter, der die Software vertreibt, zu unterscheiden. Diese können aber auch personenidentisch sein.

⁶³¹ Darin liegt der Unterschied zur im vorhergehenden Gliederungspunkt erwogenen Haftung des Herstellers nach der deliktischen Anspruchsgrundlage des § 823 Abs. 2 BGB, die gerade kein Schuldverhältnis voraussetzt.

um einen in der Vergangenheit geprüften Sachverhalt handeln muss.⁶³² Somit müsste der Steuerpflichtige die Verlagerung der Buchführung in das Drittland bereits durchgeführt haben. Sollte er dies aber bereits getan haben, ohne eine Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO einzuholen, wäre die Verlagerung unzulässig und würde den Tatbestand für die Festsetzung eines Verzögerungsgelds nach § 146 Abs. 2c Var. 5 AO auslösen.⁶³³ Demgegenüber ist eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO zwar auf einen noch nicht verwirklichten Sachverhalt, also auf die Zukunft gerichtet. Allerdings setzt die Vorschrift nach ihrem eindeutigen Wortlaut ein besonderes Interesse⁶³⁴ an der Erteilung der verbindlichen Auskunft voraus. Ein solches Interesse ist für eine in Zukunft beabsichtigte Verlagerung in ein Drittland jedoch abzulehnen. Da die Finanzbehörde nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO auf schriftlichen Antrag verpflichtet ist, über eine Verlagerung der elektronischen Buchführung zu bescheiden, kann kein Interesse an einer vorgelagerten Zusage bestehen. Dies bestätigt auch die systematische Auslegung, da der Steuerpflichtige trotz einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO weiterhin einen Antrag nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO stellen müsste. Denn erst auf Grundlage eines solchen Antrags könnte die zuständige Finanzbehörde eine Bewilligung für die Verlagerung erteilen. Dafür müsste sie aber erst (erneut) die Voraussetzungen nach § 146 Abs. 2b S. 2 AO prüfen, weshalb ein solches Vorgehen auch verwaltungsökonomisch nicht sinnvoll erscheint. Hinzu kommt, dass der Steuerpflichtige nach § 89 Abs. 3 bis Abs. 7 AO eine Gebühr für die Erteilung einer Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO entrichten muss,⁶³⁵ während eine solche Gebühr bei einem Antrag nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO nicht anfällt.

Dementsprechend sind die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO und die verbindliche Zusage nach § 204 AO allenfalls für Verlagerungen in einen anderen Mitgliedstaat der Union nach § 146 Abs. 2a AO in Betracht zu ziehen, weil im Anwendungsbereich dieser Norm mit dem Jahressteuergesetz 2020⁶³⁶ das Bewilligungserfordernis entfallen ist.⁶³⁷ Für Verlagerungen in Drittländer ist demgegenüber im Rahmen der abwehrenden Funktionskomponente der Schwerpunkt der Betrachtung auf die Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO zu legen, welche die

⁶³² Zu dieser Voraussetzung *Rüsken*, in: Klein, Abgabenordnung, § 204 AO, Rn. 11 f.

⁶³³ *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 49 führt aus, dass man im Falle einer Verlagerung ohne Bewilligung besser von einem „Missachtungsgeld“ sprechen müsste. Ausführlich dazu noch Gliederungspunkt E. II. 2. a) cc) auf S. 489.

⁶³⁴ *Hahlweg*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 89 AO, Rn. 26.

⁶³⁵ Zur Gebührenpflicht der Auskunft *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 89 AO, Rn. 50 ff.

⁶³⁶ BGBl. I 2020, 3096, 3127.

⁶³⁷ Da mit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 aber im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a AO gleichzeitig die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Verlagerung in einen anderen Mitgliedstaat der Union erheblich abgesenkt wurden, dürften Zusagen der Finanzbehörden in diesem Bereich für die abwehrende Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems kaum noch eine Bedeutung gewinnen.

zuständige Finanzbehörde auf schriftlichen Antrag des Steuerpflichtigen erteilen kann, wenn die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2 AO vorliegen.

Bei einer solchen Bewilligung handelt es sich um einen Verwaltungsakt i. S. d. § 118 AO,⁶³⁸ der eine Legalisierungswirkung für die Verlagerung der elektronischen Buchführung entfaltet. Da es sich zudem um einen begünstigenden Verwaltungsakt handelt, darf der Steuerpflichtige im Falle der Rechtmäßigkeit auf den Bestand der Bewilligung grundsätzlich ein schutzwürdiges Vertrauen ausbilden. Zwar regelt § 146 Abs. 2b S. 3 AO einen gesetzlichen Widerrufsgrund nach § 131 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Var. 1 AO. Die Tatbestandsvoraussetzung für einen Widerruf nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO ist jedoch, dass der Finanzbehörde Umstände bekannt werden, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen.⁶³⁹ Damit lässt sich aus § 146 Abs. 2b S. 3 AO ein wesentlicher Pfeiler für die abwehrende Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems entwickeln.

So muss es sich nach dem eindeutigen Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 3 AO um Umstände handeln, die bekannt werden, nicht um solche, die schon bekannt sind. Bei systematischer Auslegung lässt sich schließen, dass der maßgebliche Zeitpunkt für die Differenzierung zwischen Umständen, die bekannt sind, und solchen, die erst (danach) bekannt werden, die Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO sein muss. Für diese Auslegung spricht auch der Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 2 AO, wo es für die Bewilligung des Antrags einleitend heißt „Voraussetzung ist, dass“. Auch der Sinn und Zweck der Bewilligung, der in der Überprüfung der Voraussetzungen nach § 146 Abs. 2b S. 2 AO durch die zuständige Behörde liegt,⁶⁴⁰ spricht dafür, dass auf den Zeitpunkt der Bewilligung abzustellen ist. Folglich können lediglich nach der Bewilligung der Finanzbehörde bekanntwerdende Umstände eine Verpflichtung zum Widerruf nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO auslösen.

Für die abwehrende Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige es (zumindest teilweise) in der Hand hat, einem Widerruf nach §§ 131 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, 146 Abs. 2b S. 3 AO entgegenzuwirken, indem er verhindert, dass bestimmte Umstände der Finanzbehörde erst nachträglich bekannt werden. Auf praktischer Ebene liegt das sicherste Mittel dafür in einer detaillierten Antragstellung. So kann der Steuerpflichtige durch einen möglichst konkreten Antrag, der bereits auf Umstände und Risiken eingeht, die etwa nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen könnten, der Finanzbehörde Kenntnis von diesen Umständen verschaffen. Weil die Finanzbehörde dann bereits im Zeitpunkt der Bewilligung Kenntnis von diesen Umständen hatte, scheidet im Hinblick auf die im Antrag genannten Umstände eine

⁶³⁸ *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 37; *Drien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 43.

⁶³⁹ Zu den Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Widerrufs noch Gliederungspunkt E. II. 1. auf S. 479.

⁶⁴⁰ Ausführlich zum Antragsverfahren noch Gliederungspunkt D. VI. auf S. 416.

spätere Kenntniserlangung aus, sodass ein Widerruf nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO auf Grundlage dieser Umstände nicht mehr möglich ist.⁶⁴¹

Zwar könnte eine Offenlegung der Risiken im Antragsverfahren nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO zur Versagung der Bewilligung durch die Finanzbehörde führen, allerdings geht es bei der abwehrenden Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems gerade darum, präventiv die Entstehung rechtswidriger Zustände zu vermeiden. Außerdem können so Kosten für den Steuerpflichtigen vermieden werden, die zum einen durch die Wegverlagerung in das Ausland und zum anderen durch die Rückverlagerung in das Inland ausgelöst werden. Schließlich muss die Finanzbehörde beim Bekanntwerden von Umständen, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen, nicht nur eine erteilte Bewilligung widerrufen, sondern nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO zusätzlich die unverzügliche Rückverlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen verlangen.

Demzufolge kommt der Antragstellung⁶⁴² nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO im Hinblick auf die abwehrende Funktionskomponente eine erhebliche Bedeutung zu. Schon bei der Ausarbeitung des Antrags sollten deshalb kluge Formulierungen gewählt werden, die das Spannungsfeld zwischen der Offenlegung von risikobehafteten Umständen zur Schaffung von Rechtssicherheit einerseits und dem eigentlichen Ziel des Antrags, einer Bewilligung durch die Finanzbehörde, andererseits Rechnung tragen.

d) Organisatorisch-technische Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems

Auf Grund der nicht durch präventive Compliance-Maßnahmen abzuwehrenden Verantwortlichkeit für Ordnungsverstöße⁶⁴³ sollte der Steuerpflichtige bei der Implementierung eines Tax Compliance-Management-Systems der organisatorisch-technischen Funktionskomponente eine besondere Beachtung schenken. In diesem Zusammenhang ist hinsichtlich des Digitalisierungsaspekts insbesondere an die Einrichtung von Kontrollmaßnahmen und die Dokumentation von Verfahrensabläufen, wie sie von der Finanzverwaltung gefordert werden,⁶⁴⁴ zu denken. Für den

⁶⁴¹ Davon zu unterscheiden sind Konstellationen, in welchen sich die im Antrag benannten Umstände und die mit ihnen verbundenen Risiken für die Besteuerung nachträglich ändern. In diesen Fällen bleibt die Anwendung der §§ 131 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, 146 Abs. 2b S. 3 AO weiterhin möglich.

⁶⁴² Allgemein zur Antragstellung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO noch Gliederungspunkt D. VI. auf S. 416.

⁶⁴³ Zu dieser eigenen Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen schon Gliederungspunkt B. I. 4. auf S. 78.

⁶⁴⁴ Zur Einrichtung eines internen Kontrollsystems siehe BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1279, Rn. 100 ff. und zur Erstellung einer Verfahrensdokumentation für das Datenverarbeitungssystem siehe Rn. 151 ff.

Internationalisierungsaspekt spielt vor dem Hintergrund der dargestellten Problemlagen zusätzlich die Auswahl, Vertragsgestaltung und Überwachung der im Ausland beauftragten Dienstleister eine herausgehobene Rolle.

aa) Anforderungen an digitale Prozessabläufe in der Buchführung

Ein Hauptaugenmerk sollte bei der Implementierung des Tax Compliance-Management-Systems auf die (teil-)digitalen Prozessabläufe und die Schnittstellen zwischen den einzelnen Prozessschritten gerichtet werden. Dabei ist für die Planung organisatorisch-technischer Maßnahmen ein besonderer Schwerpunkt auf solche Schnittstellen zu legen, die fehleranfällig sind und dadurch besonders geeignet sind, die Beweiskraft der Buchführung i. S. d. § 158 AO zu erschüttern.

Besonders fehlerträchtig erscheint in der Praxis der dargestellte Digitalisierungsprozess⁶⁴⁵ zur Umwandlung von Papierunterlagen in ein digitales Datenformat durch das Einscannen.⁶⁴⁶ Aus diesem Grunde sieht die Finanzverwaltung in den GoBD vor, dass der Steuerpflichtige eine Organisationsanweisung erstellen und darin unter anderem regeln solle, wer zu welchem Zeitpunkt welche Unterlagen erfassen muss, ob eine bildliche oder nur inhaltliche Übereinstimmung der digitalen Fassung mit dem Original bestehen muss und wie die Qualitätskontrolle auf Vollständigkeit und Lesbarkeit sowie die Protokollierung etwaiger Fehler bei diesem Verfahrensschritt zu erfolgen hat.⁶⁴⁷ Die Einhaltung dieser in den untergesetzlichen Verwaltungsvorschriften festgelegten Organisationskriterien ist auf Grund der gesetzlich normierten Anforderungen der Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitgerechtigkeit und Geordnetheit der Buchführung nach § 146 Abs. 1 AO⁶⁴⁸ sowie der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit durch einen sachverständigen Dritten nach § 145 Abs. 1 S. 1 AO⁶⁴⁹ für den Steuerpflichtigen erforderlich.⁶⁵⁰ Außerdem sollte beim Digitalisierungsprozess darauf geachtet werden, dass beidseitig gescannt wird,⁶⁵¹ weil in dieser eigentlich banalen Feststellung eine häufige Fehlerquelle in der Praxis liegt. Im Hinblick auf das mobile Scannen mittels einer App auf einem Smartphone oder Tablet, etwa von Belegen durch Mitarbeiter auf Auslandsreisen,⁶⁵² ist insbesondere an die von § 146 Abs. 1 S. 1 AO geforderte Zeitgerechtigkeit in

⁶⁴⁵ Dazu schon Gliederungspunkt B. IV. 3. b) auf S. 126.

⁶⁴⁶ Dies gilt gerade beim Einsatz einer OCR-Software. Mit dieser Praxiserfahrung auch Weiß, BC 2018, 88, 92.

⁶⁴⁷ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1282 f., Rn. 136.

⁶⁴⁸ Eine handelsrechtliche Entsprechung findet sich in § 239 Abs. 2 HGB.

⁶⁴⁹ Die handelsrechtliche Entsprechung findet sich in § 238 Abs. 1 HGB.

⁶⁵⁰ Köhler, StBp 2018, 43, 46.

⁶⁵¹ Mit diesem wichtigen Hinweis schon Kaponig, BC 2014, 501, 502.

⁶⁵² Zur Prozessoptimierung am Beispiel der Reisekostenabrechnungen Lamprecht, BC 2018, 585, 586.

Bezug auf die Überführung der Daten in das zentrale Datenverarbeitungssystem zu denken.⁶⁵³

Hinsichtlich der in der Praxis häufig auftretenden Mischform aus digitalen und analogen Unterlagen,⁶⁵⁴ sollten organisatorische Sicherungsmaßnahmen getroffen werden, um insbesondere eine doppelte Verbuchung auszuschließen. So kommt es in der Praxis vor, dass Rechnungen, die in elektronischer Form als PDF eingehen, in den Fachabteilungen ausgedruckt werden und dann in Papierform an die Buchhaltungsabteilung weitergeleitet werden, sodass für die Buchhaltungsabteilung oft nicht ersichtlich ist, ob die Rechnung in elektronischer Form oder in Papierform eingegangen ist.⁶⁵⁵ Um diesem Problem zu begegnen, kann für die Buchhaltungsabteilung eine zentrale E-Mail-Adresse eingerichtet werden, die den Lieferanten und eigenen Mitarbeitern bekannt gegeben wird, wobei für die eigenen Mitarbeiter in den Filialen und Fachabteilungen eine Organisationsanweisung erfolgen sollte, Rechnungen keinesfalls auszudrucken, sondern immer nur an die zentrale E-Mail-Adresse weiterzuleiten.⁶⁵⁶ Dadurch kann gleichzeitig eine Prozessoptimierung erreicht werden, die obendrein die natürlichen Ressourcen schont und Kosten einspart. Außerdem bietet eine solche Lösung den Vorteil, dass das Risiko von Doppelverbuchungen erheblich reduziert wird. Gleichzeitig werden die im digitalen Format enthaltenen Metadaten zur strukturierteren Auswertbarkeit auf diese Weise nicht vernichtet,⁶⁵⁷ sodass eine digitale Weiterverarbeitung etwa durch Systeme mit Künstlicher Intelligenz erheblich erleichtert wird.

Auch innerhalb der Steuerabteilung können verschiedene Softwaresysteme zu Schnittstellen und Brüchen im Datenverarbeitungsprozess führen.⁶⁵⁸ An diesen Schnittstellen entsteht ebenfalls ein besonderer Organisations- und Überwachungsaufwand, weshalb bei der Anschaffung neuer Softwaretools geprüft werden sollte, ob Lösungen von Anbietern eingekauft werden können, deren Softwarepakete beim Steuerpflichtigen bereits zum Einsatz kommen. Auf diese Weise werden Inkompatibilitäten vermieden, welche wiederum die Entwicklung von besonders fehleranfälligen und damit im Rahmen der Compliance überwachungsbedürftigen Programmen erfordern würden. Deshalb sollte ein solcher Teufelskreis schon im

⁶⁵³ Zusätzlich die Sicherstellung einer unternehmensweiten Indexierung fordernd *Groß*, BB 2017, 930, 932.

⁶⁵⁴ Dazu bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. d) auf S. 140.

⁶⁵⁵ Auf dieses häufige Praxisproblem hinweisend *tom Suden*, BC 2015, 285.

⁶⁵⁶ Mit diesem Vorschlag auch *Weiß*, BC 2018, 88, 90 f.

⁶⁵⁷ Nach den hier entwickelten Maßstäben wäre damit ein Ausdruck unter Vernichtung der Originaldatei sogar schon rechtlich unzulässig, siehe dazu Gliederungspunkt B. IV. 3. c) auf S. 136.

⁶⁵⁸ *Liekenbrock*, Ubg 2018, 43, 49 weist zutreffend darauf hin, dass die Digitalisierung der Steuerabteilungen in den letzten 20 Jahren oft „häppchenweise“ und „unkoordiniert“ stattgefunden habe, was dazu führt, dass auch innerhalb eines Unternehmens oft verschiedene Softwarelösungen, vielfach auch als Eigenentwicklung, vorzufinden sind.

Vorhinein bei der Planung einer Softwarestrategie durch ein Zusammenwirken von IT- und Steuerabteilung durchbrochen werden.

Hinzuweisen ist noch auf einen informationstechnischen Aspekt auf Hardwareebene, der sich bisher in der rechtswissenschaftlichen Literatur zur steuerrechtlichen Buchführung überhaupt nicht wiederfindet. So sollte die zentrale Abwicklung und Speicherung der Buchführungsprozesse auf einem stabilen Datenverarbeitungssystem mit einem RAID-Speichersystem⁶⁵⁹ stattfinden. Dies gilt auch deshalb, da der Steuerpflichtige die Datenbestände innerhalb der Frist des § 147 Abs. 3 AO für einen Datenzugriff der Finanzverwaltung gem. § 147 Abs. 6 AO im Rahmen einer Außenprüfung nach § 200 Abs. 1 S. 2 AO verfügbar zu halten hat.⁶⁶⁰ Mit einem RAID-Speichersystem kann mittels redundanter Speicherung auf mindestens zwei Festplatten ein Datenverlust durch den technischen Defekt einer Festplatte, welcher in der Praxis gelegentlich vorkommt, vermieden werden.⁶⁶¹ Dabei kommen unter den gebräuchlichen RAID-Systemen insbesondere solche nach dem Standard RAID Level 1 und RAID Level 5 in Betracht.⁶⁶² Bei RAID Level 1 werden sämtliche Daten auf mindestens zwei Festplatten parallel gespeichert.⁶⁶³ Dagegen arbeitet RAID Level 5 mit mindestens drei Festplatten. Dabei werden die Daten mittels Striping in Blöcke auf die einzelnen Festplatten im RAID-Verbund verteilt, wobei jeder logischen Gruppe jeweils ein Datenblock mit Paritätsinformationen hinzugefügt wird.⁶⁶⁴ Vereinfacht gesagt, führt das dazu, dass beim Defekt einer Festplatte im RAID 5-Verbund sich der Inhalt dieser Festplatte aus den Paritätsinformationen der anderen Festplatten rekonstruieren lässt. Gegenüber RAID Level 1 bietet der Standard RAID Level 5 durch das Striping zusätzlich noch einen Geschwindigkeitsvorteil beim Schreib- und Lesezugriff auf die gespeicherten Daten.

Darüber hinaus kommen für digitale Prozessabläufe in der Buchführung noch zahlreiche weitere organisatorisch-technische Maßnahmen in Betracht, um die Einhaltung gesetzlicher Vorgaben zu gewährleisten und Risiken zu minimieren. In weiten Teilen sind dabei Überlappungen zu allgemeinen Compliance-Maßnahmen wie Schulungen, Organisationsanweisungen oder Prozessablaufdokumentationen zu erkennen. Die Fülle solcher Maßnahmen spiegelt sich in den zahlreichen Mono-

⁶⁵⁹ Die Abkürzung RAID steht für redundant array of independent disks.

⁶⁶⁰ Ausführlich auch zum Umfang dieses Datenzugriffs bei Verlagerung der Buchführung in das Ausland siehe Gliederungspunkt D. II. auf S. 295.

⁶⁶¹ *Schiffmann/Bähring/Hönig*, Technische Informatik 3, S. 200 f.

⁶⁶² Ungeeignet ist dagegen der ebenfalls sehr weit verbreitete Standard RAID Level 0, da dieser durch Striping ohne Redundanz zwar einen Geschwindigkeitsvorteil bringt, aber durch die gegenüber RAID Level 5 fehlenden Paritätsinformationen keine zusätzliche Absicherung der Datenbestände ermöglicht. Im Gegenteil erhöht sich das Ausfallrisiko beim Standard RAID Level 0 sogar, da der Defekt einer Festplatte zur Unbrauchbarkeit der Datenblöcke auch auf den anderen Festplatten führt. Denkbar sind für das hier beschriebene Einsatzszenario allenfalls RAID 0/1-Kombinationen, dazu *Brause*, Kompendium der Informationstechnologie, S. 47 ff.

⁶⁶³ Man spricht insofern auch von einem sogenannten Spiegel-RAID.

⁶⁶⁴ Übersichtlich zur technischen Funktionsweise *Herminghaus/Scriba*, Veritas Storage Foundation, S. 28 ff.

graphien wider, die sich umfangreich mit entsprechenden Maßnahmen der Tax Compliance auseinandersetzen und deren Anzahl in den letzten Jahren erheblich angewachsen ist.⁶⁶⁵ Aus diesem Grunde sollen im Rahmen dieser Arbeit nur die mit dem Digitalisierungs- und Internationalisierungsaspekt verknüpften zentralen Bausteine für den Aufbau eines Tax Compliance-Management-Systems aufgezeigt werden und von der Darstellung wissenschaftlich bereits weitgehend ausgearbeiteter Maßnahmen abgesehen werden.

bb) Anforderungen beim Einsatz von Künstlicher Intelligenz

Hinsichtlich des Einsatzes von Künstlicher Intelligenz in Buchführungssystemen handelt es sich, auch was den Bereich Compliance betrifft, um ein weitgehend unerforschtes Feld.⁶⁶⁶ Im Grunde können insofern schon bekannte und bewährte Compliance-Konzepte wie beispielsweise die Dokumentation und Kontrolle von Verfahrensabläufen zum Einsatz kommen.

Insbesondere wenn autonome Systeme mit starker Künstlicher Intelligenz und der Fähigkeit zu maschinellem Lernen nicht nur unterstützend eingesetzt werden, sondern Prozessschritte der steuerrechtlichen Buchführung weitgehend eigenständig übernehmen, müssen die entsprechenden Anwendungen mit einer engmaschigeren Begleitung durch geschulte Fachkräfte mit vertieften informationstechnischen Kenntnissen einhergehen.⁶⁶⁷ Das maschinelle Lernen ist also grundsätzlich durch menschliche Aufsicht zu unterstützen. Dies kann durch eine Supervision entweder im Rahmen des sogenannten „bestärkenden Lernens“ durch positives oder negatives Feedback in Bezug auf das gefundene Ergebnis stattfinden oder beim sogenannten „überwachten Lernen“ durch die maschinelle Herausfilterung von passenden Variablen anhand vorgegebener Ergebnisse.⁶⁶⁸ Soweit maschinelle Lernprozesse auf Grundlage von Big Data eigenständig, also ohne menschliche Überwachung, stattfinden, müssen die Ergebnisse in einem möglichst genau vorgegebenen Review-Prozess⁶⁶⁹ regelmäßig und zeitnah geprüft und dokumentiert werden, um Fehler-

⁶⁶⁵ Allein seit dem Jahr 2017 sind erschienen: *Hindersmann/Nöcker*, Tax Compliance; *Huber*, IT-gestützte Maßnahmen zur Erhöhung von Tax Compliance; *Institut der Wirtschaftsprüfer*, Tax Compliance; *Jäger*, Tax Compliance; *Müller/Fischer*, Tax Compliance; *Niemann/Dodos*, Tax Compliance Management System; *Pielke*, Tax Compliance; *Rübenstahl/Idler*, Tax Compliance; *Streck/Mack/Schwedhelm*, Tax Compliance; *Wehner*, Die Vermeidung steuerstrafrechtlicher Risiken durch Tax Compliance.

⁶⁶⁶ In keiner der in Fußnote 665 aufgezählten Monographien findet sich im Stichwortverzeichnis ein Verweis auf Künstliche Intelligenz.

⁶⁶⁷ *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 411 empfehlen ein Team aus Juristen und Programmieren.

⁶⁶⁸ *Stiemerling*, CR 2015, 762.

⁶⁶⁹ *Guggenberger*, NVwZ 2019, 844, 850 schlägt für den Einsatz von Künstlicher Intelligenz in der Verwaltung unter anderem „stichprobenartige Kontrollen der Prozesse, entsprechender Algorithmen sowie der Ergebnisse“ vor. Zwar geht es dort um ein anderes Feld, der Grundgedanke einer Stichprobenüberwachung lässt sich jedoch übertragen.

quellen frühzeitig zu identifizieren und den Algorithmus anpassen zu können.⁶⁷⁰ Gleichzeitig müssen bereits in die Buchführung eingeflossene Fehler unter Beachtung des Grundsatzes nach § 146 Abs. 4 S. 1 AO korrigiert werden.

Für den doch sehr komplexen Review-Prozess empfiehlt sich der Einsatz von Datenanalysetools. Insofern ist erwägenswert, zumindest zusätzlich das Datenanalysetool IDEA, welches auch von der Finanzverwaltung eingesetzt wird,⁶⁷¹ schon im Rahmen der eigenen Tax Compliance einzusetzen, da es sich um eine frei zugängliche Software handelt.⁶⁷² Dadurch können schon vor einer möglichen Außenprüfung i. S. d. §§ 193 ff. AO durch die Finanzverwaltung Fehler aufgedeckt und beseitigt werden. Als Faustformel lässt sich für den Review-Prozess formulieren, dass je mehr Prozessschritte das eingesetzte System umfasst und je höher die Verselbstständigung des Systems ist, desto umfangreicher auch die Überwachungsmaßnahmen ausgestellt sein müssen.

Da die zu verarbeitenden Datenmengen, insbesondere aus Vorsystemen⁶⁷³, unter dem Gesichtspunkt von Big Data durch den Einsatz moderner Informationssysteme exponentiell ansteigen, ist es eine wesentliche Aufgabe des Tax Compliance-Management-Systems, diese Datenmengen konsistent und beherrschbar zu halten.⁶⁷⁴ Dadurch können auch nachgelagerte KI-Systeme deutlich effizienter überwacht werden, was eine entscheidende Stellschraube sein dürfte, um die Compliance-Risiken für den Einsatz von Künstlicher Intelligenz erheblich zu reduzieren.

An dieser Stelle kann auch das bereits herausgearbeitete Problem der schweren Überschaubarkeit durch die höhere Programmkomplexität bei autonomen System mit Künstlicher Intelligenz und der damit gegebenenfalls einhergehenden Verantwortungsdiffusion zwischen Entwickler und Steuerpflichtigem nochmals aufgegriffen werden.⁶⁷⁵ Zwar bleibt der Steuerpflichtige auf öffentlich-rechtlicher Ebene grundsätzlich selbst für etwaige Pflichtverstöße verantwortlich,⁶⁷⁶ dennoch kann der faktischen Verantwortungsdiffusion dadurch vorgebeugt werden, dass der Entwickler dem Steuerpflichtigen möglichst präzise Dokumentationen zu technischen Anforderungen und Merkmalen der Künstlichen Intelligenz zur Verfügung stellt. Gerade bei der Entwicklung von Individualsoftware für einen bestimmten Steuer-

⁶⁷⁰ *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 411.

⁶⁷¹ Siehe dazu bereits die Fußnoten 407 f. auf S. 137 sowie Gliederungspunkt B. IV. 3. c) auf S. 136.

⁶⁷² Mit dieser Erwägung bereits *Groß/Georgius*, DStR 2006, 2067, 2070; *Kamps*, in: *Streck/Mack/Schwedhelm*, Tax Compliance, Rn. 3.87.

⁶⁷³ Zur Abgrenzung sowie Definition der Vorsysteme siehe Gliederungspunkt D. II. 2. a) auf S. 299.

⁶⁷⁴ *Liekenbrock*, Ubg 2018, 43, 45 verweist insbesondere darauf, dass durch die massenhafte Datenerhebung in mehreren Vorsystemen schnell Inkonsistenzen entstehen können.

⁶⁷⁵ Zu den besonderen Problemlagen beim Einsatz von Künstlicher Intelligenz in der steuerrechtlichen Buchführung siehe bereits Gliederungspunkt B. IV. 5. b) bb) auf S. 178.

⁶⁷⁶ Dazu bereits die abwehrende Funktionskomponente unter Gliederungspunkt B. IV. 5. c) cc) auf S. 183.

pflichtigen sollte eine vertiefte Einbeziehung der IT- und der Steuerabteilung des jeweiligen Kunden in den Entwicklungsprozess erwogen werden. Auf diese Weise kann durch klare Kompetenz- und Funktionsabgrenzungen ein erheblicher Beitrag zur Verminderung der dargestellten Risiken geleistet werden.

Was den Einsatz von schwacher Künstlicher Intelligenz, etwa in Form von Assistenzsystemen, die Mitarbeiter der Steuerabteilung bei ihren Arbeiten unterstützen, anbelangt, so lassen sich Risiken bereits durch einfache Schulungen und Hinweise auf eine nicht auszuschließende Fehleranfälligkeit des Systems erheblich eindämmen. Schließlich bleibt es in beiden Konstellationen, unabhängig davon, ob es sich um eine starke oder schwache Künstliche Intelligenz handelt, letztendlich der Mensch, der die Verantwortung trägt.⁶⁷⁷

Gegenüber den dargestellten Problemlagen, die bei einer falschen Programmierung, Anlernung oder Verwendung der Künstlichen Intelligenz entstehen können, soll aber ebenfalls betont werden, dass der Einsatz von Künstlicher Intelligenz in der Buchführung auch erhebliche Chancen für die Tax Compliance bietet. So können autonome Systeme mit Künstlicher Intelligenz unter den Stichworten Big Data und Predictive Analytics⁶⁷⁸ Fehler in Datensätzen, etwa durch systematische Vergleiche oder andere statistische Methoden, eigenständig erkennen und somit auf eine rechtskonforme Buchführung positiv hinwirken.

cc) Anforderungen bei Verlagerung der Buchführung in das Ausland

Besondere Maßnahmen im Hinblick auf die organisatorisch-technische Funktionskomponente sind auch bei einer Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung in das Ausland zu ergreifen. Dabei sollte zunächst durch eine systematische Planung der informationstechnischen Abläufe und den Aufbau einer entsprechenden IT-Infrastruktur sichergestellt werden, dass die gesetzlichen Vorgaben zum Datenzugriff nach § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO i. V. m. §§ 146b Abs. 2 S. 2, 147 Abs. 6 AO, 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG erfüllt werden können.⁶⁷⁹ Im Rahmen der Compliance ist weiter darauf zu achten, dass diese Voraussetzungen nicht nur im Zeitpunkt der Antragstellung beziehungsweise Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO vorliegen müssen, sondern auch später dauerhaft aufrechtzuerhalten sind. Insofern müssen vor allem auf technischer Ebene Sicherungskonzepte entwickelt und implementiert werden, um insbesondere den Tatbestand des § 146 Abs. 2b S. 3 AO nicht auszulösen.

Bei einer Auslagerung der steuerrechtlichen Buchführung auf einen Drittanbieter sollte dieser sorgfältig ausgewählt und überwacht werden. Bei der Auswahl kann auf

⁶⁷⁷ *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 411.

⁶⁷⁸ Zu Big Data-Analysen im Rechnungswesen *Beyhs/Poymanov*, IRZ 2019, 19, 20 f.

⁶⁷⁹ Detailliert zu Umfang und Reichweite dieser gesetzlichen Vorgaben siehe noch Gliederungspunkte D. II. auf S. 295 und E. I. 1. c) auf S. 441 sowie zu spezifischen Compliance-Anforderungen bei der Datenorganisation noch Gliederungspunkt D. II. 6. b) auf S. 333.

Grund des Risikos von Vollstreckungsmaßnahmen durch den ausländischen Staat eine erhebliche Bedeutung gewinnen, ob der ausgewählte Anbieter, etwa auf Grund berufsrechtlicher Privilegien für Rechtsanwälte oder Steuerberater, nach der ausländischen Rechtsordnung Aussageverweigerungsrechte oder gegebenenfalls sogar Beschlagnahmeprivilegien genießt.⁶⁸⁰

In jedem Fall sollte schon im Rahmen der Vertragsgestaltung darauf geachtet werden, dass der Drittanbieter dem Steuerpflichtigen vorher genau definierte Zugriffsrechte auf die Datenbestände einräumt. Außerdem sollten Verschwiegenheitsklauseln in den Vertrag aufgenommen werden, was gerade dann gilt, wenn der Anbieter nicht bereits berufsrechtlichen Regelungen zur Verschwiegenheit unterliegt.⁶⁸¹

Zusätzlich ist beim Einsatz Dritter ein besonderes Augenmerk auf die verwendete Softwarelösung zu legen. So sollte nur Software zum Einsatz kommen, die mittels Berechtigungskonzeptsteuerung dem Dritten nur Zugriff auf die für ihn maßgeblichen Datenbestände einräumt und die durch sogenannte Löscher eine automatische Protokollierung und gegebenenfalls Wiederherstellung der vorgenommenen Änderungen ermöglicht.⁶⁸² Auch in diesem Zusammenhang hat die Vertragsgestaltung eine besondere Bedeutung. Beim Einsatz einer Softwarelösung, welche der Steuerpflichtige selbst dem Dritten zur Verfügung stellt, ist im Vertrag genau festzuhalten, welche Zugriffsberechtigungen dem Dritten eingeräumt werden. Im Falle des Einsatzes einer Software des Drittanbieters muss der Steuerpflichtige sich zumindest vertraglich zusichern lassen, dass die eingesetzte Softwarelösung bestimmten Mindestanforderungen entspricht, damit er sich im öffentlich-rechtlichen Verhältnis zur Finanzbehörde nicht mit dem Vorwurf eines (eigenen) Organisationsverschuldens konfrontiert sieht. Nach Vertragsschluss ist es Aufgabe des Steuerpflichtigen, die Einhaltung der vertraglichen Vereinbarung im Rahmen seiner Möglichkeiten zu überwachen. Insofern muss er zumindest dann tätig werden, wenn sich ihm Anhaltspunkte für die Verletzung der vertraglichen Zusicherungen durch den Drittanbieter aufdrängen.

Alles in allem ist eine sorgfältige Planung unter Compliance-Gesichtspunkten schon weit im Vorfeld der eigentlichen Verlagerungsentscheidung anzuraten. Denn gerade auf Grund der Sanktionsmöglichkeit des § 146 Abs. 2c AO sollte sorgfältig abgewogen werden, ob die Sicherstellung der aufgezeigten Compliance-Maßnah-

⁶⁸⁰ *Talaska*, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 1.297 f. mit Hinweis auf entsprechende Privilegien für Steuerberater und Rechtsanwälte in der deutschen Rechtsordnung.

⁶⁸¹ *Talaska*, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 1.291.

⁶⁸² Mit diesen und weiteren Empfehlungen, insbesondere im Hinblick auf die von § 146 Abs. 4 AO geforderte Unveränderbarkeit, *Henn/Kuballa*, DB 2016, 2749, 2752.

men, insbesondere im Hinblick auf eine Überwachung des Drittanbieters, gewährleistet werden kann.⁶⁸³

*dd) Schadensminimierung nach Aufdeckung
von Fehlerquellen in der Buchführung*

Sollte das implementierte Tax Compliance-Management-System zur Aufdeckung von Fehlerquellen in der Buchführung führen, ist im Innenverhältnis in einem ersten Schritt zu untersuchen, ob bereits Fehler eingetreten sind und durch welche organisatorisch-technischen Maßnahmen eine Wiederholung für die Zukunft ausgeschlossen werden kann. Gegebenenfalls muss das vorhandene Konzept, beziehungsweise das eingesetzte technische System, an den fehlerträchtigen Stellen modifiziert werden.

Gleichzeitig⁶⁸⁴ ist im Außenverhältnis zum Fiskus zu prüfen, ob in der Folge bereits steuerliche Konsequenzen eingetreten sind. Dabei ist in einem weiteren Schritt zu ermitteln, ob sich diese steuerlichen Konsequenzen zu Lasten oder zu Gunsten des Steuerpflichtigen ausgewirkt haben.⁶⁸⁵

Bei Auswirkungen zu Lasten des Steuerpflichtigen, ist weiter zu prüfen, ob der entsprechende Steuerbescheid noch mit einem Einspruch gem. §§ 347 ff. AO anfechtbar ist. Voraussetzung dafür ist, dass noch keine formelle Bestandskraft durch Ablauf der Einspruchsfrist gem. § 355 AO vorliegt.⁶⁸⁶ Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 Abs. 1 S. 1 AO dürfte jedenfalls nicht auf Grundlage eines (technischen) Fehlers des eingesetzten Datenverarbeitungssystems in Betracht kommen.⁶⁸⁷ Sollte bereits formelle Bestandskraft eingetreten sein, ist bei Steuerbescheiden, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sind, eine Änderung gem. § 164 Abs. 2 S. 1 AO möglich, solange der Vorbehalt wirksam ist. Eine solche Änderung der Steuerfestsetzung ist nach § 164 Abs. 2 S. 2 AO auch auf Antrag des Steuerpflichtigen möglich. Eine weitere Durchbrechung der materiellen Bestandskraft ist nach der Korrekturvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO denkbar, soweit der Finanzbehörde Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu

⁶⁸³ Mack, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 1.85 f. führt aus, dass die Entscheidung über eine Verlagerung der Buchführung in das Ausland daher im Zweifel eher dahin gehen werde, diese im Inland zu belassen.

⁶⁸⁴ Demgegenüber tendieren *Jehke/Dreher*, DStR 2012, 2467, 2471 erst zur umfassenden Aufarbeitung; zutreffend stellt *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 153 AO, Rn. 20 fest, dass ein Zuwarten im Hinblick auf § 153 AO „nicht ratsam“ erscheint.

⁶⁸⁵ Mack, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 1.87 mit kurzen Grunderwägungen zu einigen der in den nächsten zwei Absätzen angesprochenen Handlungsempfehlungen.

⁶⁸⁶ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 355 AO, Rn. 20.

⁶⁸⁷ Zur Wiedereinsetzung auf Grund eines Computerdefekts bei Versäumung der Frist für die Begründung einer Nichtzulassungsbeschwerde BFH vom 17.7.2006, Az. VII B 291/05, ECLI:DE:BFH:2006:B.170706.VIIB291.05.0, Rn. 5 ff.

einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Ein Verschulden des Steuerpflichtigen kann sich auch aus dem Einsatz von fehlerhaften Softwarelösungen ergeben.⁶⁸⁸ Erst recht muss der Steuerpflichtige beim Einsatz von Künstlicher Intelligenz mit maschinellem Lernen für von ihm verursachte Fehler während des Lernprozesses, was beispielweise auch die nicht hinreichende Überwachung des Systems einschließt, eintreten. In zeitlicher Hinsicht ist zu beachten, dass eine Änderung nach §§ 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. d Hs. 1, 164 Abs. 2 S. 1, 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nur in Betracht kommt, solange die Festsetzungsfrist⁶⁸⁹ nach §§ 169 ff. AO noch nicht abgelaufen ist.

Bei Auswirkungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen greift die Vorschrift des § 153 AO. Nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO hat der Steuerpflichtige unverzüglich Anzeige bei der zuständigen Finanzbehörde zu erstatten und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen, falls er nachträglich, aber noch vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist. Zwar dürfte eine solche Anzeige des Steuerpflichtigen⁶⁹⁰ regelmäßig dazu führen, dass die Finanzbehörde einen Korrekturbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erlässt und damit den betroffenen Steuerbescheid zu Lasten des Steuerpflichtigen ändert. Dennoch kann aus der Perspektive der Tax Compliance von einer Schadensminimierung gesprochen werden.⁶⁹¹ Schließlich kann ein Verstoß gegen die Anzeigepflicht nach § 153 AO zu einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO und entsprechenden strafrechtlichen Sanktionen führen.⁶⁹² Im Hinblick auf die Festsetzungsfrist käme es gem. § 169 Abs. 2 S. 2 AO zu einer Verlängerung auf 10 Jahre.⁶⁹³ Somit entstände für den Steuerpflichtigen außerdem über einen langen Zeitraum das Risiko, dass seine Steuerbescheide aufgehoben oder geändert werden. Vor diesem

⁶⁸⁸ Im Ergebnis ebenso von *Wedelstädt*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 173 AO, Rn. 88.3, der davon spricht, dass sich Steuerpflichtige „mögliche Fehler ihrer Steuersoftware wie ein Verschulden ihres steuerlichen Beraters zurechnen lassen“ müssten.

⁶⁸⁹ Auch als Festsetzungsverjährung bezeichnet; zur Reichweite siehe *Gercke*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 169 AO, Rn. 8 ff.

⁶⁹⁰ Nicht zu verwechseln ist die Anzeige nach § 153 AO mit der aus dem allgemeinen Sprachgebrauch bekannten Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung nach § 371 AO. Letztere setzt nämlich eine vollendete Steuerstraftat voraus und kann unter den in der Norm genannten Bedingungen zu einer Straffreiheit von der Steuerhinterziehung nach § 370 AO führen. Demgegenüber wird bei Einhaltung des § 153 AO der Tatbestand einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO schon nicht verwirklicht.

⁶⁹¹ Vertiefend zur Bedeutung der Anzeigepflicht nach § 153 AO beim Tax Compliance-Management-System *Birkemeyer/Koch*, Ubg 2016, 90; *Kowallik*, DB 2015, 2774; *Krug/Skoupil*, NZWiSt 2015, 453; *Neuling*, DStR 2015, 558; *Wulf*, AG 2016, 20.

⁶⁹² Beschluss des BGH vom 17.3.2009, Az. 1 StR 479/08, ECLI:DE:BGH:2009:170309B1StR479.08.0, Rn. 15 ff.

⁶⁹³ BFH vom 29.8.2017, Az. VIII R 32/15, ECLI:DE:BFH:2017:U.290817.VIIIIR32.15.0, Rn. 27 ff.

Hintergrund erscheint es zutreffend, in Bezug auf eine Anzeige nach § 153 AO von einer Maßnahme zur Schadensminimierung zu sprechen und die entsprechenden Verfahrensabläufe antizipiert⁶⁹⁴ im Rahmen der organisatorischen Funktionskomponente bereits bei der Einrichtung des Tax Compliance-Management-Systems zu planen.

e) Kombination von Maßnahmen als Gesamtpaket und Zwischenfazit

Wie schon der Begriff des Tax Compliance-Management-Systems nahelegt, gibt es nicht eine ganz bestimmte Maßnahme, die den Steuerpflichtigen vor Verstößen gegen gesetzliche Bestimmungen und deren Folgen schützt, sondern es handelt sich immer um ein Maßnahmenpaket. Dabei ist die Auswahl und Abstimmung der Maßnahmen stets individuell an den jeweiligen Steuerpflichtigen anzupassen und richtet sich nach Kriterien wie etwa der Rechtsform, der Unternehmensgröße, der Branche und auch nach den internen Organisationsstrukturen.⁶⁹⁵ Als Faustformel kann festgehalten werden, dass je mehr (unterschiedliche) Systeme vom Steuerpflichtigen betrieben werden und je mehr Schnittstellen dadurch existieren, desto höher auch der Kontroll- und Dokumentationsaufwand sein muss.⁶⁹⁶ Eine ähnliche Erwägung gilt für die Auslagerung von Buchführungsaufgaben in das Ausland. Je mittelbarer und schwieriger die Zugriffs- und Einflussmöglichkeiten für den Steuerpflichtigen sind, desto umfangreicher müssen die Sicherungsmaßnahmen sein, um die Ordnungsmäßigkeit der Buchführungsprozesse sicherzustellen.

Da im Zuge der Digitalisierung immer mehr Daten aus Vorsystemen⁶⁹⁷ in den eigentlichen Buchführungsprozess einfließen, sollte sich die Steuerabteilung im Unternehmen nicht zurückziehen und auf die Kontrolle eigener Prozessabläufe beschränken, sondern im Idealfall bereits einen Beratungsinput und eine Kontrolle während des gesamten Wertschöpfungsprozesses in den Fachabteilungen leisten.⁶⁹⁸ Selbiges gilt für Shared-Service-Center, die konzernweit steuerliche Aufgaben auch über Ländergrenzen hinweg wahrnehmen.

Insgesamt kann die Digitalisierung steuerlicher Prozesse und der Einsatz von autonomen Systemen mit Künstlicher Intelligenz zwar zu erheblichen Kostenein-

⁶⁹⁴ Schnelle Verfahrensabläufe sind schon deshalb wichtig, weil § 153 Abs. 1 AO nach seinem Wortlaut die Anzeige „unverzüglich“ nach der Kenntnis des Steuerpflichtigen fordert.

⁶⁹⁵ Köhler, StBp 2018, 43, 46; Menner/Bexa, CCZ 2019, 129, 134 sprechen davon, dass das Tax Compliance-Management-System keine „Schubladelösung“ sein dürfe; in diese Zielrichtung auch BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1282 ff., Rn. 136, 151.

⁶⁹⁶ Liekenbrock, Ubg 2018, 43, 53.

⁶⁹⁷ Zur Definition und Abgrenzung solcher Vorsysteme noch Gliederungspunkt D. II. 2. a) auf S. 299.

⁶⁹⁸ Mit dieser Erwägung auch Liekenbrock, Ubg 2018, 43, 53.

sparungen beitragen,⁶⁹⁹ im Bereich der Tax Compliance sind damit aber regelmäßig auch Kostensteigerungen verbunden. Diese Kostensteigerungen ergeben sich insbesondere daraus, dass für die Planung, Umsetzung und fortlaufende Kontrolle entsprechender Digitalisierungs- und Internationalisierungsstrategien zusätzliche Personalressourcen erforderlich werden. Dieser Kostenfaktor fällt besonders ins Gewicht, weil für die Umsetzung der aufgezeigten Maßnahmen besonders qualifiziertes Personal benötigt wird, dass sowohl über Fähigkeiten aus dem Bereich der Informationstechnologie sowie über Kenntnisse der steuerrechtlichen Anforderungen verfügen muss.

Jedenfalls kann man Entscheidern die Implementierung und den weiteren Ausbau eines Tax Compliance-Management-Systems nicht nur mit dem Argument der Vermeidung von Sanktionen in Folge von Regelverstößen schmackhaft machen, sondern unter der Erwägung der Restrukturierung und Vereinheitlichung von Prozessabläufen in den Fachabteilungen darüber hinaus mit der Aufdeckung von Effizienzpotentialen im Unternehmen.⁷⁰⁰ Insofern wird sich die Rolle von Steuerabteilung und -beratern in Unternehmen schon in naher Zukunft hin zu allgemeinen Effizienztreibern durch die Übernahme von klassischen Aufgabenfeldern der Geschäftsprozessoptimierung entwickeln. Dabei wird in den nächsten Jahren und Jahrzehnten ein (noch stärkeres) Zusammenwachen von IT- und Steuerabteilungen zu beobachten sein.

6. Zusammenfassung zu den Digitalisierungsvorgaben

Zusammenfassend betrachtet, ist das deutsche Steuerrecht im Hinblick auf die Buchführungsvorschriften grundsätzlich digitalisierungsfreundlich ausgestaltet, auch wenn der Gesetzgeber in der Abgabenordnung grundsätzlich noch immer vom Leitbild einer Papierbuchführung ausgeht und dem Steuerpflichtigen die Wahlfreiheit hinsichtlich der Buchführungsform überlässt.⁷⁰¹

Immerhin bergen die steuerrechtlichen Anmelde-, Antrags-, Steuererklärungs- und Datenübermittlungspflichten für den Gesetzgeber einen verfassungsgemäßen⁷⁰² und wirksamen Hebel, um die Digitalisierung voranzutreiben. Diese entfalten zwar

⁶⁹⁹ Mit konkreten Rechenbeispielen zur Produktivität im externen Rechnungswesen *Dahlhoff*, BC 2019, 158, 159 ff.; zu den bereits herausgearbeiteten Zielsetzungen einer Digitalisierung der steuerlichen Buchführung siehe Gliederungspunkt B. IV. 3. e) auf S. 141.

⁷⁰⁰ In diese Richtung auch *Fischer/Schwab*, DStR 2018, 2040, 2043 f., die zutreffend darauf hinweisen, dass die Implementierung von Maßnahmen zur Tax Compliance gerade im Mittelstand noch auf Vorbehalte trifft, da diese schnell als „Bürokratieaufwand ohne echten Nutzensgewinn“ gesehen werden. Einen Zusammenhang zu prozessoptimierenden Maßnahmen stellt auch *Müller*, beck.digitax 2020, 239, 243 ff. her.

⁷⁰¹ Kurzzusammenfassung der Ergebnisse aus Gliederungspunkt B. IV. 1. auf S. 106.

⁷⁰² Siehe dazu nochmals die Entscheidungen des BFH in den Fußnoten 273, 274 und 276 auf S. 112 f.

keine unmittelbar rechtlichen Wirkungen für den vorgelagerten Buchführungsprozess, jedoch gehen von diesen in den Einzelsteuergesetzen inzwischen grundsätzlich weitgehend digital zu erfüllenden Pflichten faktische Wirkungen auf die vorgelagerte Buchführungsebene aus.⁷⁰³

Was den Austausch von steuerrechtlich relevanten Unterlagen, insbesondere von Rechnungen, zwischen den Steuerpflichtigen anbelangt, so befindet sich die deutsche Wirtschaft momentan in einer wahrscheinlich noch viele Jahre und Jahrzehnte andauernden Vorphase zur Volldigitalisierung. Es bestätigt sich auch hier der Befund, dass das deutsche Steuerrecht zumindest digitalisierungsfreundlich ausgestaltet ist und den Steuerpflichtigen grundsätzlich die Volldigitalisierung von Unterlagen und die Weiterverarbeitung in digitaler Form unter Vernichtung von Originalbelegen in Papierform gestattet. Auch wenn der deutsche Gesetzgeber im Hinblick auf den Rechnungsaustausch nicht so weit geht wie die italienische Neuregelung, lässt sich am Beispiel Dänemarks doch eine Zukunftsentwicklung erkennen, in der außersteuerliche Vorgaben auch auf die Digitalisierung des Buchführungsprozesses wirken. Insofern dürfte auch in Deutschland die außersteuerliche Regelung des § 4a EGovG in den nächsten Jahren als erheblicher Innovationstreiber in die steuerrechtliche Buchführung hineinwirken.⁷⁰⁴

Die Digitalisierungs Offenheit der steuerrechtlichen Buchführung legt den Grundstein für den Einsatz weiterer innovativer Technologien, wie etwa die Nutzung von Künstlicher Intelligenz in Buchführungssystemen. Was die rechtliche Zulässigkeit und Einordnung solcher neuen Erscheinungsformen betrifft, gibt es momentan noch ein erhebliches Erschließungsdefizit. Anleihen für den Umgang mit technischen Neuerscheinungen lassen sich immerhin aus den Grundgedanken schon vorhandener Rechtsprechung gewinnen. Dies gilt auch, wenn diese zu anderen Themenfeldern ergangen ist und daher nur partielle Maßstäbe aufzeigen kann. Grob gesagt lässt sich nach den hier entwickelten Maßstäben sicher festhalten, dass nicht die Künstliche Intelligenz selbst oder der Entwickler des Systems als verantwortlicher Betreiber anzusehen ist, sondern grundsätzlich der Steuerpflichtige selbst. Auch beim Einsatz von autonomen Systemen in Konzernstrukturen lässt sich dieses Ergebnis über eine analoge Anwendung des § 2 Abs. 3 Nr. 6 RDG herleiten. In einer rechtlichen Grauzone bewegen sich dagegen schon heute Buchführungsanbieter, die steuerrechtliche Dienstleistungen in der Cloud anbieten und nicht die qualifizierten Anforderungen der §§ 3 ff. StBerG erfüllen. Ein erster Ansatzpunkt für die rechtliche Bewertung lässt sich aus dem gewählten Bereitstellungsmodell IaaS, PaaS oder SaaS ableiten. Vereinfacht könnte man sagen, dass nicht derjenige als verantwortlicher Betreiber anzusehen ist, der die Infrastruktur als solche betreibt, sondern derjenige,

⁷⁰³ Kurzzusammenfassung der Ergebnisse aus Gliederungspunkt B. IV. 2. auf S. 111.

⁷⁰⁴ Gesamter Absatz als Kurzzusammenfassung der Ausarbeitung unter Gliederungspunkt B. IV. 3. auf S. 124.

der maßgeblich Daten in den Verarbeitungsvorgang einbringt und diesen dadurch steuert.⁷⁰⁵

Rechtspolitisch erscheint eine solche, auf Grundlage des heutigen Steuerberatungsgesetzes notwendige Differenzierung in Zeiten der Digitalisierung der Buchführungsprozesse aber höchst zweifelhaft. Dies gilt schon deshalb, da die heutigen Regelungen durch technische Gestaltungen unterlaufen werden können. Auch angesichts weiterer Möglichkeiten, die Künstliche Intelligenz mit wachsendem Funktionsspektrum bietet,⁷⁰⁶ dürfte sich dieser Graubereich in den nächsten Jahren noch vergrößern. Somit sind Wissenschaft und Gesetzgebung schon heute gefordert, sich mit dem Themenbereich auseinanderzusetzen, um nicht von einem massenhaften Einsatz, der sich zunächst im Stillen vollzieht,⁷⁰⁷ „überrascht“ zu werden. Schließlich könnte auch durch solche Entwicklungen die Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, welche die existentielle Grundlage für den Steuerstaat als Rechtsstaat bildet, beeinträchtigt werden.⁷⁰⁸ Ob sich der Gesetzgeber für eine stärkere Regulierung oder eine Öffnung des Marktes entscheidet, bedarf einer politischen Abwägung. Impulse für eine Marktliberalisierung könnten von der Unionsebene kommen. So hat der Rat der Europäischen Union als Leitlinie seines Aktionsplans im Rahmen der Strategie für die E-Justiz bereits beschlossen, Legal-Tech-Bereiche wie beispielsweise Künstliche Intelligenz aufmerksam zu beobachten, um Entwicklungsmöglichkeiten erkennen und nutzen zu können.⁷⁰⁹ Zudem hat die EU-Kommission unlängst ein Vertragsverletzungsverfahren⁷¹⁰ nach Art. 258 AEUV gegen Deutschland wegen der Vorbehaltsaufgaben des steuerberatenden Berufs im Steuerberatungsgesetz eingeleitet.⁷¹¹ Unabhängig vom Ausgang des Verfahrens wäre der Gesetzgeber jedenfalls gut beraten, wenn er sich schon heute mit dem Themenfeld befassen würde, um so weitere Anreize für eine tiefere rechtliche Erschließung im Vorfeld technischer Entwicklungen zu setzen.

⁷⁰⁵ Gesamter Absatz dient der Kurzzusammenfassung der Ergebnisse aus Gliederungspunkt B. IV. 4. auf S. 143.

⁷⁰⁶ Zu weiteren (zukünftigen) Einsatzszenarien siehe die Kurzbeschreibung von Prototypen bei *Mutz*, StB 2019, 111 f.

⁷⁰⁷ Aus diesem Grunde wurde unter Gliederungspunkt B. IV. 4. a) bb) auf S. 146 großer Wert auf die Herausarbeitung des Unterschieds zwischen schwacher und starker Künstlicher Intelligenz gelegt. So sind Elemente schwacher KI heute in nahezu jedem ERP-System und in nahezu jeder Buchführungssoftware zu finden. Der Wandel hin zum Einsatz starker KI-Systeme wird also nicht plötzlich erfolgen, sondern ist (wenn auch partiell) bereits in vollem Gange.

⁷⁰⁸ Zu den Gefahren für die Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung siehe bereits Gliederungspunkt A. III. 3. c) auf S. 51.

⁷⁰⁹ Strategie für die E-Justiz, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union 2019/C 96/04 vom 13.3.2019, Rn. 30.

⁷¹⁰ Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2018/2171 vom 19.7.2018.

⁷¹¹ Im Raum steht ein Verstoß gegen die Richtlinie 2005/36/EG über die Anerkennung von Berufsqualifikationen in der durch die Richtlinie 2013/55/EU geänderten Fassung. Als Begründung führt die Kommission an, dass die zahlreichen Ausnahmen nach § 4 StBerG dazu führten, dass der Tätigkeitsvorbehalt für Steuerberater inkohärent sei.

Für den einzelnen Steuerpflichtigen ist es wichtig, Entwicklungen im Bereich der steuerrechtlichen Buchführung mit Maßnahmen, die dem Bereich der Tax Compliance zuzuordnen sind, aktiv zu begleiten. Insofern sollte eine ganzheitliche Strategie zur Implementierung eines Tax Compliance-Management-Systems erarbeitet werden,⁷¹² das den besonderen Problemlagen im Zusammenhang mit der Digitalisierung und Internationalisierung von Buchführungsprozessen Rechnung trägt. Für den Internationalisierungsaspekt ist dabei im Rahmen der abwehrenden Funktionskomponente besonders an eine rechtssichere Antragstellung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO zu denken. Außerdem sollten organisatorisch-technische Maßnahmen getroffen werden, um eine Überwachung der Buchführungsprozesse auch in räumlich entfernten Destinationen zu ermöglichen. Dabei sollte insbesondere bei Auslagerungen auf Drittanbieter an eine Vertragsgestaltung gedacht werden, die hinreichende Zugriffsmöglichkeiten für den Steuerpflichtigen absichert.⁷¹³ Für den Digitalisierungsaspekt ergibt sich eine Fülle von organisatorisch-technischen Maßnahmen, die der Steuerpflichtige zur Gewährleistung der Ordnungsmäßigkeit der steuerrechtlichen Buchführung treffen kann. Dabei ist ein besonderes Augenmerk auf Schnittstellen zu legen, an denen System- oder Medienbrüche entstehen.⁷¹⁴ An diesen Stellen ist ein besonderer Planungs-, Dokumentations- und Überwachungsaufwand erforderlich. Diese Erwägung muss für den Einsatz von autonomen Systemen mit Künstlicher Intelligenz in verstärkter Form gelten. Zusätzlich sollte der Lernprozess beim Einsatz von maschinellem Lernen von besonders geschultem Personal überwacht werden, und es sollte regelmäßig die Ordnungsmäßigkeit des Bearbeitungsprozesses anhand von Trainingsdaten getestet werden.⁷¹⁵ Im Rahmen der abwehrenden Funktionskomponente ist entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO oder eine verbindliche Zusage nach § 204 AO über die Rechtskonformität eines bestimmten digitalen Buchführungssystems schon nach geltendem Recht möglich. Da sich eine solche Auskunft nach geltendem Recht aber immer nur auf einen genau bestimmten Sachverhalt, also einen ganz bestimmten Release beziehen kann, ist diese Option schon auf Grund häufiger Softwareupdates für den einzelnen Steuerpflichtigen unpraktikabel.⁷¹⁶

Rechtspolitisch wäre es daher zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber eine praktikable Zertifizierungsmöglichkeit für Buchführungssoftware ähnlich zur verbindlichen

⁷¹² Einen Anstieg der Compliance-Anforderungen in den letzten Jahren als allgemeinen Trend beobachtet auch *Kempelmann*, IStR 2019, 662, 665.

⁷¹³ Zu weiteren Aspekten der Vertragsgestaltung beim Einsatz von Cloud-Systemen im Ausland siehe vertiefend Gliederungspunkt D. III. 3. b) auf S. 362.

⁷¹⁴ Überhaupt sollte der Steuerpflichtige schon aus Effizienzgründen eine hybride Buchführung, die sowohl in digitaler als auch in analoger Form stattfindet, zumindest so weit wie möglich vermeiden.

⁷¹⁵ Auch zu den Anforderungen an Qualität und Quantität der Trainingsdaten siehe *Krug*, *beck.digitax* 2020, 74, 78 f.

⁷¹⁶ Gesamter Absatz als Kurzzusammenfassung der Ergebnisse aus Gliederungspunkt B. IV. 5. auf S. 173.

chen Auskunft normieren würde. In systematischer Hinsicht könnte diese direkt hinter § 89 AO eingefügt werden. Aus Effizienz- und Praktikabilitätsgründen sollte antragsberechtigt jedoch nicht der einzelne Steuerpflichtige, sondern der Softwarehersteller sein. Dadurch würde die Gefahr von unnötigen Doppelprüfungen ausgeschaltet. Eine solche Normierung würde auch keinen Systembruch bedeuten, wie § 87c AO beweist. Dort wird nämlich ebenfalls der Softwarehersteller als Bezugspunkt gewählt und in § 87c Abs. 4 S. 2 AO angeordnet, dass die Vorschrift des § 200 AO zu den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen für ihn entsprechend gilt. Im Unterschied zur hier vorgeschlagenen Zertifizierungsmöglichkeit sind die Finanzbehörden nach der ausdrücklichen Anordnung in § 87c Abs. 4 S. 5 AO *de lege lata* jedoch gerade nicht auf Antrag des Herstellers verpflichtet, Programme zu prüfen.⁷¹⁷ Vorstellbar wäre ein ähnliches Verfahren, wie es in § 146a AO grundsätzlich seit dem 1. 1. 2020⁷¹⁸ für elektronische Kassensysteme besteht. Dort ist die Erfüllung der Ordnungsvoraussetzungen durch eine Zertifizierung des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik gem. § 146a Abs. 3 S. 2 AO nachzuweisen und fortlaufend aufrechtzuerhalten. Was die Verfahrenskosten anbelangt, so könnte man über eine Regelung wie in § 87c Abs. 5 AO hinaus an eine Gebührenerhebung ähnlich wie in § 89 Abs. 3 bis Abs. 7 AO denken. Rechtfertigen ließe sich diese Gebühr mit dem Sondervorteil, den der Softwarehersteller am Markt durch eine verbesserte Wettbewerbsposition gegenüber nicht zertifizierten Mitbewerbern erlangt. Gleichzeitig ergäbe sich für den Anbieter, der die Software eines zertifizierten Herstellers vertreibt oder betreibt, der Vorteil, dass das Risiko einer zivilrechtlichen Haftung gegenüber dem Steuerpflichtigen erheblich gemindert würde. Für die Steuerpflichtigen, die eine so zertifizierte Softwarelösung verwenden, entstünde die Sicherheit, dass das eingesetzte System den gesetzlichen Ordnungsanforderungen entspricht. Ein zusätzlicher Charme der vorgeschlagenen Lösung könnte darin bestehen, dass die Zertifizierungsaufgabe dem Bundeszentralamt für Steuern zugewiesen werden könnte. Auf diese Weise bekäme die Finanzverwaltung tiefere Einblicke in neue technische Entwicklungen auf Seiten der Steuerpflichtigen auch aus dem Bereich der Künstlichen Intelligenz. Die daraus gewonnenen Erkenntnisse könnten in anonymisierter Form und unter Wahrung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO über entsprechende Schulungen an der Bundesfinanzakademie an die Außenprüfer weitergegeben und so in künftigen Verfahren nach den §§ 193 ff. AO eingesetzt werden. Dadurch würde ein Instrument geschaffen, das den Interessen aller Beteiligten erheblich dienen kann. Gleichzeitig könnte der Gesetzgeber die Finanzbehörden damit in gewisser Weise „zwingen“, sich stärker mit den Digitali-

⁷¹⁷ Überdies umfasst der Anwendungsbereich des § 87c AO, wie ausführlich unter Gliederungspunkt B. IV. 4. c) aa) auf S. 149 dargelegt wurde, gerade nicht (reine) Buchführungssoftware, sondern nur Steuererklärungsprogramme beziehungsweise die unmittelbare Schnittstelle zur Finanzverwaltung.

⁷¹⁸ Zum zeitlichen Anwendungsbereich des § 146a AO siehe Art. 97 § 30 EGAO und zur Übergangsregelung bis zum 31. 12. 2022 für Kassensysteme, die ab dem 25. 11. 2010 erworben wurden und auf Grund ihrer Bauart nicht auf die Anforderungen des neuen Kassengesetzes nachgerüstet werden können, siehe Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO.

sierungsfragen der steuerrechtlichen Buchführung auseinanderzusetzen, was ein entscheidender Impuls zur Auflösung der angesprochenen Grauzonen sein kann. Im Ergebnis würde ein solches Instrument also einen erheblichen Beitrag zur Absicherung der Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und dementsprechend für den Steuerstaat in seiner Funktion als Rechtsstaat leisten.

C. Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO

Während im zweiten Kapitel die Regelungen zur Buchführung im Steuerrecht aufgezeigt und insbesondere Vorgaben unter dem Digitalisierungsaspekt beleuchtet wurden, kann diese Vorarbeit nun als Grundlage dienen, um in den nächsten drei Kapiteln den Internationalisierungsaspekt in das Zentrum zu stellen.

Um die mit dem Internationalisierungsaspekt zentral verbundene und in den Fokus dieser Arbeit genommene Vorschrift des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO einer ausführlichen wissenschaftlichen Analyse zu unterziehen, muss zunächst ihr Anwendungsbereich untersucht werden. Für die Frage, wer personell überhaupt vom Anwendungsbereich der Norm erfasst wird, kann auf die im vorhergehenden Kapitel entwickelten Maßstäbe¹ zurückgegriffen werden, wo aufgezeigt wurde, dass die Norm auf Grund ihrer systematischen Stellung in den §§ 140 ff. AO grundsätzlich den gleichen personellen Voraussetzungen unterliegt.

Im sachlichen Anwendungsbereich setzt § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO das Führen oder Aufbewahren elektronischer Bücher oder sonstiger erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen voraus. Zur Bestimmung dieser Begriffe ist der Tatbestand abzuschichten. Hinsichtlich der Fragestellung, was unter den Grundtatbestandsmerkmalen der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen zu verstehen ist, kann ebenfalls auf die bereits veranschaulichten Definitionen zurückgegriffen werden.² Für die Norm des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO kommt jedoch das Tatbestandsmerkmal der Elektronik hinzu. Was genau unter diesem Tatbestandsmerkmal zu verstehen ist, ist nicht abschließend geklärt und erzeugt als Grundlagenfrage im Anwendungsbereich einer Buchführung im Ausland erhebliche Rechtsunsicherheiten.³ Beispielhaft kann man sich als Extremposition zu diesem Begriff einerseits vorstellen, dass das Tatbestandsmerkmal statisch dahingehend auszulegen ist, dass sich nur elektronisch aufgezeichnete Unterlagen⁴ darunter subsumieren lassen. In der Folge wäre der Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO erheblich eingeschränkt und würde faktisch nur die Auslagerung von Datenströmen und digitalen

¹ Zum personellen Anwendungsbereich der steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften siehe bereits Gliederungspunkt B. I. 4. auf S. 78 sowie zur systematischen Einbettung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO und den konkreten Normenadressaten siehe bereits Gliederungspunkt B. II. 4. auf S. 88.

² Zu den Definitionen und der Begriffsverwendung hier schon Gliederungspunkt B. III. 1. auf S. 92.

³ So auch *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457.

⁴ Zur Unterscheidung zwischen originär digitalen und digitalisierten Unterlagen siehe bereits die Vorarbeiten unter Gliederungspunkt B. IV. 3. auf S. 124.

Informationen erfassen. Andererseits könnte es sich ebenso um einen Prozessbegriff handeln, sodass immer dann, wenn eine Berührung mit einer elektronischen Datenverarbeitung etwa durch den Prozess des Einscannens von Unterlagen in Papierform vorliegt,⁵ gleichzeitig eine elektronische Buchführung vorläge und damit eine Verlagerung dieser Prozessschritte in das Ausland unter den weiteren Voraussetzungen des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO grundsätzlich möglich wäre.⁶

Um diese Fragestellung nach der Reichweite einer wissenschaftlich-methodischen Lösung zuzuführen, kann von zwei Seiten aus an die Analyse herangegangen werden. Einerseits kann in einem ersten Schritt eine negative Abgrenzung zur Grundnorm des § 146 Abs. 2 AO erfolgen. Erster Ansatzpunkt für diese Abgrenzung sind die unterschiedlichen Rechtsfolgen der Normen. Auf der anderen Seite muss zusätzlich eine positive Abgrenzung anhand der Tatbestandsmerkmale vorgenommen werden, weil schon auf Grund der Regel-Ausnahme-Systematik⁷ des § 146 Abs. 2 S. 1 AO, der den Grundsatz regelt, zu § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO, die nur zwei Ausnahmen (von mehreren⁸) zu diesem Grundsatz darstellen, nicht einfach in negativer Abgrenzung argumentiert werden kann, dass alles, was nicht unter § 146 Abs. 2 S. 1 AO fällt, automatisch unter § 146 Abs. 2a AO oder § 146 Abs. 2b AO fallen muss.⁹ Folglich muss in einem zweiten Schritt positiv herausgearbeitet werden, was unter den Begriffen der „elektronischen“ Bücher und der „elektronischen“ Aufzeichnungen zu verstehen ist. Für eine fundierte Aufarbeitung ist dabei zu untersuchen, welche Bedeutung der Steuergesetzgeber dem Begriff der Elektronik allgemein beimisst. In diesem Rahmen ist der Begriff der Elektronik insbesondere in ein Verhältnis zum Begriff der Digitalisierung als Thema der vorliegenden Arbeit zu setzen. Durch eine Übertragung der Ergebnisse dieser Vorarbeiten auf den Tatbestand des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO kann auf dieser Grundlage untersucht werden, wie weit der Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO reicht. Damit lässt

⁵ Die Übernahme solcher Prozessschritte durch Dienstleister im Ausland ist bei einigen Unternehmen längst gelebte Praxis. So existieren etwa Anbieter, die darauf spezialisiert sind, Schriftstücke und auch Buchführungsunterlagen in kostengünstigen Destinationen zu digitalisieren. Aus dieser tatsächlich stattfindenden Praxis lässt sich aber nicht die rechtliche Zulässigkeit dieser Vorgehensweise ableiten, wie die Ausführungen zur praktischen Ausgangslage unter Gliederungspunkt A. IV. auf S. 53 zeigen. Vielmehr handelt es sich um ein Problem der fehlenden Bekanntheit der rechtlichen Grenzen beziehungsweise um ein Problem mit einer mangelnden Rechtstreue bei einigen Steuerpflichtigen.

⁶ Vertiefend zu dieser Unterscheidung siehe Gliederungspunkt C. III. 1. a) auf S. 251, sowie zur besseren Illustration das Praxisbeispiel unter Gliederungspunkt C. III. 1. b) auf S. 252.

⁷ Zur Herleitung und den rechtlichen Folgerungen dieser Regel-Ausnahme-Systematik siehe noch Gliederungspunkt C. I. 3. auf S. 224.

⁸ Siehe etwa Gliederungspunkt C. I. 1. c) auf S. 209 zur Ausnahme des § 146 Abs. 2 S. 2 AO.

⁹ Zutreffend insoweit *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 48, der für den umgekehrten Fall feststellt, dass es bei der Vorschrift des § 146 Abs. 2 AO bleibt, soweit § 146 Abs. 2a AO a.F. nicht eingreift.

sich dann beantworten, welche konkreten Prozessschritte¹⁰ der steuerrechtlichen Buchführung im Rahmen einer Internationalisierungsstrategie in das Ausland verlegt werden dürfen.

I. Gesetzliche Systematik zum Ort der Buchführung zwischen § 146 Abs. 2 AO und § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO

Im Rahmen einer negativen Abgrenzung zwischen den Vorschriften in § 146 Abs. 2 S. 1 AO und § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO kann zunächst die unterschiedliche Rechtsfolge als Ausgangspunkt herangezogen werden. Dabei besteht die Grundunterscheidung zwischen den Vorschriften darin, dass die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen nach dem in § 146 Abs. 2 S. 1 AO verankerten Grundsatz im Geltungsbereich der Abgabenordnung zu führen und aufzubewahren sind, während § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO unter den dort normierten Voraussetzungen zulässt, dass die entsprechenden Unterlagen außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung geführt und aufbewahrt werden können.

1. Grundsatz der Inlandsbuchführung in § 146 Abs. 2 S. 1 AO

Zur Bestimmung, was aus der Rechtsfolgenperspektive von der Grundnorm des § 146 Abs. 2 S. 1 AO abgedeckt wird, stellt sich damit die Frage, wie weit der räumliche Geltungsbereich der Abgabenordnung reicht.

a) Geltungsbereich der Abgabenordnung

Der räumliche Geltungsbereich der Abgabenordnung ist weder in ihr selbst¹¹ noch in anderen Normierungen explizit gesetzlich geregelt.¹² Somit muss zur Bestimmung des räumlichen Geltungsbereichs auf andere Ansatzpunkte zurückgegriffen werden.

¹⁰ Zu den überhaupt in Betracht kommenden Prozessschritten der Buchführung sowie zu Abgrenzung und Inhalt dieser Prozessschritte siehe bereits Gliederungspunkt B. III. 2. a) auf S. 99.

¹¹ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 1 AO, Rn. 10.

¹² *Koenig*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 1 AO, Rn. 2; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 1 AO, Rn. 5.

aa) Völkerrechtliche Grundsätze

Sicher ist zunächst, dass die Vorschriften der Abgabenordnung aus normensystematischen Gründen grundsätzlich¹³ nur eine Rechtsgrundlage für hoheitliche Maßnahmen im Geltungsbereich des Grundgesetzes darstellen können.¹⁴ Somit ergibt sich aus dem völkerrechtlichen Grundsatz der Gebietshoheit¹⁵ sowie dem Territorialitätsprinzip¹⁶, dass das Grundgesetz und damit die Abgabenordnung nur für Rechtsakte auf dem Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland eine Geltung beanspruchen kann.¹⁷

Ausnahmen von diesem Grundsatz, also Erweiterungen oder Einschränkungen dieser territorialen Souveränität, können sich etwa durch völkerrechtliche Verträge ergeben, die damit auch zu einer Anwendbarkeit der Abgabenordnung auf ausländische Sachverhaltskonstellationen oder einer Nichtanwendbarkeit der Abgabenordnung auf inländische Sachverhalte führen können.¹⁸ In systematischer Auslegung lassen sich diese Ausnahmen anhand des § 2 AO belegen, der nach seiner amtlichen Überschrift den „Vorrang völkerrechtlicher Vereinbarungen“ regelt. Nach § 2 Abs. 1 AO gehen Verträge über die Besteuerung mit anderen Staaten im Sinne des Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG den Steuergesetzen vor, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind. Damit normiert § 2 Abs. 1 AO eine besondere Kollisionsregel, die den grundsätzlichen Vorrang für Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen klarstellt.¹⁹

Für die Regelung des § 146 Abs. 2 S. 1 AO spielen diese Ausnahmen jedoch keine Rolle,²⁰ sodass es für den Geltungsbereich dieser Norm bei dem völkerrechtlichen

¹³ Denkbar wäre auch eine Anwendung kraft Rechtsanwendungsbefehls durch einen entsprechenden Verweis in einer ausländischen Rechtsordnung.

¹⁴ *Gersch*, in: Klein, Abgabenordnung, § 1 AO, Rn. 17.

¹⁵ Unter dem Begriff der Gebietshoheit wird die exklusive Befugnis eines Staates verstanden, auf einem bestimmten Territorium Hoheitsakte zu erlassen, dazu *Herdegen*, Völkerrecht, § 23, Rn. 2.

¹⁶ Allgemein zum völkerrechtlichen Territorialitätsprinzip und dem Grundsatz der Gebietshoheit siehe *Epping*, in: Ipsen, Völkerrecht, § 7, Rn. 59 ff.; *Graf Vitzthum*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band II, § 18, Rn. 4.

¹⁷ Zur Weiterentwicklung des Territorialitätsprinzips zu einem nach dem Völkerrecht zur Auferlegung von Abgaben erforderlichen „hinreichenden Anknüpfungspunkt“ siehe *Vogel/Waldhoff*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Vorb. zu Art. 104a–115 GG, Rn. 44 m. w. N.

¹⁸ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 1 AO, Rn. 11 m. w. N. zu solchen Normierungen.

¹⁹ Dazu sowie zum Verhältnis des § 2 Abs. 1 AO zu allgemeinen kollisionsrechtlichen Regelungen und zur Problematik des sogenannten „Treaty Override“ siehe *Haendel*, IStR 2017, 436, 437.

²⁰ Eine Relevanz solcher Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen kann sich allerdings im Rahmen des § 146 Abs. 2 S. 2 AO für den nach Art. 5 OECD-MA geregelten Betriebsstättenbegriff ergeben, vergleiche dazu Gliederungspunkt C. I. 1. c) auf S. 209.

Territorialitätsprinzip und der Beschränkung auf das Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland bleibt.

bb) Konkrete Ortsabgrenzung

Zur genaueren Abgrenzung dieses Ortes²¹ kann auf das materielle Steuerrecht zurückgegriffen werden. Zwar stimmt das Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland nicht hinsichtlich jeglicher materiell-rechtlichen Normierung mit dem abgabenrechtlich relevanten Erhebungs-, Monopol- beziehungsweise Zollgebiet überein, weil insbesondere die Art. 4, 243 ff. UZK sowie die §§ 1 Abs. 1 S. 2 AlkStG, 1 Abs. 1 S. 2 EnergieStG, 1 Abs. 1 S. 2 KaffeeStG, 1 Abs. 2 UStG abweichende territoriale Regelungen zum Inlandsbegriff enthalten.²² Dennoch kann etwa die Definition des Inlandsbegriffs in § 1 Abs. 1 S. 2 EStG zumindest eine gewisse Orientierung bieten, obwohl § 1 Abs. 1 S. 2 EStG den dort definierten Inlandsbegriff ausdrücklich auf das Einkommensteuergesetz beschränkt.²³ Dafür spricht in systematischer Auslegung auch die inhaltsgleiche Regelung des § 1 Abs. 3 KStG. Damit kann nämlich auf einen der Steuerrechtsordnung grundsätzlich²⁴ insgesamt zugrundeliegenden Inlandsbegriff geschlossen werden. Somit gehört zum Geltungsbereich der Abgabenordnung auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone und am Festlandsockel, soweit die in § 1 Abs. 1 S. 2 EStG genannten Voraussetzungen vorliegen. Außerdem gehören Seeschiffe und Kauffahrteischiffe unter deutscher Flagge auch dann zum Inland, wenn sie sich physisch nicht mehr auf deutschem Staatsgebiet befinden.²⁵ Zum Inland in diesem Sinne gehören jedoch nicht die Grundstücke des Bundes oder der Länder, die im Ausland belegen sind, wie beispielsweise Konsulargebäude.²⁶

b) Grundsatz der freien Bestimmbarkeit im Geltungsbereich der AO

Solange sich die Buchführung in diesem Geltungsbereich der Abgabenordnung bewegt, kann der Steuerpflichtige frei bestimmen, an welchem Ort die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen geführt werden und an welchem Ort diese Unterlagen aufbewahrt werden, sodass er insbesondere nicht an den Sitz des Un-

²¹ Dabei handelt es sich nicht etwa um eine rein akademische Frage, da insbesondere beim Betrieb von Cloud-Systemen die Ortsbestimmung eine entscheidende Bedeutung gewinnen kann. Siehe dazu Gliederungspunkt D. III. 1. b) auf S. 340.

²² *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 1 AO, Rn. 10.

²³ *Mösbauer*, DB 2002, 498, 500 übernimmt scheinbar den Inlandsbegriff des Einkommensteuergesetzes unmittelbar für die Abgabenordnung.

²⁴ Eine sehr differenzierte Ausnahme bildet die Regelung zum Inlandsbegriff in § 1 Abs. 2 UStG, siehe dazu *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 1 UStG, Rn. 200 ff.

²⁵ Siehe *Mösbauer*, DB 2002, 498, 500, wobei diese Erweiterungen des Anwendungsbereichs im Hinblick auf die Fragestellung des § 146 AO eher akademischer Natur sein dürften.

²⁶ *Mösbauer*, DB 2002, 498, 500.

ternehmens, den Ort der Geschäftsleitung oder den örtlichen Zuständigkeitsbereich des Betriebsfinanzamtes gebunden ist.²⁷

Überdies können der Aufbewahrungsort und der Ort, an welchem die entsprechenden Unterlagen geführt werden, auseinanderfallen.²⁸ Dagegen könnte zwar die Wortlautverknüpfung „und“ in § 146 Abs. 2 S. 1 AO sprechen, die eine gewisse Einheitlichkeit der beiden Vorgänge impliziert. Außerdem fehlt in der Vorschrift des § 146 Abs. 2 S. 1 AO eine Anordnung der Teilbarkeit, wie sie etwa im Wortlaut des § 146 Abs. 2a S. 1, Abs. 2b S. 1 AO explizit vorgesehen ist. Für eine räumliche Aufteilbarkeit der beiden Vorgänge spricht jedoch, dass § 146 Abs. 2 S. 1 AO nur eine Aufbewahrung und Führung im Geltungsbereich der Abgabenordnung anordnet, den genauen Ort jedoch nicht weiter eingrenzt. Wenn also die Führung an einem anderen Ort als die Aufbewahrung stattfindet, ist dies immer noch vom Wortlaut des § 146 Abs. 2 S. 1 AO gedeckt, soweit und solange beide Vorgänge nur innerhalb des dargestellten Geltungsbereichs stattfinden. Dass der Gesetzgeber zwischen den beiden Varianten durchaus differenziert, zeigt die Regelung des § 146 Abs. 2 S. 2 AO, die nur die Führung von Büchern und Aufzeichnungen in Bezug nimmt. Auch der Sinn und Zweck der Regelung spricht für eine räumliche Aufteilbarkeit, da andernfalls eine inländische Fernbuchführung²⁹ unmöglich wäre, was der Gesetzgeber aber gerade nicht intendiert haben kann. Vielmehr geht es in § 146 Abs. 2 S. 1 AO darum abzusichern, dass sich die Vorgänge grundsätzlich im Zugriffsbereich der deutschen Finanzbehörden befinden,³⁰ was aber auch im Falle von unterschiedlichen Orten im Geltungsbereich der Abgabenordnung der Fall ist.

c) Ausschlussgründe in § 146 Abs. 2 S. 2 AO

Nach der weiten Grundregel des § 146 Abs. 2 S. 1 AO müssten inländische Unternehmen die steuerlich relevanten Bücher und die sonst steuerrechtlich erforderlichen Aufzeichnungen auch ihrer ausländischen Betriebsstätten und ausländischen Organgesellschaften im Inland führen und aufbewahren.

²⁷ Ganz einhellige Ansicht, siehe etwa *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 33; *Drißen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 32; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 49; *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 21; *Mösbauer*, DB 2002, 498, 500.

²⁸ So auch *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 49.

²⁹ Zur Zulässigkeit einer inländischen Fernbuchführung mittels EDV-Anlage bereits BFH vom 10.8.1978, Az. V R 17/73, ECLI:DE:BFH:1987:U.100878.VR17.73.0, Rn. 11 ff.

³⁰ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 48; *Schubert/Penner/Ravenstein*, DStR 2008, 632 m. w. N.

aa) Ausnahme für ausländische Betriebsstätten

Deshalb sieht bereits die Vorschrift des § 146 Abs. 2 S. 2 AO eine Ausnahme von dem dargestellten Grundsatz der Inlandsbuchführung für Konstellationen vor, in denen für Betriebsstätten außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung nach dem dortigen Recht eine Verpflichtung besteht, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, und diese Verpflichtung erfüllt wird. Die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in § 146 Abs. 2 S. 2 AO richtet sich nach § 12 AO beziehungsweise nach den gem. § 2 Abs. 1 AO vorrangigen Bestimmungen in dem jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen.³¹

bb) Ausnahme für Organgesellschaften

Darüber hinaus dehnt die Vorschrift des § 146 Abs. 2 S. 3 AO die Ausnahme des § 146 Abs. 2 S. 2 AO auf Organgesellschaften mit Sitz im Ausland aus. So regelt die Vorschrift, dass im Falle von Betriebsstätten sowie bei Organgesellschaften außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung die Ergebnisse der dortigen Buchführung in die Buchführung des hiesigen Unternehmens übernommen werden müssen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Die Gleichstellung von Organgesellschaften mit Betriebsstätten ist dadurch zu erklären, dass eine Organgesellschaft bei funktioneller Betrachtung in das Unternehmen des Organträgers, also in die Muttergesellschaft, wie eine wirtschaftlich unselbstständige Betriebsstätte eingegliedert ist.³² Zwar hatte die Regelung des § 146 Abs. 2 S. 3 AO hinsichtlich der Gleichstellung von Organgesellschaften lange Zeit keinen eigenständigen Anwendungsbereich, weil eine Organschaft nach den §§ 14, 17 KStG a.F. einen doppelten Inlandsbezug dahingehend voraussetzte, dass die Organschaft ihren Sitz sowie ihre Geschäftsleitung im Inland haben musste.³³ Mit der auf Grund eines möglichen Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV³⁴ einhergehenden Änderung dieser Regelungen³⁵ dahingehend, dass sich der Sitz einer Organgesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat

³¹ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 58.

³² Mösbauer, DB 2002, 498, 500.

³³ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 59.

³⁴ Die Europäische Kommission hatte in dem Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2008/4909 die Vorschriften der §§ 14 Abs. 1 S. 1, 17 KStG a.F. auf Grund dieses doppelten Inlandsbezugs als unvereinbar mit der Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV gerügt.

³⁵ Zunächst verfügte das BMF vom 28. 3. 2011, IV C 2-S 2770/09/10001, abgedruckt in BStBl. I 2011, 300, die Anwendung der §§ 14 Abs. 1 S. 1, 17 KStG a.F. über ihren Wortlaut hinaus auch auf im EU/EWR-Ausland gegründete Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung in Deutschland zu erstrecken. Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. 2. 2013 in BGBl. I 2013, 285, 289 f. wurde diese Änderung dann auf gesetzlicher Ebene nachvollzogen.

des EWR-Abkommens befinden darf, gewinnt die Regelung jedoch wieder einen eigenständigen Anwendungsbereich.³⁶

cc) Voraussetzungen für das Eingreifen einer Ausnahme

Umstritten ist jedoch, wann die Ausnahmen des § 146 Abs. 2 S. 2 AO überhaupt eingreifen.³⁷ So wird in Teilen der Literatur argumentiert, die Vorschrift des § 146 Abs. 2 S. 2 AO greife unabhängig davon ein, ob die ausländische Rechtsordnung dem Inhaber der Betriebsstätte oder Organschaft vorschreibe, wo die Buchführungspflichten zu erfüllen seien.³⁸ Dagegen wird jedoch vorgebracht, dass die Vorschrift des § 146 Abs. 2 S. 2 AO nur dann eingreife, wenn die ausländische Rechtsordnung zusätzlich vorschreibe, dass die Buchführung auch dort im Ausland selbst erfolgen müsse.³⁹

Der Wortlaut des § 146 Abs. 2 S. 2 AO scheint für die erstgenannte Ansicht zu sprechen, weil es danach lediglich auf das Bestehen und die tatsächliche Erfüllung einer Buchführungspflicht ankommt⁴⁰ und nicht zusätzlich angeordnet wird, dass diese Buchführungspflicht örtlich auch im Ausland zu erfüllen sein muss.

Der Sinn und Zweck dieser Ausnahmeregelung besteht jedoch darin, zu vermeiden, dass der Steuerpflichtige gegen zwingendes ausländisches Recht verstoßen muss, um seiner Verpflichtung nach § 146 Abs. 2 S. 1 AO nachzukommen.⁴¹ Deshalb wird teilweise gefordert, dass § 146 Abs. 2 S. 2 AO nur dann eingreifen dürfe, wenn es sich um eine unabdingbare gesetzliche Verpflichtung nach der ausländischen Rechtsordnung handelt.⁴² Der Hintergrund besteht darin, dass einige ausländische Rechtsordnungen⁴³, ebenso wie es die deutsche Rechtsordnung in § 146 Abs. 2 S. 1 AO vorsieht, einen Inlandszwang für die Buchführungs- und Aufbewahrungs-

³⁶ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 59.

³⁷ Von zentraler Bedeutung ist dieser Streit auch für die Anwendbarkeit des vom EuGH entwickelten Anerkennungsgrundsatzes im Rahmen der Rechtfertigung eines Eingriffs in die europäischen Grundfreiheiten. Ausführlich dazu bei der Frage der Unionsrechtskonformität des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO siehe Gliederungspunkt F. I. 4. d) dd) auf S. 562.

³⁸ Mit dieser Ansicht Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 58; Märten, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 38.

³⁹ So wohl Driën, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 32; Haselmann, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 24; Störk/Lewe, in: Grottel/Schmidt/Schubert/Störk, Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 238 HGB, Rn. 137.

⁴⁰ Mit diesem Argument schon Märten, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 38.

⁴¹ Driën, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 33.

⁴² Zutreffend Mösbauer, DB 2002, 498, 500.

⁴³ Eine zwar nicht mehr aktuelle Liste, die aber immerhin Ansatzpunkte für eigene Recherchen des Steuerpflichtigen liefern kann, findet sich in der Stellungnahme des *Instituts der Wirtschaftsprüfer* zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns in: *Institut der Wirtschaftsprüfer*, DB 1988, 309, 312.

pflichten normieren. Somit handelt es sich im Kern um das Konzept einer rechtfertigenden Pflichtenkollision.⁴⁴ Gäbe es zwei unterschiedliche Verpflichtungen zum Ort der Buchführung, könnte der Steuerpflichtige schon aus naturgesetzlichen Erwägungen grundsätzlich⁴⁵ nur eine erfüllen. Somit handelt es sich bei § 146 Abs. 2 S. 2 AO um eine Norm, die schon aus teleologischen Erwägungen unabdingbar ist. Wäre § 146 Abs. 2 S. 2 AO also nicht positiv normiert, müsste ein identisches Ergebnis aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen im Wege der teleologischen Reduktion des § 146 Abs. 2 S. 1 AO hergeleitet werden oder auf die Ausnahmegvorschrift des § 148 AO gestützt werden. Aus diesen Erwägungen folgt aber gleichzeitig, dass es sich bei § 146 Abs. 2 S. 2 AO um eine sehr eng auszulegende Ausnahmegvorschrift handelt, bei welcher der Gesetzgeber die Einhaltung des § 146 Abs. 2 S. 1 AO gerade nicht in die Dispositionshoheit des Steuerpflichtigen verlagern wollte. Damit spricht der Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2 S. 2 AO dafür, dass die Vorschrift nur dann eingreift, wenn die ausländische Rechtsordnung zusätzlich vorschreibt, dass die Buchführung auch im Ausland selbst erfolgen muss.

In systematischer Auslegung bestätigt sich der Befund, dass es sich für ein Eingreifen des § 146 Abs. 2 S. 2 AO um eine für den Steuerpflichtigen unabdingbare Voraussetzung zur Buchführung im Ausland handeln muss. Dies lässt sich aus dem Vergleich mit der Ausnahme des § 146 Abs. 2b AO⁴⁶ herleiten. Die Ausnahme des § 146 Abs. 2b AO fordert nämlich gerade keine Verpflichtung zur Buchführung nach ausländischem Recht. Gleichzeitig wird diese Ausnahme aber in § 146 Abs. 2b S. 2 AO tatbestandlich an viele Voraussetzungen sowie eine Bewilligung durch die zuständige Finanzbehörde nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO gebunden.⁴⁷ Würde man die Ausnahme des § 146 Abs. 2 S. 2 AO nicht einschränkend dahingehend auslegen, dass die Buchführung im Ausland nicht in der Dispositionshoheit des Steuerpflichtigen liegen darf, sondern durch die ausländische Rechtsordnung nur vorgeschrieben sein muss, bestünde die Gefahr, dass dem Steuerpflichtigen damit für bestimmte Konstellationen ein Wahlrecht eröffnet würde, sodass die gesetzlichen Anforderungen des § 146 Abs. 2b AO zumindest teilweise unterlaufen würden.

⁴⁴ So auch BFH vom 14.11.2018, Az. I R 81/16, ECLI:DE:BFH:2018:U.141118. IR81.16.0, Rn. 18; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 33; *Drüen*, ISR 2014, 265, 268; *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 24; *Mösbauer*, DB 2002, 498, 501; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 48.

⁴⁵ Ausnahmen könnten moderne technische Systeme, wie etwa Spiegelserver darstellen, vergleiche dazu Gliederungspunkt C. I. 2. d) auf S. 221. Im Falle einer Papierbuchführung nach § 146 Abs. 2 AO kann diese Möglichkeit jedoch keine Rolle spielen.

⁴⁶ Ein Vergleich mit § 146 Abs. 2a AO lässt sich nicht ohne weiteres anstellen, da die Vorschrift unionsrechtlich determiniert ist. Zu dieser Determinierung Gliederungspunkte B. II. 3. auf S. 87 und F. II. 2. auf S. 574.

⁴⁷ Nach der Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 16/10189, S. 80, rechte Spalte sollen diese hohen Voraussetzungen gerade eine begrenzte Wirkung haben. Der Verzicht auf entsprechende Voraussetzungen in § 146 Abs. 2a AO ist demgegenüber unionsrechtlich determiniert; dazu bereits die vorhergehende Fußnote.

Schließlich handelt es sich bei den Normierungen in § 146 Abs. 2 S. 2 AO und § 146 Abs. 2b AO gerade nicht um gleichrangige Ausnahmen zu § 146 Abs. 2 S. 1 AO.⁴⁸

Folglich sprechen die besseren Argumente dafür, eine Ausnahme nach § 146 Abs. 2 S. 2 AO nur dann anzunehmen, wenn die ausländische Rechtsordnung nicht nur verpflichtend eine Buchführung an sich vorschreibt, sondern zusätzlich festlegt, dass diese Buchführung auch außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung erfolgen muss.

dd) Folgeproblematik der Differenzierung zwischen Führung und Aufbewahrung in § 146 Abs. 2 S. 1 AO und § 146 Abs. 2 S. 2 AO

Eine Folgeproblematik entwickelt sich daraus, dass der Wortlaut des § 146 Abs. 2 S. 2 AO nur an die Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen anknüpft, nicht jedoch an die Aufbewahrung, wie dies noch in § 146 Abs. 2 S. 1 AO der Fall ist.

Daraus könnte die Schlussfolgerung gezogen werden, dass der Steuerpflichtige beim Bestehen einer zwingenden Verpflichtung in der ausländischen Rechtsordnung die Unterlagen zwar im Ausland führen müsste, sie danach jedoch im Geltungsbereich der Abgabenordnung aufzubewahren hätte. Dafür könnte sprechen, dass der Gesetzgeber bewusst zwischen der Führung und Aufbewahrung in § 146 Abs. 2 S. 1 AO und der Führung in § 146 Abs. 2 S. 2 AO differenziert hat. Schließlich ist es auch unwahrscheinlich, dass der Gesetzgeber in der sich unmittelbar anschließenden Ausnahme in § 146 Abs. 2 S. 2 AO eine Variante schlicht vergessen hat.

Dagegen spricht jedoch bereits der Wortlaut des § 146 Abs. 2 S. 2 AO, der durch die Formulierung „Dies gilt nicht“ nicht nur eine systematische Anknüpfung an den Grundsatz in § 146 Abs. 2 S. 1 AO herstellt, sondern bei Vorliegen der in § 146 Abs. 2 S. 2 AO normierten Tatbestandsvoraussetzungen den Grundsatz des § 146 Abs. 2 S. 1 AO vollständig suspendiert. In der Literatur werden zur Begründung einer vollständigen Suspendierung des § 146 Abs. 2 S. 1 AO Zweckmäßigkeitserwägungen angeführt, nach denen die Aufbewahrung auch dort stattfinden können soll, wo die laufende Buchführung stattfindet.⁴⁹ Richtigerweise dürfte die Differenzierung zwischen Aufbewahrung und Führung der Unterlagen Logikerwägungen geschuldet sein. So ist es zwar vorstellbar, dass eine Rechtsordnung die Führung und Aufbewahrung oder nur die Führung von Unterlagen in ihrem Geltungsbereich anordnet. Schwerer vorstellbar wäre allerdings, dass eine Rechtsordnung existiert, die nur die Aufbewahrung in ihrem Geltungsbereich anordnet. Schließlich würde eine Aufbewahrungspflicht auf Grund des fließenden Übergangs zwischen den Prozessschrit-

⁴⁸ Mit diesem systematischen Verständnis noch zu § 146 Abs. 2a AO a.F. aber scheinbar Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 48.

⁴⁹ Mit diesem Argument Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 33.

ten⁵⁰ unmittelbar nach dem zeitlichen Abschluss der Buchführungspflicht einsetzen. Zu diesem Zeitpunkt dürften sich die Buchführungsunterlagen aber noch außerhalb des Geltungsbereichs dieser Rechtsordnung befinden. Wenn also eine Führung der Bücher im Ausland zulässig wäre, wäre ein Verstoß gegen eine inländische Aufbewahrungspflicht nahezu unvermeidbar.⁵¹ Diese Logikerwägung dürfte den Verzicht auf die explizite Nennung der Aufbewahrung in § 146 Abs. 2 S. 2 AO mithin erklären.

Somit braucht der Steuerpflichtige die Aufbewahrung der Bücher und Aufzeichnungen nach § 146 Abs. 2 S. 2 AO nicht im Inland durchzuführen, soweit die ausländische Rechtsordnung zwar die Führung der Bücher im Ausland, nicht aber auch die Aufbewahrung selbiger im Ausland vorschreibt.⁵²

d) Handelsrechtliche Vorgaben nach § 239 HGB

In praktischer Hinsicht könnten darüber hinaus Wechselwirkungen durch handelsrechtliche Vorgaben insbesondere bei solchen Steuerpflichtigen entstehen, für die nicht nach dem subsidiären § 141 AO originär steuerrechtliche Buchführungspflichten bestehen, sondern die nach § 140 AO derivative Buchführungspflichten treffen.⁵³ In diesem Fall hätte der Steuerpflichtige gem. § 140 AO die Verpflichtungen, die ihm nach den handelsrechtlichen Regelungen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.

Bei normensystematischer Betrachtung käme es also zu einer Kumulation⁵⁴ zwischen den handelsrechtlichen Anforderungen und den steuerrechtlichen Anforderungen, wobei sich auf einer faktischen Ebene die jeweils strengere Regelung durchsetzen würde, weil der Steuerpflichtige dann sowohl zur Einhaltung der steuerrechtlichen Vorgaben als auch zur Einhaltung der handelsrechtlichen Vorgaben verpflichtet ist.

⁵⁰ Siehe dazu bereits die Ausführungen zur Führung und Aufbewahrung der Bücher in Gliederungspunkt B. III. 2. a) auf S. 99.

⁵¹ Gänzlich unmöglich wäre es dennoch nicht, nur eine Aufbewahrungspflicht ohne auch eine Pflicht zur Führung dieser Unterlagen an einem bestimmten Ort anzuordnen. Denkbar wäre etwa eine Regelung mit Übergangsfristen. Insgesamt ergäbe eine solche Konstruktion jedoch weniger Sinn.

⁵² Im Ergebnis so auch *Drien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 33; *Störk/Lewe*, in: Grottel/Schmidt/Schubert/Störk, Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 238 HGB, Rn. 137.

⁵³ Zum Verhältnis dieser Vorschriften siehe bereits Gliederungspunkt B. I. 2. auf S. 76.

⁵⁴ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 9 spricht von einer Subsidiarität des § 146 AO gegenüber den handelsrechtlichen Vorschriften der §§ 238 f. HGB, geht jedoch von einer Anwendbarkeit des § 146 AO insoweit aus, als es an handelsrechtlichen Vorschriften fehle oder das Steuerrecht über die handelsrechtlichen Anforderungen hinausgehe, sodass § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO a.F. ebenso für buchführungs-pflichtige Kaufleute gelte.

Insofern könnte die Regelung des § 239 Abs. 4 S. 2 HGB bedeutsam werden. Danach muss bei der Führung der Handelsbücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern insbesondere sichergestellt sein, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist des § 257 Abs. 4 HGB verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können.

Richtigerweise regelt das Handelsrecht damit jedoch im Unterschied zum Steuerrecht nicht, an welchem Ort die Buchführung zu erfolgen hat beziehungsweise an welchem Ort die Buchführungsunterlagen aufzubewahren sind.⁵⁵ Damit können aus der Perspektive des § 239 Abs. 4 S. 2 HGB die entsprechenden Unterlagen auch ohne weitere Voraussetzungen im Ausland aufbewahrt werden. Der Steuerpflichtige muss in diesem Fall allerdings durch geeignete organisatorische Maßnahmen sicherstellen, dass eine Lesbarmachung jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist möglich bleibt.

Auch aus § 13 HGB ergibt sich aus handelsrechtlicher Perspektive keine Pflicht, die Bücher und Aufzeichnungen im Inland zu führen oder aufzubewahren.⁵⁶ Zwar knüpft § 13 HGB wie auch § 12 S. 2 Nr. 2 AO an den Begriff der Zweigniederlassung an.⁵⁷ Aus steuerrechtlicher Perspektive sind nach § 12 S. 2 Nr. 2 AO insbesondere Zweigniederlassungen als Betriebsstätten i. S. d. § 12 S. 1 AO anzusehen.⁵⁸ Dies führt gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a Alt. 1 EStG (gegebenenfalls über § 8 Abs. 1 S. 1 KStG) zu einer beschränkten Steuerpflicht der inländischen Einkünfte und eröffnet damit gleichzeitig den Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2 AO, sodass Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen aus steuerrechtlicher Perspektive grundsätzlich im Geltungsbereich der AO zu führen und aufzubewahren sind.

Jedoch führt diese Verpflichtung aus steuerrechtlichen Normen trotz einer identischen terminologischen Grundlage nicht gleichzeitig zu einer handelsrechtlichen Verpflichtung, die Bücher und Aufzeichnungen im Inland zu führen.⁵⁹ Damit lassen sich auch für die faktische Ebene aus dem Handelsrecht keine den Grundsatz des § 146 Abs. 2 AO noch weiter einschränkenden Vorgaben herleiten.

⁵⁵ So auch *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 49; *Störk/Lewe*, in: Grottel/Schmidt/Schubert/Störk, Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 238 HGB, Rn. 132.

⁵⁶ FG Köln vom 14.10.1981, Az. I (VII) 565/79 G, ECLI:DE:FGK:1981:1014.7G565.79.00, Rn. 1d; *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 22.

⁵⁷ *Gersch*, in: Klein, Abgabenordnung, § 12 AO, Rn. 11 verweist für den Begriff der Zweigniederlassung ebenfalls auf die §§ 13, 13e HGB.

⁵⁸ Zu den Charakteristika einer Zweigniederlassung als Betriebsstätte siehe *Koenig*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 12 AO, Rn. 25.

⁵⁹ FG Köln vom 14.10.1981, Az. I (VII) 565/79 G, ECLI:DE:FGK:1981:1014.7G565.79.00, Rn. 1c.

e) Spezialgesetzliche Regelung für die Umsatzsteuer in § 14b Abs. 2 UStG

Eine gegenüber der Vorschrift des § 146 Abs. 2 AO abweichende Regelung trifft die Norm des § 14b Abs. 2 UStG. Dies führt zu einer Frage, welchen Anwendungsbereich die Norm des § 14b Abs. 2 UStG hat und welche inhaltlichen Regelungen durch sie getroffen werden. Zum anderen ist zu untersuchen, in welchem systematischen Verhältnis die Norm des § 14b Abs. 2 UStG zu § 146 Abs. 2 AO steht.

aa) Anwendungsbereich des § 14b Abs. 2 UStG

Aus der systematischen Stellung des § 14b Abs. 2 UStG im Umsatzsteuergesetz ergibt sich, dass die Norm nur für den Bereich der Umsatzsteuer anwendbar ist. Dies bestätigt der Wortlaut des § 14b Abs. 2 UStG, der in allen Modalitäten einen Unternehmer voraussetzt. Damit wird der Bezug zur umsatzsteuerlichen Definition des Unternehmers in § 2 UStG hergestellt. Der Sinn und Zweck der Norm des § 14b Abs. 2 UStG besteht darin, sicherzustellen, dass eine ordnungsgemäße Funktion des Mehrwertsteuersystems gewährleistet wird und die Finanzbehörden dazu die rechtskonforme Anwendung der umsatzsteuerlichen Regelungen über die Besteuerung und den Vorsteuerabzug jederzeit überprüfen können, weshalb sowohl der leistende Unternehmer i. S. d. § 2 UStG als auch der Leistungsempfänger⁶⁰ nach § 14b UStG zur Aufbewahrung von Rechnungen verpflichtet sind.⁶¹ Damit ergibt auch die teleologische Auslegung, dass der Anwendungsbereich des § 14b UStG auf die Umsatzsteuer beschränkt ist.

bb) Inhaltliche Bedeutung der Regelung

Inhaltlich schreibt die Regelung des § 14b Abs. 2 UStG vor, an welchem Ort der Unternehmer i. S. d. § 2 UStG die ausgestellten⁶² beziehungsweise empfangenen Rechnungen aufzubewahren hat. Die Regelung des § 14b UStG zur Dauer und zum Ort der Aufbewahrung der Rechnungen knüpft dabei systematisch an die allgemeine Vorschrift des § 14 UStG zur Ausstellung von Rechnungen an.⁶³ Somit kann für den Gegenstand der Aufbewahrungspflicht auf die Definition der Rechnung in § 14 Abs. 1 S. 1 UStG zurückgegriffen werden. Danach ist eine Rechnung jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird.

⁶⁰ Für den Leistungsempfänger gilt die Aufbewahrungspflicht gem. § 14b Abs. 1 UStG grundsätzlich nur, soweit er selbst Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist und die Leistung für sein Unternehmen bezogen hat.

⁶¹ *Fleckenstein-Weiland*, in: Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, Umsatzsteuergesetz, § 14b UStG, Rn. 8.

⁶² Bei ausgestellten Rechnungen genügt gem. § 14b Abs. 1 S. 1 UStG die Aufbewahrung eines Doppels der Rechnungen.

⁶³ *Widmann*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG-Kommentar, § 14b UStG, Rn. 9.

Hinsichtlich des konkreten Aufbewahrungsortes trifft § 14b Abs. 2 UStG eine ausdifferenzierte Regelung, die zwischen im Inland oder im übrigen Unionsgebiet⁶⁴ ansässigen Unternehmern unterscheidet.

(1) Regelung für im Inland ansässige Unternehmer

Nach § 14b Abs. 2 S. 1 UStG hat ein im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete ansässiger Unternehmer grundsätzlich alle Rechnungen im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete aufzubewahren.

(a) *Autonome Definition des Inlands in § 1 Abs. 2 UStG*

Für den Inlandsbegriff ist im Rahmen der Umsatzsteuer auf die Spezialregelung des § 1 Abs. 2 S. 1 UStG zurückzugreifen.⁶⁵ Danach ist im Sinne des Umsatzsteuergesetzes als Inland das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland definiert mit Ausnahme des Gebiets von Büsingen, der Insel Helgoland, der Freizonen im Sinne des Art. 243 UZK (Freihäfen), der Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie sowie der deutschen Schiffe und der deutschen Luftfahrzeuge in Gebieten, die zu keinem Zollgebiet gehören. Die Erweiterung des § 1 Abs. 3 UStG betrifft vereinfacht gesagt die „Freihäfen und die Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie“⁶⁶. Nach der Definition des § 14b Abs. 3 UStG ist ein im Inland i. S. d. § 1 Abs. 2 UStG oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete ansässiger Unternehmer ein solcher, der in einem dieser Gebiete einen Wohnsitz i. S. d. § 8 AO, seinen Sitz i. S. d. § 11 AO, seine Geschäftsleitung i. S. d. § 10 AO oder eine Zweigniederlassung i. S. d. § 12 S. 1 Nr. 2 AO hat.

(b) *Erweiterung des Bereichs bei elektronischer Aufbewahrung*

Im Fall einer elektronischen Aufbewahrung darf der Unternehmer gem. § 14b Abs. 2 S. 2 UStG die Rechnungen auch im übrigen Unionsgebiet aufbewahren, wenn eine vollständige Fernabfrage durch einen Online-Zugriff der betreffenden Daten und deren Herunterladen und Verwendung gewährleistet wird.⁶⁷ Als übriges Uni-

⁶⁴ Der Wortlaut der Vorschrift spricht noch vom Gemeinschaftsgebiet.

⁶⁵ Zur Unterscheidung vom auch auf die Abgabenordnung übertragbaren Inlandsbegriff des EStG und des KStG siehe schon Gliederungspunkt C. I. 1. a) bb) auf S. 208.

⁶⁶ Mit dieser Kurzschriftschreibung *Widmann*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG-Kommentar, § 14b UStG, Rn. 34. Eine umfassende Darstellung der sehr komplexen Regelung findet sich bei *Friedrich-Vache*, in: Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, Umsatzsteuergesetz, § 1 UStG, Rn. 558 ff.

⁶⁷ Daneben gestattet § 14b Abs. 2 S. 2 UStG unter diesen Voraussetzungen auch die elektronische Aufbewahrung in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, im Gebiet von Büsingen oder auf der Insel Helgoland, siehe *Korn*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 14b UStG, Rn. 16.

onsgebiet⁶⁸ legaldefiniert § 1 Abs. 2a S. 1 UStG zusätzlich die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Unionsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten.

Nach dem Wortlaut des § 14b Abs. 2 S. 3 UStG hat der Unternehmer dann dem Finanzamt den konkreten Aufbewahrungsort „mitzuteilen“. Nach Abschnitt 14b.1 Abs. 8 S. 2 UStAE muss die Mitteilung schriftlich und unaufgefordert erfolgen. Eine gesonderte Bewilligung durch die Finanzbehörde ist jedoch nicht erforderlich.

(2) Regelung für nicht im Inland ansässige Unternehmer

Für Unternehmer, die nicht im Inland i. S. d. § 1 Abs. 2 UStG oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete nach § 14b Abs. 3 UStG ansässig sind, legt § 14b Abs. 2 S. 4 UStG fest, dass diese den Aufbewahrungsort für Rechnungen grundsätzlich⁶⁹ im gesamten Unionsgebiet i. S. d. § 1 Abs. 2a UStG frei wählen können.

cc) Verhältnis zur Grundnorm des § 146 Abs. 2 AO

Bei § 14b Abs. 2 UStG handelt es sich um eine formell-rechtliche Regelung zum Besteuerungsverfahren im Bereich der Umsatzsteuer. Für den Bereich der Umsatzsteuer ist die Abgabenordnung nach § 3 AO zwar ebenfalls anwendbar.⁷⁰ Allerdings ist die Abgabenordnung in systematischer Hinsicht als Mantelgesetz ausgestaltet,⁷¹ sodass sie hinter speziellen Verfahrensregeln in Einzelsteuergesetzen zurücktreten muss. Soweit solche speziellen verfahrensrechtlichen Regelungen in § 14b UStG vorgesehen sind, werden die Vorschriften der Abgabenordnung also verdrängt. Somit ist § 146 Abs. 2 AO im Anwendungsbereich des § 14b Abs. 2 S. 2 UStG überhaupt nicht anwendbar und tritt als *lex generalis* zurück.

Dieses Auslegungsergebnis lässt sich auch durch die innere Systematik des § 14b UStG bestätigen. So wurde durch das Jahressteuergesetz 2009 die Norm des § 14b Abs. 5 UStG a.F. eingefügt.⁷² Diese Norm erklärte § 146 Abs. 2a AO a.F. als anwendbar für den Fall, dass der Unternehmer die Rechnungen i. S. d. § 14 Abs. 1 S. 1 UStG außerhalb des Unionsgebiets elektronisch aufbewahren will. Daraus lässt sich entnehmen, dass § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO a.F. durch die spezialgesetzliche Re-

⁶⁸ Auch diese Vorschrift spricht noch immer vom Gemeinschaftsgebiet und vom Gemeinschaftsrecht.

⁶⁹ Eine Ausnahme ergibt sich, wenn der Unternehmer seiner Verpflichtung aus § 14b Abs. 2 S. 5 UStG zur unverzüglichen Zurverfügungstellung von Rechnungen und Daten nicht nachkommt. In diesem Fall kann das Finanzamt nach § 14b Abs. 2 S. 6 UStG auch von nicht im Inland ansässigen Unternehmern verlangen, dass diese die Rechnungen im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete aufbewahren.

⁷⁰ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 3 AO, Rn. 78.

⁷¹ *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 1.52 ff.

⁷² BGBl. I 2008, 2794, 2822, rechte Spalte.

gelung des § 14b Abs. 5 UStG a. F. verdrängt wurden, da andernfalls eine besondere Anordnung der Geltung des § 146 Abs. 2a AO a. F. nicht erforderlich gewesen wäre. Mit der Aufspaltung des § 146 Abs. 2a AO a. F. durch das Jahressteuergesetz 2020 in § 146 Abs. 2a AO für Verlagerungen in andere Mitgliedstaaten und § 146 Abs. 2b AO für Verlagerungen in Drittländer wurde der Verweis in § 14b Abs. 5 UStG zwar auf § 146 Abs. 2b AO geändert.⁷³ Dies wird jedoch nur geschehen sein, um die schon vorher bestehenden Anforderungen aufrechtzuerhalten. Eine Änderung des systematischen Spezialitätsverhältnisses des § 14b UStG geht damit nicht einher.

Weiterhin kann dieses Auslegungsergebnis durch die äußere Systematik unterstützt werden. Zwar handelt es sich sowohl bei der Abgabenordnung als auch bei dem Umsatzsteuergesetz um einfaches Bundesrecht. Jedoch geben die Art. 244 ff. Mehrwertsteuer-System-Richtlinie 2006/112/EG spezielle Regelungen zur Aufbewahrung der Rechnungen vor, die im deutschen Umsatzsteuergesetz umgesetzt wurden. Damit könnte sich die Regelung des § 146 Abs. 2 AO aber in einen Widerspruch zu den Vorgaben der Richtlinie 2006/112/EG setzen und damit einen Verstoß gegen Unionsrecht begründen, wenn die Regelung nicht von § 14b UStG verdrängt würde.⁷⁴

Damit bleibt festzuhalten, dass die Regelung des § 146 Abs. 2 AO für den Bereich der Umsatzsteuer durch die spezialgesetzliche Regelung des § 14b Abs. 2 UStG verdrängt wird. Für alle sonstigen Steuerarten bleibt es allerdings bei der in § 146 Abs. 2 AO normierten Rechtsfolge einer grundsätzlichen⁷⁵ Verpflichtung zur Führung und Aufbewahrung von Büchern und sonst erforderlichen Unterlagen innerhalb der territorialen Grenzen des Geltungsbereichs der Abgabenordnung⁷⁶.

2. Internationalisierung der Buchführung nach § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO

Ausgehend von der Rechtsfolge können nach § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO elektronische Bücher und die sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen oder Teile davon außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung geführt und aufbewahrt werden.

⁷³ BGBl. I 2020, 3096, 3106, rechte Spalte.

⁷⁴ Siehe vertiefend dazu die Ausführungen zur Vereinbarkeit mit sekundärem Unionsrecht in Gliederungspunkt F. II. 1. b) auf S. 572.

⁷⁵ Zu der unmittelbar in § 146 Abs. 2 S. 2 AO geregelten Ausnahme sowie zu ihrem Anwendungsbereich siehe bereits die Ausführungen unter Gliederungspunkt C. I. 1. c) auf S. 209.

⁷⁶ Zum Geltungsbereich der Abgabenordnung vergleiche schon Gliederungspunkt C. I. 1. a) auf S. 206.

a) Bestimmung des Anwendungsbereichs für § 146 Abs. 2a AO

Für die Bestimmung des Anwendungsbereichs zu § 146 Abs. 2a AO kann als erster Ansatzpunkt im systematischen Kontext ein Umkehrschluss zu dem bereits herausgearbeiteten Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2 AO gebildet werden.⁷⁷ Dafür spricht, dass die Norm in ihrem Wortlaut von der Aufbewahrung in einem „anderen“ Mitgliedstaat spricht. Damit besteht zwischen den Regelungen ein Gegensatz, weil sich eine bestimmte Aufzeichnung⁷⁸ nur entweder „im“ Geltungsbereich der Abgabenordnung, also im Mitgliedstaat Deutschland, oder in einem „anderen“ Mitgliedstaat befinden kann.⁷⁹

Zur genauen Ortsbestimmung kann in systematischer Hinsicht der Rechtsgedanke des § 1 Abs. 2a S. 1 UStG herangezogen werden.⁸⁰ Danach umfasst das Unionsgebiet⁸¹ das Inland⁸² und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Unionsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten. Der Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a AO ist demnach für Verlagerungen außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung, aber noch innerhalb des Unionsgebiets eröffnet.

b) Bestimmung des Anwendungsbereichs für § 146 Abs. 2b AO

Zur Bestimmung des Anwendungsbereichs von § 146 Abs. 2b AO kann ebenfalls auf den systematischen Kontext zu § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO und einen Vergleich zum Umsatzsteuergesetz zurückgegriffen werden. Während § 1 Abs. 2 S. 1 UStG das Inland und § 1 Abs. 2a S. 1 das übrige Unionsgebiet im Sinne des Umsatzsteuergesetzes definiert, legt § 1 Abs. 2a S. 3 UStG fest, dass Drittland im Sinne des Umsatzsteuergesetzes das Gebiet ist, welches nicht das Unionsgebiet ist. Dieser Rechtsgedanke des § 1 Abs. 2a S. 3 UStG lässt sich auf die hier untersuchte Fragestellung übertragen. Demnach erfasst § 146 Abs. 2b AO in räumlicher Hinsicht grundsätzlich alle Gebiete, die nicht von § 146 Abs. 2 S. 1 AO oder § 146 Abs. 2a AO erfasst werden und ist anwendbar, soweit nicht die Ausnahme des § 146 Abs. 2 S. 2

⁷⁷ Da es hier nur um eine Negativabgrenzung anhand der Rechtsfolgen geht, ist der Umkehrschluss in diese Richtung möglich.

⁷⁸ Dass dabei nicht auf die Buchführung als Ganzes abzustellen ist, zeigt ebenfalls der Wortlaut des § 146 Abs. 2a S. 1 AO, der als explizite Variante zulässt, dass auch Teile von Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen in das Ausland verlagert werden können.

⁷⁹ Zur Verwendung von Spiegelservern, bei denen eine gleichzeitige Aufzeichnung im In- und Ausland möglich scheint, siehe sogleich Gliederungspunkt C. I. 2. d) auf S. 221.

⁸⁰ Die Regelungen des UStG können aber schon auf Grund ihres Ausnahmecharakters (dazu schon Gliederungspunkt C. I. 1. a) bb) auf S. 208) keineswegs generell angewandt werden.

⁸¹ Zur hier leicht angepassten Terminologie, siehe bereits Fußnote 68 auf S. 218.

⁸² Zur abweichenden Inlandsdefinition des UStG schon Fußnote 24 auf S. 208 sowie Gliederungspunkt C. I. 1. e) bb) (1) (a) auf S. 217. Für die Abgrenzung des Anwendungsbereichs des § 146 Abs. 2a AO ist der hier dargestellte Anwendungsbereich der Abgabenordnung i. S. d. § 146 Abs. 2 AO als Inland maßgeblich.

AO für ausländische Betriebsstätten eingreift. Für eine Verlagerung der elektronischen Buchführung in diese Gebiete ist daher eine Bewilligung der zuständigen Finanzbehörde erforderlich.

c) Spezialgesetzliche Rückverweisung für die Umsatzsteuer in § 14b Abs. 5 UStG

Für Rechnungen i. S. d. § 14 Abs. 1 S. 1 UStG, die elektronisch aufbewahrt werden, wurde der räumliche Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a AO a. F. durch die Regelung des § 14b Abs. 5 UStG a. F. noch dahingehend modifiziert, dass § 146 Abs. 2a AO a. F. im Bereich des § 14b UStG nur für Verlagerungen in Drittstaaten anzuwenden war.⁸³ Durch die Verweisung in § 14b Abs. 5 UStG, die nicht bereits durch die Mehrwertsteuer-System-Richtlinie 2006/112/EG determiniert ist, entschied sich der deutsche Gesetzgeber damit schon früh für eine weitgehende Liberalisierung der Vorgaben zum Aufbewahrungsort im Bereich der Umsatzsteuer und ermöglicht es den Steuerpflichtigen, die Rechnungen auch außerhalb des Unionsgebiets aufzubewahren.

Durch die Aufspaltung des § 146 Abs. 2a AO a. F. in § 146 Abs. 2a AO und § 146 Abs. 2b AO ist die Besonderheit eines abweichenden räumlichen Anwendungsbereichs⁸⁴ innerhalb des § 146 Abs. 2a AO a. F. jedoch entfallen, weil § 14b Abs. 5 UStG nun für den Fall, dass der Unternehmer die Rechnungen außerhalb des Gebiets der Europäischen Union elektronisch aufbewahren will, auf § 146 Abs. 2b AO verweist, und dieser nach der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 ohnehin nur noch für Verlagerungen in Drittstaaten eingreift.

d) Einsatz von Spiegelservern bei einer Auslandsbuchführung

Dass eine konkrete Standortzuordnung durch die voranschreitende Digitalisierung erheblich erschwert wird, zeigt die Debatte in der rechtswissenschaftlichen Literatur zum Einsatz von Spiegelservern im Rahmen des § 146 Abs. 2 AO.⁸⁵ Dabei geht es im Kern darum, ob bei einer steuerrechtlichen Buchführung in einem

⁸³ Zum normensystematischen Verhältnis zur Grundnorm des § 146 Abs. 2 AO bereits Gliederungspunkt C. I. 1. e) cc) auf S. 218.

⁸⁴ Die Verweisung in § 14b Abs. 5 UStG a. F. führte zu einem abweichenden räumlichen Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a AO a. F., der in diesem Bereich nur Verlagerungen in Drittstaaten erfasste. Die tatbestandlichen Voraussetzungen, insbesondere das Bewilligungserfordernis, wurden von der Regelung dagegen nicht angetastet. Siehe *Korn*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 14b UStG, Rn. 17.

⁸⁵ *Krüger/Schult/Vedder*, Digitale Betriebsprüfung, § 3, Rn. 25; *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 695.

Drittland den strengen Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO durch den Einsatz von inländischen Spiegelservern entgangen werden kann.⁸⁶

aa) Technische Funktionsweise von Spiegelservern

Vereinfacht lässt sich die Funktionsweise eines Spiegelservers so erklären, dass dieser über ein Netzwerk mit dem sogenannten Quellserver beziehungsweise Prinzipalserver verbunden wird und von diesem eine permanente Kopie anfertigt,⁸⁷ also jede Veränderung des Datenbestands auf dem Prinzipalsystem spiegelt. Die Netzwerkverbindung kann dabei auch über das Internet hergestellt und eine sichere Kommunikation etwa über einen VPN-Tunnel gewährleistet werden.

Bei äußerlicher Betrachtung sieht es, gerade wenn eine schnelle Datenanbindung geschaffen wird, zwar so aus, als würde der Spiegelserver dem Prinzipalserver exakt gleichen. Aus technischer Perspektive bleibt der Spiegelserver aber immer nur eine (zeitverzögerte) Kopie des Prinzipalservers. Dieser technische Umstand hat insbesondere dort Konsequenzen, wo die Netzwerkverbindung zumindest vorübergehend unterbrochen⁸⁸ oder Datensätze fehlerhaft repliziert werden⁸⁹. Dann entspricht das Spiegelbild nämlich nicht mehr dem Original.

bb) Rechtliche Bewertung

Aus rechtlicher Perspektive stellt sich die Frage, ob bei einer Spiegelung des ausländischen Datenbestands auf einen Server im Inland eine inländische Buchführung, die § 146 Abs. 2 AO unterfällt, oder eine Buchführung anzunehmen ist, die den erhöhten Anforderungen des § 146 Abs. 2b AO⁹⁰ unterliegt.

Richtigerweise wird man auf Grund der technischen Funktionsweise solcher Systeme davon ausgehen müssen, dass zwar die Spiegelung eines im Inland belegenen Servers auf einen Spiegelserver im Ausland der Vorschrift des § 146 Abs. 2

⁸⁶ Noch zur Regelung des § 146 Abs. 2a AO a. F. befürwortend: *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 695 f.; *Ravenstein*, BB 2008, 2226, 2228 f.; *Schubert/Penner/Ravenstein*, DStR 2008, 632, 634; dafür unter der zusätzlichen Voraussetzung einer Datenzugriffsmöglichkeit nach § 147 Abs. 6 AO *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 52; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 37; dagegen: *Melan/Karrenbrock*, StBp 2009, 355, 358.

⁸⁷ Exemplarisch für den Einsatz eines Microsoft SQL-Servers zur synchronen Datenbankspiegelung siehe *Raatz/Knuth/Dröge*, Microsoft SQL Server, S. 471 ff.

⁸⁸ Zu dieser durch Compliance-Maßnahmen zu reduzierenden, aber nicht völlig vermeidbaren Fehlerquelle bereits Gliederungspunkt B. IV. 5. b) cc) auf S. 178.

⁸⁹ Zu Möglichkeiten von automatischen Fehlerkorrekturen *Raatz/Knuth/Dröge*, Microsoft SQL Server, S. 474.

⁹⁰ Für Verlagerungen in andere Mitgliedstaaten der Union dürfte sich die Debatte nach der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 zumindest auf praktischer Ebene erledigen, da § 146 Abs. 2a AO für diesen Bereich auf die qualifizierten Anforderungen sowie auf das Bewilligungserfordernis verzichtet.

AO unterfällt.⁹¹ Daraus lässt sich jedoch nicht der Rückschluss ziehen, dass die Spiegelung eines ausländischen Prinzipalserverns auf einen inländischen Spiegelserver ebenfalls nur § 146 Abs. 2 AO unterfiele.⁹² Zuzugeben ist zwar, dass bei digitalen Datenbeständen eine Unterscheidung zwischen Originaldokumenten und Kopien grundsätzlich nicht zielführend ist, sodass eine Aufbewahrung nicht im Original, sondern im bloßen Originalzustand ausreicht.⁹³ Allerdings kann ein solcher Originalzustand auf Grund der technischen Funktionsweise nicht absolut gewährleistet werden, da die Replizierung tatsächlich nicht im selben Moment, sondern immer mit einer zeitlichen Verzögerung erfolgt.⁹⁴ Dementsprechend kann es in Folge technischer Probleme auch zu einem weiten Auseinanderfallen von Buchführung im Ausland und Spiegelbild im Inland kommen. Dieser Umstand spricht gegen eine Subsumtion unter § 146 Abs. 2 AO.

Aus den Reihen der Befürworter einer Subsumtion unter § 146 Abs. 2 AO wird weiter angeführt, dass auch der Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2b AO nur auf die Sicherstellung einer jederzeitigen Zugriffs- und Beschlagnahmemöglichkeit durch die Finanzbehörden gerichtet sei, sodass dieses Interesse bei Vorhaltung eines Spiegelserverns im Inland ohnehin gewahrt werden könne,⁹⁵ weshalb die strengen Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO entfallen müssten. Diese Argumentation kann jedoch schon aus systematischen Gründen nicht überzeugen. Richtig daran ist zunächst, dass es dem Gesetzgeber tatsächlich um die Absicherung einer Zugriffsmöglichkeit ging, wie schon die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1, Nr. 3 AO zeigen. Allerdings müssen zumindest im Rahmen des § 146 Abs. 2b AO darüber hinaus noch weitere Voraussetzungen, wie etwa die Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO erfüllt sein, bevor die Finanzbehörde im Rahmen ihres Ermessens nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO eine Bewilligung zu einer Verlagerung der Buchführung erteilen darf. Gerade durch dieses Bewilligungserfordernis und die Widerrufspflicht in § 146 Abs. 2b S. 3 AO zeigt der Gesetzgeber jedoch, dass es ihm darum geht, dass die Finanzbehörde die Einhaltung der zusätzlichen Voraussetzungen überwachen soll. Diese Intention würde jedoch unterlaufen, wenn schon ein inländischer Spiegelserver ausreicht, um eine Inlandsbuchführung nach § 146 Abs. 2 AO anzunehmen, die keiner weiteren Überprüfung unterliegt.

⁹¹ Insoweit richtig *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 52.

⁹² Mit dieser unzutreffenden Schlussfolgerung aber *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 52.

⁹³ In diese Richtung wohl *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 695 f.

⁹⁴ So auch *Melan/Karrenbrock*, StBp 2009, 355, 358, noch mit dem zusätzlichen Argument, dass sich auch die Vollständigkeit der replizierten Daten nicht mit Sicherheit feststellen lasse.

⁹⁵ Mit dieser Argumentationslinie *Ravenstein*, BB 2008, 2226, 2229 noch zu § 146 Abs. 2a AO a.F.

Entgegen der überwiegenden Ansicht in der Literatur⁹⁶ sind die qualifizierten Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO also auch dann zu erfüllen, wenn ein Spiegelserver im Geltungsbereich der Abgabenordnung vorgehalten wird.⁹⁷

3. Gesamtbetrachtung und Folgerungen aus der Regel-Ausnahme-Systematik

Insgesamt lässt sich folgendes systematisches Gefüge zum Ort der Führung und Aufbewahrung der Bücher und der sonstigen Aufzeichnungen für die weitere Untersuchung festhalten.

Die Regelung des § 146 Abs. 2 S. 1 AO normiert den Grundsatz der Inlandsbuchführung.

Abweichend davon sieht die Ausnahme des § 146 Abs. 2 S. 2 AO vor, dass der Grundsatz der Inlandsbuchführung nicht gilt, soweit für Betriebsstätten außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung nach dortigem Recht eine Verpflichtung besteht, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, und diese Verpflichtung erfüllt wird. Zusätzlich ist für § 146 Abs. 2 S. 2 AO zu fordern, dass die ausländische Rechtsordnung nicht nur verpflichtend eine Buchführung an sich vorschreibt, sondern darüber hinaus festlegt, dass diese Buchführung auch außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung erfolgen muss.⁹⁸ Die sehr eng auszulegende Ausnahme des § 146 Abs. 2 S. 2 AO steht darüber hinaus in einem vorrangigen Verhältnis zu der Ausnahme des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO. Wenn also bereits die Ausnahme des § 146 Abs. 2 S. 2 AO eingreift, müssen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO nicht mehr erfüllt werden.

a) Ausnahmecharakter des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO

Ebenso handelt es sich bei § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO bei systematischer Betrachtung um eine Ausnahme zu dem Grundsatz der Inlandsbuchführung in § 146 Abs. 2 AO. Dagegen könnte zwar sprechen, dass der Gesetzgeber § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO in eigenen Absätzen eingefügt und nicht ab Satz 5 in § 146 Abs. 2 AO geregelt hat. Für eine systematische Auslegung als Ausnahme spricht jedoch, dass die Verortung in eigenen Absätzen wohl eher der Übersichtlichkeit geschuldet sein dürfte. Außerdem hat der Gesetzgeber mit der erstmaligen Einführung des § 146 Abs. 2a AO a.F. gleichzeitig das Verzögerungsgeld in § 146 Abs. 2b AO a.F. eingefügt,⁹⁹ das bei einer isolierten Regelung in einem eigenständigen Absatz keinen

⁹⁶ Dazu bereits Fußnote 86 auf S. 222.

⁹⁷ So wie hier im Ergebnis sonst nur *Melan/Karrenbrock*, StBp 2009, 355, 358.

⁹⁸ Auslegungsergebnis aus Gliederungspunkt C. I. 1. c) cc) auf S. 211.

⁹⁹ Zur dort systematisch eigentlich fehlerhaften Verortung siehe *tom Suden*, Stbg 2009, 207, 208.

systematischen Bezug mehr zu einem Teil des vorhergehenden Absatzes aufgewiesen hätte. Für den Ausnahmecharakter spricht weiter der Wortlaut des § 146 Abs. 2a S. 1, Abs. 2b S. 1 AO mit der gleichlautenden Formulierung „Abweichend von Absatz 2 Satz 1“, wodurch ein direkter Bezug auf den Grundsatz der Inlandsbuchführung hergestellt und hinsichtlich der Rechtsfolge eine gegenteilige Regelung zum Grundsatz der Inlandsbuchführung vorgesehen wird.¹⁰⁰

b) Folgerungen für die Tatbestandsauslegung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO

Im Rahmen der juristischen Methodenlehre kann die Erkenntnis, dass es sich nach dem Wortlaut und der Systematik um eine Ausnahmevorschrift handelt, einen ersten Maßstab für die weitere Auslegung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO bilden. Schließlich sind Ausnahmeregelungen regelmäßig eng auszulegen und dürften nicht ausgeweitet werden,¹⁰¹ um der Grundentscheidung des Gesetzgebers, von der die Ausnahme abweicht, nicht zu widersprechen.¹⁰²

Die Feststellung, dass es sich bei einer bestimmten Norm um eine Ausnahme handelt, muss jedoch nicht zwangsläufig zu einer restriktiven Auslegung der Tatbestandsmerkmale dieser Norm führen.¹⁰³ Schließlich kann für die Fragestellung, ob ein Tatbestand eher eng oder eher weit auszulegen ist, die Systematik neben dem Wortlaut nur einen ersten Anhaltspunkt liefern, der in der Regel durch teleologische Erwägungen zu ergänzen und damit unter Umständen zu korrigieren ist.¹⁰⁴

In teleologischer Hinsicht soll der Grundsatz der Inlandsbuchführung in § 146 Abs. 2 AO eine jederzeitige Erreichbarkeit der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen für die Finanzbehörden ermöglichen. Dies lässt sich schon der Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Einführung des § 91 Abs. 2 RegE-AO¹⁰⁵, dem heutigen § 146 Abs. 2 AO, entnehmen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber im Jahr 2008 durch die Anfügung des § 146

¹⁰⁰ Allgemein weist *Wienbracke*, Juristische Methodenlehre, Rn. 186 jedoch mit Recht darauf hin, dass in methodischer Hinsicht nicht jede Gegennorm zwangsläufig auch eine Ausnahmevorschrift bildet.

¹⁰¹ *Möllers*, Juristische Methodenlehre, § 4, Rn. 123 mit Verweis auf den römisch-rechtlichen Ursprung des Rechtssatzes „*singularia non sunt extendenda*“ – „Ausnahmen dürfen nicht ausgedehnt werden“.

¹⁰² *Wienbracke*, Juristische Methodenlehre, Rn. 186.

¹⁰³ So weist etwa BVerfG vom 14. 2. 1978, Az. 2 BvR 406/77, ECLI:DE:BVerfG:1978:rs19780214.2bvr40677, Rn. 44 darauf hin, dass in unserer Rechtsordnung kein Rechtssatz existiere, „wonach Ausnahmevorschriften stets restriktiv interpretiert werden müssten“.

¹⁰⁴ *Möllers*, Juristische Methodenlehre, § 6, Rn. 31 ff.

¹⁰⁵ Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19. 3. 1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 126.

Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 das Ziel¹⁰⁶ verfolgte, den Flexibilisierungsbedürfnissen der Wirtschaft Rechnung zu tragen.¹⁰⁷

Allein die Tatsache, dass der Gesetzgeber eine erweiternde oder einschränkende Regelung nachträglich anfügt, begründet jedoch nicht den Schluss, dass es sich um eine eng auszulegende Ausnahme handelt, was insbesondere dann gilt, wenn der Gesetzgeber die Gegennorm nutzt, um damit ein Gesamtkonzept zu schaffen.¹⁰⁸ In teleologischer Hinsicht könnte man dann nicht mehr von einer Ausnahme sprechen, wenn der Gesetzgeber dem Regelungskonzept einen gleichberechtigten Gedanken hinzufügt.¹⁰⁹

Insbesondere die intendierte Flexibilisierung legt den Schluss nahe, dass der Gesetzgeber das Gesamtregelungskonzept zum Ort der Buchführung durch die Anfügung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 bewusst auf eine weitere Säule stellen wollte. Von einem vollständig gleichberechtigten Gedanken, der zur Verneinung des Ausnahmecharakters führt, kann jedoch deshalb nicht ausgegangen werden, weil der Gesetzgeber mit der Schaffung der Bewilligungsvoraussetzungen in § 146 Abs. 2a S. 2 AO a. F. und dem heutigen § 146 Abs. 2b S. 2 AO weiterhin die Zielsetzung der Grundregelung, nämlich die Erreichbarkeit und Nachprüfbarkeit durch die Finanzbehörden zu ermöglichen, verfolgt.

Dafür spricht, dass der Gesetzgeber in der Begründung zum Regierungsentwurf selbst davon ausgeht, dass die in § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 „genannten Voraussetzungen [...] auch eine begrenzende Wirkung [haben], so dass nicht damit zu rechnen ist, dass es zu einer massenhaften Verlagerung kommen wird“¹¹⁰. Daraus lässt sich folgern, dass die Norm des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO dogmatisch zwar als Ausnahme anzusehen ist, dass damit jedoch nicht der Zwang zu einer engen Auslegung der Tatbestandsmerkmale einhergeht.¹¹¹ Schließlich würde sonst einerseits der vom Gesetzgeber angestrebte Flexibilisierungszweck unterlaufen. Andererseits würde sonst die vom Gesetzgeber selbst durch zusätzliche Voraussetzungen austarierte Begrenzungswirkung verfälscht.

Ein weiterer Beleg, dass der Gesetzgeber die Regelung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO nicht als enge Ausnahme zu § 146 Abs. 2 AO schaffen wollte, kann aus der

¹⁰⁶ Siehe die Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 80, rechte Spalte.

¹⁰⁷ Siehe dazu bereits die einleitenden Bemerkungen zu dieser Arbeit unter Gliederungspunkt A. auf S. 27 sowie die Genese des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO unter Gliederungspunkt B. II. auf S. 82.

¹⁰⁸ *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 355.

¹⁰⁹ *Wienbracke*, Juristische Methodenlehre, Rn. 186.

¹¹⁰ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 80, rechte Spalte.

¹¹¹ Andere Ansicht *Drißen*, Ubg 2009, 549, der aus der Gesetzesbegründung einen engen Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a AO a. F. mit restriktiven Voraussetzungen ableitet. Im Ergebnis wie hier eine weite Auslegung befürwortend, allerdings ohne dogmatische Herleitung *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457 f.

Einfügung der Verweisung in § 14b Abs. 5 UStG der ansonsten unionsrechtlich determinierten Vorschrift des § 14b UStG abgeleitet werden. Da es sich bei der Einfügung¹¹² der Verweisung nicht um eine unionsrechtliche Vorgabe handelte,¹¹³ hat sich der deutsche Gesetzgeber autonom für eine weitergehende Liberalisierung auch der spezialgesetzlichen Regelungen zum Aufbewahrungsort für Rechnungen entschieden. Damit sollte eine Flexibilisierung ermöglicht werden, falls ein Unternehmer Rechnungen in elektronischer Form auch außerhalb des Gebiets der Europäischen Union aufbewahren will.¹¹⁴ Die zusätzlich eingefügte Verweisung zeigt insofern, dass der Gesetzgeber den angestrebten Flexibilisierungszweck nicht als partielle Ausnahme normieren, sondern die elektronische Auslandsbuchführung als weitere Säule in ein flexibleres Gesamtregelungskonzept einbinden wollte. Damit lässt sich festhalten, dass es sich bei § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zwar um eine Ausnahme handelt,¹¹⁵ dass diese jedoch einen allgemeinen Gedanken im Gesamtregelungskonzept des Gesetzgebers trägt und deshalb trotz ihres Ausnahmecharakters nicht eng ausgelegt werden muss.

II. Bedeutung des Tatbestandsmerkmals der Elektronik

Da sich der Anwendungsbereich und die Reichweite des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO nicht allein in negativer Abgrenzung zu § 146 Abs. 2 AO ermitteln lassen, muss ergänzend eine positive Abgrenzung anhand des Tatbestands der Norm vorgenommen werden. Auf der Tatbestandsebene ist festzustellen, dass das entscheidende Abgrenzungskriterium zwischen § 146 Abs. 2 AO einerseits und § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO andererseits das Tatbestandsmerkmal der Elektronik ist. Weil eine Bestimmung allein aus § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO heraus auf Grund der unterschiedlichen Begriffsverwendung durch den Gesetzgeber und durch den allgemeinen Bedeutungswandel auf tönernen Füßen stünde, muss zunächst in gesamtsystematischer Betrachtung eingegrenzt werden, welche Bedeutung dem Begriff der Elektronik zukommt. Dabei ist auch zu untersuchen, wie sich der Begriff der Elektronik zum Begriff der Digitalisierung als Kernbegriff dieser Arbeit verhält.

¹¹² Ebenso wie die Vorschrift des § 146 Abs. 2a AO wurde § 14b Abs. 5 UStG durch das Jahressteuergesetz 2009 eingefügt, siehe BGBl. I 2008, 2794, 2822, rechte Spalte.

¹¹³ Dazu bereits Gliederungspunkt C. I. 2. c) auf S. 221.

¹¹⁴ Bericht des Finanzausschusses in BT-Drucks. 16/11108, S. 39.

¹¹⁵ Im Rahmen des § 14b UStG kommt der Vorschrift ebenfalls nur ein Ausnahmecharakter zu.

1. Allgemeine und informationstechnische Bedeutung des Begriffs Elektronik

Der Duden definiert das Substantiv „Elektronik“ als einen „Zweig der Elektrotechnik, der sich mit der Entwicklung und Verwendung von Geräten mit Elektronenröhren, Fotozellen, Halbleitern und Ähnlichem befasst“.¹¹⁶ Daraus abgeleitet unterfällt etwas dem Adjektiv „elektronisch“, wenn es auf dem Einsatz der Elektronik basiert oder sie benutzt.¹¹⁷

Im Bereich der Informatik wird der Begriff der Elektronik auch heute noch häufig im Zusammenhang mit der elektronischen Datenverarbeitung (EDV) verwendet. Dabei handelt es sich um einen weiten Oberbegriff für eine rechnergestützte Erfassung, Transformation, Speicherung und Übertragung von Informationen.¹¹⁸ Die Verwendung des Begriffs der Elektronik für Datenverarbeitungsvorgänge in der Informationstechnik lässt sich dabei vor allem historisch erklären. So wurden ab dem Jahr 1946 die zuvor mit mechanischen Relais bestückten Rechenanlagen durch modernere Systeme mit Elektronenröhren abgelöst, die deshalb auch in Abgrenzung zu den mechanisch arbeitenden Geräten als „Elektronenrechner“ bezeichnet wurden.¹¹⁹ Obwohl die heutigen Datenverarbeitungssysteme mit Halbleiter-Chips arbeiten,¹²⁰ ist der Begriff der elektronischen Datenverarbeitung in diesem Zusammenhang auch heute noch immer gebräuchlich.¹²¹

2. Elektronik in der Terminologie des AO-Gesetzgebers

Schon auf Grund dieser unscharfen und weiten allgemeinen Definition ist es demgegenüber denkbar, dass der Steuergesetzgeber in der Abgabenordnung dem Begriff der Elektronik ein von der naturwissenschaftlichen Seite abweichendes Verständnis zu Grunde gelegt hat.

Der Begriff der Elektronik beziehungsweise verwandte Begriffsformen, wie etwa elektronische Datenübermittlung oder elektronische Kommunikation, kommen in der Abgabenordnung in inzwischen¹²² insgesamt 43 Normen, nämlich in den §§ 31b, 32d, 80, 80a, 87a, 87b, 87c, 88b, 93, 93c, 119, 121, 122, 122a, 123, 125, 138, 139b,

¹¹⁶ Begriffsdefinition „Elektronik“ unter Duden Online-Wörterbuch, abrufbar unter: <https://bit.ly/2ORbrfQ>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

¹¹⁷ Begriffsdefinition „elektronisch“ unter Duden Online-Wörterbuch, abrufbar unter: <https://bit.ly/2MqV8Rn>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

¹¹⁸ Hansen/Neumann, Arbeitsbuch Wirtschaftsinformatik 1, S. 119.

¹¹⁹ Hansen/Neumann, Wirtschaftsinformatik 1, S. 7.

¹²⁰ Sogenannte Metalloxid-Halbleiter, dazu und zur Architektur moderner Rechnersysteme siehe Gumm/Sommer, Einführung in die Informatik, S. 419.

¹²¹ Überschneidungen bestehen deshalb auch zum Begriff der Digitalisierung, zur Bedeutung des Begriffs der Digitalisierung siehe Gliederungspunkt C. II. 4. auf S. 240.

¹²² Stand der Zählung ist der 18. 1. 2021.

139c, 146, 146a, 146b, 150, 151, 157, 169, 178, 181, 196, 224a, 244, 269, 279, 284, 285, 289, 291, 309, 324, 344, 356, 357, 366 AO vor.

Um herauszufinden, was sich nach dem Verständnis des Steuergesetzgebers hinter dem Begriff der Elektronik verbirgt, ist zu analysieren, ob sich bei gesamtsystematischer Betrachtung Zusammenhänge zwischen der Begriffsverwendung in den vorgenannten Normen erkennen lassen.

a) Bedeutung der Elektronik in einzelnen Normenkomplexen der Abgabenordnung

So geht es etwa in den §§ 87a ff. AO um allgemeine Verfahrensgrundsätze¹²³ für die Übermittlung von elektronischen Dokumenten. Die Vorschriften sollen die Kommunikation zwischen den Bürgern und der Finanzverwaltung erleichtern und sind damit dem Bereich des E-Government zuzurechnen.¹²⁴ Das als Kernbegriff dieser Normen in Bezug genommene elektronische Dokument wird in Teilen der Literatur definiert als ein Dokument, welches „elektronisch hergestellt, elektronisch versandt und vom Empfänger elektronisch oder auf Datenträger aufgerufen wird“¹²⁵. Richtigerweise dürfte es in § 87a AO vor allem um das Element des elektronischen Versands gehen.¹²⁶ In innersystematischer Auslegung des § 87a AO spricht dafür schon die amtliche Überschrift „Elektronische Kommunikation“. Die Kommunikation betrifft aber nur den Übermittlungsvorgang und nicht den Erstellungsvorgang oder den letztendlichen Aufruf der Dokumente. Bei einer Auslegung nach der äußeren Systematik zeigt auch die amtliche Überschrift des § 87b AO, dass es um die „Bedingungen für die elektronische Übermittlung von Daten an Finanzbehörden“ geht. Zwar ist zuzugeben, dass eine elektronische Übermittlung immer eine Umwandlung der Informationen in elektronische Signale voraussetzt, sodass auch das erste Element (Herstellung) der Definition zutrifft, wenn man es weit auslegt und damit auch die Umwandlung etwa von Papierdokumenten in eine elektronische Form erfasst. Hinsichtlich des Aufrufs auf einem Datenträger oder in elektronischer Form kann die Definition jedoch nicht uneingeschränkt überzeugen. Schließlich steht einer Rückumwandlung in eine nicht elektronische Form auf Seiten der Finanzverwaltung

¹²³ Dass es sich um allgemeine Verfahrensgrundsätze handelt, lässt sich aus der systematischen Stellung der Normen im ersten Abschnitt (Verfahrensgrundsätze) des dritten Teils (Allgemeine Verfahrensvorschriften) der Abgabenordnung entnehmen.

¹²⁴ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 87a AO, Rn. 1.

¹²⁵ So *Brandis*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 87a AO, Rn. 2; ähnlich *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 87a AO, Rn. 10, der auf die elektronische Erstellung, Übermittlung und das elektronische Öffnen beim Empfänger abstellt.

¹²⁶ In diese Richtung auch *Geiger*, in: Eyer mann, VwGO – Kommentar, § 55a VwGO, Rn. 4 zur artverwandten Vorschrift des § 55a VwGO im Verwaltungsgerichtsverfahren.

nichts entgegen.¹²⁷ Dies zeigt, dass es den §§ 87a ff. AO jedenfalls im Kern um eine Datenübermittlungsform geht.

In den §§ 119, 121, 122, 122a, 125 AO, die systematisch im zweiten Abschnitt (Verwaltungsakte) des dritten Teils (Allgemeine Verfahrensvorschriften) verortet sind, geht es bei der Verwendung des Begriffs der Elektronik schwerpunktmäßig um elektronische Verwaltungsakte. Wie sich an § 122 Abs. 2a AO zeigt, steht dabei erneut ein Übermittlungsakt im Mittelpunkt. So ergeht nach der Grundnorm des § 119 Abs. 2 S. 1 AO ein Verwaltungsakt dann elektronisch, wenn er als elektronisches Dokument übertragen wird, wodurch letztendlich ein Rückbezug zur allgemeinen Vorschrift des § 87a AO hergestellt wird.¹²⁸ Ebenso wurde durch die am 1. 1. 2017 in Kraft getretene Vorschrift des § 122a AO, die eine Bereitstellung von Verwaltungsakten zum Datenabruf durch den Steuerpflichtigen mittels Datenfernübertragung normiert, eine weitere Möglichkeit zur Bekanntgabe von Verwaltungsakten geschaffen.¹²⁹ Die technischen Voraussetzungen für dieses neue Verfahren zur Bereitstellung von Verwaltungsakten standen auf Seiten der Finanzverwaltung allerdings erst ab dem Jahre 2019 zur Verfügung.¹³⁰ Dabei legt § 122a Abs. 4 S. 1 AO fest, dass ein zum Abruf bereitgestellter Verwaltungsakt am dritten Tag nach Absendung der elektronischen Benachrichtigung über die Bereitstellung der Daten an die abrufberechtigte Person als bekannt gegeben gilt. Bei dieser elektronischen Benachrichtigung nach § 122a Abs. 4 S. 1 AO handelt es sich ebenfalls um einen kommunikativen Vorgang.

Weiterhin greifen im Festsetzungs- und Feststellungsverfahren nach den §§ 155 bis 192 AO die §§ 150f. AO den Begriff der elektronischen Steuererklärung auf, wobei ebenfalls der Prozess der kommunikativen Übermittlung im Vordergrund steht.¹³¹ Ebenso ist in § 181 Abs. 2a AO die elektronische Übermittlung einer Erklärung zur gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO geregelt. Nach § 157 Abs. 1 S. 1 AO ist seit dem 1. 1. 2017¹³² die elektronische Erteilung des Steuerbescheids grundsätzlich möglich. Damit geht es korrespondierend zu § 150 AO wieder um die Übermittlung von Informationen, nur dieses Mal um den umgekehrten Weg von der Finanzbehörde zum Steuerpflichtigen.

¹²⁷ Einwenden ließe sich allenfalls, dass damit die Eigenschaft als „elektronisches“ Dokument endet. Zu diesem Zeitpunkt ist der Vorgang der elektronischen Übermittlung allerdings bereits abgeschlossen.

¹²⁸ *Ratschow*, in: Klein, Abgabenordnung, § 119 AO, Rn. 53.

¹²⁹ *Seer*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 122 AO, Rn. 63.

¹³⁰ Mit dieser Einschätzung schon damals die Ministerialbeamten im BMF *Baum/Sonnenschein*, NWB 2016, 2778, 2784.

¹³¹ Siehe dazu schon ausführlich die Untersuchung zu den Wechsel- und Rückwirkungen der steuerrechtlichen Übermittlungspflichten auf die Aufzeichnungspflichten im Steuerrecht unter Gliederungspunkt B. IV. 2. auf S. 111.

¹³² Zur zeitlichen Anwendung der Vorschrift siehe Art. 97 § 1 Abs. 11 EGAO i. V. m. Art. 23 Abs. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in BGBl. I 2016, 1679, 1709.

Ebenso geht es in den Normen zum Vollstreckungsverfahren in den §§ 249 bis 346 AO primär um die Zulässigkeit, etwa in den §§ 269 Abs. 1, 279 Abs. 1 S. 1 AO, oder den Ausschluss, etwa in den §§ 309 Abs. 1 S. 2, 324 Abs. 2 S. 3 AO, der Übermittlung von Anträgen, Verwaltungsakten oder Informationen in elektronischer Form.

Die Vorschriften über den Einspruch als außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren in den §§ 347 bis 368 AO greifen in insgesamt drei Normen, und zwar im zweiten Abschnitt zu den Verfahrensvorschriften in den §§ 355 bis 368 AO, den Begriff der Elektronik auf. Die mit dem Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung¹³³ bereits mit Wirkung zum 1. 8. 2013¹³⁴ eingefügte Regelung des § 357 Abs. 1 S. 1 AO eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, den Einspruch elektronisch einzureichen. In § 356 AO geht es um den Beginn der Einspruchsfrist bei elektronisch ergangenen Verwaltungsakten. Und § 366 AO regelt die elektronische Erteilung der Einspruchsentscheidung.¹³⁵ Vergleichbar mit den Normierungen zum Steuerbescheid im Festsetzungs- und Feststellungsverfahren geht es also wieder um die Kommunikation vom Steuerpflichtigen hin zur Finanzbehörde zur Einspruchseinlegung gem. § 357 AO und die entsprechende Bescheidung von der Finanzbehörde hin zum Steuerpflichtigen gem. § 366 AO.

Bei einer Gesamtbetrachtung lässt sich feststellen, dass sich die meisten dieser Normen mit einem Austausch von Informationen auf elektronischem Wege unter Verwendung von Fernkommunikationsmitteln, also mit einem kommunikativen Vorgang¹³⁶ beschäftigen. Im Zentrum steht dabei die Norm des § 87a AO, die allgemeine Regelungen zur elektronischen Kommunikation enthält. Diese zentrale Bedeutung lässt sich in systematischer Hinsicht einmal durch die Verortung in den allgemeinen Verfahrensvorschriften im dritten Teil der Abgabenordnung und zum anderen durch die zahlreichen Bezugnahmen in speziellen Vorschriften, wie den §§ 30 Abs. 7, 32d Abs. 3, 119 Abs. 3 S. 4, 122a Abs. 3, 150 Abs. 1 S. 2, 291 Abs. 4 S. 2 AO, belegen.

¹³³ BGBl. I 2013, 2749, 2755, rechte Spalte.

¹³⁴ Zur zeitlichen Anwendung siehe *Bartone*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 357 AO, Rn. 23.

¹³⁵ Die Möglichkeit der elektronischen Erteilung der Einspruchsentscheidung wurde im Gegensatz zur Möglichkeit einer elektronischen Einspruchseinreichung erst durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens mit Wirkung zum 1. 1. 2017 geregelt, siehe zur Rechtsentwicklung der Norm *Keß*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 366 AO, Rn. 3.

¹³⁶ Dementsprechend steht auch die Verwendung dieser Terminologie in der Finanzrechtsprechung häufig im Zusammenhang mit einem kommunikativen Vorgang, siehe etwa BFH vom 30. 7. 2020, Az. VII B 73/20 (AdV), ECLI:DE:BFH:2020:BA.300720.VIIB73.20.0, Rn. 59, 68; BFH vom 15. 10. 2019, Az. V R 14/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.151019.VR14.18.0, Rn. 20; BFH vom 5. 6. 2019, Az. IX B 121/18, ECLI:DE:BFH:2019:B.050619.IXB121.18.0, Rn. 1; BFH vom 15. 5. 2018, Az. VII R 14/17, ECLI:DE:BFH:2018:U.150518.VIIR14.17.0, Rn. 16 ff. Demgegenüber wird etwa in BFH vom 22. 6. 2020, Az. VI B 117/19, ECLI:DE:BFH:2020:B.220620.VIB117.19.0, Rn. 15 auch von „elektronischer Speicherung“ gesprochen.

b) Historisch-genetischer Ursprung der Terminologie

Zur Bestimmung des historisch-genetischen Ursprungs des Begriffs der Elektronik in der Terminologie des Gesetzgebers liegt es nahe, den Blick zunächst etwas über die Abgabenordnung hinaus zu weiten. Dabei ist festzustellen, dass der Begriff auch in anderen verwaltungsrechtlichen Materien Eingang gefunden hat. So werden der Begriff der Elektronik beziehungsweise verwandte Begriffsformen im Sozialrecht in den Sozialgesetzbüchern in insgesamt 198 Vorschriften aufgegriffen. Zählt man alle dem Verwaltungsrecht zuzurechnenden Gesetze zusammen, wird der Begriff in einer schon nicht mehr überschaubaren Zahl von Normierungen verwendet.¹³⁷ Deshalb muss dieser weite Blick wieder etwas eingegrenzt werden. Dabei erscheint es zielführend, als Vergleichspunkt nicht etwa das gesamte Verwaltungsrecht, sondern neben der Abgabenordnung nur die anderen beiden Verwaltungsverfahrensgesetzen des Bundes, also das Verwaltungsverfahrensgesetz und das zehnte Sozialgesetzbuch, zu betrachten. Diese Eingrenzung führt dazu, dass der Kreis auf 13 Normen innerhalb des VwVfG und auf 15 Normen innerhalb des SGB X verengt werden kann.

Um hier Verknüpfungen zwischen den drei Verwaltungsverfahrensgesetzen zu finden, kann das Ergebnis der vorhergehenden Betrachtung innerhalb der Abgabenordnung fruchtbar werden, welches deutlich zeigt, dass der Gesetzgeber den Begriff schwerpunktmäßig im Zusammenhang mit kommunikativen Prozessen verwendet, die ihren Kernbezug immer wieder in der Norm des § 87a AO finden.

Um die zu § 87a AO korrespondierenden Parallelnormen in den anderen beiden Verwaltungsverfahrensgesetzen aufzudecken, kann als Ausgangspunkt § 119 AO herangezogen werden, der in § 119 Abs. 3 S. 4 AO für bestimmte Konstellationen auf § 87a AO verweist. Die Norm bietet sich deshalb als Ausgangspunkt an, da sie nach ihrer amtlichen Überschrift die „Bestimmtheit und Form des Verwaltungsakts“ regelt. Solche Regelungen sind ebenso für die anderen Verwaltungsverfahrensgesetzen unentbehrlich. Deshalb finden sich Parallelvorschriften zu § 119 AO in § 37 VwVfG¹³⁸ und § 33 SGB X¹³⁹. Durch den Verweis in § 37 Abs. 3 S. 3 VwVfG auf § 3a VwVfG und den Verweis in § 33 Abs. 3 S. 3 SGB X auf § 36a SGB I lassen sich systematisch die zu § 87a AO korrespondierenden Parallelnormen finden. Die Parallele wird vom Wortlaut der amtlichen Überschriften bestätigt, der in den §§ 87a AO, 3a VwVfG und 36a SGB I übereinstimmend „Elektronische Kommunikation“ lautet.

¹³⁷ Die Suche mittels entsprechender Eingrenzungen in Suchmaschinen liefert über 1.000 Treffer. Zudem lassen sich die verwaltungsrechtlichen Normierungen nicht trennscharf von anderen gesetzlichen Normierungen abgrenzen.

¹³⁸ *Ratschow*, in: Klein, Abgabenordnung, § 119 AO, Rn. 1 mit dem Hinweis, dass es sich bei § 37 VwVfG um eine zu § 119 AO ähnliche, aber in Wortlaut und Inhalt nicht vollständig entsprechende Vorschrift handelt.

¹³⁹ *Stelkens*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, § 37 VwVfG, vor Rn. 1.

Dem Ursprung der §§ 87a AO, 3a VwVfG und 36a SGB I nachgehend, zeigt sich, dass sie alle durch das dritte Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften vom 21.8.2002¹⁴⁰ in die jeweiligen Verfahrensordnungen eingefügt wurden. Ausweislich der Gesetzesbegründung im Entwurf der Bundesregierung sollte das Gesetz nach seinem Sinn und Zweck darauf gerichtet sein, die rechtsverbindliche Kommunikation auf elektronischem Wege zwischen Bürgern und Verwaltung zu ermöglichen und damit einen wesentlichen Schritt bei der Modernisierung der Verwaltung darstellen.¹⁴¹ Außerdem wurde damit eine Angleichung an die ein Jahr zuvor¹⁴² geschaffenen Formvorschriften der §§ 126a BGB, 130a ZPO bewirkt.¹⁴³ Zwar erkennt der Gesetzgeber selbst an, dass wegen des Grundsatzes der Nichtförmlichkeit¹⁴⁴ des Verwaltungsverfahrens in den §§ 10 VwVfG, 9 SGB X¹⁴⁵ schon vor der Reform eine Verwendung elektronischer Kommunikationsmittel etwa über den Tatbestand des Erlasses von Verwaltungsakten „in anderer Weise“ in den §§ 37 Abs. 2 S. 1 VwVfG, 33 Abs. 2 S. 1 SGB X, 119 Abs. 2 S. 1 AO¹⁴⁶ grundsätzlich möglich war, dass es im Rahmen bestimmter Normen, etwa wenn die Schriftform vorausgesetzt wurde, jedoch nicht möglich war, die elektronische Übermittlung zu verwenden.¹⁴⁷

Bei einem Vergleich der Abgabenordnung vor und nach der Reform durch das dritte Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften ist festzustellen, dass die Abgabenordnung vor der Reform im Jahr 2002 den Begriff der Elektronik überhaupt nicht verwendete. Damit implementierte der Gesetzgeber den Begriff erstmals in den 12 Normen der §§ 87a, 93, 119, 121, 122, 123, 125, 224a, 244, 309, 324, 356 AO. Gerade diese Normen dürften deshalb auch für das spätere Begriffsverständnis in der Terminologie des Steuergesetzgebers prägend sein. Damit bestätigt sich zunächst der im Rahmen der gesamtsystematischen Betrachtung der Abgabenordnung herausgearbeitete Befund, dass der Begriff der Elektronik vom

¹⁴⁰ BGBl. I 2002, 3322 ff.

¹⁴¹ Problemstellung und Ziele des Gesetzentwurfs in BT-Drucks. 14/9000, S. 1.

¹⁴² Gesetz zur Anpassung der Formvorschriften des Privatrechts und anderer Vorschriften an den modernen Rechtsgeschäftsverkehr vom 13.7.2001 in BGBl. I 2001, 1542 f.

¹⁴³ *Volquardsen*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 87a AO, Rn. 1.

¹⁴⁴ Vertiefend zu diesem Grundsatz *Schmitz*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, § 10 VwVfG, Vor Rn. 1 ff.

¹⁴⁵ Im Steuerrecht fehlt eine ausdrückliche Regelung zu diesem Grundsatz. Siehe daher zur Geltung des Grundsatzes im Steuerrecht *Volquardsen*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 87a AO, Rn. 3.

¹⁴⁶ *Vorbeck*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 119 AO, Rn. 24 weist m. w. N. darauf hin, dass auch für das Steuerrecht § 119 Abs. 2 AO eine grundsätzliche Formfreiheit vorsieht, dass dieser Grundsatz jedoch häufig durch gesetzliche Regelungen eingeschränkt wird.

¹⁴⁷ Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 14/9000, S. 26 mit dem Hinweis, dass nicht nur ein Kommunikationskanal eröffnet werden sollte, sondern dass es wegen der Übermittlung durch offene Netze gleichzeitig einer Möglichkeit zur elektronischen Authentifizierung des Kommunikationspartners und zur Integritätsprüfung der übermittelten Daten bedarf, weshalb eine Anknüpfung an das Signaturgesetz in BGBl. I 2001, 876 ff. erfolge.

Steuergesetzgeber zumeist im Kontext eines kommunikativen Vorgangs verwendet wird.

In den Folgejahren ergaben sich einige, zumeist kleinere Änderungen, insbesondere Einfügungen des Begriffs der Elektronik in einzelnen Normen der Abgabenordnung.¹⁴⁸

Eine erhebliche Ausweitung der Verwendung dieser Terminologie erfährt die Abgabenordnung erst durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens¹⁴⁹ vom 18.7.2016, welches das Wort elektronisch insgesamt 31 Mal in die Abgabenordnung eingefügt hat. In der Gesetzesbegründung zum Entwurf der Bundesregierung wird der weitere Ausbau der elektronischen Kommunikation zwar lediglich als flankierende Maßnahme zu anderen wesentlichen Zielsetzungen, wie der Stärkung der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns, dem Ausbau einer ausschließlich automatischen Bearbeitung von Steuererklärungen unter Einsatz von Risikomanagementsystemen und der verstärkten Nutzung der von dritter Seite elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelten Daten genannt.¹⁵⁰ Die Betrachtung der eingefügten beziehungsweise geänderten Normen zeigt jedoch, dass der Steuergesetzgeber den Begriff der Elektronik auch im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Zusammenhang mit kommunikativen Prozessen anlegt. Dazu passt es, dass die Gesetzesbegründung ausdrücklich feststellt, dass die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Kontext zur nationalen E-Government-Strategie¹⁵¹ stehe und unter anderem dazu diene, „in der Finanzverwaltung schon bestehende Wege der elektronischen Kommunikation weiter auszubauen beziehungsweise einer medienbruchfreien Kommunikation entgegenstehende Hemmnisse abzubauen“.¹⁵²

c) Folgen für die Betrachtung

Die gesamtsystematische Betrachtung der Abgabenordnung, aber auch die historisch-genetische Auslegung der dabei aufgedeckten Normen bestätigen, dass der Begriff der Elektronik in der Terminologie des Steuergesetzgebers schon bei seiner erstmaligen Einfügung und auch bei späteren Ergänzungen zumeist für einen kommunikativen Prozess zwischen Bürgern und Finanzbehörden verwendet wurde und wird. Dabei geht es regelmäßig um den Einsatz von Fernkommunikationsmitteln für die Übertragung von Informationen.

¹⁴⁸ So wurde etwa in § 146 AO der in dieser Arbeit im Fokus stehende § 146 Abs. 2a AO durch das Jahressteuergesetz 2009, BGBl. I 2008, 2794, 2828, eingefügt.

¹⁴⁹ BGBl. I 2016, 1679 ff.

¹⁵⁰ BT-Drucks. 18/7457, S. 48 ff.

¹⁵¹ Vertiefend zu Zielen, Bedeutung und regionalen Vorhaben im Rahmen der nationalen E-Government-Strategie (NEGS) siehe IT-Planungsrat unter <https://bit.ly/2xMZfVB>, zuletzt abgerufen am 21. I. 2021.

¹⁵² BT-Drucks. 18/7457, S. 52.

Das Ergebnis, dass es bei den Normen, die den Begriff der Elektronik verwenden, zumeist um Fragen der Datenübermittlung geht, korrespondiert mit den herausgearbeiteten Erkenntnissen zu den Vorgaben zur Digitalisierung in der Buchführung im Steuerrecht. Wenn man das hier gefundene Ergebnis in eine Verknüpfung mit diesen Erkenntnissen zur Digitalisierung, insbesondere mit denen zu den Rückwirkungen der elektronischen Übermittlung von Informationen an die Finanzverwaltung auf die Form der Buchführung beim Steuerpflichtigen,¹⁵³ bringt, lässt sich aus der fehlenden normativen Rückwirkung der Datenübermittlung auf die Buchführung ein Indiz dafür ableiten, dass auch eine Übertragung der hier herausgearbeiteten Terminologie zur Elektronik auf die Buchführung im Steuerrecht nicht ohne weiteres möglich ist.

Dieser Befund wird außerdem dadurch bekräftigt, dass die §§ 146, 146a, 146b AO, die eine elektronische Buchführung oder elektronische Aufzeichnungen als Begriff verwenden, nicht mit einem der aufgezeigten Gesetze, die den Schwerpunkt dieser Terminologie im kommunikativen Bereich setzen,¹⁵⁴ in die Abgabenordnung eingefügt wurden, sondern durch eigene Gesetze in den Jahren 2008¹⁵⁵ und 2016¹⁵⁶.

Einen weiteren Beleg für eine nicht vollständige Übertragbarkeit auf den Begriff der elektronischen Buchführung liefert die Reform des § 146 Abs. 2b AO im Zuge des Jahressteuergesetzes 2020. Dadurch wurde in § 146 Abs. 2b AO neben dem Tatbestand der elektronischen Bücher und der sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen zusätzlich zu der bisher allein möglichen schriftlichen Antragstellung die Option geschaffen, einen „elektronischen Antrag“ zu stellen.¹⁵⁷ Insofern geht es bei der elektronischen Antragstellung erneut um einen kommunikativen Prozess. Dass die in der selben Norm verwendeten Begriffe „elektronische Bücher“ und „elektronische[r] Antrag“ trotz des identischen Merkmals der Elektronik nicht vollständig kongruent sind, ergibt sich schon daraus, dass es bei der Buchführung gerade nicht um einen kommunikativen Prozess geht.¹⁵⁸ Somit ist für den hier untersuchten Bereich der Buchführung nach einer autonomen Bestimmung des Begriffs der elektronischen Bücher und der sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen zu suchen.

¹⁵³ Siehe zu den Wechselwirkungen von elektronischer Übermittlung zu den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten die Ausführungen unter Gliederungspunkt B. IV. 2. auf S. 111 sowie zur Frage der normativen Rückwirkung den Unterpunkt B. IV. 2. d) aa) auf S. 116.

¹⁵⁴ Gemeint sind das dritte Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften vom 21. 8. 2002 sowie das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. 7. 2016.

¹⁵⁵ Die Norm des § 146 Abs. 2a AO wurde eingefügt durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19. 12. 2008, vergleiche schon Gliederungspunkt B. II. 1. auf S. 83.

¹⁵⁶ Die §§ 146a, 146b AO wurden eingefügt durch Art. 1 des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. 12. 2016.

¹⁵⁷ BGBl. I 2020, 3096, 3127, rechte Spalte.

¹⁵⁸ Dazu sogleich noch Gliederungspunkt C. II. 3. auf S. 236.

3. Elektronik als Sonderbegriff für die Buchführung

Eine gesetzliche Definition der elektronischen Bücher oder der sonstigen elektronischen Aufzeichnungen lässt sich der Abgabenordnung nicht entnehmen. Aus der vorhergehenden Untersuchung¹⁵⁹ kristallisiert sich allerdings heraus, dass sich das Merkmal der Elektronik in der Buchführung entgegen dem allgemeinen Begriffsverständnis des Steuergesetzgebers nicht etwa durch einen kommunikativen Übermittlungsprozess bestimmen lässt. Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck der Buchführung im Steuerrecht.¹⁶⁰ Zwar ist die steuerrechtliche Buchführung auch darauf gerichtet, eine Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen i. S. d. § 199 Abs. 1 AO durch die Finanzbehörden zu ermöglichen, was einen Informationsaustausch zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde, also einen kommunikativen Prozess, voraussetzt.¹⁶¹ Allerdings kann dieser Aspekt schon deshalb nicht das für eine elektronische Buchführung kennzeichnende Merkmal sein, weil dieser Informationsaustausch als Teil der Verifikations- und Kontrollfunktion unabhängig vom Merkmal der Elektronik der Buchführung stattfindet. Außerdem bleibt Sinn und Zweck der Buchführung auf der Primärebene die Dokumentationsfunktion. Diese wird jedoch nicht durch einen dynamischen Austauschprozess, sondern eher durch einen zeitlich vorgelagerten Erstellungsprozess und einen langandauernden statischen Konservierungsprozess gekennzeichnet, wofür auch der Wortlaut des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO spricht, der neben der Führung der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen die Aufbewahrung selbiger als eigenständige Variante in Bezug nimmt.

Auf der Suche nach Vorschriften in der Abgabenordnung, die den Begriff der Elektronik neben den Buchführungsvorschriften der §§ 146, 146a, 146b AO ebenfalls nicht in den Kontext eines kommunikativen Prozesses setzen, findet sich unter den insgesamt 43 Normen, die den Begriff der Elektronik aufgreifen, lediglich eine Norm, die ein solch statisches Verständnis nahelegt. Die Norm des § 344 Abs. 1 AO beschäftigt sich mit enumerativ aufgezählten Fällen, in denen Auslagen im Rahmen von Vollstreckungshandlungen anfallen.¹⁶² Mit ihrer systematischen Stellung im vierten Abschnitt des sechsten Teils, der die Kosten des Vollstreckungsverfahrens regelt, kann die Regelung wohl als „Dunkelnorm“ bezeichnet werden. Dennoch ist die Vorschrift für die vorliegende Untersuchung gleich in mehrfacher Hinsicht interessant.

Zum einen wurde sie durch Art. 8 Nr. 13 des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften¹⁶³ vom

¹⁵⁹ Vergleiche zuvor Gliederungspunkt C. II. 2. auf S. 228.

¹⁶⁰ Allgemein zur steuerrechtlichen Relevanz der Buchführung bereits Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46.

¹⁶¹ Zu diesem Sekundärzweck und den Wechsel- beziehungsweise Rückwirkungen auf die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten siehe schon Gliederungspunkt B. IV. 2. auf S. 111.

¹⁶² Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 344 AO, Rn. 1 f.

¹⁶³ BGBl. I 2004, 3310, 3323 f.

9. 12. 2004 komplett neu gefasst, und durch Art. 1 Nr. 16 des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften¹⁶⁴ vom 22. 12. 2014 wurden in § 344 Abs. 1 Nr. 1 AO die Sätze 3 bis 4 hinzugefügt, in denen gleich mehrfach auf den Begriff der Elektronik Bezug genommen wird. Dieser zeitliche Ablauf ist deshalb so interessant, da die Überarbeitung der Norm lange nach der erstmaligen Einfügung des Begriffs der Elektronik durch das dritte Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften vom 21. 8. 2002¹⁶⁵ stattfand, aber noch vor dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens¹⁶⁶ vom 18. 7. 2016. Damit ist eine zeitliche Nähe zur Einfügung des § 146 Abs. 2a AO durch das Jahressteuergesetz 2009 gegeben, der erstmals die elektronischen Bücher und die elektronischen Aufzeichnungen erwähnt.

Zum anderen kann die gleich mehrfache Bezugnahme zum Begriff der Elektronik in § 344 Abs. 1 Nr. 1 AO tiefere Rückschlüsse auf das Begriffsverständnis des Steuergesetzgebers ermöglichen. So heißt es in § 344 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 bis S. 4 AO: „Werden anstelle von Abschriften elektronisch gespeicherte Dateien überlassen, betragen die Auslagen 1,50 Euro je Datei. Für die in einem Arbeitsgang überlassenen oder in einem Arbeitsgang auf einen Datenträger übertragenen Dokumente werden insgesamt höchstens 5 Euro erhoben. Werden zum Zweck der Überlassung von elektronisch gespeicherten Dateien Dokumente zuvor auf Antrag von der Papierform in die elektronische Form übertragen, beträgt die Pauschale für Schreibaufwendungen nach Satz 2 nicht weniger, als die Pauschale im Fall von Satz 1 betragen würde“. Während die Regelung des § 344 Abs. 1 Nr. 1 AO inhaltlich eine Pauschalierung für einen Aufwendungsersatzanspruch der Vollstreckungsbehörde gegen den Vollstreckungsschuldner für Abschriften normiert,¹⁶⁷ zeigt sich, dass die konkrete Art der Überlassung, also etwa per E-Mail oder auf einem körperlichen Datenträger, gerade keine Rolle spielt.¹⁶⁸ Dies bestätigt die Annahme, dass § 344 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht die sonst in der Terminologie der Abgabenordnung gebräuchliche Verwendung der Elektronik als kommunikativer Übermittlungsvorgang zugrunde liegt, sodass hier unter Umständen Rückschlüsse für die Tatbestandsmerkmale der elektronischen Bücher und der sonstigen elektronischen Aufzeichnungen möglich sind.

Bei Betrachtung des Wortlauts lässt der Tatbestand des § 344 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 AO den Rückschluss zu, dass es Dokumente in elektronischer Form und Dokumente in Papierform gibt und dass eine Umwandlung von der Papierform in die elektronische

¹⁶⁴ BGBl. I 2014, 2417, 2419.

¹⁶⁵ BGBl. I 2002, 3322 ff.

¹⁶⁶ BGBl. I 2016, 1679 ff.

¹⁶⁷ *Schneider*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 344 AO, Rn. 1; *Zöllner*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 344 AO, Rn. 3.

¹⁶⁸ So auch *Neumann*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 344 AO, Rn. 5.1, der als körperliche Datenträger etwa CD-ROM, DVD sowie USB-Stick nennt und diese neben die „elektronisch[e] Übermittlung] per E-Mail“ stellt.

Form möglich sein muss. Mit dem Umwandlungsvorgang dürfte das Einscannen¹⁶⁹ der Dokumente in Papierform gemeint sein.¹⁷⁰

Hinsichtlich der Dokumente in elektronischer Form ließe sich allerdings eine Verknüpfung zu den bereits herausgearbeiteten Erkenntnissen im Rahmen des § 87a AO herstellen.¹⁷¹ Dabei dürfte der Begriff des Dokuments in elektronischer Form in § 344 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 AO mit dem Begriff des elektronischen Dokuments in § 87a AO identisch sein. Dafür spricht neben dem zwar nicht identischen, aber sehr ähnlichen Wortlaut außerdem die systematische Verortung des § 87a AO im ersten Abschnitt des dritten Teils der Abgabenordnung innerhalb der allgemeinen Verfahrensvorschriften. Dadurch sind die Regelungen des § 87a AO ebenfalls auf das Vollstreckungsverfahren nach den §§ 249 bis 346 AO anwendbar.

Allerdings gibt es hinsichtlich der beiden Normen einen erheblichen Unterschied. Im Gegensatz zu § 87a AO steht bei § 344 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 AO nicht das Element der elektronischen Übermittlung im Vordergrund. Diese These lässt sich schon daran erhärten, dass der Wortlaut des § 87a AO explizit von einer „Übermittlung“ ausgeht, während der Wortlaut des § 344 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 AO von einer „Überlassung“ spricht. Schon im allgemeinen Sprachgebrauch ist eine Überlassung eher mit etwas Gegenständlichem an einem bestimmten Ort verbunden. Während eine Übermittlung eine gewisse Distanz impliziert, da der Wortkern ein zwischengeschaltetes Mittel enthält. Schließlich kommt das Wort Mittel nach seinem identischen Wortstamm von dem Wort Mitte und beschreibt etwas, was in der Mitte zwischen einem Handelnden und seinem Ziel liegt.¹⁷² Im Hinblick auf die in beiden Normen genannten Dokumente, bei weiterer Betrachtung mithin die zugrundeliegenden Informationen, geht es bei § 344 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 AO also nicht primär um den Inhalt, sondern eher um den Träger dieses Inhalts.

Dass es in § 344 Abs. 1 Nr. 1 AO um den Träger des Inhalts geht, bestätigt auch die Auslegung nach der inneren Systematik der Norm. So können die Abschriften der Informationen in der Regel durch Fotokopien, entweder als Schwarz-Weiß-Kopien nach § 344 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 lit. a und b AO oder als Farbkopien nach § 344 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 lit. c und d AO, gefertigt werden.¹⁷³ Die zugrundeliegenden Informationen bleiben dabei jedoch identisch. Nur der Träger der Informationen und die Erstellung unterscheiden sich. Weiter bestätigt die Auslegung nach Sinn und Zweck des § 344 Abs. 1 Nr. 1 AO, dass es um den Träger der Informationen gehen muss. Nach seinem

¹⁶⁹ Eine Parallele findet sich damit zum Digitalisierungsprozess von Buchführungsunterlagen durch das Einscannen, siehe zur Digitalisierung in Papierform erstellter oder eingehender Unterlagen bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. b) auf S. 126.

¹⁷⁰ *Loose*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 344 AO, Rn. 3a nennt das Einscannen nur als Beispiel, äußert sich indes nicht zu weiteren Möglichkeiten.

¹⁷¹ Vergleiche zu diesen Erkenntnissen schon Gliederungspunkt C. II. 2. a) auf S. 229.

¹⁷² Zum allgemeinen Sprachgebrauch siehe auch Duden, Bedeutungsübersicht für das Wort „Mittel“, abrufbar unter: <https://bit.ly/2SEZKER>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

¹⁷³ *Schneider*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 344 AO, Rn. 3.

Zweck soll § 344 AO die Höhe der auf den Vollstreckungsschuldner zukommenden Kosten verbindlich bestimmen.¹⁷⁴ Diese Kostenbestimmung richtet sich in § 344 Abs. 1 Nr. 1 AO nach dem verwendeten Medium und der Erstellung, also erneut nicht nach dem Inhalt, sondern dem Träger dieses Inhalts.

Das Merkmal der Elektronik wird in § 344 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, S. 4 AO im Zusammenhang mit elektronisch gespeicherten Dateien verwendet. Bei Dateien handelt es sich nach informationstechnischem Verständnis um Zusammenfassungen von Daten zu sachbezogenen Einheiten, die auf Datenträgern gespeichert werden.¹⁷⁵ Folglich erfolgt die Begriffsverwendung in § 344 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, S. 4 AO im Zusammenhang mit der Art, wie die Daten gespeichert werden. Nämlich in elektronischer Art, was nach dem schon herausgearbeiteten allgemeinen Begriffsverständnis¹⁷⁶ ein elektronisches Datenverarbeitungssystem voraussetzt. Somit ist mit dem Begriff der Elektronik nicht die inhaltliche Aufzeichnung, sondern das zugrundeliegende Aufzeichnungssystem, quasi als Erstellungsart und Träger der Informationen gemeint.

Auch nach Einschätzung der Literatur handelt es sich bei einer elektronischen Buchführung um eine Buchführung, die sich nicht etwa durch einen kommunikativen Übermittlungsprozess bestimmen lässt, sondern die, weiter gefasst, auf dem Einsatz eines oder mehrerer Datenverarbeitungssysteme beruht.¹⁷⁷ Zu diesen Datenverarbeitungssystemen gehören nicht nur das eigentliche System, auf dem die Finanzbuchhaltungssoftware betrieben wird, sondern es können zudem auch sogenannte Vor- und Nebensysteme¹⁷⁸, wie etwa das Kassensystem¹⁷⁹ oder das Warenwirtschaftssystem¹⁸⁰, erfasst sein. Damit sind auch Anlagenbuchhaltungssysteme, Archivsysteme, Dokumenten-Management-Systeme, Lohnbuchhaltungssysteme, Material- und Warenwirtschaftssysteme, Zeiterfassungssysteme sowie elektronische Waagen, Taxameter und Geldspielgeräte vom Begriff der elektronischen Buchführung erfasst.¹⁸¹

Neben dem Prozess der Erfassung und Führung ist vom Grundbegriff der elektronischen Buchführung auch die Aufbewahrung beziehungsweise Speicherung der

¹⁷⁴ Neumann, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 344 AO, Rn. 5.

¹⁷⁵ Abts/Mülder, Grundkurs Wirtschaftsinformatik, S. 46, 159.

¹⁷⁶ Zu der allgemein-technischen Bedeutung schon Gliederungspunkt C. II. 1. auf S. 228.

¹⁷⁷ Zutreffend auf das zugrundeliegende System als Träger abstellend Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 145 AO, Rn. 13, der zwar von „einem Datenverarbeitungssystem“ spricht, den Begriff „eines“ Datenverarbeitungssystems aber weit versteht und auch Nebensysteme davon erfasst sieht.

¹⁷⁸ Zur Definition und Abgrenzung solcher Systeme noch Gliederungspunkt D. II. 2. a) auf S. 299.

¹⁷⁹ BFH vom 16.12.2014, Az. X R 42/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR42.13.0, Rn. 23.

¹⁸⁰ BFH vom 16.12.2014, Az. X R 29/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR29.13.0, Rn. 30.

¹⁸¹ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 145 AO, Rn. 13.

entsprechend erstellten Datenbestände umfasst. Dieses Auslegungsergebnis bestätigt der Wortlaut des § 146 Abs. 2a S. 1, Abs. 2b S. 1 AO, nach dem elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon im Ausland geführt „und aufbewahrt“ werden können. Als Medien für die elektronische Aufbewahrung kommen etwa CD-ROM, Disketten, DVD, EDV-Magnetbänder, Plattensysteme oder mikro-verfilmtes Schriftgut in Betracht.¹⁸² Magnetbänder, Plattenspeicher und andere Speichermedien können diese Aufbewahrungsfunktion zumindest dann erfüllen, soweit sie als „Bestandsbänder“ zum Einsatz kommen, also nicht nur der temporären Datenspeicherung im Buchführungsprozess dienen.¹⁸³

4. Begriff der Digitalisierung

Um den Begriff der elektronischen Buchführung in ein Verhältnis zum Zentralbegriff der Digitalisierung als Thema dieser Arbeit setzen zu können und um eine Verknüpfung der im zweiten Kapitel angesprochenen Digitalisierungsvorgaben¹⁸⁴ mit dem in diesem Kapitel in den Fokus genommenen Internationalisierungsaspekt im Rahmen des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO herzustellen, muss ermittelt werden, wie sich der Begriff der elektronischen Buchführung zum Begriff der Digitalisierung verhält. Dabei ist zunächst festzustellen, dass die Bedeutung des Wortes Digitalisierung vom jeweiligen Verwendungskontext abhängt.¹⁸⁵

a) Informationstechnische Auslegung

Aus informationstechnischer Sicht bezeichnet das Wort „digital“ eine bestimmte Darstellungsform von Informationen durch sogenannte diskrete, also nicht stetig veränderbare Werte beziehungsweise Zeichen, wobei die Abgrenzung zur analogen Darstellungsform darin besteht, dass bei einer analogen Darstellung der Übergang von einem Wert zum nächsten stufenlos erfolgt, während bei einer digitalen Darstellung dieser Übergang sprunghaft erfolgt.¹⁸⁶ Vereinfacht ließe sich das am Beispiel einer Armbanduhr erklären. Eine analoge Uhr mit einem mechanischen Uhrwerk und nur einem Stundenzeiger würde (bei mikroskopischer Betrachtung) trotzdem eine minutengenaue Ablesung ermöglichen, da sich der Zeiger zwischen zwei Stunden in (auf physikalischer Ebene betrachtet) unendlich vielen kleinen

¹⁸² *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 10 mit dem Hinweis, dass die Art der Darstellung zwar unerheblich sei, dass jedoch besprochene Tonbänder oder Phonographien nicht umfasst seien, da diese keine Schriftstücke wiedergeben würden.

¹⁸³ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 5.

¹⁸⁴ Zu den Digitalisierungsvorgaben der Buchführung im Steuerrecht bereits Gliederungspunkt B. IV. auf S. 105.

¹⁸⁵ Mit dieser Erkenntnis auch *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 411.

¹⁸⁶ *Hansen/Neumann*, Arbeitsbuch Wirtschaftsinformatik 1, S. 91.

Zwischenschritten über das Ziffernblatt bewegt. Eine Digitaluhr, die nur eine Stundenanzeige hat, könnte demgegenüber nur 12 beziehungsweise 24 Einzelwerte darstellen. Der Grund für diese eingeschränkte Darstellungsform liegt in den diskreten Werten, die einer digitalen Form zugrunde liegen.¹⁸⁷ Im Ergebnis bezieht sich das Wort „digital“ also auf eine bestimmte Darstellungsform. Aus informationstechnischer Sicht würde man von einer Digitalisierung also nur für den konkreten Umwandlungsprozess¹⁸⁸ von einer analogen in eine digitale Darstellungsform sprechen.

b) Allgemein-gesellschaftliches Begriffsverständnis

Auf einer allgemein-gesellschaftlichen Ebene ist die Verwendung des Wortes „digital“ eher zu einem Modewort¹⁸⁹ geworden.¹⁹⁰ So wird häufig jeder technische oder automatisierte Prozess, manchmal sogar jeder mittels eines Geräts durchgeführte Vorgang als digital bezeichnet. Demensprechend ist auch der Begriff der Digitalisierung im allgemeinen Sprachgebrauch eher weiter zu verstehen und erfasst nicht nur den konkreten informationstechnischen Umwandlungsprozess der Darstellungsform, sondern kann sich auch auf eine gesellschaftliche Transformation, etwa bei den Schlagworten der Digitalisierung der Verwaltung oder der Digitalisierung der Wirtschaft, beziehen.

c) Begriffsverständnis in der steuerrechtlichen Literatur

Zwischen diesen beiden, bei genauerer Betrachtung weit auseinander liegenden Positionen ist zu ermitteln, welches Verständnis an den Begriff der Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht als Zentralbegriff dieser Arbeit anzulegen ist. So wird vertreten, im Kontext des Steuerrechts sei der Begriff der Digitalisierung sehr weit auszulegen und erfasse im Bereich des Steuerverfahrensrechts vor allem Automatisierungsvorgänge.¹⁹¹ Weiterhin besteht eine Wechselwirkung zwischen der IT-

¹⁸⁷ So wird ein digitales Signal in der Schaltungstechnik in Stufen zu bestimmten Zeitpunkten eingeteilt. Im OSI-Referenzmodell erfolgt auf der untersten Stufe, dem sogenannten Physical Layer, eine Zerlegung in Bitsignale, die jeweils nur den Wert 0 oder 1 haben können. Für das Uhrenbeispiel bedeutet dies, dass für die Darstellung von 12 Stunden mindestens 12 Zustände benötigt werden, wobei jedes Bit 2 Zustände abbilden kann. Man bräuchte also 4 Bit (hoch 2 Zustände, gleich 16 Zustände), um die 12 Einzelwerte der Uhr digital abbilden zu können.

¹⁸⁸ Einen solchen informationstechnischen Umwandlungsprozess stellt etwa das Einscannen von Unterlagen in Papierform dar. Siehe dazu bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. b) auf S. 126, sowie zur Erklärung des Scanvorgangs die Fußnote 345 auf S. 126.

¹⁸⁹ *Drüen*, DStJG 2019, 1 wendet es ins Positive und spricht von der Digitalisierung „als wirkmächtiger Megatrend des Wirtschaftens und Rechtslebens“.

¹⁹⁰ Allein die Suche im Duden Onlinewörterbuch ergibt schon 67 Treffer mit dem Wortstamm „digital“. Siehe <https://bit.ly/2V0sV9D>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

¹⁹¹ *Ley*, DStR 2019, 72.

gestützten Automatisierung von Geschäftsprozessen und dem Prozess der Digitalisierung des Steuerrechts sowohl im materiellen wie auch im verfahrensrechtlichen Sinne, welche auch dem Ziel dient, digitale Geschäftsprozesse durch das Steuerrecht besser abbilden zu können.¹⁹² Insgesamt geht die Literatur also von einem eher weiten Verständnis des Begriffs der Digitalisierung im¹⁹³ Steuerrecht aus.¹⁹⁴

d) Begriffsverständnis des Steuergesetzgebers

Welches Begriffsverständnis der Gesetzgeber selbst anlegt und welches Verhältnis er damit zum Begriff der Elektronik begründet, ist erneut durch eine Gesamtbetrachtung der Abgabenordnung zu ermitteln.

Wie schon herausgearbeitet, werden der Begriff der Elektronik beziehungsweise verwandte Begriffsformen in 43 Vorschriften der Abgabenordnung verwendet.¹⁹⁵ Demgegenüber taucht der Begriff „digital“¹⁹⁶ in der gesamten Abgabenordnung nur in zwei¹⁹⁷ Normen, nämlich in den §§ 146a, 146b AO auf. Beide Normen wurden am 22. 12. 2016 durch Art. 1 des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen¹⁹⁸ eingefügt.

In den beiden Normen wird gleichzeitig der Begriff des elektronischen Aufzeichnungssystems verwendet, sodass hier Schlüsse gezogen werden können, welche inhaltliche Bedeutung der Steuergesetzgeber dem Begriff „digital“ zugrunde legt und in welchem Verhältnis sich dieser Begriff zum Begriff des „elektronischen Aufzeichnungssystems“ bewegt. Interessant ist diese Verknüpfung auch deshalb, weil in der Systematik der Abgabenordnung eine unmittelbare Nachbarschaft zur hier in den Fokus genommenen Vorschrift des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO besteht.

aa) Elektronik als Ober- und Prozessbegriff

Schon die amtliche Überschrift des § 146a AO lautet „Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme“

¹⁹² *Mellinghoff*, Auswirkungen der Digitalisierung im Steuerrecht, 421; *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 411.

¹⁹³ *Drüen*, DStJG 2019, 6 weist mit Recht im Zusammenhang mit der 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft unter dem Thema „Digitalisierung im Steuerrecht“ darauf hin, dass der Begriff der Digitalisierung im Steuerrecht weiter reicht als die Digitalisierung des Steuerrechts.

¹⁹⁴ Ein solch weites Verständnis soll daher auch dem Begriffsverständnis im Rahmen dieser Arbeit beigemessen werden.

¹⁹⁵ Zu den Details und genauen Angaben siehe bereits Gliederungspunkt C. II. 2. auf S. 228.

¹⁹⁶ Ähnliche Wortstämme oder verwandte Begriffsformen, wie etwa Digitalisierung, finden sich in der Abgabenordnung nicht.

¹⁹⁷ Stand der Zählung ist der 18. 1. 2021.

¹⁹⁸ BGBl. I 2016, 3152 f.

me; Verordnungsermächtigung“. In der Norm definiert § 146a Abs. 1 S. 1 AO zunächst, welche Anforderungen an ein elektronisches Aufzeichnungssystem zu stellen sind. So muss ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet werden, das jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall und jeden anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet. Nach § 146a Abs. 1 S. 2 AO sind das elektronische Aufzeichnungssystem und die digitalen Aufzeichnungen durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen.

Diese Verknüpfung zwischen einem elektronischen Aufzeichnungssystem und den digitalen Aufzeichnungen deutet darauf hin, dass digitale Aufzeichnungen die Folge beziehungsweise das Produkt eines elektronischen Aufzeichnungssystems sind. Dadurch bestätigt sich die herausgearbeitete These, dass das Tatbestandsmerkmal der Elektronik im Rahmen der Buchführung an das zugrundeliegende Aufzeichnungssystem, also die Erstellungsart und den Träger der Informationen, anknüpft.¹⁹⁹ Demgegenüber können digitale Aufzeichnungen die Folge eines elektronischen Aufzeichnungssystems sein, sodass mit dem Begriff „digital“ die Form angesprochen ist, in der die Daten durch das Aufzeichnungssystem verarbeitet und gespeichert werden.

Für ein solches Verständnis spricht auch die Auslegung nach der inneren Systematik des § 146a Abs. 1 AO. So ist in § 146a Abs. 1 S. 2 AO zunächst zu erkennen, dass der Gesetzgeber im Wortlaut ausdrücklich zwischen elektronischem Aufzeichnungssystem und digitalen Aufzeichnungen unterscheidet, was dafür spricht, dass er den Worten „elektronisch“ und „digital“ grundsätzlich eine andere Bedeutung beimisst. Dabei wird für die digitalen Aufzeichnungen ausdrücklich auf § 146a Abs. 1 S. 1 AO verwiesen. Dort wird aber nicht explizit von digitalen Aufzeichnungen gesprochen, sodass der Gesetzgeber mit der Verweisung in § 146a Abs. 1 S. 2 AO nur die aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfälle oder anderen Vorgänge gemeint haben kann. Diese Geschäftsvorfälle und anderen Vorgänge bilden den Inhalt, der demnach in digitaler Form aufgezeichnet wird. Der Begriff der Elektronik wird demgegenüber in § 146a Abs. 1 S. 1 AO im Zusammenhang mit dem elektronischen Aufzeichnungssystem an die Erstellungsart der digitalen Aufzeichnungen angeknüpft.

Weiterhin sind nach § 146a Abs. 1 S. 4 AO die digitalen Aufzeichnungen auf einem Speichermedium zu sichern und für Nachschauen nach § 146b AO sowie Außenprüfungen nach §§ 193 ff. AO durch elektronische Aufbewahrung verfügbar zu halten. In § 146a Abs. 1 S. 4 AO wird der Begriff der Elektronik also im Zusammenhang mit einer elektronischen Aufbewahrung als Träger zur späteren Lesbarmachung der digitalen Aufzeichnungen verwendet.

Für das Merkmal der Elektronik lassen sich daraus zwei Schlussfolgerungen ziehen. Zum einen verwendet der Gesetzgeber das Merkmal der Elektronik als

¹⁹⁹ Dazu schon Gliederungspunkt C. II. 3. auf S. 236.

Prozessbegriff, welcher die zu verarbeitenden digitalen Aufzeichnungen über mehrere Prozessschritte von der Aufzeichnung bis zur Aufbewahrung begleitet. Außerdem verbindet sich damit scheinbar eine Verwendung der Elektronik als eine Art Oberbegriff, der die Erstellung und Aufbewahrung von digitalen Aufzeichnungen einschließt.

Dass der Gesetzgeber den Begriff der Elektronik als Oberbegriff versteht, legt auch die Untersuchung zum historisch-genetischen Ursprung dieser Terminologie nahe. Wie schon herausgearbeitet,²⁰⁰ wurde der Begriff der Elektronik maßgeblich durch das dritte Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften vom 21. 8. 2002²⁰¹ in die Verwaltungsverfahrensgesetze des Bundes und damit auch in die Abgabenordnung implementiert. Die Begründung der Bundesregierung zum Gesetzentwurf fasst die wesentlichen Änderungen in sechs Punkten zusammen. Dabei heißt es in Punkt 4: „Zur Beschreibung jeglicher Erscheinungsform elektronischer Dokumente, also nicht nur als Alternative zur gesetzlich angeordneten Schriftlichkeit, verwendet der Gesetzentwurf das Wort ‚elektronisch‘ als Oberbegriff“²⁰². Bei der hier als Beleg angeführten Gesetzesbegründung ist zwar zu berücksichtigen, dass der Begriff durch das dritte Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften für einen kommunikativen Prozess verwendet wurde, mithin nicht unmittelbar auf die steuerrechtliche Buchführung übertragbar ist.²⁰³ Dennoch liegt es nicht fern, dass mit der Einführung eines Begriffs eine gewisse Charakterprägung auch für die Reichweite einhergeht, an der sich die spätere Gesetzgebung orientiert. Dieses Argument lässt sich insbesondere dadurch untermauern, dass es sich mit dem Gesetz vom 21. 8. 2002 um die erstmalige Einführung des Begriffs in breitem Umfang handelte.

Als Gegenargument zum hier entwickelten Verhältnis der Begriffe „digital“ und „elektronisch“ ließe sich anführen, dass die bereits zur Herausarbeitung des Begriffs der Elektronik herangezogene Norm des § 344 AO diesen Begriff in § 344 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 AO entgegen dem hier entwickelten Verhältnis gleichzeitig für den Inhalt der Aufzeichnungen zu verwenden scheint, wenn dort im Wortlaut nicht von einer Übertragung in die digitale Form, sondern von einer Übertragung in die „elektronische Form“ gesprochen wird. Dass die Norm nach systematischer und teleologischer Auslegung aber gerade nicht primär an den Inhalt, sondern eher an den Träger dieses Inhalts anknüpft, wurde bereits dargelegt.²⁰⁴ Die dennoch im Wortlaut des § 344 AO angelegte Existenz einer elektronischen Form dürfte indes einer historischen Entwicklung geschuldet sein.

²⁰⁰ Zum historisch-genetischen Ursprung des Begriffs der Elektronik in den Verwaltungsverfahrensgesetzen schon Gliederungspunkt C. II. 2. b) auf S. 232.

²⁰¹ BGBl. I 2002, 3322 ff.

²⁰² BT-Drucks. 14/9000, S. 27, rechte Spalte.

²⁰³ Zur allenfalls eingeschränkten Übertragbarkeit schon Gliederungspunkt C. II. 2. c) auf S. 234.

²⁰⁴ Ausführlich zu dieser Auslegung schon Gliederungspunkt C. II. 3. auf S. 236.

Für diese historische Entwicklung im Begriffsverständnis lässt sich nochmals ein Ansatzpunkt im dritten Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften²⁰⁵ finden. Während der Begriff der Elektronik beziehungsweise verwandte Begriffsformen dort ganze 586 Entsprechungen im Gesetzentwurf der Bundesregierung und in der zugehörigen Gesetzesbegründung finden, taucht demgegenüber der Begriff „digital“ nur ein einziges Mal auf. Die seltene Verwendung dieses Begriffs bestätigt aber, dass der Begriff „digital“ zum damaligen Zeitpunkt nicht so gebräuchlich war und erst allmählich die Verwendung des Wortes „elektronisch“ abgelöst hat.

In der Gesetzesbegründung wird zur Modifikation des § 37 Abs. 2 S. 1 VwVfG, der um die Möglichkeit, einen Verwaltungsakt in elektronischer Weise zu erlassen, ergänzt werden sollte, ausgeführt, dass „der elektronisch übermittelte [Verwaltungsakt] nicht nur als in anderer Weise, sondern auch als schriftlich erlassener Verwaltungsakt verstanden werden [kann], da Schrift im modernen Sprachgebrauch eine allgemeine Bezeichnung für eine Form oder ein Verfahren der Aufzeichnung oder Einprägung von Information (digitaler und analoger) auf oder in eine[m] Träger ist“²⁰⁶. Schon diese einmalige Verwendung des Begriffs „digital“ bestätigt allerdings das hier entwickelte Begriffsverständnis. Schließlich wurde schon damals mit dem Begriff die Information, also der Inhalt verbunden, der sich „auf oder in eine[m] Träger“ befindet.

Folglich verfestigt sich das herausgearbeitete Verhältnis zwischen den Begriffen, wonach der Gesetzgeber das Merkmal der Elektronik zum einen als Prozessbegriff und zum anderen als eine Art Oberbegriff verwendet, der die Erstellung und Aufbewahrung der digitalen Aufzeichnungen einschließt.

Dass der Gesetzgeber in § 344 AO trotz des gewandelten Sprachgebrauchs bisher keine Anpassung vorgenommen hat, dürfte mindestens vier Umständen geschuldet sein. Erstens funktioniert die Norm des § 344 AO auch mit der redaktionellen Abweichung, sodass kein Anpassungsdruck vorhanden ist. Zweitens kann § 344 AO als eine Dunkelnorm²⁰⁷ bezeichnet werden, sodass die Begriffsabweichung bisher wahrscheinlich niemandem aufgefallen ist, zumal eine tiefere Auseinandersetzung mit dem Begriffsinhalt bisher fehlt. Drittens reagiert der Steuergesetzgeber mitunter eher träge auf technische Entwicklungen. Dies belegt die Norm des § 357 AO. Dort wurde die ausdrückliche Normierung der Möglichkeit einer Einspruchseinlegung per Telegramm²⁰⁸ erst mit Wirkung zum 1. 1. 2017 durch das Gesetz zur Modernisierung

²⁰⁵ BGBl. I 2002, 3322 ff.

²⁰⁶ BT-Drucks. 14/9000, S. 33, rechte Spalte oben mit Verweis auf das Stichwort Schrift in „Brockhaus, Die Enzyklopädie, 20. Aufl., Bd. 19 [1998]“.

²⁰⁷ Zu dieser Erkenntnis bereits Gliederungspunkt C. II. 3. auf S. 236.

²⁰⁸ Die Bezeichnung „Telegramm“ erfand 1852 der Amerikaner E. P. Smith, wobei Telegramme früher per Fernschreiber übermittelt wurden. Zur technischen und geschichtlichen Entwicklung des Telegramms siehe <https://bit.ly/2UKgC2p>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

des Besteuerungsverfahrens²⁰⁹ aufgehoben,²¹⁰ obwohl Telegramme ihre Bedeutung in der Verwaltungspraxis²¹¹ und auch im Allgemeinen schon seit Jahrzehnten verloren haben.²¹² Und viertens scheint der Gesetzgeber in der Unterscheidung der Begriffe nicht immer ganz präzise zu sein, was am allgemein-gesellschaftlichen Begriffswandel²¹³ von „elektronisch“ zum Modewort „digital“ liegen dürfte.

bb) Orientierung an weitem, allgemein-gesellschaftlichem Begriffsverständnis

Insbesondere der letztgenannte Punkt einer scheinbar nicht immer ganz präzisen Begriffsverwendung kann noch für eine weitere Erwägung im Rahmen dieser Untersuchung fruchtbar werden.

Nach § 146a Abs. 1 S. 4 AO sind die digitalen Aufzeichnungen auf einem Speichermedium zu sichern und für Nachschauen sowie Außenprüfungen durch elektronische Aufbewahrung verfügbar zu halten. Nach der Gesetzesbegründung soll ein Speichermedium in diesem Sinne „ein Objekt in der digitalen Datenverarbeitung zum Speichern von Daten“²¹⁴ sein. Bei präziser informationstechnischer Betrachtung müsste dagegen eigentlich von einem Objekt in der elektronischen Datenverarbeitung gesprochen werden, da es bei dem Speichermedium um einen Träger der Informationen geht. Diese Ungenauigkeit in der Gesetzesbegründung zu § 146a AO stützt die Vermutung, dass der Gesetzgeber nicht immer trennscharf zwischen den Begriffen „digital“ und „elektronisch“ unterscheidet.

Daraus lässt sich ableiten, dass der Gesetzgeber sich nicht an einer informationstechnischen Auslegung orientiert,²¹⁵ sondern ebenfalls eher eine allgemein-gesellschaftliche Verwendung²¹⁶ zugrunde legt. Folglich ist bei der Gesetzesaus-

²⁰⁹ BGBl. I 2016, 1679, 1693, linke Spalte unten.

²¹⁰ *Bartone*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 357 AO, Rn. 21 weist darauf hin, dass die Streichung keine Rechtsänderung zur Folge hat, sodass eine Einspruchseinlegung per Telegramm nach wie vor möglich wäre.

²¹¹ Mit dieser Erkenntnis auch die Gesetzesbegründung im Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 18/7457, S. 91.

²¹² Die meisten Anbieter haben die Übermittlung von Telegrammen schon eingestellt. Die Deutsche Post AG bietet zwar noch einen Telegrammservice an, heute ist eine Aufgabe aber nur noch online oder telefonisch möglich. Auch erfolgt die Übermittlung nicht mehr mittels Fernschreiber, siehe dazu Fußnote 208 auf S. 245.

²¹³ Während man früher beispielsweise von elektronischen Dokumenten sprach, ist heute im allgemeinen Sprachgebrauch eher das digitale Dokument verbreitet. Ebenso würde man heute eher sagen, „ich schicke die Unterlagen digital“ und nicht mehr „ich schicke die Unterlagen elektronisch“.

²¹⁴ BT-Drucks. 18/9535, S. 20.

²¹⁵ Zu der informationstechnischen Bedeutung siehe bereits Gliederungspunkt C. II. 4. a) auf S. 240.

²¹⁶ Zu der allgemein-gesellschaftlichen Bedeutung siehe bereits Gliederungspunkt C. II. 4. b) auf S. 241.

gung nicht das enge informationstechnische Begriffsverständnis, sondern eher die weite allgemein-gesellschaftliche Begriffsverwendung anzulegen.

cc) Kontrollüberlegungen und Praxiserwägungen

Das herausgearbeitete Begriffsverständnis stellt allerdings auch den Verfasser dieser Arbeit vor eine nicht einfach zu beantwortende Frage als Kontrollüberlegung. Wenn der Begriff der Elektronik als eine Art Oberbegriff zum Unterbegriff der Aufzeichnungen in digitaler Form verwendet wird, dann muss es ein Beispiel für einen weiteren Unterfall zum Oberbegriff geben, da ansonsten ein solches systematisches Verhältnis keinen Sinn ergäbe. Vereinfacht gesagt, müsste es für die Buchführung eine nicht digitale Form geben, die mittels eines elektronischen Systems aufgezeichnet und verfügbar gehalten wird.

Nach einiger Suche lässt sich als ein solches Beispiel mikro-verfilmtes Schriftgut finden. Bei der Mikroverfilmung handelt es sich um eine Technik, die vor allem zur Archivierung von Unterlagen eingesetzt werden kann, wobei eine spätere Lesbarmachung etwa über ein Mikrofilm-Lesegerät mit Bildschirm möglich ist.²¹⁷ Mithin wird zwar Elektronik zur Erstellung und als Träger für die spätere Lesbarmachung der Informationen eingesetzt, die Informationen selbst sind auf einem Mikrofilm jedoch nicht in diskreten Zeichen, folglich nicht in digitaler Form gespeichert.

Als weitere Kontrollüberlegung könnte man erwägen, ob digitale Aufzeichnungen immer ein elektronisches Aufzeichnungssystem voraussetzen. Allerdings könnten digitale Aufzeichnungen auch mit einem Bleistift auf einen Blatt Papier zum Beispiel in einer binären Zeichenfolge „01001000011000010110110001101100 01101111“ vorgenommen werden. Dieses Beispiel zeigt, dass der Begriff der digitalen Aufzeichnungen auf einer rein tatsächlichen Ebene nicht exklusiv dem Oberbegriff des elektronischen Aufzeichnungssystems zugeordnet werden kann. Das ist der Grund, warum hier nur von einer „Art“ Oberbegriff gesprochen wird. Für die Gesetzesauslegung gewinnt diese eher theoretische Möglichkeit jedoch keine Bedeutung. Schließlich erscheint es fernliegend, dass digitale Aufzeichnungen in der Buchführung ohne elektronische Unterstützung vorgenommen werden. Deshalb dürfte diese theoretische Möglichkeit auch für den Gesetzgeber nicht präsent gewesen sein und kann daher die Gesetzesauslegung nicht stützen.

Was den Bezug der hier angestellten Kontrollüberlegungen zur Praxis anbelangt, so ist zuzugeben, dass Verfahren wie etwa die Mikroverfilmung heute wohl eher nur noch im Museum anzutreffen sind. Schließlich wurde im vorhergehenden Kapitel schon aufgezeigt, dass Buchführungsprozesse heute weit überwiegend in digitaler Form stattfinden,²¹⁸ da diese schon auf Grund der Datenmengen im Zeitalter von

²¹⁷ Peez, Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung im Rechnungswesen, S. 93 ff. mit ausführlichen Informationen zum Einsatz von Mikroverfilmungstechnik im Rechnungswesen sowie einer Musterdarstellung in Abbildung 19.

²¹⁸ Siehe dazu bereits die Ausarbeitung unter Gliederungspunkt B. IV. 1. auf S. 106.

Industrie 4.0 sonst kaum noch beherrschbar wären.²¹⁹ Dennoch ist der Bezug zu inzwischen überkommenen Techniken für die Auslegung der in vielen Jahrzehnten und sogar Jahrhunderten mit solchen Techniken gewachsenen gesetzlichen Vorschriften²²⁰ zur steuerrechtlichen Buchführung von erheblicher Bedeutung.

Für die weitere Auslegung kann also festgehalten werden, dass der Gesetzgeber das Merkmal der Elektronik durch die zunehmende Digitalisierung und den damit einhergehenden allgemein-gesellschaftlichen Begriffswandel zwar nicht immer ganz einheitlich verwendet. Als große Linie lässt sich jedoch erkennen, dass es sich um einen Prozessbegriff und eine Art Oberbegriff handelt, der die Erstellung und Aufbewahrung von digitalen Aufzeichnungen mit einschließt.

5. Folgerungen für die Auslegung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO

Das aus der Gesamtbetrachtung der Abgabenordnung außerhalb von § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO herausgearbeitete Begriffsverständnis zur „Elektronik“ kann helfen, dieses ebenfalls in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO enthaltene und für den Anwendungsbereich der Norm entscheidende Merkmal wissenschaftlich fundiert auszulegen.

Die Gesetzesbegründung äußert sich nämlich zu der Fragestellung, was genau unter dem Begriff der elektronischen Bücher und sonstigen elektronischen Aufzeichnungen i. S. d. § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zu verstehen ist, nicht ausdrücklich. Dennoch lässt sich dort eine Parallele zu dem in diesem Abschnitt entwickelten Begriffsverständnis der Elektronik finden, wenn der Gesetzgeber davon ausgeht, dass „die Verlagerung der mittels eines Datenverarbeitungssystems erstellten Buchführung“ bewilligungsfähig sei.²²¹ Zentraler Anknüpfungspunkt für das Merkmal der Elektronik ist also auch in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO der Einsatz eines Datenverarbeitungssystems als Mittel des Buchführungsprozesses.

In einem Teil der Literatur wird aus der Formulierung der Gesetzesbegründung jedoch gefolgert, dass sich § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO nur auf die „erstellte“ Buchführung, also das Resultat der Buchführung, beziehen könne.²²² Nach der in diesem Abschnitt erarbeiteten Gesamtbetrachtung der Abgabenordnung zum Merkmal der Elektronik ist dieser Schluss aber keineswegs zwingend. Schließlich hat die Untersuchung gezeigt, dass es sich bei dem Tatbestandsmerkmal der Elek-

²¹⁹ Zu dem Aspekt der Datenmengen, der noch im Rahmen der Bestimmung der vom Datenzugriff nach § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO umfassten Systeme eine Relevanz gewinnt, siehe Gliederungspunkt D. II. 2. a) bb) auf S. 301.

²²⁰ Zu diesem historischen Entwicklungsprozess bereits Gliederungspunkt A. II. auf S. 34.

²²¹ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs zum JStG 2009 in BT-Drucks. 16/10189, S. 81, linke Spalte.

²²² Eine prozessbezogene Auslegung des § 146 Abs. 2a AO a. F. generell ablehnend *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1257 f.; *Weinbrenner*, DStR 2009, 2082, 2086.

tronik um einen weiten Prozessbegriff und eine Art Oberbegriff handelt, der mehrere Prozessschritte einschließen kann.

Insofern deutet neben der negativen Abgrenzung zu § 146 Abs. 2 AO im vorhergehenden Abschnitt²²³ auch die positive Bestimmung des zentralen Merkmals der Elektronik anhand der Gesamtsystematik der Abgabenordnung auf die Möglichkeit einer weiten Auslegung des Anwendungsbereichs von § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO hin.

III. Tatbestand der elektronischen Buchführung in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO

Das Haupttatbestandsmerkmal für eine Anwendbarkeit des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO ist, dass es sich in sachlicher Hinsicht um „elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon“ handelt. Dabei geht es um das für den Anwendungsbereich der Norm wichtigste und zugleich wohl umstrittenste Merkmal.²²⁴ Dementsprechend ist eine durch diese Tatbestandsvoraussetzung erzeugte Rechtsunsicherheit auf steuerverfahrensrechtlicher Ebene ein²²⁵ Hauptproblem für die rechtssichere Umsetzung von Internationalisierungsstrategien beziehungsweise dürfte sogar dafür sorgen, dass einige Steuerpflichtige von einem Antrag nach § 146 Abs. 2b AO gänzlich absehen.

Für die vorzunehmende Auslegung der Bedeutung und Reichweite des konkreten Anwendungsbereichs von § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO empfiehlt sich eine strukturierte Herangehensweise. In diesem Zusammenhang sollen die Gründe für die angesprochene Rechtsunsicherheit aufgearbeitet werden anhand des nochmals aufzugreifenden Erschließungsdefizits, welches wiederum aus praktischen Qualifikationsproblemen resultiert, die durch ein Praxisbeispiel verdeutlicht werden sollen.

Sodann ist eine Verknüpfung zum Grundtatbestand des § 146 Abs. 2 AO unter Einbeziehung der bereits im zweiten Kapitel erarbeiteten allgemeinen Begrifflichkeiten²²⁶ herzustellen, um auf dieser Grundlage und anhand der Aufarbeitung der Qualifikationsprobleme die Reichweite des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO auslegen zu

²²³ Siehe Gliederungspunkt C. I. auf S. 206, sowie die Zusammenfassung der dort erarbeiteten Ergebnisse unter Gliederungspunkt C. I. 3. auf S. 224.

²²⁴ Siehe etwa *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 42; *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457, jeweils m. w. N.

²²⁵ Das dürfte insbesondere auf mittelständische und große Unternehmen zutreffen. Bei kleinen Unternehmen und Gewerbetreibenden dürfte ein zentrales Problem nicht selten schon in der Unbekanntheit der Norm oder in der fehlenden Tatsachenkenntnis von einer Auslandsbuchführung liegen. Insofern soll unter Gliederungspunkt C. III. 4. auf S. 280 noch kurz darauf eingegangen werden, welche Auswirkungen eine solche Unkenntnis auf die Anwendung der Norm hat.

²²⁶ Zu den Begrifflichkeiten und Definitionen schon Gliederungspunkt B. III. auf S. 91.

können. Als Maßstab dieser Auslegung kann zum einen die im ersten Abschnitt dieses Kapitels entwickelte Erkenntnis dienen, dass es sich bei § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zwar um Ausnahmetatbestände handelt, dass diese entgegen einer oft vertretenen Position²²⁷ jedoch keine enge Auslegung determinieren. Zum anderen kann die im zweiten Abschnitt dieses Kapitels herausgearbeitete Erkenntnis, dass es sich bei dem Merkmal der Elektronik um einen Prozessbegriff und eine Art Oberbegriff handelt, eine entscheidende Vorprägung für die Beurteilung der einzelnen Prozessschritte bei einer Zuordnung zum Tatbestand der elektronischen Buchführung bilden.

1. Erschließungsdefizit durch praktische Qualifikationsprobleme

Um die mit § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO einhergehende Problematik für den Anwendungsbereich der Vorschrift besser verstehen zu können, soll als Ansatzpunkt nochmals zu der Frage zurückgekommen werden, warum auch über 10 Jahre nach Einführung der Regelung in § 146 Abs. 2a AO a.F. noch immer eine so erhebliche Rechtsunsicherheit besteht und nicht längst eine umfassende Aufarbeitung stattgefunden hat, obwohl hier ein zentraler Bereich der Steuerrechtsordnung²²⁸ betroffen ist. Wie schon in der Einleitung angeklungen,²²⁹ dürften die Gründe dafür vor allem in der Kumulation der Themenbereiche Digitalisierung und Internationalisierung verwurzelt sein.

Gerade was den Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO anbelangt, ergibt sich aber eine im Rahmen der Einleitung noch nicht vertiefte Problematik,²³⁰ die das Erschließungsdefizit in diesem Bereich erklären und gleichzeitig das Problembewusstsein für die vorzunehmenden Auslegungen erheblich erhellen kann.

²²⁷ Siehe etwa *Drien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 40; *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1257 f. noch zu § 146 Abs. 2a AO a.F.

²²⁸ Zur Relevanz der Buchführung schon Gliederungspunkt A. III. auf S. 43.

²²⁹ Zum Erschließungsdefizit im hier untersuchten Bereich bereits Gliederungspunkt A. IV. 2. auf S. 61.

²³⁰ Obwohl die Problematik eines Erschließungsdefizits durch die aufzuzeigenden Qualifikationsprobleme thematisch in die Einleitung gehört hätte, wird sie erst hier thematisiert. Das hat zum einen den Grund, dass zum Verständnis dieser Problematik ein Bewusstsein sowohl für die im zweiten Kapitel dargestellten Prozessschritte als auch für eine Vielzahl der aufgegriffenen Digitalisierungsaspekte der steuerrechtlichen Buchführung erforderlich ist, auf die in diesem Abschnitt verwiesen wird. Außerdem ist diese Problematik unverzichtbar, um eine unmittelbare Verknüpfung zur Auslegung des Anwendungsbereichs des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO herzustellen. Insofern hätte der in der Einleitung schwer zu verstehende Aspekt der praktischen Qualifikationsprobleme an dieser Stelle wiederholt werden müssen.

a) Qualifikationsprobleme in der Praxis

In der Theorie scheint die Abgrenzung zwischen der Grundregel des § 146 Abs. 2 AO, der die Führung und Aufbewahrung von Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf das Inland beschränkt, und der Vorschrift des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO, die eine Verlagerung dieser Unterlagen in das Ausland zulässt, gerade bei unbefangener Betrachtung eindeutig.²³¹ Während § 146 Abs. 2 AO seinem Wortlaut nach offen formuliert ist, stellt § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO nur auf elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen ab. Zentraler Unterschied ist also die Elektronik. So könnte man auf die Idee kommen, dass die Abgrenzung mit der im letzten Abschnitt vorgenommenen Bestimmung des Merkmals der Elektronik bereits möglich ist.

In der Praxis taucht jedoch das Problem auf, dass sich Steuerpflichtige mit nur volldigitalen Prozessketten oder mit Prozessketten ganz ohne den Einsatz von Elektronik wohl kaum noch finden lassen.²³² Dementsprechend muss für den Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO einzeln abgegrenzt werden, ob der Tatbestand der elektronischen Bücher oder der sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen erfüllt ist. Erschwerend kommt schon auf theoretischer Ebene hinzu, dass die Buchführung in mehreren Prozessschritten²³³ abläuft, sodass innerhalb der Prozesskette nochmals zu unterscheiden ist, ob der einzelne Prozessschritt einer elektronischen Buchführung zugeordnet werden kann.

Exemplarisch sei nur die Digitalisierung einer Eingangsrechnung in Papierform durch das Einscannen²³⁴ genannt. Bei rein isolierter Betrachtung handelt es sich beim Scanner um eine Komponente des Datenverarbeitungssystems, die § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zugeordnet werden kann, und bei der Eingangsrechnung in Papierform um eine Aufzeichnung, welche § 146 Abs. 2 AO unterfallen müsste. Dementsprechend dürfte die Eingangsrechnung in Papierform den Geltungsbereich der Abgabenordnung nicht verlassen. Selbiges muss gelten, wenn man die Begriffe der Bücher und der sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO medienbezogen verstünde, also nur auf das einzelne zugrundeliegende physische Objekt abstellt. Legt man die Begriffe der Bücher und der sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen jedoch prozessbezogen aus und kann diese Auslegung zusätzlich mit dem herausgearbeiteten Verständnis des Tatbestandsmerkmals der Elektronik als Prozessbegriff verknüpfen, ließe sich vertreten, dass auch die in Papierform verkörperte Eingangsrechnung zumindest für die Zeit des Scanvorgangs dem Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO unterfiele. Dies ließe sich damit be-

²³¹ Von einer „auf den ersten Blick“ scheinbar relativ klaren Abgrenzbarkeit sprechen auch *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457.

²³² Zu den Gründen und der Erklärung, was genau unter solchen Prozessketten zu verstehen ist, sogleich unter Gliederungspunkt C. III. 3. a) auf S. 255.

²³³ Zu den einzelnen Prozessschritten der Buchführung schon Gliederungspunkt B. III. 2. a) auf S. 99.

²³⁴ Ausführlich zu diesem Vorgang bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. b) auf S. 126.

gründen, dass die physische Rechnung in Papierform als *conditio sine qua non* für die Digitalisierung bei einem solchen Verständnis ebenfalls dem Tatbestand der elektronischen Buchführung zuzuordnen wäre. Folglich wäre eine Verbringung in das Ausland unter Einhaltung der zusätzlichen Voraussetzungen nach § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 AO²³⁵ grundsätzlich zulässig.

Ob und inwieweit bestimmte Prozessschritte von den Tatbestandsmerkmalen der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen erfasst werden können, kann daher nicht allein durch eine allgemeine Bestimmung des Merkmals der Elektronik herausgearbeitet werden. Vielmehr muss dies einzeln durch Auslegung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO unter Heranziehung der einzelnen Prozessschritte erfolgen.

Als Praxisproblem kommt hinzu, dass die steuerrechtliche Buchführung aus Sicht des Unternehmers kein Selbstzweck²³⁶, sondern eine den eigentlichen Geschäftsprozessen nachgelagerte Verpflichtung ist. Deshalb sind die Prozessketten der Buchführung im Unternehmen regelmäßig mit einer gewissen Akzessorietät²³⁷ zu den eigentlichen Geschäftsprozessen strukturiert und organisiert. Dementsprechend braucht es für ein tieferes Verständnis dieser steuerverfahrensrechtlichen Materie auch Einblicke in die Unternehmenspraxis und in die dort ablaufenden Geschäftsprozesse.

b) Praxisbeispiel

Praxisbeispiel: Die R GmbH hat ihren Sitz in Berlin und betreibt ein Portal im Internet, auf dem IT-Spezialisten ihre Leistungen insbesondere aus dem Bereich Softwareschnittstellenentwicklung projektbezogen für Unternehmen aus ganz Europa anbieten können. Die Aufträge werden dabei nicht nur über die R GmbH vermittelt, sondern auch die Abrechnung wird vollständig über die R GmbH abgewickelt. Im Zuge einer Optimierung der Geschäftsprozesse sollen auch die Buchführungsaufgaben möglichst vollständig ausgelagert werden, um insbesondere die hohen Prozesskosten für die Digitalisierung und Verbuchung der Eingangsrechnungen zu senken. Dafür ist die R GmbH bereits in Vertragsverhandlungen mit der L SHPK²³⁸ getreten, die sich mit ihrer Niederlassung nahe Tirana auf die Übernahme und Abwicklung von Buchführungsaufgaben für deutsche Unternehmen spezialisiert hat.

Rechtliche Fragestellung: Bei den Vertragsverhandlungen kommt insbesondere die Frage auf, ob die in Papierform bei der R GmbH in Deutschland eingegangenen Rechnungen an die L SHPK in Albanien weitergeleitet werden dürfen, um dort digitalisiert und in das Da-

²³⁵ Mit diesen ebenfalls teilweise komplexen und sehr umstrittenen Voraussetzungen beschäftigt sich das nächste Kapitel unter Gliederungspunkt D. auf S. 291. In diesem Kapitel soll nur der Anwendungsbereich im Fokus stehen.

²³⁶ Zu den gesetzlichen Zielsetzungen schon Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46.

²³⁷ Diese Verknüpfung lässt sich insbesondere an der engen Verbindung zum Handelsrecht beziehungsweise zum betrieblichen Rechnungswesen erkennen.

²³⁸ Bei der „Shoqëria Me Përgjegjësi Të Kufizuar“ (SHPK) handelt es sich um die albanische Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

tenverarbeitungssystem eingegeben werden zu können. Außerdem ist zur weitergehenden Straffung der Prozessabläufe zu prüfen, ob den ohnehin über ganz Europa verteilten Kunden direkt die postalische Anschrift der L SHPK weitergegeben werden kann, damit diese Rechnungen auch in Papierform direkt dorthin übermitteln können.

2. Verknüpfung zum Grundtatbestand der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen sowie zur Führung und Aufbewahrung ebendieser

Neben dem zentralen Merkmal der Elektronik knüpft § 146 Abs. 2a S. 1, Abs. 2b S. 1 AO zunächst an weitere Merkmale des Grundtatbestands in § 146 Abs. 2 AO an. Dies zeigt schon der Wortlautvergleich.

So sind Regelungsobjekt des § 146 Abs. 2 AO die „Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen“, während § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO „elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen“ in den Blick nimmt. Ebenso besteht ein Gleichlauf hinsichtlich der Abläufe „führen und aufzubewahren“ in § 146 Abs. 2 AO, „führen und aufbewahren“ in § 146 Abs. 2a AO und „geführt und aufbewahrt werden“ in § 146 Abs. 2b AO. Insofern kommt es hier darauf an, ob sich die zugrundeliegenden Tatbestandsmerkmale der Grundnorm des § 146 Abs. 2 AO mit dem weiten Prozessbegriff der Elektronik in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO synchronisieren lassen.

Deshalb ist an dieser Stelle auf den Teil der Literatur²³⁹ einzugehen, der schon eine prozessbezogene Auslegung des Grundtatbestands in § 146 Abs. 2 AO ablehnt. Im Kern wird diese Ablehnung auf zwei Argumente gestützt. So wird vorgetragen, dass § 146 Abs. 5 S. 1 AO davon spricht, dass „Bücher [...] auf Datenträgern geführt werden“, wobei die Präposition „auf“ für eine rein medienbezogene Begriffsauslegung spreche, während der Gesetzgeber die Präposition „mittels“ oder eine ähnliche Formulierung verwendet hätte, um einen prozessorientierten Buchführungsbegriff zu implementieren.²⁴⁰ Außerdem wird argumentiert, dass schon in der Begründung zum Regierungsentwurf des § 91 RegE-AO²⁴¹, der Vorläufernorm des heutigen § 146 AO,²⁴² stets von Eintragungen in Büchern die Rede gewesen sei, obwohl der Gesetzgeber sich schon damals mit EDV-gestützten Buchführungssystemen auseinandergesetzt habe, was ebenfalls für ein medienbezogenes Verständnis spreche.²⁴³

²³⁹ *Schubert/Penner/Ravenstein*, DStR 2008, 632 ff.

²⁴⁰ Mit diesem Systematik- und Wortlautargument *Schubert/Penner/Ravenstein*, DStR 2008, 632, 633.

²⁴¹ Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19.3.1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 126.

²⁴² Siehe dazu bereits die geschichtliche Entwicklung der Norm unter Gliederungspunkt A. II. 2. auf S. 36.

²⁴³ So *Schubert/Penner/Ravenstein*, DStR 2008, 632, 633.

Bei dem historischen Argument ist zunächst zutreffend, dass in der Begründung zum Regierungsentwurf zu § 91 RegE-AO auf Eintragungen in die Bücher abgestellt wurde. Richtig ist auch, dass der Gesetzgeber mit § 91 Abs. 3 S. 4 RegE-AO die Möglichkeit vorsah, Buchungen oder Aufzeichnungen im Rahmen der steuerrechtlichen Buchführung auf Datenträgern zu speichern. Allerdings geschah die Bezugnahme auf die Eintragungen nicht für § 91 Abs. 2 RegE-AO, die Vorläufornorm des heutigen § 146 Abs. 2 AO, sondern in Bezug auf § 91 Abs. 1, Abs. 3 RegE-AO.²⁴⁴ Dass in § 91 Abs. 3 RegE-AO von einem solchen Bezug auszugehen war, wird aber klar, wenn man sich den Inhalt der Norm anschaut. So legt die redaktionell unveränderte Nachfolgenorm des § 146 Abs. 3 S. 1 AO fest, dass die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen in einer lebenden Sprache vorzunehmen sind. Damit wird aber auf den Inhalt und nicht auf dessen Träger abgestellt. Auch zeigt die vertiefte Betrachtung der Gesetzesbegründung zu § 91 Abs. 1 RegE-AO, wo es heißt, dass der „Einsatz moderner Datenverarbeitungsanlagen bei der Erstellung der Buchführung wegen der großen Leistungsfähigkeit dieser Anlagen eine periodenweise Verbuchung in bestimmten Zeitabständen, in denen sich ein den Einsatz der Datenverarbeitungsanlagen lohnender Buchungsstoff angesammelt hat, bedingt“²⁴⁵, dass der Gesetzgeber schon damals differenzierte und dabei den Einsatz der Datenverarbeitungsanlagen als Mittel zur Führung des Buchungsstoffs ansah.

Auch das Wortlautargument unter Heranziehung des § 146 Abs. 5 AO lässt sich bei einer tieferen systematischen Auslegung entkräften. So spricht § 146 Abs. 5 S. 1 AO zwar von der Führung „auf“ Datenträgern. Im selben Satz wird dieser Vorgang aber mit der „Ablage“ von Belegen gleichgesetzt. Dies spricht neben der systematischen Nähe zu § 147 AO²⁴⁶ dafür, dass hier nur der statische Konservierungsprozess gemeint sein kann. Dafür spricht auch, dass § 146 Abs. 5 S. 2 AO verlangt, dass bei der Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern insbesondere sichergestellt sein muss, dass während der Dauer der Aufbewahrungsfrist die Daten jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können. Die Vorschrift des § 146 Abs. 5 AO ist mithin von der medienbezogenen Aufbewahrungsvorschrift des § 147 AO beeinflusst und erlaubt daher keine Rückschlüsse, die gegen eine prozessbezogene Auslegung des Buchführungsbegriffs in § 146 Abs. 2 AO herangezogen werden können.

²⁴⁴ Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19.3.1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 126 f.

²⁴⁵ Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19.3.1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 126, rechte Spalte.

²⁴⁶ Die systematische Nähe des § 146 Abs. 5 AO zu § 147 AO lässt sich auch historisch belegen. So ist die frühere Norm des § 91 Abs. 3 S. 4 RegE-AO in den heutigen §§ 146 Abs. 5 S. 2, 147 Abs. 5 AO aufgegangen, dazu schon Gliederungspunkt A. II. 2. auf S. 36.

Folglich lässt sich die prozessbezogene Auslegung des Begriffs der Elektronik auch mit einer ebenso prozessbezogenen Auslegung des Buchführungsbegriffs²⁴⁷ in Einklang bringen.

3. Reichweite des Anwendungsbereichs von § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO

Um die konkrete Reichweite des Anwendungsbereichs von § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zu bestimmen, sind nun die geleisteten Vorarbeiten zusammenzuführen. So ist für jeden Prozessschritt der Buchführung einzeln zu ermitteln, ob und unter welchen Voraussetzungen er sich unter die Norm des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO subsumieren lässt, also im Ausland durchgeführt werden darf. Um sich der Problematik zu nähern, können bei grober Betrachtung zunächst drei Möglichkeiten für die Ausgestaltung der Buchführung unterschieden werden.²⁴⁸ So könnte ein Steuerpflichtiger alle Prozessketten der steuerrechtlichen Buchführung vollständig in digitaler Form oder vollständig ohne jeden Bezug zu einem elektronischen System abwickeln. Dazwischen stehen vielzählige Schattierungen, die hier unter dem Begriff hybrider Prozessketten zusammengefasst werden sollen.

a) Volldigitale Prozessketten und Prozessketten ohne elektronisches System

Zur idealtypischen Betrachtung sind zunächst die zwei Extrempositionen herauszunehmen, deren rechtliche Subsumtion sich nach den geleisteten Vorarbeiten relativ einfach gestaltet.

aa) Prozessketten ohne jegliche Berührung zu einem elektronischen System

Theoretisch vorstellbar wäre ein Steuerpflichtiger, der seine Buchführung in allen Prozessschritten komplett analog nur in Papierform abwickelt. Ein solches Szenario erscheint allerdings aus mindestens zwei Gründen sehr unrealistisch.

²⁴⁷ Als weiteres Argument für eine prozessbezogene Auslegung können der Wortlaut und die Einteilung in mehrere Einzelschritte angeführt werden, dazu bereits Gliederungspunkt B. III. 2. auf S. 98. Hier sollte nur eine vertiefte Auseinandersetzung mit den in der Literatur vertretenen Argumenten gegen eine prozessorientierte Auslegung des Buchführungsbegriffs in § 146 Abs. 2 AO erfolgen, um die Arbeit nicht der Kritik auszusetzen, die folgende Untersuchung stünde auf einem wackeligen Fundament, wenn zwar die Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Elektronik als Prozessbegriff nachgewiesen wird, aber schon Gründe gegen eine entsprechende Übereinstimmung zum Buchführungsbegriff sprechen.

²⁴⁸ Mit einem ähnlichen Gedanken, aber terminologisch etwas unpräzise *Knorr*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 6, Rn. 74, der zwischen physischer Aufbewahrung, elektronischer Aufbewahrung und Mischformen unterscheidet.

Erstens besteht grundsätzlich nicht nur nach § 5b Abs. 1 S. 1 EStG die Pflicht, die E-Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln, sondern inzwischen ist grundsätzlich auch die Einnahmenüberschussrechnung nach § 60 Abs. 4 S. 1 EStDV elektronisch an die Finanzbehörde zu übermitteln,²⁴⁹ sodass zumindest Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 EStG regelmäßig mit entsprechenden Übermittlungspflichten konfrontiert sind.²⁵⁰

Zweitens wird selbst ein kleiner Blumenhändler mit einer offenen Ladenkasse²⁵¹ auf den Einkauf von verschiedenen Waren und Dienstleistungen bei verschiedenen Anbietern angewiesen sein. Viele dieser Anbieter stellen Rechnungen aber nur noch in digitaler Form zur Verfügung.²⁵² Auch ein Ausdruck dieser Rechnungen unter Vernichtung der digitalen Originale ist grundsätzlich nicht zulässig.²⁵³ Dementsprechend erscheint ein Steuerpflichtiger mit nur analogen Prozessketten in Zeiten der Digitalisierung eher fernliegend.

bb) Prozessketten auf rein digitaler Basis

Das andere Extrem wäre ein Steuerpflichtiger, der seine Buchführung komplett digital abwickeln würde. Gemeint ist damit, dass jeder einzelne Buchführungsvorgang auf originär digitale Unterlagen²⁵⁴ gestützt würde. Dafür müssten alle vom Steuerpflichtigen erstellten Belege unter Einsatz eines elektronischen Datenverarbeitungssystems²⁵⁵ in digitaler Form erstellt und verarbeitet werden. Ebenso dürften Rechnungen, die der Steuerpflichtige selbst erhält, nur in digitaler Form beispielsweise über das EDI-Verfahren²⁵⁶ empfangen und entsprechend weiterverarbeitet werden.

²⁴⁹ Zu diesen Übermittlungspflichten sowie zu den Ausnahmen bereits Gliederungspunkt B. IV. 2. c) auf S. 114.

²⁵⁰ Zur zwar nicht rechtlichen, zumindest aber faktischen Rückwirkung dieser Übermittlungspflichten auf die steuerrechtliche Buchführung bereits Gliederungspunkt B. IV. 2. d) auf S. 115.

²⁵¹ Dabei handelt es sich um eine Aufbewahrungsmöglichkeit für Geld, die ohne jegliche technischen Elemente auskommt. Als Beispiel kann etwa eine Geldkassette oder sogar ein handelsüblicher Schuhkarton genannt werden. Zur Debatte über die Zulässigkeit solcher offenen Ladenkassen siehe *Eichhorn*, DStR 2017, 2470 f.

²⁵² Ebenso sind Preisauflschläge für den Rechnungsversand in Papierform weit verbreitet, siehe Fußnote 334 auf S. 124.

²⁵³ Zur Unzulässigkeit des Medientransfers in eine niedrigere Auswertbarkeitsstufe schon Gliederungspunkt B. IV. 3. c) auf S. 136.

²⁵⁴ Zu solchen originär digitalen Unterlagen bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. a) auf S. 124.

²⁵⁵ Zu diesem hier als Kernmerkmal der elektronischen Buchführung herausgearbeiteten Kriterium bereits Gliederungspunkt C. II. 3. auf S. 236.

²⁵⁶ Dazu bereits Fußnote 336 auf S. 124 m. w. N.

In diesem Fall wäre der Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO eröffnet, sodass grundsätzlich²⁵⁷ eine Verlagerung der kompletten Prozessketten in das Ausland stattfinden könnte. Wenn schon eine solche vollständige Verlagerung der Prozessketten zulässig ist, lässt sich mit einem *argumentum a maiore ad minus* daraus schließen, dass auch nur ein Teil dieser Prozesskette im Ausland abgewickelt werden darf. Dies bestätigt auch der Wortlaut des § 146 Abs. 2a S. 1, Abs. 2b S. 1 AO, der neben einer Verlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen elektronischen Aufzeichnungen ebenfalls ausdrücklich zulässt, nur „Teile davon“ im Ausland zu führen und aufzubewahren.

In der Praxis lassen sich zwar inzwischen leicht Steuerpflichtige finden, die einige Prozessketten nach dem dargestellten Modell komplett auf digitaler Basis abwickeln, dennoch dürften es nur sehr wenige Steuerpflichtige schaffen, wirklich jede ihrer Prozessketten in digitaler Reinform abzuwickeln.²⁵⁸

b) Hybride Prozessketten

Zwischen diesen Extrempositionen stehen Steuerpflichtige, bei denen sich (zusätzlich) hybride Prozessketten finden. Mit hybriden Prozessketten werden hier solche Prozessketten gemeint, in deren Verlauf es mindestens einmal zu einem Medientransfer, etwa durch das Einscannen einer Rechnung, kommt.

Da die Gründe für Medienbrüche regelmäßig nicht ausschließlich in der Sphäre des Steuerpflichtigen liegen und von diesem auch bei einem Einwirken auf seine Vertragspartner, etwa durch geschickte Vertragsgestaltung,²⁵⁹ nicht völlig ausgeschaltet werden können, dürften Steuerpflichtige, deren steuerrechtliche Buchführung zumindest auch auf hybriden Prozessketten fußt, die weit überwiegende Mehrheit bilden.²⁶⁰

Dass hier davon gesprochen wird, dass die meisten Steuerpflichtigen „zumindest auch“ solche hybriden Prozessketten haben, liegt daran, dass innerhalb eines Unternehmens mehrere Prozessketten mit unterschiedlicher Ausgestaltung parallel

²⁵⁷ Einschränkungen beziehungsweise qualifizierte Voraussetzungen werden in Teilen der Literatur insbesondere für den Prozessschritt des Kontierens gefordert, dazu Gliederungspunkt C. III. 3. b) aa) (5) auf S. 267. Selbstverständlich müssen die Prozessschritte mit zusätzlichen Compliance-Maßnahmen flankiert werden, auf die in Gliederungspunkt C. IV. 1. auf S. 283 eingegangen wird. Zudem gelten Ausnahmen etwa für die Eröffnungsbilanz und die Jahresabschlüsse, dazu Gliederungspunkt C. III. 3. b) cc) auf S. 276.

²⁵⁸ In der Praxis gibt es nahezu immer mindestens einen Kreditoren, der nicht in der Lage ist, Rechnungen in digitaler Form auszustellen, und sei es nur der kleine Blumenhändler aus dem vorhergehenden Beispiel!

²⁵⁹ Zu denken ist hier etwa an einen kostenlosen Rechnungsversand per Mail und erhebliche Preisauflagen für den Versand oder Empfang einer Papierrechnung.

²⁶⁰ Dies dürfte auch daran liegen, dass sich Wirtschaft und Gesellschaft in einem digitalen Transformationsprozess befinden. Dazu bereits Gliederungspunkte B. IV. 3. d) auf S. 140 und e) auf S. 141.

ablaufen. So wird man versuchen, bestimmte Prozessabläufe zumeist in Richtung einer vollständig digitalen Prozesskette zu bündeln. Als ein Beispiel dafür lässt sich die Abrechnung über ein internes digitales Marktplatzsystem im Unternehmensverbund nennen. Ein weiteres Beispiel wäre die Implementierung der bereits angesprochenen Compliance-Regel, dass Rechnungen nicht mehr in den Fachabteilungen gedruckt werden dürfen, sondern digital an eine zentrale E-Mail-Adresse der Steuerabteilung weitergeleitet werden müssen.²⁶¹ Solche Ausgestaltungen oder internen Organisationsanweisungen führen zwar regelmäßig zu einer Konzentration auf bestimmte Prozessstränge, jedoch kann damit nicht sicher vermieden werden, dass es in Einzelfällen doch zu einer Abweichung vom vorgeplanten Prozessablauf kommt, etwa wenn der Mitarbeiter in der Fachabteilung die Rechnung trotzdem ausdruckt und das Original löscht. Außerdem kann die Verengung auf bestimmte Abrechnungskanäle, etwa durch den Einkauf über ein digitales Marktplatzsystem im Unternehmensverbund oder auch schon durch den Zwang zur Übermittlung einer Online-Rechnung zum Ausschluss bestimmter Lieferantenkreise führen, wodurch schon aus wettbewerbstheoretischen Gründen mit verringerter Anbieterzahl regelmäßig ein höherer Preis für die eingekauften Waren und Dienstleistungen einhergehen kann. Insofern werden die meisten Steuerpflichtigen schon aus betriebswirtschaftlichen Gründen zumindest einzelne hybride Prozessketten in Kauf nehmen.

Um diese Problematik im Rahmen des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO aufzuarbeiten, ist zunächst abzuschichten. Dafür ist der Blick auf den einzelnen Buchführungsprozess zu verengen. Soweit ein einzelner Buchführungsprozess innerhalb einer volldigitalen Prozesskette abläuft und es nicht zu Medientransfers kommt, können die bereits für den idealtypischen Fall eines Steuerpflichtigen mit nur digitalen Prozessketten angestellten Erwägungen entsprechend herangezogen werden. Demnach kann jeder einzelne Prozessschritt der Buchführung vom Sammeln und Ordnen der Belege über die Erfassung und Kontierung bis hin zur Aufbewahrung grundsätzlich²⁶² auch im Ausland stattfinden. Bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 146 Abs. 2a S. 2 AO beziehungsweise des § 146 Abs. 2b S. 2 AO kann die einzelne Prozesskette also ortsunabhängig ausgestaltet werden.

Soweit der einzelne Buchführungsprozess mit einem Medientransfer verbunden ist, also von einer hybriden Prozesskette gesprochen werden kann, muss geprüft werden, ob der einzelne Prozessschritt vom Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO erfasst wird, um in das Ausland verlegt werden zu dürfen, und welche Ausgestaltung damit einhergehen muss. Da die Argumentationsketten aufeinander aufsetzen, wird aus Darstellungsgründen nicht einem chronologischen Ablauf gefolgt, sondern als Ausgangspunkt der Prozessschritt der Kontierung der Belege

²⁶¹ Zum Vorschlag einer solchen Compliance-Regel schon Gliederungspunkt B. IV. 5. d) aa) auf S. 188.

²⁶² Zu Einschränkungen und zusätzlichen Compliance-Anforderungen bereits Fußnote 257 auf S. 257.

gewählt. Die nachfolgende Darstellung bewegt sich dabei in einem Spagat zwischen einer einfachen und nachvollziehbaren Darstellung der Inhalte und einer möglichst umfassenden Erfassung der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis.

aa) Kontieren und Erfassen der Belege

Hinsichtlich der Kategorisierung der Kontierung der Belege als hybriden Prozessschritt ist zunächst darauf hinzuweisen, dass eine Digitalisierung der Informationen je nach Organisation der Prozesskette sowohl vor²⁶³ als auch nach dem Prozessschritt des Kontierens erfolgen kann.²⁶⁴ Der Unterschied liegt dann darin, ob der Kontierungsvermerk erst auf dem Papierdokument angebracht wird und danach ein Medientransfer erfolgt oder ob das Papierdokument erst in eine digitale Form umgewandelt wird und danach eine Anbringung des Kontierungsvermerks in digitaler Form erfolgt.²⁶⁵

(1) Auslegung nach dem Wortlaut

Der Wortlaut des § 146 Abs. 2a S. 1, Abs. 2b S. 1 AO grenzt den Anwendungsbereich auf elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon ein.

Die Literaturstimmen, deren Vertreter mit einer medienbezogenen Auslegung jegliche Verbringung von Papierunterlagen im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO in das Ausland ablehnen,²⁶⁶ argumentieren, dass der Wortlaut keinerlei Anhaltspunkte für eine prozessbezogene Lesart der Tatbestandsmerkmale biete.²⁶⁷ Dem ist zuzugeben, dass bei isolierter Betrachtung die Begriffe „elektronische Bücher“ und „elektronische Aufzeichnungen“ durch die zugrundeliegenden Substantive „Bücher“ und „Aufzeichnungen“ medienbezogen klingen.²⁶⁸

Aus den umfangreichen Vorarbeiten lassen sich mehrere Erklärungen für diesen, bei isolierter Betrachtung zunächst zutreffenden Eindruck finden. Der Gesetzgeber

²⁶³ Zur Möglichkeit einer Digitalisierung im Inland und einer darauf folgenden Kontierung im Ausland siehe noch Gliederungspunkt C. III. 3. b) bb) (4) (b) auf S. 272.

²⁶⁴ Mit diesem Hinweis auch *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 458, dort Fußnote 13.

²⁶⁵ Im letzteren Fall sind die unter Gliederungspunkt B. IV. 3. b) bb) auf S. 135 erarbeiteten technischen Anforderungen zu beachten sowie die unter Gliederungspunkt B. IV. 5. d) aa) auf S. 188 aufgezeigten organisatorischen Maßnahmen im Rahmen des Tax Compliance-Management-Systems zu implementieren.

²⁶⁶ So *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1257 f.; *Weinbrenner*, DStR 2009, 2082, 2085 f. jeweils zu § 146 Abs. 2a AO a.F.

²⁶⁷ *Weinbrenner*, DStR 2009, 2082, 2086.

²⁶⁸ Insofern kommt es zu Überschneidungen mit der Debatte, ob die Grundnorm des § 146 Abs. 2 AO eine medienbezogene Auslegung vorgibt. Auf diese Argumente wurde aber schon unter Gliederungspunkt C. III. 2. auf S. 253 eingegangen, sodass die dort schon abgehandelten Argumente hier nicht nochmals angesprochen werden.

musste für die mit § 146 Abs. 2a AO a. F. intendierte Schaffung einer neuen Säule im Gesamtregelungskonzept zum Ort der Buchführung an vorhandene Systembegriffe anknüpfen.²⁶⁹ Um keinen völligen Systembruch herbeizuführen, musste er dabei zwangsläufig die in § 146 Abs. 2 S. 1 AO enthaltenen Begriffe der Bücher und Aufzeichnungen aufgreifen. Dabei kam es aber bei den zugrundeliegenden Begriffen noch nie auf das physische Medium des Buchs²⁷⁰ oder die Verkörperungsform der Aufzeichnungen²⁷¹ an. Auch blieb der Gesetzgeber trotz Einräumung einer Wahlfreiheit, ob Unterlagen in Papierform oder in digitaler Form geführt werden, und dem in der Praxis inzwischen eingetretenen Wandel zu digitalen Buchführungssystemen stets beim historischen Begriff der „Bücher“.²⁷²

Dies bestätigt auch die weitere Wortlautüberlegung, was überhaupt „elektronische Bücher“ sein sollen. Die beiden Begriffe passen eigentlich nicht zusammen. So könnte man allenfalls an E-Books denken, die mit der steuerrechtlichen Buchführung jedoch überhaupt nichts zu tun haben. Schon das spricht erheblich gegen eine medienbezogene Auslegung.

Weiter wurde von den Vertretern einer medienbezogenen Auslegung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO das Argument vorgebracht, dass die Norm des § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 AO i. d. F. JStG 2009 selbst von einem Zugriff „auf“ elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen sprach, mithin also final und ergebnisorientiert auf das Speicher- und Verarbeitungsmedium ausgerichtet war.²⁷³ Dieses Wortlautargument kann aber schon seit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2010 nicht mehr geführt werden, da der Gesetzgeber die entsprechende Normierung insoweit ersatzlos gestrichen hat,²⁷⁴ was ebenfalls eher in Richtung einer prozessbezogenen Auslegungsmöglichkeit weist.

Auch stützt die Bezugnahme im heutigen Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO auf ein Datenverarbeitungssystem das schon herausgearbeitete Verständnis eines weiten Prozessbegriffs. In diese Richtung weist auch, dass der Gesetzgeber nicht nur erlaubt, die elektronischen Bücher und sonstigen elektronischen Aufzeichnungen im Ausland aufzubewahren, sondern diese auch dort zu führen. Der Wortlaut steht einer Auslegung der elektronischen Bücher und der sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen als weitem Prozessbegriff somit nicht entgegen. Mithin bietet er auch die Möglichkeit, prozessakzessorische Papierbelege unter den Tatbestand zu subsumieren.

²⁶⁹ Dazu sowie zur damit einhergehenden weiten Auslegungsmöglichkeit des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO siehe Gliederungspunkt C. I. 3. auf S. 224.

²⁷⁰ Mit dieser Herausarbeitung schon Gliederungspunkt B. III. 1. a) auf S. 93.

²⁷¹ Dieser Aspekt wurde bereits unter Gliederungspunkt B. III. 1. b) auf S. 95 dargelegt.

²⁷² Zu dieser Feststellung im Rahmen der historischen Entwicklung der Formvorgaben bereits Gliederungspunkt B. IV. 1. auf S. 106.

²⁷³ Weinbrenner, DStR 2009, 2082, 2085 f.

²⁷⁴ Dazu schon Gliederungspunkt B. II. 2. auf S. 86.

(2) Auslegung nach der Historie

Im Rahmen der historisch-genetischen Auslegung kann erneut die Gesetzesbegründung zu § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO einen Ansatzpunkt bieten. So heißt es im Regierungsentwurf zu § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009, dass „nur die Verlagerung der mittels eines Datenverarbeitungssystems erstellten Buchführung und sonstigen Aufzeichnungen bewilligt werden“ darf, während im Folgesatz angesprochen wird, dass die „sog. Papierbuchführung“ im Inland verbleiben müsse.²⁷⁵ Weiterhelfen kann diese Aussage dahingehend, dass auch der Steuergesetzgeber als Gegenbegriff²⁷⁶ zur elektronischen Buchführung in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO die Papierbuchführung sieht. Nach der bereits herausgearbeiteten Erkenntnis, dass es sich bei der elektronischen Buchführung um einen Prozessbegriff handelt, kann die Abgrenzung aber auf Grund der aufgezeigten Berührungspunkte im Prozessablauf nicht trennscharf vollzogen werden.²⁷⁷

Den Aspekt einer schweren Abgrenzbarkeit hatte der Bundesrat bereits im Gesetzgebungsverfahren zu § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 kritisiert und gebeten zu prüfen, ob eine vorübergehende Verlagerung der Papierbuchführung zugelassen werden könne.²⁷⁸ Daraus wird in der Literatur überwiegend gefolgert, dass der Vorschlag des Bundesrates nicht umgesetzt wurde.²⁷⁹ Zutreffend ist, dass die Bundesregierung zugesagt hatte, der Bitte um Prüfung nachzukommen.²⁸⁰ Ob diese Prüfung im weiteren Gesetzgebungsverfahren tatsächlich erfolgt ist, lässt sich den Gesetzgebungsmaterialien nicht entnehmen.

Bei genauerer Analyse der weiteren Genese der Norm im Zuge der Reform durch das Jahressteuergesetz 2010²⁸¹ fällt jedoch etwas auf. Im ursprünglichen Gesetzgebungsverfahren hatte der Bundesrat nämlich insgesamt drei Aspekte aufgezählt, die nach seiner Ansicht den tatsächlichen Gegebenheiten nicht entsprachen. So sollte erstens die Beschränkung auf den Europäischen Wirtschaftsraum entfallen, zweitens die vorübergehende Verlagerung der Papierbuchführung zugelassen und drittens auf

²⁷⁵ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 81, linke Spalte.

²⁷⁶ Die selbe Terminologie wird häufig in Literaturbeiträgen zur Abgrenzung gewählt, siehe etwa *Ax et al.*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Rn. 1046a.

²⁷⁷ Mit der gleichen Aussage, jedoch ohne Bezug zu einem Prozessbegriff *Nacke*, StuB 2009, 87, 95.

²⁷⁸ Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009 in BT-Drucks. 16/10494, S. 32, linke Spalte.

²⁷⁹ So *Driien*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 41; *Märtens*, in: *Gosch*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 49; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 348.

²⁸⁰ Gegenäußerung der Bundesregierung in BT-Drucks. 16/10494, S. 41, rechte Spalte.

²⁸¹ BGBl. I 2010, 1768, 1793.

das Zustimmungserfordernis der zuständigen Stelle des ausländischen Staates verzichtet werden.²⁸²

Die in § 146 Abs. 2a S. 1, S. 2 AO i. d. F. JStG 2009 noch enthaltene grundsätzliche Beschränkung auf den Europäischen Wirtschaftsraum ist mit der Reform jedoch entfallen.²⁸³ Ebenso wurde das Zustimmungserfordernis der zuständigen Stelle des ausländischen Staates nach § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 AO i. d. F. JStG 2009 aufgehoben.²⁸⁴ Hinsichtlich einer vorübergehenden Verbringung der mit der elektronischen Buchführung zusammenhängenden Papierbelege findet sich im Gesetzestext nach der Reform zwar keine Änderung, allerdings war dort auch nie eine entsprechende Begrenzung angelegt. Insofern könnte noch erwogen werden, weshalb der Gesetzgeber die Zulässigkeit nicht ausdrücklich normiert hat. Zum einen ist nach dem hier entwickelten Verständnis von einer elektronischen Buchführung als Prozessbegriff eine solche Normierung überflüssig. Zum anderen war ein Kernanliegen der Reform durch das Jahressteuergesetz 2010 die Vereinfachung und Verschlinkung der als überkomplex und verwirrend empfundenen Tatbestandsvoraussetzungen.²⁸⁵ Die zusätzliche Einfügung einer ausdrücklichen Erlaubnis für die vorübergehende Verbringung von Unterlagen in Papierform wäre dem Reformziel insofern zuwider gelaufen, zumal dann wahrscheinlich neuer Streit etwa zur Zeitdauer des Merkmals vorübergehend oder im Hinblick auf etwaige nach § 147 Abs. 2 AO gebotene Einschränkungen entbrannt wäre.

Folglich ist der Verdacht nicht von der Hand zu weisen, dass der Gesetzgeber mit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2010 allen drei vom Bundesrat im ursprünglichen Gesetzgebungsverfahren geäußerten Bedenken Rechnung tragen wollte. Daher spricht die historische Auslegung bei tiefergehender Betrachtung eher für die Zulässigkeit einer vorübergehenden²⁸⁶ Verbringung der Papierunterlagen in das Ausland.

(3) Auslegung nach der Systematik

Von besonderer Bedeutung für die systematische Auslegung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO ist die spezialgesetzliche Regelung des § 14b Abs. 2 UStG für die Umsatzsteuer. Nach deren Grundsatz in § 14b Abs. 2 S. 1 UStG hat ein inländi-

²⁸² Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009 in BT-Drucks. 16/10494, S. 32, linke Spalte.

²⁸³ *Baum*, NWB 2011, 362, 363; *Difbars*, StC 2011, 28.

²⁸⁴ *Baum*, NWB 2011, 362, 363; *Wittkowski/Hielscher*, BC 2010, 569.

²⁸⁵ Zu diesen Zielsetzungen schon Gliederungspunkt B. II. 2. auf S. 86.

²⁸⁶ Zur zeitlichen Dauer und Möglichkeiten der Prozessoptimierung siehe Gliederungspunkt C. III. 3. b) cc) auf S. 276.

scher²⁸⁷ Unternehmer die Rechnungen i. S. d. § 14b Abs. 1 UStG im Inland aufzubewahren.²⁸⁸

(a) *Teleologische Grunderwägungen zur Wechselwirkung mit § 14b UStG*

Dass die Wechselwirkungen zu § 14b UStG hier besondere Relevanz gewinnen, zeigt ein weiterer Satz in der Gesetzesbegründung zu § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009, wo es ausdrücklich heißt: „[d]ie sog. Papierbuchführung, insbesondere die in Papierform vorliegenden Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, muss im Inland verbleiben, damit eine Umsatzsteuer-Nachschau weiterhin möglich bleibt“²⁸⁹. Auch in Teilen der Literatur²⁹⁰ wird sich auf die Regelung des § 14b UStG berufen, um zu begründen, dass jegliche Verbringung von Unterlagen in Papierform²⁹¹ in das Ausland unzulässig sei. Den Kern der Argumentation bildet dabei jeweils die Ermöglichung der Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG. Um diese Argumentation auf ihre Stichhaltigkeit hin zu überprüfen, bedarf es einer tieferen Auseinandersetzung mit der Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG.

Bei der Umsatzsteuer-Nachschau können die damit betrauten Amtsträger der Finanzbehörde gem. § 27b Abs. 1 S. 1 UStG zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung der Umsatzsteuer ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung i. S. d. §§ 193 ff. AO Grundstücke und Räume von Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausüben, während der Geschäfts- und Arbeitszeiten betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können. Nach § 27b Abs. 2 S. 1 UStG haben die von der Umsatzsteuer-Nachschau betroffenen Personen den damit betrauten Amtsträgern auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden über die der Umsatzsteuer-Nachschau unterliegenden Sachverhalte vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit dies zur Feststellung einer steuerlichen Erheblichkeit zweckdienlich ist.

Die Besonderheit dieses Instruments liegt darin, dass die nach § 21 AO zuständige Finanzbehörde eine Umsatzsteuer-Nachschau ohne vorherige Ankündigung durchführen darf,²⁹² während bei einer Außenprüfung gem. § 196 AO dem Steuerpflichtigen eine schriftlich oder elektronisch zu erteilende Prüfungsanordnung mit

²⁸⁷ Zu den Verpflichtungen für nicht im Inland ansässige Unternehmer schon Gliederungspunkt C. I. 1. e) bb) (2) auf S. 218.

²⁸⁸ Ausführlich dazu bereits Gliederungspunkt C. I. 1. e) auf S. 216.

²⁸⁹ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 81, linke Spalte.

²⁹⁰ *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 36; *Drißen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 41; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 57; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 348.

²⁹¹ Differenzierend *Goldshteyn*, StBp 2010, 166, 167, der wohl ein Pauschalverbot für sämtliche Papierunterlagen ablehnt und eine Begrenzung auf für die Durchführung der Umsatzsteuer-Nachschau bedeutsame Unterlagen vornehmen möchte.

²⁹² *Leipold*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 27b UStG, Rn. 3.

Rechtsbehelfsbelehrung i. S. d. § 356 AO grundsätzlich²⁹³ eine angemessene Zeit vor Beginn der Prüfung nach § 197 AO bekannt zu geben ist.²⁹⁴ Dem Instrument der Umsatzsteuer-Nachschau wohnt also ein gewisser Überraschungseffekt inne.²⁹⁵

Dementsprechend wird argumentiert, dass die Umsatzsteuer-Nachschau ihren Kernzweck selbst bei einer nur vorübergehenden Verbringung von Rechnungen in das Ausland nicht mehr erfüllen könne.²⁹⁶ Schließlich dürfen Umsatzsteuer-Nachschau i. S. d. § 27b UStG nur im Inland erfolgen.²⁹⁷

Gegen diese auf den ersten Blick nicht von der Hand zu weisende Argumentation lässt sich jedoch ein sehr gewichtiges Argument vorbringen. So setzt eine Aufbewahrung im Inland gerade nicht voraus, dass alle Rechnungen an einem bestimmten Ort im Inland aufzubewahren sind.²⁹⁸ Folglich kann der angestrebte Zweck einer überraschenden Umsatzsteuer-Nachschau ohnehin nicht lückenlos erreicht werden, da beispielsweise ein Steuerpflichtiger mit Sitz in Flensburg seine Unterlagen auch in Garmisch-Partenkirchen aufbewahren dürfte.²⁹⁹ Insofern scheint es naheliegend, zumindest eine zeitlich sehr beschränkte Verbringung der Rechnungsbelege in das Ausland zuzulassen.

(b) Wortlautvergleich zu § 14b UStG

Das Ergebnis einer zeitlich beschränkten Verbringung von Rechnungsbelegen lässt sich bei einem systematischen Vergleich auch mit dem Wortlaut des § 14b Abs. 2 UStG in Einklang bringen. Dort ist nämlich nur geregelt, wo der Unternehmer die Rechnungen „aufzubewahren“ hat. Die richtliniendeterminierte Norm bewegt sich damit im Einklang mit Art. 245 Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL, der ebenfalls nur von „aufzubewahren“ spricht. Auch der Vergleich mit der englischen „to store“, französischen „stocker“ und spanischen Fassung „conservar“ bestätigt diesen Befund.

Demgegenüber differenziert der Wortlaut in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zwischen „führen und aufzubewahren“. Obgleich es zwischen den Prozessschritten der Führen

²⁹³ Im Tatbestand des § 197 Abs. 1 S. 1 AO findet sich die Einschränkung, dass die vorherige Bekanntgabe nur erfolgen darf, wenn der Prüfungszweck dadurch nicht gefährdet wird.

²⁹⁴ Zur Abgrenzung der Instrumente *Kemper*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG-Kommentar, § 27b UStG, Rn. 95 ff.; *Weymüller*, in: Dorsch, Zollrecht-Kommentar, § 27b UStG, Rn. 6.

²⁹⁵ *Kemper*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG-Kommentar, § 27b UStG, Rn. 11.

²⁹⁶ So *Goldshteyn*, StBp 2010, 166, 167.

²⁹⁷ Sogar noch weitergehend auf im Inland tätige Unternehmer einschränkend *Kemper*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG-Kommentar, § 27b UStG, Rn. 71. Zum Datenzugriff vom Inland aus siehe noch Gliederungspunkt E. I. 3. auf S. 454.

²⁹⁸ *Leipold*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 14b UStG, Rn. 46 verweist darauf, dass eine Aufbewahrung auch an verschiedenen Orten stattfinden könne.

²⁹⁹ Mit genau diesem Beispiel *L'habitant*, Ubg 2019, 626, 632, der daraus zu Recht eine Zweckverfehlung der in der Gesetzesbegründung zu § 146 Abs. 2a AO a. F. angegebenen Intention folgert.

nung und Aufbewahrung regelmäßig zu Überschneidungen³⁰⁰ kommen wird, lässt sich sicher feststellen, dass die Aufbewahrung am Ende der Prozesskette steht. Folglich lässt sich ohne Verstoß gegen den Wortlaut des § 14b Abs. 2 UStG vertreten, dass für die Zeit einer Verwendung der Rechnungsbelege im Prozess der elektronischen Buchführung der Tatbestand des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO eröffnet wird, sodass nach systematischer Auslegung eine vorübergehende Verbringung in das Ausland zulässig ist.

(4) Auslegung nach dem Sinn und Zweck

Eine Auslegung der Reichweite des Anwendungsbereichs von § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift gestaltet sich schwierig, weil dabei die Ausrichtung auf eine doppelte Zielsetzung zu beachten ist.

So stellt schon die Gesetzesbegründung zur Einführung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 als Zielrichtung einerseits darauf ab, dass bei etlichen Unternehmen ein großes Interesse daran bestehe, die „Kosten der Buchführungs- und Aufzeichnungsarbeiten zu reduzieren und diese Arbeiten deshalb im Ausland durchführen zu lassen“.³⁰¹ Andererseits wird in der Gesetzesbegründung jedoch betont, dass es darum gehe, „eine effektive Kontrolle der Bücher und Aufzeichnungen“ gewährleisten zu können,³⁰² sodass der Gesetzgeber gleichzeitig eine besondere Sicherungswirkung intendiert.

Die erstgenannte Zielrichtung einer Kostenreduktion würde aber stark verfehlt, wenn die Kontierung nicht auch im Ausland durchgeführt werden dürfte. Weiter könnte man nämlich überlegen, welcher Prozessschritt dann überhaupt noch im Ausland abgewickelt werden könnte. Eine bloße Aufbewahrung im Ausland mittels eines elektronischen Systems dürfte nämlich kaum zur vom Gesetzgeber angestrebten Kostenreduktion für die Unternehmen beitragen. Gegen ein solches Verständnis spräche erneut auch der Wortlaut, der nicht nur die Aufbewahrung, sondern zusätzlich die Führung der Unterlagen gestattet.

Insofern wird von Befürwortern einer engen Auslegung des Anwendungsbereichs vorgetragen, dass die erstgenannte Zielrichtung lediglich im allgemeinen Teil der Regierungsbegründung zu § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 stehe, während die zweite Zielrichtung explizit in den Einzelbemerkungen aufgeführt wird.³⁰³ Bei diesem Einwand handelt es sich letztendlich um eine systematische Erwägung innerhalb der Gesetzesbegründung. Wie jedes systematische Argument lässt sich auch dieses umdrehen. So könnte man andersherum argumentieren, dass die allgemeinen

³⁰⁰ Dazu schon Gliederungspunkt B. III. 2. a) ee) auf S. 102.

³⁰¹ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 80, rechte Spalte.

³⁰² Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 81, linke Spalte oben.

³⁰³ Mit dieser Argumentation *Weinbrenner*, DStR 2009, 2082, 2086.

Zielsetzungen dem Gesetzgeber vorrangig erschienen, da es ihm mit der Einführung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 gerade darauf ankam, diese Kostenvorteile zu eröffnen. Dieser Aspekt muss also sein primärer Antrieb gewesen sein. Andernfalls ergäbe die Schaffung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO auch kaum einen Sinn. Dies gilt umso mehr, als dass Teile der Literatur³⁰⁴ und sogar die OFD Düsseldorf³⁰⁵ schon vor Schaffung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 auf Grundlage des deutlich restriktiveren § 146 Abs. 2 AO zumindest bloße Datenverarbeitungsvorgänge im Ausland als zulässig erachteten. Auch insofern würde eine zu enge teleologische Auslegung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO den klar zum Ausdruck kommenden Liberalisierungszweck verfehlen.

Gegen die Zulässigkeit einer Verbringung von Papierunterlagen in das Ausland könnte jedoch sprechen, dass der Gesetzgeber den von ihm intendierten Sicherungszweck dadurch umgesetzt hat, dass er in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO ausdrücklich normiert hat, dass ein Datenzugriff in vollem Umfang möglich sein müsse. Für die Unterlagen in Papierform kann es vor einer Digitalisierung eine solche Datenzugriffsmöglichkeit aber schon denklogisch nicht geben. Folglich kann der Sicherungszweck für diese Unterlagen nicht vollständig erreicht werden.

Auf der anderen Seite kann die entstehende Sicherungslücke durch eine entsprechende Organisation der Prozesskette zumindest erheblich verkleinert werden. Zu denken ist dabei zunächst daran, dass nur eine sehr kurzzeitige³⁰⁶ Verlagerung der Papierunterlagen unter dem Aspekt der Prozessakzessorietät zur elektronischen Buchführung zugelassen wird, sodass der Sicherungszweck nur vorübergehend eingeschränkt ist.³⁰⁷ Weiter könnte man überlegen, nur eine partielle Verlagerung zuzulassen, die sich darauf beschränkt, dass nicht alle Papierunterlagen gleichzeitig in das Ausland verbracht werden. Dabei dürfte auch zu berücksichtigen sein, inwieweit die Buchführung des einzelnen Steuerpflichtigen überhaupt noch auf Pa-

³⁰⁴ *Mösbauer*, DB 2002, 498, 500; *Schuppenhauer*, WPg 2000, 128, 144 f.

³⁰⁵ OFD Düsseldorf vom 2. 9. 1997, Verfügung S 0319-1-St 2223, abgedruckt in DB 1997, 1896. *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 459 behaupten mit Bezugnahme auf diese Verfügung sogar, die Finanzverwaltung habe schon damals die Möglichkeit geschaffen, Belege für kurze Verarbeitungsvorgänge in das Ausland zu verbringen. Dafür bietet die Verfügung jedoch keine Anhaltspunkte.

³⁰⁶ Zur Entwicklung von Kriterien zur Ausgestaltung dieses Merkmals siehe Gliederungspunkt C. III. 3. b) dd) auf S. 277.

³⁰⁷ Auf den ersten Blick könnte man annehmen, dass sich diese Erwägung zur Argumentation hinsichtlich der Spiegelservers unter Gliederungspunkt C. I. 2. d) bb) auf S. 222 in Widerspruch setzt, wo schon auf Grund der Möglichkeit vorübergehender Replikationsunterbrechungen eine Zulässigkeit dieser Konstruktion abgelehnt wurde. Bei der dort gestellten Frage zur Zulässigkeit von Spiegelservern ging es aber um den Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2 AO. Hier geht es um § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO, bei dem der Gesetzgeber bewusst solche Risiken abgewogen und insbesondere unter den Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2 AO zur Schaffung zahlreicher Sicherungsmaßnahmen sowie einer Überprüfungsmöglichkeit durch die zuständige Finanzbehörde in Kauf genommen hat. Demgegenüber bedarf es bei § 146 Abs. 2 AO dieser zusätzlichen Voraussetzungen gerade nicht, sodass es nur konsequent ist, für eine Zuordnung zu dieser Norm einen strengeren Maßstab anzulegen.

pierunterlagen basiert. Auch die Finanzbehörden stellen fest, dass „in der Praxis [...] derzeit vermehrt elektronische Rechnungen verwandt“³⁰⁸ werden. Dieser Befund deckt sich mit den bereits herausgearbeiteten Entwicklungen zur Digitalisierung beim elektronischen Rechnungsaustausch.³⁰⁹ Vor diesem Hintergrund erschiene es zweifelhaft, Steuerpflichtigen, die nur noch sehr wenige Buchführungsprozesse unter Rückgriff auf Papierunterlagen erledigen, eine effektive Strukturierung ihrer Prozessketten mit dem Argument zu versagen, dass dann etwa einzelne Eingangsrechnungen in Papierform nicht durchgängig überprüfbar wären, wenn ansonsten aber eine Prüfbarkeit der restlichen Buchführung sichergestellt wäre.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber die Verlagerung der elektronischen Buchführung nach dem ursprünglichen Regelungskonzept in § 146 Abs. 2a AO a. F. an eine Bewilligung durch die zuständige Finanzbehörde bindet.³¹⁰ Auf Grundlage der Prozessbeschreibung im Antrag des Steuerpflichtigen hat die Finanzbehörde weiterhin nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO zu prüfen, ob die Besteuerung durch die Verlagerung beeinträchtigt wird.³¹¹ Insofern ergibt sich hier die Möglichkeit, eine Einzelfallbetrachtung vorzunehmen und die Bewilligung bei einer Beeinträchtigung der Besteuerung zu versagen.

Im Ergebnis dürfte es daher richtig sein, zwischen den herausgearbeiteten Zielrichtungen zu vermitteln und zu schauen, wie das Spannungsfeld zwischen diesen Positionen ausgeglichen werden kann. Insofern scheint die hier gefundene Lösung einer nur zeitweiligen Verbringung von Papierunterlagen in das Ausland für Kontierungsarbeiten einen gerechten Interessensausgleich zu bieten. Die Auslegung nach dem Sinn und Zweck kann daher ebenfalls für die Zulassung des Kontierens auch als hybriden Prozessschritt unter kurzzeitiger Verbringung der Originalunterlagen in das Ausland streiten.

(5) Zwischenergebnis und Meinungsstand in Literatur und Finanzverwaltung

Die Auslegung ergibt, dass der Prozessschritt der Kontierung und damit auch die nachgelagerte Erfassung der Belege vom Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO erfasst wird. Im Rahmen einer Ausgestaltung als hybrider Prozessschritt darf dabei auch eine vorübergehende Verbringung der Papierunterlagen in das Ausland erfolgen.

³⁰⁸ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1–5/3 St42, Abs. 2, abgedruckt in DStR 2017, 547.

³⁰⁹ Dazu bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. e) auf S. 141.

³¹⁰ Zu den allein unionsrechtlichen Gründen für den Verzicht auf dieses Erfordernis im Anwendungsbereich des neuen § 146 Abs. 2a AO siehe Gliederungspunkte B. II. 3. auf S. 87 und F. II. 2. auf S. 574.

³¹¹ Zu den konkreten Anforderungen an die Antragstellung siehe noch Gliederungspunkt D. VI. 1. auf S. 417.

Eine präzise Verortung der hier herausgearbeiteten Position im Gesamtfeld der Literatur ist deshalb schwierig, da die zu dem Thema vorhandenen Literaturbeiträge unterschiedliche Ansatzpunkte etwa zur Verwendung eines Prozessbegriffs³¹² oder einer medienbezogenen Auslegung³¹³ wählen.³¹⁴ Dabei lassen sich insbesondere für eine Verlagerung der Kontierung in das Ausland nicht nur Befürworter³¹⁵ und Gegner³¹⁶ finden, sondern es existieren Zwischenstimmen, die etwa eine Kontierung im Ausland nur unter qualifizierten Voraussetzungen zulassen wollen.³¹⁷

So wird als qualifizierte Voraussetzung unter anderem gefordert, dass eine Kontierung im Ausland nur durch im deutschen Bilanz- und Steuerrecht gesondert qualifiziertes Personal erfolgen dürfe,³¹⁸ das sowohl die deutsche Sprache beherrscht als auch über hinreichende Branchenkenntnisse verfügt.³¹⁹ Außerdem wird eine zumindest stichprobenartige Überwachung der im Ausland durchgeführten Kontierungsarbeiten durch den Steuerpflichtigen verlangt.³²⁰

Richtigerweise handelt es sich dabei jedoch nicht um Voraussetzungen, die den Tatbestand der elektronischen Buchführung in § 146 Abs. 2a S. 1, Abs. 2b S. 1 AO betreffen,³²¹ sondern eher um Maßnahmen, die dem Bereich der Tax Compliance³²² zuzuordnen sind und deren Einhaltung eine ordnungsgemäße Besteuerung³²³ si-

³¹² *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457 ff.

³¹³ *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1257 f.; *Weinbrenner*, DStR 2009, 2082, 2085 f.

³¹⁴ *Driën*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 42 meint, dass es auf diesen Streit für das Kontieren nicht ankomme, da § 146 Abs. 2a AO a. F. von Büchern „und erforderlichen Aufzeichnungen“ spreche. Selbige Erwägung ließe sich nach der Aufspaltung in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO anführen.

³¹⁵ Siehe etwa *Görke*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 74; *Märtens*, in: *Gosch*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 52; *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 460 m. w. N.; *Schubert/Penner/Ravenstein*, DStR 2008, 632, 633 f. sehen etwa das Kontieren schon nicht als vom Buchführungsbegriff in § 146 AO erfasst, da es sich um einen rein technischen Vorgang handle.

³¹⁶ *Schuppenhauer*, GoDV-Handbuch, Rn. A 391; *Weinbrenner*, DStR 2009, 2082, 2086.

³¹⁷ Mit leicht unterschiedlichen Nuancen *Busch*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch, Rn. 13.21; *Driën*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 31, 42; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 348.

³¹⁸ *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 348.

³¹⁹ *Busch*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch, Rn. 13.21; *Driën*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 31, 42.

³²⁰ *Busch*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch, Rn. 13.21 verlangt diese stichprobenartige Überwachung anhand der im Inland verbliebenen Originalbelege.

³²¹ Sehr zutreffend stellt *Görke*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 74 fest, dass eine ordnungsmäßige Buchführung zwar auf fachkundiges Personal und dessen Überwachung angewiesen sei, dass sich inkompetentes Personal aber auch im Inland finde.

³²² Vertiefend dazu noch Gliederungspunkt C. IV. 1. auf S. 283.

³²³ Zur Kumulation der Compliance-Anforderungen im Tatbestandsmerkmal der Nicht-beeinträchtigung der Besteuerung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO siehe Gliederungspunkt D. V. 3. auf S. 407.

herstellen soll. Folglich ist die Einhaltung dieser Maßnahmen bei präziser systematischer Betrachtung nicht im Anwendungsbereich der Norm, sondern bei § 146 Abs. 2b AO³²⁴ als Bewilligungsvoraussetzung i. S. d. § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO beim Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung zu prüfen. Dementsprechend kann die Einhaltung dieser Maßnahmen keine Auswirkungen auf die vorgelagerte Grundfrage einer generellen Zulässigkeit von Kontierungsvorgängen im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO haben.

Vor diesem Hintergrund lässt sich sagen, dass sich das hier gefundene Auslegungsergebnis bei isolierter Betrachtung der Vorfrage, ob eine Kontierung und Erfassung im Ausland zulässig ist, in die überwiegende Auffassung der Literaturstimmen einfügt.

Etwas anderes gilt jedoch für die Frage, ob in diesem Zusammenhang auch eine prozessakzessorische Verbringung der Papierunterlagen in das Ausland erfolgen darf.³²⁵ In der Literatur wird schon eine nur zeitweise Verbringung von Papierbelegen in das Ausland nahezu einhellig abgelehnt.³²⁶ Deshalb wird von den Befürwortern einer grundsätzlichen Zulässigkeit einer Kontierung im Ausland zumeist allenfalls gestattet, dass kopierte³²⁷ oder gescannte³²⁸ Belege zum Zweck der Anbringung von Kontierungsvermerken in handschriftlicher oder digitaler Form in das Ausland verbracht werden.³²⁹

³²⁴ Mit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 hat der Gesetzgeber im Anwendungsbereich des neuen § 146 Abs. 2a AO für Verlagerungen in andere Mitgliedstaaten der Union auf das Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung verzichtet. Auch wenn dieser Verzicht in erster Linie dem sekundären Unionsrecht der Free Flow of Data-Verordnung 2018/1807/EU geschuldet ist (ausführlich dazu noch Gliederungspunkt F. II. 2. auf S. 574), so bedeutete eine solche Voraussetzung auch im primärrechtlichen Bereich eine erhebliche Beeinträchtigung der Grundfreiheiten im Binnenmarkt, sodass sie mit entsprechend hohen Rechtfertigungsanforderungen einherging.

³²⁵ Einige Beiträge vermischen die Fragestellungen und ordnen die Nichtverbringung von Originalunterlagen in Papierform als zusätzliche qualifizierte Voraussetzung für die generelle Zulässigkeit einer Kontierung im Ausland ein, siehe etwa *Busch*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Rn. 13.21; *Drißen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 42, 31; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 348.

³²⁶ Eine Verbringung von Papierbelegen in das Ausland ablehnend: *Buba*, BBP 2017, 149, 150; *Drißen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 41; *Günther*, AO-StB 2017, 77; *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3606; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 57; *Weinbrenner*, DStR 2009, 2082, 2086. *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 74 sieht die Originalbelege zwar nicht als Bestandteil einer elektronischen Buchführung, geht aber scheinbar dennoch davon aus, dass die Finanzbehörde eine Verbringung in das Ausland auch nach § 146 Abs. 2a AO a. F. bewilligen kann. Für eine Zulässigkeit der Verbringung wie hier sonst nur: *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 458 f.

³²⁷ Zu dieser Möglichkeit der Prozesskettenorganisation noch Gliederungspunkt C. III. 3. b) bb) (4) (a) auf S. 272.

³²⁸ Zu dieser Option noch Gliederungspunkt C. III. 3. b) bb) (4) (b) auf S. 272.

³²⁹ Siehe etwa *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 52.

Mit einer baldigen Umwälzung in den Positionierungen dürfte jedoch deshalb zu rechnen sein, da sich das Bundesfinanzministerium mit dem Inkrafttreten der neuen GoBD zum 1. 1. 2020 nun erstmals zu dieser Fragestellung positioniert hat. Danach wird es entgegen einer bisher eher restriktiven Verwaltungspraxis der Landesfinanzbehörden³³⁰ nun nicht mehr beanstandet, wenn im Zusammenhang mit einer nach § 146 Abs. 2a AO a.F.³³¹ genehmigten Verlagerung der elektronischen Buchführung auch die papierernen Ursprungsbelege zum Zweck der bildlichen Erfassung in das Ausland verbracht werden.³³²

bb) Sammeln und Ordnen der Belege

Nach den vorstehenden Ausführungen zum Aufbau der Prozessketten ist der Prozessschritt des Sammelns und Ordnen der Belege als unproblematisch einzuordnen, wenn er im Rahmen einer volligitalen Prozesskette erfolgt,³³³ also wenn beispielsweise die Sammlung der Eingangsrechnungen auf einem Server im Ausland stattfindet.

Problematisch ist allerdings wieder die Ausgestaltung als hybrider Prozessschritt, wenn also das Sammeln und Ordnen von Papierbelegen im Ausland stattfinden soll. Nach der weit überwiegenden Ansicht in der Literatur müssen die Originalbelege in Papierform im Inland gesammelt sowie geordnet werden.³³⁴

(1) Kernargumente einer Auslegung nach der Historie

Für diese restriktive Position könnte bei historischer Auslegung wieder die Regierungsbegründung zu § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 streiten, die an eine

³³⁰ Siehe etwa Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 1; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1. 3. 2012, VI 328-S0316-032; teilweise wurde auch eine erhebliche Rechtsunsicherheit durch eine uneinheitliche Auffassung zur Reichweite der Norm bei den Finanzämtern kritisiert, siehe *Ernst & Young, Tax&Law Magazine* 3/2013, 29.

³³¹ Selbiges dürfte nach der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 für § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO gelten. Für § 146 Abs. 2b AO ergibt sich dies schon aus den identischen Voraussetzungen. Im Rahmen des § 146 Abs. 2a AO lässt sich dieses Ergebnis dogmatisch aus einem *argumentum a maiore ad minus* und zusätzlich daraus herleiten, dass diese neue Verwaltungspraxis erheblich zur Unionsrechtskonformität des Gesamtregelungskonzepts in § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO beiträgt und somit ebenfalls unionsrechtlich geboten ist. Dazu noch Gliederungspunkte F. I. 4. a) bb) auf S. 542 und F. III. auf S. 581.

³³² BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BSStBl. I 2019, 1269, 1282 f., Rn. 136.

³³³ In diese Richtung auch *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 42.

³³⁴ *Busch*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Rn. 13.21; *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 42, 31; *Kuhfus*, in: Kühn/von Wedelstädt, AO und FGO, § 146 AO, Rn. 14b; *Weinbrenner*, DSStR 2009, 2082, 2085 f.; für eine Zulässigkeit des Sammelns und Ordnen im Ausland *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 458.

„mittels eines Datenverarbeitungssystems erstellte [...] Buchführung“³³⁵ anknüpft. Aus der Anknüpfung an eine „erstellte“ Buchführung wird von Teilen der Literatur der Schluss gezogen, dass Vorarbeiten, wie das Sammeln und Ordnen der Belege, die noch im Erstellungsstadium selbst ablaufen, zwingend der Grundnorm des § 146 Abs. 2 AO unterfielen und deshalb im Inland erfolgen müssten.³³⁶ Dass eine solche Auslegung aber aus systematischen Gründen keineswegs zwingend ist, sondern der entscheidende Anknüpfungspunkt vielmehr im Datenverarbeitungssystem liegt, hat die umfassende Untersuchung im vorhergehenden Abschnitt bereits ergeben.³³⁷ Auch wurde schon dargelegt, dass die Ausführungen in der Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 2009 nach der Reform durch das Jahressteuergesetz 2010³³⁸ nur mit Vorsicht zu genießen sind.³³⁹

(2) Kernargumente einer Auslegung nach dem Sinn und Zweck

Daneben wird als Sinn und Zweck angeführt, dass das Sammeln und Ordnen der Belege im Inland erfolgen müsse, damit eine vollständige und sachlich geordnete Erfassung der Belege sichergestellt werden könne.³⁴⁰ Gegen dieses Argument wird angeführt, dass eine Begrenzung auf das Inland zumindest dann keinen Sinn ergebe, wenn durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt werde, dass eine ordnungsgemäße Sammlung sowie Ordnung der Belege im Ausland stattfindet und diese Organisation auch gegenüber der Finanzverwaltung hinreichend dokumentiert wird.³⁴¹

(3) Kernargumente einer Auslegung nach der Systematik

Rechtliche Bedenken gegen das Sammeln und Ordnen von Papierbelegen im Ausland können sich auch aus der systematischen Auslegung im Verhältnis zu § 14b UStG ergeben. Schließlich würden die entsprechenden Unterlagen dadurch dem Zugriff des deutschen Fiskus für einen noch längeren Zeitraum entzogen, was insbesondere mit Blick auf das Instrument der Umsatzsteuer-Nachschau i. S. d. § 27b UStG als problematisch anzusehen ist.³⁴²

³³⁵ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 81, linke Spalte.

³³⁶ Weinbrenner, DSStR 2009, 2082, 2085.

³³⁷ Siehe schon Gliederungspunkt C. II. auf S. 227.

³³⁸ BGBl. I 2010, 1768, 1793.

³³⁹ Dazu können die Erwägungen aus Gliederungspunkt C. III. 3. b) aa) (2) auf S. 261 herangezogen werden.

³⁴⁰ Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 31.

³⁴¹ Roderburg/Richter, IStR 2016, 456, 458.

³⁴² Bei Papierunterlagen kann das Argument der Absicherung einer Datenzugriffsmöglichkeit nicht eingreifen, dazu schon Gliederungspunkt C. III. 3. b) aa) (4) auf S. 265.

(4) Lösungsansätze durch Prozesskettenstrukturierung

Den aufgezeigten teleologischen und systematischen Bedenken lässt sich jedoch durch eine kluge Strukturierung der Prozesskette sowie durch die Implementierung entsprechender Sicherungsmaßnahmen im Tax Compliance-Management-System begegnen.

(a) Übersendung von Kopien in das Ausland

Ein Teil der Literatur schlägt vor, die Originalbelege im Inland zu kopieren und dann lediglich die Kopien dieser Unterlagen in das Ausland zu versenden.³⁴³ Bei präziser Betrachtung dürfte die Versendung der Kopien im Rahmen des Prozessschritts des Sammelns und Ordnen dann schon nicht § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO unterfallen.³⁴⁴ Schließlich bleiben die Originalunterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 AO weiterhin im Inland, sodass für diesen Prozessschritt schon die Anforderungen des § 146 Abs. 2 S. 1 AO gewahrt werden.

Gegen diesen Lösungsansatz sprechen jedoch zwei Erwägungen. Zum einen wird aus rechtlicher Perspektive eine Antragspflicht nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO bei einer Weiterverarbeitung in einem Drittland auf der Prozesskette nur nach hinten verschoben, da dann trotzdem der nachgelagerte Prozessschritt des Kontierens anhand der kopierten Unterlagen und die digitale Erfassung dort stattfindet. Folglich ist zumindest für diesen nachgelagerten Schritt eine Bewilligung nach § 146 Abs. 2b AO erforderlich.

Zum anderen entsteht auf rein praktischer Ebene durch das Kopieren und den Transport der physischen Kopien in das Ausland ein erheblicher Aufwand. Auch steigt die Gefahr von Inkonsistenzen, wenn zwei Unterlagen eines Geschäftsvorfalles etwa in Form einer Eingangsrechnung im Original i. S. d. § 147 Abs. 1 Nr. 2 AO und einer Kopie mit dem darauf angebrachten Kontierungsvermerk i. S. d. § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO existieren.³⁴⁵

(b) Digitalisierung im Inland und Kontierung im Ausland

Eine weitere Möglichkeit zur Organisation der Prozesskette besteht darin, die Belege zuerst im Inland zu sammeln und gegebenenfalls schon zu ordnen sowie diese dann im Inland zu digitalisieren und danach für den darauffolgenden Prozessschritt

³⁴³ *Drien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 31; *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3606.

³⁴⁴ Unklar *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3606, der zu § 146 Abs. 2a AO a. F. davon spricht: „Kopien dieser Unterlagen dürfen – vorbehaltlich einer stattgebenden Bewilligung nach § 146 Abs. 2a Satz 1 AO – ins Ausland geschickt, um dort elektronisch verarbeitet zu werden.“

³⁴⁵ Zur unterschiedlichen Einordnung in § 147 Abs. 1 AO durch die Anbringung des Kontierungsvermerks und den rechtlichen Konsequenzen siehe schon Gliederungspunkt B. III. 2. a) ee) (2) auf S. 103.

der Kontierung in digitaler Form in das Ausland zu versenden.³⁴⁶ Die Digitalisierung im Inland kann dabei durch den Steuerpflichtigen selbst oder durch externe Dienstleister erfolgen.

Nach der derzeitigen Praxis einiger Steuerpflichtiger werden die Papierdokumente zu Dienstleistern im Inland geschickt, die keine echten Buchführungsaufgaben übernehmen, sondern die Unterlagen lediglich einscannen³⁴⁷ und in digitaler Form in das Ausland verschicken, wo diese erneut ausgedruckt werden und von den dortigen Mitarbeitern geordnet und mit einem handschriftlichen³⁴⁸ Kontierungsvermerk versehen und anschließend wieder eingescannt werden, um dann im Buchführungssystem erfasst zu werden.³⁴⁹ Vielfach wird der nachgelagerte Schritt der Kontierung inzwischen auch volldigital ohne zwischenzeitliche Ausdrücke realisiert.³⁵⁰ Dass es sich dabei um eine praktisch häufig genutzte Vorgehensweise handelt, lässt sich schon daran erkennen, dass sich auf dem deutschen Markt einige Anbieter³⁵¹ etabliert haben, die ihr Geschäftsmodell auf die Digitalisierung von Eingangsrechnungen ausgerichtet haben.

Eine solche Vorgehensweise ist gegenüber dem Kopieren im Inland und der Verbringung der physischen Kopien in das Ausland zwar grundsätzlich vorzuziehen, weil durch die Einsparung des physischen Transports nicht nur die natürlichen Ressourcen unter einem Nachhaltigkeitsgesichtspunkt geschont werden können, sondern auch erhebliche Kosteneinsparungen möglich sind. Außerdem können die originalen Papierbelege gem. § 147 Abs. 2 AO unter Einhaltung bestimmter Compliance-Maßnahmen³⁵² noch im Inland vernichtet werden,³⁵³ sodass die Gefahr von Inkonsistenzen erheblich reduziert wird.³⁵⁴

³⁴⁶ In Richtung eines solchen Vorschlags *Goldshiteyn*, StBp 2010, 166, 168.

³⁴⁷ Siehe dazu das Praxisbeispiel bei *tom Suden*, BC 2015, 285.

³⁴⁸ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 56 stellt sogar ausdrücklich klar, dass auch im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a AO a.F. das Anbringen der Kontierungsvermerke im Ausland nicht elektronisch erfolgen müsse, sondern auch handschriftlich erfolgen kann.

³⁴⁹ Mit diesen Erfahrungen auch *Roderburg/Richter*, ISTR 2016, 456, 459, dort Fußnote 19.

³⁵⁰ Dadurch müssen zwar technisch aufwendigere Systeme mit entsprechenden Sicherungseinrichtungen angeschafft werden, siehe dazu Gliederungspunkt B. IV. 3. b) bb) auf S. 135, allerdings kann dadurch der Aufwand auf der Compliance-Ebene verringert werden, was wiederum zu Kosteneinsparungen führt.

³⁵¹ Siehe etwa die Angebote der ALPHA COM Deutschland GmbH, abrufbar unter: <https://bit.ly/2V6dVax>, der Lagergut Digital GmbH, abrufbar unter: <https://bit.ly/3aNHcxa>, der SAGA Hard- und Software GmbH, abrufbar unter: <https://bit.ly/3aV3f4U> und der Smart-Store GmbH, abrufbar unter: <https://bit.ly/3bJvELw>, alle Links zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

³⁵² Zu diesen Compliance-Anforderungen siehe schon Gliederungspunkt B. IV. 5. d) aa) auf S. 188.

³⁵³ Siehe schon die ausführliche Herausarbeitung unter Gliederungspunkt B. IV. 3. b) aa) auf S. 127.

³⁵⁴ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 41; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 49; *Schimmele*, AO-StB 2011,

Dennoch erhöht sich vor allem durch die fachliche und räumliche Trennung zwischen Arbeitskräften, die im Inland die Unterlagen digitalisieren, und Arbeitskräften, die im Ausland die Buchführungsarbeiten erledigen, die Gefahr von Doppelparbeiten, und es entstehen zusätzliche Fehlerquellen.³⁵⁵

(c) Eigener Lösungsvorschlag und Zwischenergebnis

Um die mit den Literaturvorschlägen einhergehenden Fehlerquellen auszuschalten, könnte man in Erwägung ziehen, den Lieferanten und Dienstleistern für die Übersendung von Papierrechnungen standardmäßig die Anschrift des eigenen Shared-Service-Centers oder des mit den Buchführungsaufgaben beauftragten Dienstleisters im Ausland anzugeben. Damit könnte auf praktischer Ebene die Prozesskette durch die Ausschaltung des zwischengeschalteten Prozessschritts des Sammelns und Ordnen der Belege im Inland weiter gestrafft werden. Durch die Einsparung eines zusätzlichen Versandwegs und die Vermeidung von Doppelparbeiten können außerdem Kostenvorteile generiert werden.

Auf rechtlicher Ebene bedarf es für die Begründung der Zulässigkeit dieses Modells allerdings eines Mehraufwands gegenüber den in der Literatur vorgeschlagenen Lösungsansätzen. Dies liegt daran, dass die Lösungsvorschläge der Literatur das Problem der Auslandsberührung von Papierunterlagen bei präziser Betrachtung nur umgehen. Diese Umgehung wird etwa dadurch erreicht, dass von § 147 Abs. 1 AO erfasste Papierunterlagen das Inland nie verlassen³⁵⁶ oder bereits digitalisierte Unterlagen an die Stelle des Originalbelegs in Papierform treten³⁵⁷. Vor diesem Hintergrund bedarf es für das hier vorgeschlagene Modell einer tieferen Auseinandersetzung mit den teleologischen und systematischen Erwägungen, die gegen eine solche Vorgehensweise sprechen könnten.

Leicht entkräften lässt sich zunächst das teleologische Argument, dass das Sammeln und Ordnen der Belege im Inland stattfinden müsse, um eine vollständige und sachlich geordnete Erfassung der Belege abzusichern.³⁵⁸ Insofern ist der Einwand zutreffend, dass eine Verhütung von entsprechenden Gefahren durch organi-

347, 349 ziehen diese Argumentationskette heran, um zu begründen, dass somit das schon gescannte Original in Papierform in das Ausland verbracht werden dürfe. Insofern ergibt sich kaum ein Unterschied zum Vorschlag einer Übersendung von physischen Kopien in das Ausland, dazu soeben schon Gliederungspunkt C. III. 3. b) bb) (4) (a) auf S. 272.

³⁵⁵ Mit dieser Erfahrung auch *Roderburg/Richter*, *IStr* 2016, 456, 459.

³⁵⁶ So der Grundgedanke des unter Gliederungspunkt C. III. 3. b) bb) (4) (a) auf S. 272 aufgezeigten Lösungsmodells.

³⁵⁷ Lösungsmodell aus Gliederungspunkt C. III. 3. b) bb) (4) (b) auf S. 272, ebenso ist dies die rechtliche Grundlage für den unter Fußnote 354 auf S. 273 f. dargestellten Ansatzpunkt einer Übersendung zuvor im Inland digitalisierter Unterlagen, deren Originale in Papierform danach in das Ausland verbracht werden.

³⁵⁸ Mit diesem Argument *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, *Kommentar zur AO und FGO*, § 146 AO, Rn. 31.

satorische Maßnahmen möglich ist.³⁵⁹ Soweit sich das Argument auf den Einsatz möglicherweise nicht hinreichend qualifizierten Personals bezieht, ist schon nicht zu erkennen, weshalb nicht auch im Ausland qualifizierte Arbeitskräfte gewonnen werden können.³⁶⁰ Zumal der fachlich anspruchsvollere Prozessschritt einer Kontierung im Ausland auch von Literaturstimmen³⁶¹ zugelassen wird, die einer Belegsammlung im Ausland kritisch gegenüberstehen.³⁶² Letztendlich handelt es sich bei dieser teleologischen Erwägung aber erneut nicht um eine Fragestellung, die spezifisch den Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO betrifft, sondern eher um eine allgemeine Compliance-Anforderung.

Problematischer ist eine Belegsammlung im Ausland im Hinblick auf das systematische Verhältnis zu § 14b UStG. Zum einen könnte durch die Sammlung der Papierbelege im Ausland die Umsatzsteuer-Nachschaufung nach § 27b UStG für solche Belege eine längere Zeit nicht möglich sein. Auch könnte sich über einen längeren Zeitraum eine Vielzahl von Belegen ansammeln, sodass ein erheblicher Umfang erreicht würde. Zum anderen hat der Besitz der Originalrechnung gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG eine materiell-rechtliche Wirkung für die Umsatzsteuer, indem er eine formelle Voraussetzung für die Ausübung des Vorsteuerabzugs darstellt.³⁶³ Die dort normierte Voraussetzung des Besitzes kann jedoch problematisch werden, wenn die Rechnungen direkt an das ausländische Shared-Service-Center oder an den ausländischen Buchführungsdienstleister geschickt werden.

Was aber den als Vorsteuerabzugsvoraussetzung in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG geforderten Besitz der Rechnung anbelangt, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass mit dem Tatbestandsmerkmal des Besitzes nicht an die zivilrechtlichen Maßstäbe einer Entgegennahme durch einen Empfangsvertreter i. S. d. § 130 BGB oder den sachenrechtlichen Besitz i. S. d. §§ 854 ff. BGB anzuknüpfen ist, sondern eine autonom unionsrechtliche Auslegung des aus Art. 178 lit. a MwStSystRL stammenden Merkmals vorzunehmen ist.³⁶⁴ Folglich soll dabei schon jegliche Inhaberschaft an der Rechnung ausreichen.³⁶⁵ Insofern kann das Problem über einezurechnung des tatsächlichen Besitzes des ausländischen Shared-Service-Centers oder des ausländischen Buchführungsdienstleisters an den Unternehmer etwa auf Grundlage des zivilrechtlichen Servicevertrags gelöst werden.³⁶⁶

³⁵⁹ Mit diesem Einwand *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 458.

³⁶⁰ Dieses Argument auf die Kontierung beziehend *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 74; siehe dazu schon Fußnote 321 auf S. 268.

³⁶¹ Siehe etwa *Busch*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Rn. 13.21; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 42, 31.

³⁶² Mit diesem Hinweis auch *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 458.

³⁶³ EuGH vom 15.11.2017, Rs. C-374/16 (Geissel und Butin), ECLI:EU:C:2017:867, Rn. 40; EuGH vom 15.9.2016, Rs. C-518/14 (Senatex), ECLI:EU:C:2016:691, Rn. 29.

³⁶⁴ BFH vom 23.6.2016, Az. V B 90/15, ECLI:DE:BFH:2016:B.230616.VB90.15.0, Rn. 2 f.

³⁶⁵ *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 15 UStG, Rn. 364.

³⁶⁶ Mit diesem Vorschlag schon *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 462.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer-Nachschaue nach § 27b UStG, die während eines Sammelns der Papierbelege im Ausland (vor einer Digitalisierung) nicht möglich ist, kann das Problem durch eine kluge Prozessstrukturierung minimiert werden. So dürfte es unzulässig sein, die Belege im Ausland etwa über das Jahr zu sammeln und erst zu einem oder wenigen Zeitpunkten im Jahr zu digitalisieren. Wenn allerdings keine längeren Unterbrechungen zwischen Rechnungseingang und Scanvorgang auftreten, also die eingehenden Rechnungen just in time digitalisiert werden, ergibt sich kein Unterschied zu einer vorübergehenden Verbringung der Rechnungen in das Ausland zur Digitalisierung. Insofern kann auf die neuen GoBD zurückgegriffen werden, in denen die Finanzverwaltung fordert, dass die bildliche Erfassung der Papierbelege zeitnah zu ihrer Verbringung in das Ausland erfolgen müsse.³⁶⁷ Im Ergebnis kann durch diese Prozessstrukturierung dem Ziel der Ermöglichung einer überraschenden Umsatzsteuer-Nachschaue sogar besser Rechnung getragen werden, als bei einer Sammlung der Belege im Inland und einer anschließenden Verbringung in das Ausland, da eine Auswertung von Papierbelegen in der Praxis deutlich unkomfortabler und damit langsamer möglich ist als bei digitalisierten Unterlagen. Dies gilt umso mehr, wenn sich die Papierunterlagen noch im Buchführungsprozessschritt der Sammlung und Ordnung befinden. Insofern dürfte eine just in time Digitalisierung im Ausland auch aus der Perspektive der Finanzverwaltung im Hinblick auf eine spontane Umsatzsteuer-Nachschaue nach § 27b UStG einen Mehrwert gegenüber dem Sammeln und Ordnen der Papierbelege im Inland mit einer erst viel später erfolgenden Digitalisierung bringen.

cc) Erstellung der Abschlüsse

Die Fragestellung, ob auch eine Verpflichtung zur Erstellung von Jahresabschlüssen im Ausland erfüllt werden kann, wird in der Literatur einhellig verneint.³⁶⁸ Dafür spricht bei systematischer Auslegung schon, dass § 147 Abs. 2 AO bestimmte Unterlagen, darunter auch die Jahresabschlüsse und Eröffnungsbilanzen, von der Möglichkeit einer digitalen Aufbewahrung ausnimmt.³⁶⁹ Die Vorschrift des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO lässt die allgemeinen Aufbewahrungsregeln des § 147 AO unberührt.³⁷⁰ Dafür spricht schon die systematische Auslegung, weil es sich um zwei nebeneinanderstehende Normen handelt. Folglich sind auch im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO die Vorgaben des § 147 AO und damit § 147 Abs. 2 AO weiterhin einzuhalten. Außerdem spricht bei teleologischer Auslegung das be-

³⁶⁷ BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4 – S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1282 f., Rn. 136.

³⁶⁸ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 42; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 73; *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3606; *Ravenstein*, BB 2008, 2226, 2227; *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 348.

³⁶⁹ *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3606.

³⁷⁰ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 41; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 349 jeweils noch zu § 146 Abs. 2a AO a.F.

sondere Schutzbedürfnis³⁷¹ dieser Kernelemente der Buchführung dafür, dass diese zwingend im Inland zu führen und aufzubewahren sind.³⁷²

Bei genauerer Betrachtung ist die Fragestellung nach dem Erstellungsort der Jahresabschlüsse aber heute auf Grund der Digitalisierung kaum mehr relevant. Heute können Abschlüsse nämlich in Echtzeit auf Knopfdruck von der Buchführungssoftware erstellt und an jedem beliebigen Ort der Welt ausgedruckt werden. Damit ist nur wichtig, dass die Jahresabschlüsse im Inland ausgedruckt beziehungsweise vom Kaufmann nach § 245 HGB unterzeichnet werden und danach innerhalb der Frist des § 147 Abs. 3, Abs. 4 AO im Inland verbleiben. Dies verträgt sich sowohl mit der teleologischen wie auch mit der systematischen Auslegung, wenn man bedenkt, dass der Wortlaut des § 147 Abs. 2 AO explizit nur von der Aufbewahrung spricht. Insofern erscheint es nur konsequent, dass die wohl überwiegende Literatur vorbereitende Arbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung der Jahresabschlüsse durchaus im Ausland zulässt.³⁷³

dd) Aufbewahrung beziehungsweise Archivierung

Im Anschluss sind die in § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 5 AO genannten Unterlagen innerhalb der Frist³⁷⁴ des § 147 Abs. 3, Abs. 4 AO aufzubewahren.³⁷⁵ Dass der abschließende Prozessschritt der Archivierung ebenfalls grundsätzlich von § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO erfasst wird, zeigt der Wortlaut des § 146 Abs. 2a S. 1, Abs. 2b S. 1 AO. Dort ist nämlich ausdrücklich angeordnet, dass die Unterlagen oder Teile davon in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Drittstaat geführt und „aufbewahrt“ werden können.

Soweit steuerrechtlich relevante Unterlagen in Papierform zulässigerweise für den Buchführungsprozess in das Ausland verbracht und dort digitalisiert wurden, müssen allerdings zwei Prozessstränge auseinandergehalten werden. Zum einen liegen dann nämlich Unterlagen in digitaler Form vor, und zum anderen existieren nach wie vor die eingescannten Originalunterlagen.

Für den ersten Strang, also die Unterlagen in digitaler Form, spricht nach den hier entwickelten Maßstäben nichts gegen einen weiteren Verbleib der Unterlagen im Ausland, da diese weiterhin dem Tatbestand der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO unterfallen. Dementsprechend können diese Unterlagen bis zum Ablauf der Frist des

³⁷¹ Mit dieser Formulierung *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457.

³⁷² *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3606.

³⁷³ Siehe etwa *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 42; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 348.

³⁷⁴ Zur nach dem Unterlagentyp differenzierenden Fristenregelung siehe schon Gliederungspunkt B. III. 2. a) ee) (2) auf S. 103.

³⁷⁵ Allgemein zum Prozessschritt der Archivierung schon Gliederungspunkt B. III. 2. a) ee) auf S. 102.

§ 147 Abs. 3 AO im Ausland aufbewahrt werden und dürfen danach vom Steuerpflichtigen gelöscht werden.

Komplizierter ist dagegen die Behandlung der Originalunterlagen nach dem Scanvorgang. Bei strenger Betrachtung besteht schon im Zeitpunkt des Abschlusses des Scanvorgangs und der Kontrolle einer bildlichen Übereinstimmung keine Einbindung mehr in den Prozessbegriff der elektronischen Buchführung i. S. d. § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO, weil das entsprechende Dokument seine Zweckbestimmung für die elektronische Buchführung dann verloren hat. Schließlich erlaubt auch die Finanzverwaltung in den neuen GoBD eine Verbringung der papierenen Ursprungsbelege nur „zu diesem Zweck“, also zur im Ausland erfolgenden Digitalisierung.³⁷⁶ Dementsprechend müsste bei strenger Betrachtung für die eingescannten Unterlagen mit dem Wegfall der Zweckbindung sofort wieder die Regelung des § 146 Abs. 2 AO gelten, sodass die Unterlagen sofort innerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung aufzubewahren wären, sich mithin auch sofort dort befinden müssten.

Insofern zeigt sich hier die schon im Rahmen der Prozessschritte der Buchführung gesondert geschilderte Problematik der Überschneidung³⁷⁷ zwischen der Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen sowie deren nachgelagerter Aufbewahrung. Da es naturgesetzlich unmöglich ist, die Papierunterlagen nach einem Scanvorgang im Ausland sofort wieder im Inland präsent zu haben, muss die Zugehörigkeit zum vorgelagerten Prozessschritt in zeitlicher Hinsicht ausgedehnt werden. Dies darf jedoch nicht über das notwendige Maß hinaus geschehen, um ein Verwischen der Anwendungsbereiche zwischen § 146 Abs. 2 AO und § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zu verhindern. Insofern ist zu fordern, dass die Rückverbringung unverzüglich i. S. d. § 121 Abs. 1 S. 1 BGB erfolgt, um noch den Bezug zum vorhergehenden Prozessschritt und damit zum Tatbestandsmerkmal der Elektronik in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zu wahren. Da § 121 Abs. 1 S. 1 BGB mit dem Merkmal des schuldhaften Zögerns eine subjektive Anknüpfung wählt,³⁷⁸ können die individuellen Möglichkeiten des Steuerpflichtigen insbesondere unter dem Gesichtspunkt unterschiedlich schwer zu erreichender Destinationen flexibel berücksichtigt werden. Durch diese Begrenzung auf einen engen zeitlichen Rahmen kann außerdem dem teleologischen Schutzzweck des § 27b UStG zur Ermöglichung einer überraschenden Umsatzsteuer-Nachschau Rechnung getragen werden,³⁷⁹ damit dieses Instrument nicht leerläuft.

³⁷⁶ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1282 f., Rn. 136.

³⁷⁷ Zu dieser Überschneidung schon Gliederungspunkt B. III. 2. a) ee) (1) auf S. 103.

³⁷⁸ Zur Definition des schuldhaften Zögerns siehe *Armbrüster*, in: MüKo BGB, § 121 BGB, Rn. 7 ff.

³⁷⁹ Zu den Schutzzweckerwägungen schon Gliederungspunkt C. III. 3. b) aa) (3) (a) auf S. 263.

Des Weiteren kann noch ein anderer Aspekt zur Straffung der Prozesskette beitragen und für den Steuerpflichtigen eine Entlastung schaffen. So dürfen in Übereinstimmung mit § 147 Abs. 2 AO die eingescannten Originalunterlagen grundsätzlich³⁸⁰ vernichtet werden.³⁸¹ Mit einem Erst-Recht-Schluss lässt sich daraus folgern, dass dann auch die Verpflichtung zu einer Rückverbringung dieser Unterlagen in das Inland entfallen muss. Für die digitalisierten Rechnungen i. S. d. § 14b Abs. 1 UStG fordert § 14b Abs. 2 S. 2 UStG³⁸² dafür vom Steuerpflichtigen die Gewährleistung einer vollständigen Fernabfragemöglichkeit der betreffenden Daten mittels Online-Zugriffs. Zwar beschränkt § 14b Abs. 2 S. 2 UStG diese Gestaltungsmöglichkeit in territorialer Hinsicht auf das Unionsgebiet. Durch die Verweisung in § 14b Abs. 5 UStG auf § 146 Abs. 2b AO³⁸³ wird diese Möglichkeit aber auch für Destinationen außerhalb der Europäischen Union eröffnet.

Für den Steuerpflichtigen bedeutet dies zwar, dass er organisatorische Vorkehrungen treffen und Ressourcen aufwenden muss, um eine Online-Zugriffsmöglichkeit abzusichern, dafür können allerdings die Kosten für die Rückverbringung der Originalunterlagen in das Inland eingespart werden. Insofern dürfte sich ein solches Modell gerade dann mehr als rechnen, wenn der Prozessschritt des Sammelns im Ausland durchgeführt wird, also wenn die Eingangsrechnungen in Papierform von den Vertragspartnern direkt an das Shared-Service-Center oder den externen Dienstleister im Ausland geschickt werden. Dann müsste der (Rück-)Transport in das Inland nach den herausgearbeiteten Maßstäben nämlich eigentlich so organisiert werden, dass dieser unverzüglich, also ebenfalls just in time, stattfindet, wodurch ein gesammelter Rücktransport nicht in Betracht käme, sondern eine Vielzahl von Rücktransporten erfolgen müsste.

Aus der Perspektive der Finanzbehörden bietet diese Prozessstrukturierung den Vorteil, dass die Online-Zugriffsmöglichkeit nach § 14b Abs. 2 S. 2 UStG auch im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau genutzt werden kann. So erlaubt § 27b Abs. 2 S. 2 UStG nämlich, dass die mit der Umsatzsteuer-Nachschau betrauten Amtsträger auf Verlangen die gespeicherten Daten über die der Umsatzsteuer-Nachschau unterliegenden Sachverhalte einsehen und, soweit erforderlich, hierfür das Datenverarbeitungssystem nutzen dürfen. Damit korrespondiert die Ermächtigungsgrundlage des § 14b Abs. 4 UStG, die den Finanzbehörden gestattet, die Online-Zugriffs-

³⁸⁰ Nach der Einschränkung in § 147 Abs. 2 Hs. 1 AO sind Unterlagen nach § 147 Abs. 1 Nr. 4a AO i. V. m. Art. 15 Abs. 1, 163 des Zollkodex der Union von dieser Möglichkeit ausgenommen, sofern es sich um amtliche Urkunden oder handschriftlich zu unterschreibende, nicht förmliche Präferenznachweise handelt.

³⁸¹ Zur Zulässigkeit des ersetzenden Scannens bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. b) aa) auf S. 127.

³⁸² *Fleckenstein-Weiland*, in: Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, Umsatzsteuergesetz, § 14b UStG, Rn. 44 weist ausdrücklich darauf hin, dass § 14b Abs. 2 S. 2 UStG „nicht nur elektronisch übermittelte Rechnungen, sondern [...] auch nachträglich digitalisierte Rechnungen“ erfasst.

³⁸³ Zu dieser Systematik schon Gliederungspunkt C. I. 2. c) auf S. 221.

möglichkeit für Kontrollzwecke zu verwenden und dabei die Rechnungen einzusehen und herunterzuladen. Dementsprechend wird eine Umsatzsteuer-Nachschau nicht erst nach der Rückverbringung der Papierbelege in das Inland, sondern sofort nach der Digitalisierung möglich.

Insofern erweist sich das hier vorgeschlagene Aufbewahrungskonzept unter Vernichtung der Originalunterlagen noch im Ausland bei gleichzeitiger Sicherstellung einer Online-Zugriffsmöglichkeit auf die digitalisierten Abbilder als eine Lösung, die den Belangen aller Beteiligten optimal Rechnung tragen kann.

c) Zwischenergebnis

Insgesamt bietet die Vorschrift des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO nach der hier erarbeiteten Auslegung die Möglichkeit, nahezu jeglichen Prozessschritt der Buchführung so zu organisieren, dass dieser standortunabhängig auch in ausländischen Destinationen durchgeführt werden kann. Dies gilt nicht nur für voll-digitale Prozessketten, sondern auch für Prozessschritte in hybriden Prozessketten, die eine Berührung zur Papierbuchführung aufweisen. Dabei ist jedoch nochmals darauf hinzuweisen, dass es entscheidend auf die konkrete Prozessablauforganisation im Einzelfall sowie auf die implementierten Maßnahmen der Tax Compliance³⁸⁴ ankommt.

Auch wenn die hier dargestellten Strukturierungserwägungen sich teilweise in einem Gegensatz zu den weit überwiegenden Literaturansichten bewegen, so steht das hier erarbeitete Konzept zur Reichweite des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO dennoch im Einklang mit den neuen GoBD, sodass einer Umsetzung in der Praxis nichts im Wege steht.

4. Subjektives Element

Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass sich viele Steuerpflichtige gerade bei der Nutzung von Buchführungsapps nicht darüber bewusst sind, dass damit steuerlich relevante Buchführungsprozesse unter Umständen im Ausland abgewickelt werden,³⁸⁵ könnte man erwägen, ob eine Einschränkung des Tatbestands des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO etwa über ein subjektives Merkmal geboten ist. So könnte man überlegen, dass von einem Steuerpflichtigen, der schon keine Kenntnis von einer Auslandsbuchführung hat, zumindest schwerlich eine Antragstellung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO verlangt werden kann. Eine Einschränkung könnte auch deshalb geboten sein, da sich viele Unternehmen selbst bei einer grundsätzlichen Umstandskennntnis nicht darüber bewusst sind, dass schon ein Serverstandort in einem

³⁸⁴ Dazu gleich noch Gliederungspunkt C. IV. 1. auf S. 283.

³⁸⁵ Zu diesen praktischen Problemlagen und empirischen Nachweisen bereits Gliederungspunkt A. IV. 1. d) auf S. 59.

Drittland einer Bewilligung bedarf.³⁸⁶ Diese Überlegung fußt insbesondere auf der erheblichen Sanktionsandrohung von bis zu 250.000 Euro durch das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2c AO.

Allerdings bietet weder der Wortlaut des § 146 Abs. 2a S. 1, Abs. 2b S. 1 AO noch die systematische Auslegung bei einer Gesamtbetrachtung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO einen Ansatzpunkt für die Implementierung eines subjektiven Merkmals. Da schon ein Mangel der erforderlichen Buchführungskenntnisse weder die bürgerlich-rechtliche noch die steuerrechtliche Verantwortlichkeit des Verpflichteten hindert,³⁸⁷ muss dies erst recht für die formell-rechtlichen Anforderungen, insbesondere für das Antragsfordernis des § 146 Abs. 2b S. 1 AO, gelten.

Eine Lösung des dargestellten Problems ist somit vielmehr auf Rechtsfolgen-ebene bei der Ermessensausübung im Rahmen der Rechtsfolgennorm des § 146 Abs. 2c AO zu suchen.³⁸⁸ Folglich knüpft der Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO grundsätzlich³⁸⁹ allein an objektive Umstände an, selbst wenn der Steuerpflichtige keine subjektive Kenntnis hat.

IV. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Grundregel des § 146 Abs. 2 AO alle Buchführungsformen innerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung umfasst³⁹⁰, sodass eine Führung und Aufbewahrung außerhalb dieses Bereichs bei negativer Abgrenzung nur auf Grundlage einer der normierten Ausnahmen zulässig ist. Die Ausnahmen in § 146 Abs. 2 S. 2 AO einerseits und § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO andererseits sind dabei nicht gleichrangig. Während es sich bei § 146 Abs. 2 S. 2 AO um eine sehr enge Ausnahmenvorschrift für ausländische Betriebsstätten und ausländische Organgesellschaften von inländischen Unternehmen handelt,³⁹¹ ist § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO trotz seines Ausnahmecharakters nicht eng auszulegen, da der Gesetzgeber damit eine neue Säule im Gesamtkonzept normiert hat.³⁹² Dem Anwendungsbereich dieser Ausnahme kann auch nicht durch die Vorhaltung eines

³⁸⁶ Mit dieser Analyse bereits *Ernst & Young, Tax&Law Magazine* 3/2013, 29 noch zu § 146 Abs. 2a AO a.F.

³⁸⁷ *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 140 AO, Rn. 17.

³⁸⁸ Die Problematik wird beim Verzögerungsgeld unter Gliederungspunkt E. II. 2. c) auf S. 492 wieder aufgegriffen.

³⁸⁹ Zu den Besonderheiten im Zusammenhang mit der Anzeigepflicht nach § 146 Abs. 2b S. 4 AO noch Gliederungspunkt D. VI. 3. auf S. 419.

³⁹⁰ Zusammenfassende Feststellung aus Gliederungspunkt C. I. 1. a) auf S. 206.

³⁹¹ Zum Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2 S. 2 AO siehe Gliederungspunkt C. I. 1. c) auf S. 209.

³⁹² Zu den Folgerungen aus der Regel-Ausnahme-Systematik siehe Gliederungspunkt C. I. 3. auf S. 224.

inländischen Spiegelservers entgangen werden, wenn die steuerrechtliche Buchführung ansonsten im Ausland abgewickelt wird.³⁹³ Bei der Implementierung von Internationalisierungsstrategien muss außerdem der Spezialregelung des § 14b UStG besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden.³⁹⁴ Durch die dort in § 14b Abs. 5 UStG enthaltene Rückverweisung auf § 146 Abs. 2b AO steht diese Regelung aber der Verlagerung von Prozessketten in Destinationen außerhalb der Europäischen Union nicht entgegen.³⁹⁵

Das für den Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a S. 1, Abs. 2b S. 1 AO zentrale Tatbestandsmerkmal ist das Merkmal der Elektronik. Dieses verwendet der Gesetzgeber jedoch nicht in einem informationstechnischen Sinne³⁹⁶ und nicht immer einheitlich³⁹⁷. Es lässt sich jedoch feststellen, dass das Tatbestandsmerkmal der Elektronik in der Abgabenordnung und anderen Verwaltungsverfahrensgesetzen zumeist als Prozessbegriff verwendet wird.³⁹⁸ Die uneinheitliche Begriffsverwendung dürfte auch mit dem Wandel des allgemeinen Sprachgebrauchs hin zum Begriff der Digitalisierung zusammenhängen.³⁹⁹ Dabei zeigen vor allem historische Erwägungen, dass das Merkmal der Elektronik als eine Art weiter Oberbegriff verwendet wird,⁴⁰⁰ der als zentralen Anknüpfungspunkt die Verwendung eines Datenverarbeitungssystems hat⁴⁰¹ und als Unterbegriff auch digitale Inhalte erfasst. Auf Grund der technischen Entwicklungen und schon wegen der sonst kaum noch beherrschbaren Datenmengen dürften heutzutage fast nur noch digitale Buchführungssysteme zum Einsatz kommen, die vom Gesetzesbegriff der Elektronik aber mit umfasst werden.⁴⁰²

Diese Erkenntnisse der ersten zwei Abschnitte dieses Kapitels weisen die Grundrichtung für eine weite Auslegung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO, die grundsätzlich alle Prozessschritte vom Sammeln und Ordnen der Belege⁴⁰³ über

³⁹³ Zum Einsatz von Spiegelservern in der Auslandsbuchführung siehe Gliederungspunkt C. I. 2. d) auf S. 221.

³⁹⁴ Zu Anwendungsbereich, Bedeutung und Systematik siehe Gliederungspunkt C. I. 1. e) auf S. 216.

³⁹⁵ Zu dieser spezialgesetzlichen Rückverweisung siehe Gliederungspunkt C. I. 2. c) auf S. 221.

³⁹⁶ Zur allgemeinen und informationstechnischen Begriffsbedeutung siehe Gliederungspunkt C. II. 1. auf S. 228.

³⁹⁷ Ausführlich zur Begriffsverwendung des Gesetzgebers siehe Gliederungspunkt C. II. 2. auf S. 228.

³⁹⁸ Kurzzusammenfassung des Ergebnisses aus Gliederungspunkt C. II. 2. c) auf S. 234.

³⁹⁹ Herausarbeitung aus Gliederungspunkt C. II. 4. auf S. 240.

⁴⁰⁰ Zu dieser Feststellung siehe Gliederungspunkt C. II. 4. d) auf S. 242.

⁴⁰¹ Zu Folgerungen für die Auslegung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO siehe Gliederungspunkt C. II. 5. auf S. 248.

⁴⁰² Zur Herleitung und Begründung der Reichweite siehe Gliederungspunkt C. II. 4. d) cc) auf S. 247.

⁴⁰³ Zur Durchführung des Prozessschritts im Ausland siehe Gliederungspunkt C. III. 3. b) bb) auf S. 270.

deren Kontierung und Erfassung⁴⁰⁴ bis hin zur Aufbewahrung⁴⁰⁵ erfasst. Ausgeschlossen ist jedoch die Erstellung der Abschlüsse wegen § 147 Abs. 2 AO, der auch im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO nicht verdrängt wird.⁴⁰⁶ Diese grundsätzliche Aussage gilt nicht nur für volldigitale Prozessketten⁴⁰⁷, sondern auch für hybride Prozessketten⁴⁰⁸, in denen es zu Medientransfers kommt. Dabei sind nicht nur die Vorgaben des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO, sondern insbesondere auch die Wechselwirkungen mit § 14b UStG zu beachten.⁴⁰⁹ Auf Grund der sehr komplexen und unterschiedlichen Erscheinungsformen in der Praxis⁴¹⁰ und der rein objektiven Tatbestandsanknüpfung⁴¹¹ kommt einer rechtskonformen Strukturierung der Prozessabläufe im Einzelfall sowie der Implementierung von Compliance-Maßnahmen, die genau auf die Prozessstruktur im Einzelfall abgestimmt werden müssen, eine entscheidende Bedeutung zu.⁴¹²

1. Compliance-Anforderungen im Rahmen der Prozesskettenorganisation

Hinsichtlich der Entwicklung von Anforderungen an die Tax Compliance erscheint es sinnvoll, die im zweiten Kapitel bereits herausgearbeitete Einteilung⁴¹³ in eine abwehrende Funktionskomponente und eine organisatorisch-technische Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems erneut aufzugreifen.

⁴⁰⁴ Zur Kontierung und Erfassung siehe Gliederungspunkt C. III. 3. b) aa) auf S. 259.

⁴⁰⁵ Zur Aufbewahrung beziehungsweise Archivierung siehe Gliederungspunkt C. III. 3. b) dd) auf S. 277.

⁴⁰⁶ Dogmatische Herleitung und Belege unter Gliederungspunkt C. III. 3. b) cc) auf S. 276.

⁴⁰⁷ Zu Prozessketten auf rein digitaler Basis siehe Gliederungspunkt C. III. 3. a) bb) auf S. 256.

⁴⁰⁸ Ausführliche Herausarbeitung unter Gliederungspunkt C. III. 3. b) auf S. 257.

⁴⁰⁹ Zu den Wechselwirkungen mit § 14b UStG siehe die Gliederungspunkte C. III. 3. b) aa) (3) auf S. 262, C. III. 3. b) bb) (3) auf S. 271 und C. III. 3. b) dd) auf S. 277.

⁴¹⁰ Zu den Qualifikationsproblemen in der Praxis siehe Gliederungspunkt C. III. 1. a) auf S. 251.

⁴¹¹ Zur Frage, ob für die Anwendung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO ein subjektives Kenntniselement zu fordern ist, siehe Gliederungspunkt C. III. 4. auf S. 280.

⁴¹² Herausarbeitung aus den Gliederungspunkten C. III. 3. b) aa) (5) auf S. 267 und C. III. 3. b) bb) (4) auf S. 272; zu den Compliance-Anforderungen sogleich noch Gliederungspunkt C. IV. 1. auf S. 283.

⁴¹³ Die Abgrenzung der Funktionskomponenten findet sich unter Gliederungspunkt B. IV. 5. a) auf S. 173.

a) Organisatorisch-technische Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems

Neben den allgemeinen Compliance-Anforderungen der organisatorisch-technischen Funktionskomponente bei einer Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung in das Ausland⁴¹⁴ sowie den allgemeinen Anforderungen an digitale Prozessabläufe in der steuerrechtlichen Buchführung⁴¹⁵ ergeben sich zusätzlich besondere Anforderungen, die im Zusammenhang mit der dargestellten Prozesskettenorganisation⁴¹⁶ stehen.

aa) Sammeln und Ordnen der Belege

Für die beim Sammeln und Ordnen der Belege zu treffenden Compliance-Maßnahmen ist zunächst entscheidend, in welcher Form die Belege gesammelt werden. Zu präferieren ist hier eine volldigitale Ausgestaltung der Prozessketten. Um dies überhaupt zu ermöglichen, ist daran zu denken, Zulieferern die nach § 14 Abs. 1 S. 7 UStG erforderliche Zustimmung zur elektronischen Übermittlung von Rechnungen zu erteilen.

Für dennoch in Papierform eingehende Belege ist für den Umfang der Compliance-Maßnahmen von zentraler Bedeutung, an welchem Ort die Belege gesammelt werden.

Sollten diese im Inland gesammelt und dann zur Digitalisierung in das Ausland geschickt werden, sind besondere Sicherungsmaßnahmen gegen den Verlust auf dem Transportweg zu treffen. Eine Sicherung für jeden Einzelbeleg dürfte die Anforderungen aber übersteigen. Zu denken ist etwa an die Implementierung eines Rücklauf-Managements, sodass festgestellt werden kann, wenn ganze Kartons nicht zurückkehren. Sollte ein Prozessablauf angestrebt werden, bei welchem die Belege nach der Digitalisierung im Ausland zulässigerweise vernichtet werden, sollten einzelne Belege bereits im Inland stichprobenartig kopiert werden, um in regelmäßigen Abständen prüfen zu können, ob diese später auch ordnungsgemäß im Ausland erfasst wurden.

Werden die Belege im Inland digitalisiert und dann in digitaler Form für die Weiterverarbeitung in das Ausland übermittelt, ergeben sich Fehlerquellen in der Praxis insbesondere durch die Benennung der Scandateien durch das Personal im Inland.⁴¹⁷ Insoweit bietet es sich an, Softwarelösungen einzusetzen, die eine automatische Benennung nach bestimmten Ordnungskriterien ermöglichen und laufende Nummern sowie digitale Signaturen vergeben können.

⁴¹⁴ Dazu bereits Gliederungspunkt B. IV. 5. d) cc) auf S. 193.

⁴¹⁵ Zu diesen allgemeinen Anforderungen schon Gliederungspunkt B. IV. 5. d) aa) auf S. 188.

⁴¹⁶ Zu den Prozesskettenorganisationsmöglichkeiten im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO siehe bereits Gliederungspunkt C. III. 3. auf S. 255.

⁴¹⁷ Mit diesem konkreten Hinweis *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 459.

Bei einer Belegsammlung im Ausland muss insbesondere sichergestellt werden, dass die Digitalisierung „zeitnah“ zum Belegeingang erfolgt. Zur Absicherung ist bei einer Auslagerung der Buchführung auf externe Dienstleister die Vertragsgestaltung der richtige Ansatzpunkt dafür.

In jeder Konstellation sollte der Verfahrensablauf genau dokumentiert und durch den Steuerpflichtigen kontrolliert werden. Zudem sollten entsprechende Handlungsanweisungen erstellt werden, die auf Fehlervermeidung und Transparenz angelegt sind. Insoweit könnte beispielsweise jeder Mitarbeiter in der Prozesskette eine Kontaktmöglichkeit bekommen, an die er sich bei auftretenden Unstimmigkeiten wenden kann.

bb) Kontieren und Erfassen der Belege

Für den Prozessschritt des Kontierens wurde bereits anthematisiert,⁴¹⁸ dass in der Literatur die Forderung erhoben wird, wonach dieser Prozessschritt nur durch im deutschen Bilanz- und Steuerrecht gesondert qualifiziertes Personal erfolgen dürfe,⁴¹⁹ welches sowohl die deutsche Sprache (sicher) beherrscht als auch über hinreichende Branchenkenntnisse verfügt.⁴²⁰

Diese Forderung ist im Kern nicht von der Hand zu weisen.⁴²¹ Jedoch dürfte der Anknüpfungspunkt unzutreffend sein. So kann es nicht darum gehen, wie qualifiziert das eingesetzte Personal ist, sondern dass am Ende keine Fehler bei den Kontierungsarbeiten entstehen. Diese Unterscheidung gewinnt im Zusammenhang mit dem Digitalisierungsaspekt eine Bedeutung. So kann heute auch Personal, welches die deutsche Sprache nicht unbedingt sicher beherrscht, mittels digitaler Assistenzsysteme wie etwa DeepL Pro⁴²² sich Unterlagen in eine beliebige andere Sprache übersetzen lassen. Ebenso erlaubt moderne Buchführungssoftware auch weniger qualifizierten Nutzern einen relativ sicheren Umgang. Dennoch kann nicht vollständig auf qualifiziertes Personal verzichtet werden. Insofern ist aber der Anforderungsmaßstab dahingehend zu reduzieren, dass ein System implementiert wird,

⁴¹⁸ Siehe schon Gliederungspunkt C. III. 3. b) aa) (5) auf S. 267.

⁴¹⁹ *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 348.

⁴²⁰ *Busch*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Rn. 13.21; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 31, 42 fordert sogar eine „sichere“ Beherrschung der deutschen Sprache.

⁴²¹ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 74 lehnt derartige Einschränkungen ab und argumentiert, der Steuerpflichtige werde sich angesichts der schwerwiegenden Folgen selbst um die Einhaltung dieser Erfordernisse bemühen; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 52 argumentiert, dass die Finanzverwaltung die Bewilligung nur einschränken könne, soweit hinsichtlich der Sprach- und Fachkenntnisse begründete Zweifel bestünden.

⁴²² Eine Funktionsbeschreibung ist abrufbar unter: <https://bit.ly/2Vj0LqI>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

welches einen ordnungsgemäßen Ablauf sichert. Zu denken ist etwa an Helpdesk-Lösungen, bei denen Experten jederzeit kontaktiert werden können.

Was den Einsatz von Systemen mit Künstlicher Intelligenz im Ausland anbelangt, so ist die Unterscheidung zwischen Systemen mit schwacher und starker Künstlicher Intelligenz⁴²³ erneut aufzugreifen. Für autonome Systeme mit starker Künstlicher Intelligenz, die im Ausland ohne Nutzereingriff arbeiten, ergeben sich keine Unterschiede zu den bereits herausgearbeiteten⁴²⁴ Compliance-Anforderungen beim Einsatz solcher Systeme im Inland. Bei autonomen Systemen mit schwacher Künstlicher Intelligenz, die als Assistenzsysteme ausgestaltet sind, ergibt sich jedoch ein zusätzlicher Überwachungsaufwand, der nochmals steigt, wenn diese Systeme mit der Fähigkeit zum maschinellen Lernen⁴²⁵ ausgestattet sind. Schließlich können solche Systeme in Folge mehrfach falscher Benutzereingaben schnell dazu übergehen, die falschen Abläufe zu erlernen. Insofern bietet es sich an, fachkundige Steuerrechtler/innen und Informatiker/innen vor Ort zu haben.

In jedem Fall sollte der Steuerpflichtige die Arbeitsergebnisse stichprobenartig überwachen⁴²⁶, diese Überwachung dokumentieren und bei Auffälligkeiten sofort Maßnahmen ergreifen, um (weitere) Fehler im Prozessablauf zu unterbinden.

cc) Aufbewahrung beziehungsweise Archivierung

Bei der Aufbewahrung von steuerrechtlich relevanten Unterlagen im Ausland ist das Hauptaugenmerk der organisatorisch-technischen Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems auf die von § 14b Abs. 4 S. 2 UStG geforderte Sicherstellung einer unverzüglichen Online-Zugriffsmöglichkeit⁴²⁷ zum Einsehen, Herunterladen und Verwenden der Rechnungen zu legen. Dabei geht es vor allem darum, einen zuverlässigen Internet Service Provider auszuwählen. Insofern kann es sich anbieten, auf einen Tier-2- oder sogar Tier-1-Carrier⁴²⁸ zu setzen. Da

⁴²³ Ausführlich zu dieser Unterscheidung bereits Gliederungspunkt B. IV. 4. a) bb) auf S. 146.

⁴²⁴ Dazu schon Gliederungspunkt B. IV. 5. d) bb) auf S. 191.

⁴²⁵ Zum maschinellen Lernen siehe bereits Gliederungspunkt B. IV. 4. a) aa) auf S. 144.

⁴²⁶ Ebenfalls eine stichprobenweise Überwachung fordern *Busch*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Rn. 13.21; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 31, 42; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 348.

⁴²⁷ Zu dieser Voraussetzung siehe schon die Gliederungspunkte C. III. 3. b) bb) (4) (c) auf S. 274 und C. III. 3. b) dd) auf S. 277.

⁴²⁸ Internet Service Provider können je nach Größe und Datendurchsatz ihrer Netzwerke in verschiedene Ränge eingeteilt werden. So spricht man zumeist von Tier-1 bei Betreibern von globalen Internetbackbones, von Tier-2 bei großen überregionalen Anbietern und von Tier-3 bei eher kleinen lokalen Anbietern, vertiefend dazu *Bleich*, c't 2005, 88, 89 ff.

allein dieses Merkmal keine hinreichende Absicherung bietet, sollte mit dem Provider zusätzlich ein entsprechendes Service-Level⁴²⁹ vertraglich vereinbart werden.

Überdies könnte man für eine Aufbewahrung der steuerrechtlichen Buchführungsunterlagen im Ausland nach § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO den Einsatz von Spiegelservern im Inland als zusätzliche Sicherungsmaßnahme erwägen.⁴³⁰ Jedenfalls als verpflichtendes Element wird eine solche Absicherung in der Literatur⁴³¹ und von einigen Landesfinanzbehörden⁴³² mit Recht abgelehnt. Schließlich würde eine solche Verpflichtung dem Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO entgegenstehen.⁴³³ Auch würde eine solche Absicherung einen zusätzlichen Kostenfaktor bedeuten.⁴³⁴ Davon zu unterscheidende regelmäßige Backups⁴³⁵ der Datenbestände sind jedoch dringend anzuraten.

b) Abwehrende Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems

Auch im Hinblick auf die abwehrende Funktionskomponente können die schon im zweiten Kapitel herausgearbeiteten allgemeinen Überlegungen zur Antragstellung nach § 146 Abs. 2b AO⁴³⁶ um besondere Anforderungen, die mit der Prozesskettenorganisation einhergehen, ergänzt werden. So sollte der zuständigen Finanzbehörde schon bei der Antragstellung eine möglichst präzise Prozessbeschreibung übermittelt werden, die genau aufzeigt, welche Prozessschritte verlagert werden sollen⁴³⁷ und an welchen Stellen es zu Berührungen mit der Papierbuchführung kommt.

Im Falle der Auslagerung auf einen externen Dienstleister sollte bei der Vertragsgestaltung auf die Einhaltung der herausgearbeiteten organisatorisch-techni-

⁴²⁹ Dabei geht es etwa um die Reaktionszeiten bei technischen Störungen, welche bei Geschäftskundenverträgen meist nur wenige Stunden betragen.

⁴³⁰ Die hier angestellte Erwägung darf nicht mit der Diskussion unter Gliederungspunkt C. I. 2. d) auf S. 221 vermischt werden. Dort geht es um die Fragestellung, ob ein Spiegelserver im Inland zur Annahme einer Inlandsbuchführung nach § 146 Abs. 2 AO führt. Hier geht es um die Frage, welche (zusätzlichen) Compliance-Maßnahmen im Rahmen des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zu ergreifen sind.

⁴³¹ *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a m. w. N.

⁴³² Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1–3/5 St42, Nr. 7; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1. 3. 2012, VI 328-S0316-032, Nr. 3 lit. c.

⁴³³ Mit dieser ausdrücklichen Feststellung etwa auch Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 7; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1. 3. 2012, VI 328-S0316–032, Nr. 3 lit. c.; *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; *Günther*, AO-StB 2017, 77, 78.

⁴³⁴ *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 696.

⁴³⁵ Ausführlich dazu noch Gliederungspunkt D. V. 3. c) auf S. 410.

⁴³⁶ Zu den allgemeinen Anforderungen bereits Gliederungspunkt B. IV. 5. c) dd) auf S. 184.

⁴³⁷ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 65.

schen Vorgaben geachtet werden. Außerdem sollte der zugrundeliegende Vertrag der Finanzbehörde offengelegt werden, um auf die dort vereinbarten Zusicherungen und Garantien hinsichtlich der Einhaltung der GoBD verweisen zu können. Auch kann es sich anbieten, einen größeren Anbieter mit hoher Reputation auszuwählen.⁴³⁸ Dies bietet den Vorteil, dass die Finanzbehörde den Anbieter unter Umständen schon kennt und gegebenenfalls schon positive Erfahrungen mit dem Dienstleister gemacht hat.

Zusätzlich sollten die in das Tax Compliance-Management-System implementierten Maßnahmen im Rahmen der Antragstellung gespiegelt werden. Das bedeutet, dass der Finanzbehörde genau aufgezeigt werden sollte, welche organisatorisch-technischen Maßnahmen getroffen wurden und noch getroffen werden, um eine Beeinträchtigung der Besteuerung durch die Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung zu vermeiden.

2. Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung

Im Hinblick auf den Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO böte sich aus rechtspolitischer Perspektive als Ansatzpunkt für Kritik die in der Literatur beanstandete Komplexität und Unschärfe⁴³⁹ des Tatbestands der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen an. Dieser Kritik ist zuzugeben, dass die auf den ersten Blick einfach scheinende Abgrenzung zwischen § 146 Abs. 2 AO einerseits und § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO andererseits sich bei näherem Hinsehen in der Praxis für viele Steuerpflichtige als erhebliche Hürde bei der effizienten Strukturierung ihrer Prozessketten erweist.⁴⁴⁰ Außerdem erscheint die hohe Komplexität gerade im Zusammenspiel mit der umsatzsteuerlichen Spezialregelung des § 14b UStG dazu geeignet, ausländische Unternehmen von einem Engagement in Deutschland abzuhalten.⁴⁴¹

Dennoch empfiehlt der Verfasser dieser Arbeit dem Gesetzgeber, eine Anpassung der in diesem Kapitel untersuchten Anwendungsvoraussetzungen zu unterlassen. Diese Empfehlung resultiert schlicht aus der Praxiserfahrung, dass eine nicht unerhebliche Zahl von Unternehmen ihre Prozessketten bereits auf die bestehende

⁴³⁸ Mit diesem Praxishinweis schon *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 462, dort Fußnote 55.

⁴³⁹ Siehe die Ausführungen bei *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 42 m. w. N.

⁴⁴⁰ In diese Richtung auch schon *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457.

⁴⁴¹ *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 698 f. leitete unter anderem aus dem mit § 146 Abs. 2a AO a. F. verbundenen verfahrensrechtlichen Mehraufwand sogar einen Verstoß gegen die passive Dienstleistungsfreiheit her.

Rechtslage eingestellt hat⁴⁴² und Modifikationen nicht allein auf Grund der Planung, sondern auch wegen unter Umständen erforderlicher Umstellungsmaßnahmen für die eingesetzten IT-Systeme mit erheblichen Kosten verbunden sind. Insoweit besteht bei jeder Gesetzesänderung das Risiko, dass völlig neue Streitpunkte aufkommen, die zu erneuter Rechtsunsicherheit führen und letztendlich neue Implementierungskosten für die Steuerpflichtigen hervorrufen. Auch eine lediglich in die Zukunft gerichtete Umstellung unter Aufnahme einer Bestandsschutzregel dürfte erhebliche Rechtsunsicherheit an den Schnittstellen zu bestehenden Systemen schaffen. Außerdem hat die umfassende Auslegung gezeigt, dass es, wenn auch mit einigem Aufwand, möglich ist, praxistaugliche Prozessabläufe schon im Rahmen der bestehenden Regelung zu schaffen. Angesichts dieser Ausgangslage ist von einem legislativen Eingreifen hinsichtlich des Anwendungsbereichs eher abzuraten.⁴⁴³

Diese Handlungsempfehlung an den Gesetzgeber fällt vor allem deshalb so aus, weil das Bundesfinanzministerium mit den neuen GoBD seit dem 1. 1. 2020 erstmals Klarheit für die auch hier herausgearbeitete Zulässigkeit einer Verbringung von Papierbelegen in das Ausland geschaffen hat⁴⁴⁴ und damit zumindest hinsichtlich dieses Aspekts die stark divergierende Bewilligungspraxis der Landesfinanzbehörden der Vergangenheit angehören dürfte. Zwar hätten präzisere Ausführungen zu der in den GoBD doch nur extrem knapp angesprochenen Thematik, etwa im Hinblick auf die „zeitnahe“ Belegerfassung, ein weiteres Maß an Rechtssicherheit gebracht, jedoch ist zu begrüßen, dass wahrscheinlich auch auf Grund des großen Drucks aus der Praxis hier überhaupt gehandelt wurde. Da das Bundesfinanzministerium in eher weiten Zeitabständen zur Anpassung der GoBD neigt,⁴⁴⁵ was unter dem Gesichtspunkt von Rechtssicherheit für die Praxis ebenfalls zu begrüßen ist, bleibt den Finanzbehörden genug Zeit, die Auswirkungen der neuen Verwaltungspraxis eingehend zu evaluieren und über präzisere Ausgestaltungen, vielleicht auch anhand der hier vorgeschlagenen Maßstäbe nachzudenken.

⁴⁴² Dies gilt auch, obwohl diese Einstellung nicht immer optimal ist, siehe dazu die häufig gewählte Vorgehensweise einer Duplizierung oder Digitalisierung der Belege im Inland mit anschließendem (Kopie-)Versand in das Ausland unter den Gliederungspunkten C. III. 3. b) bb) (4) (a) auf S. 272 und (b) auf S. 272.

⁴⁴³ Mit dem Jahressteuergesetz 2020 hat der Gesetzgeber die Regelung des § 146 Abs. 2a AO a.F. zwar zum 29. 12. 2020 in § 146 Abs. 2a AO und § 146 Abs. 2b AO aufgespalten, den sachlichen Anwendungsbereich beider Absätze aber identisch erhalten. Die Aufspaltung nach dem Verlagerungsziel in andere Mitgliedstaaten der Union und Drittstaaten dürfte hinsichtlich bereits umgesetzter Konzepte kaum Auswirkungen haben, weil in § 146 Abs. 2a AO keine neuen Voraussetzungen hinzugekommen sind und sogar auf (unter Umständen von den Betroffenen bereits umgesetzte) Anforderungen verzichtet wurde.

⁴⁴⁴ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1282 f., Rn. 136.

⁴⁴⁵ Eine grafische Darstellung zur Entwicklung der GoBD findet sich bei *Schütte/Götz*, DStR 2020, 90, 91.

3. Folgerungen für das Praxisbeispiel

Übertragen auf das Praxisbeispiel⁴⁴⁶ bedeuten die herausgearbeiteten Ergebnisse, dass die R GmbH auf Grundlage des § 146 Abs. 2b AO die in Deutschland eingegangenen Rechnungen für eine Digitalisierung an die L SHPK in Albanien weiterleiten dürfte. Darüber hinaus wäre ebenfalls eine direkte Weitergabe der postalischen Anschrift der L SHPK an die Kunden der R GmbH zulässig, damit diese Rechnungen auch in Papierform direkt an die L SHPK in Albanien übermitteln können.⁴⁴⁷ Im letzteren Fall sollte die R GmbH insbesondere darauf achten, sich vertraglich zusichern zu lassen, dass eine just in time Digitalisierung der eingehenden Rechnungen jederzeit gewährleistet ist. Weiterhin sollte im Rahmen der Vertragsgestaltung versucht werden, die Anwendung deutschen Rechts nach Art. 3 Rom I-VO zu vereinbaren und ein vertragliches Rücktrittsrecht nach § 346 Abs. 1 Var. 1 BGB für den Fall aufzunehmen, dass die Finanzbehörde eine Bewilligung des Antrags ablehnt. Erst nachdem auf zivilrechtlicher Ebene klare Rahmenbedingungen geschaffen wurden, sollte der Antrag nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO bei der zuständigen Finanzbehörde gestellt werden. Dann kann dem Antrag nämlich der entsprechende Vertrag schon beigefügt werden, was die Chancen auf eine positive Entscheidung in der Praxis enorm erhöht. Außerdem sollte eine präzise Beschreibung der zu verlagernden Prozessschritte sowie eine Darstellung der im Rahmen des Tax Compliance-Management-Systems implementierten Maßnahmen ebenfalls in den Antrag⁴⁴⁸ aufgenommen werden.

⁴⁴⁶ Siehe Gliederungspunkt C. III. 1. b) auf S. 252.

⁴⁴⁷ Unter Seriositätsgesichtspunkten sollte abgewogen werden, ob den eigenen Kunden ein Rechnungsversand an eine Anschrift im Ausland „zugemutet“ werden kann. Dies dürfte von der jeweiligen Branche und der Frage abhängen, ob es sich um Kunden mit Sitz im In- oder Ausland sowie ob es sich um Verbraucher oder gewerbliche Kunden handelt. Im Fall der R GmbH ist auf Grund des Geschäftsmodells jedoch nicht mit Problemen zu rechnen.

⁴⁴⁸ Ausführlich zur Antragstellung noch Gliederungspunkt D. VI. auf S. 416.

D. Voraussetzungen für die Bewilligung nach § 146 Abs. 2b AO

Damit eine Verlagerung der elektronischen Buchführung in einen Drittstaat rechtmäßig erfolgen kann, müssen in materieller Hinsicht die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 4 AO vorliegen. Bei einer Verlagerung in einen anderen Mitgliedstaat der EU ist demgegenüber seit dem 29.12.2020 nur noch die Voraussetzung des § 146 Abs. 2a S. 2 AO zu erfüllen, die inhaltsgleich mit § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO ist. Dementsprechend können die in diesem Kapitel entwickelten Maßstäbe zu § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO¹ auf eine Verlagerung in einen anderen Mitgliedstaat der EU nahezu² uneingeschränkt übertragen werden.

Darüber hinaus schreibt § 146 Abs. 2b S. 1 AO für die Verlagerung in einen Drittstaat in formeller Hinsicht eine Antragstellung durch den Steuerpflichtigen sowie eine Bewilligung durch die zuständige Finanzbehörde vor. Für die Bewilligung oder Ablehnung des Antrags verfügt die Finanzbehörde über ein Ermessen, wie der Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 1 AO mit der Formulierung „kann“ zeigt. Somit ist zu analysieren, welche Ermessenserwägungen die Finanzbehörde anstellen kann und ob bei Erfüllung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2 AO gegebenenfalls eine Ermessensreduktion anzunehmen ist. Auch ist zu untersuchen, wie weit die Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen dadurch reichen, dass mit der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO ein unbestimmter Rechtsbegriff mit einem Ermessen der Finanzbehörde in § 146 Abs. 2b S. 1 AO gekoppelt wird.

Überdies stellt sich die Frage, ob nach der Einführung der gesetzlichen Normierung in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO mit sehr detaillierten Voraussetzungen im Hinblick auf eine Buchführung im Ausland weiterhin³ ein Anwendungsbereich für die Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 S. 1 AO verbleibt. In diesem Zusammenhang ist bis heute nicht sicher geklärt, wie die Altfälle zu behandeln sind, die vor Einführung des § 146 Abs. 2a AO a. F. eine Bewilligung von Erleichterungen

¹ Ausführlich zu dieser Voraussetzung noch Gliederungspunkt D. II. auf S. 295.

² Nicht unmittelbar übertragbar sind einige Erwägungen, die im Zusammenhang mit dem Bewilligungserfordernis stehen, etwa zur Vorverlagerung der Qualifikationsentscheidung unter Gliederungspunkt D. II. 5. d) auf S. 329 oder zu den Compliance-Maßnahmen unter Gliederungspunkt D. II. 6. b) auf S. 333, soweit sie sich auf die Mitteilungspflichten im Rahmen der Antragstellung beziehen, weil der Gesetzgeber für § 146 Abs. 2a AO im Zuge der Reform gänzlich auf ein Antrags-, Mitteilungs- oder Bewilligungserfordernis verzichtet hat.

³ Vor Einführung des § 146 Abs. 2a AO a. F. wurden Verlagerungen der Buchführung in das Ausland von einigen Finanzämtern nach § 148 S. 1 AO bewilligt; siehe Finanzausschuss des Bundestags, Öffentliche Anhörung vom 8.10.2008, Protokoll Nr. 16/99, S. 65 f.

nach § 148 S. 1 AO von der Finanzbehörde erhalten haben oder die Buchführung ohne eine entsprechende Bewilligung verlagert haben.⁴

I. Systematisierung der materiellen Voraussetzungen in § 146 Abs. 2b S. 2 AO

Zur Systematisierung und strukturierten Herausarbeitung der materiellen Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2 AO ist zunächst zu untersuchen, in welchem Verhältnis die dort normierten Voraussetzungen zueinander stehen.

Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift geht es bei den Tatbestandsvoraussetzungen im Wesentlichen darum, dass der Datenzugriff durch die Finanzbehörden auch nach der Verlagerung der elektronischen Bücher und der sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen in vollem Umfang möglich bleibt (gem. § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO) und die Besteuerung durch die Verlagerung nicht beeinträchtigt wird (gem. § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO).⁵ Auch wenn es sich bei § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 und Nr. 4 AO in materiell-rechtlicher Hinsicht um den eigentlichen Kern der Bewilligungsvoraussetzungen handelt, muss der Steuerpflichtige darüber hinaus nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO der zuständigen Finanzbehörde den Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitteilen. Außerdem muss der Steuerpflichtige gem. § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO seinen sich aus den §§ 90, 93, 97, 140 bis 147 und 200 Abs. 1 und Abs. 2 AO ergebenden Pflichten ordnungsgemäß nachgekommen sein. Dass es sich bei den Normierungen in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 4 AO um kumulative Voraussetzungen handelt, zeigt schon der Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 a. E. AO mit der Formulierung „und“.

Bei oberflächlicher Betrachtung scheint es so, als würde der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen mit § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 4 AO einen einfachen „Aufgabenkatalog“ vorgeben, den der Steuerpflichtige schematisch abarbeiten kann. Wer in der Praxis schon einmal mit der Entwicklung einer Internationalisierungsstrategie

⁴ Damit korrespondiert letztendlich die Fragestellung, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Widerruf dieser Bewilligung beziehungsweise eine Aufforderung zur Rückverlagerung der elektronischen Buchführung rechtmäßig ergehen kann. Dabei muss die Konstellation des Widerrufs einer Bewilligung nach § 148 S. 1 AO, die mit den angesprochenen Altfällen im Zusammenhang steht und deshalb in diesem Kapitel bei der Antragstellung untersucht wird, von der allgemeinen Handlungsoption der Finanzbehörden, eine nach § 146 Abs. 2b AO beziehungsweise § 146 Abs. 2a AO a.F. erteilte Bewilligung zu widerrufen oder eine Rückverlagerung auf Grund des Fehlens jeglicher Antragstellung zu verlangen, unterschieden werden. Da letztere Konstellationen keinen unmittelbaren Zusammenhang zur Sonderproblematik der Antragstellung für Altfälle aufweisen, werden diese erst im nächsten Kapitel bei den Handlungsoptionen der Finanzverwaltung unter Gliederungspunkt E. II. 1. auf S. 479 untersucht.

⁵ So auch *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457.

für die steuerrechtliche Buchführung eines Unternehmens beauftragt war, dem fällt jedoch schon beim Nachdenken darüber, was sich genau hinter diesen Voraussetzungen verbirgt, auf, dass es sich um sehr komplexe Fragestellungen handelt.

Für die systematische Beantwortung dieser Fragestellungen läge es auf den ersten Blick nahe, diese in der vom Gesetzgeber vorgegebenen Reihenfolge abzuarbeiten. So würde man sich als Erstes nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO die Frage vorlegen, an welchen Standort im Ausland das Datenverarbeitungssystem verlegt werden soll.⁶

Die Beantwortung dieser scheinbar banalen Fragestellung bereitet jedoch in zwei Richtungen erhebliche Probleme. Erstens verbindet sich damit auf Grund der Digitalisierung die technische Frage, was als Standort bei der Nutzung von Cloud-Systemen und anderer kaskadierter Datenverarbeitungs- und Datenspeichersysteme, die in der Praxis heute längst Standard sind,⁷ als Standort anzusehen ist.⁸ Zweitens muss, bevor diese Frage überhaupt geklärt werden kann, die Vorfrage beantwortet werden, was das „Datenverarbeitungssystem“ i. S. d. § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO sein soll. Weil damit nicht jedes Datenverarbeitungssystem, also die gesamte IT-Infrastruktur eines Unternehmens gemeint sein kann,⁹ muss sich ein geeignetes Kriterium zur Eingrenzung der betroffenen Systeme finden lassen. Diese Eingrenzungsfrage führt zur eingangs schon nach dem Sinn und Zweck der Norm herausgearbeiteten Erwägung, dass die Kernvoraussetzungen in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 und Nr. 4 AO normiert sind. Nach der intendierten Verifikations- und Kontrollfunktion¹⁰ der steuerrechtlichen Buchführung liegt es nahe, sich zur Standortbestimmung des Datenverarbeitungssystems grundsätzlich an den Systemen zu orientieren, auf die nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO ein Datenzugriff möglich sein muss.¹¹

⁶ Beziehungweise müsste durch die in der Praxis häufig ignorierte Voraussetzung einer Antragstellung die Fragestellung für den Fall, dass bereits eine Verlagerung stattgefunden hat, lauten, an welchem ausländischen Standort sich das Datenverarbeitungssystem bereits befindet.

⁷ Zu den statistischen Belegen siehe schon Gliederungspunkt A. IV. 1. d) auf S. 59.

⁸ Ausführlich zur Problematik bei dieser Standortbestimmung noch Gliederungspunkt D. III. 1. b) auf S. 340.

⁹ Wäre die gesamte IT-Infrastruktur erfasst, ließe sich die Standortfrage auf Grund der Digitalisierung in der Praxis wohl kaum noch beantworten. Verdeutlichen lässt sich dies an der Überlegung, an welchem Standort sich die IT-Infrastruktur einer Privatperson mit einem einfachen PC mit Microsoft Windows oder einem MacBook mit Apple macOS befindet. In beide Betriebssysteme sind inzwischen über Microsofts OneDrive und Apples iCloud Onlinedienste integriert, die die Nutzerdaten in Rechenzentren speichern, die überall auf der Welt verteilt sind. Bei Unternehmen potenziert sich diese Problematik ganz erheblich. Dass ein solcher Gedanke keineswegs zu weit ist, zeigt die innersystematische Auslegung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO, der ebenfalls Drittanbieter in Bezug nimmt, sodass eine Einschränkung auf die unternehmenseigene IT-Infrastruktur gerade nicht möglich ist.

¹⁰ Zu Zwecken und Relevanz der Buchführung im Steuerrecht bereits Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46.

¹¹ Die dargelegte Orientierung muss jedoch nicht zwangsweise zu einem Gleichlauf der Datenverarbeitungssysteme nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO und § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO führen, sondern ist im Rahmen einer Systematisierung als Richtschnur zu verstehen. So ist

Damit lässt sich festhalten, dass die Fragestellung, welche Datenverarbeitungssysteme überhaupt von § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO erfasst werden, bei systematischer Herangehensweise eine zuerst zu beantwortende Vorfrage zu § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO darstellt.

Auf der anderen Seite ist festzustellen, dass alle in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 4 AO normierten Voraussetzungen die Zweckrichtung verfolgen, eine Beeinträchtigung der Besteuerung durch die Auslandsbuchführung zu verhindern.¹² So sollen etwa auch die Pflicht zur Mitteilung des Standorts des Datenverarbeitungssystems in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO und die Ermöglichung des Datenzugriffs nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO als übergeordnetes Ziel sicherstellen, dass die Besteuerung nicht beeinträchtigt wird. Selbiges gilt für die Erfüllung der Verpflichtungen aus §§ 90, 93, 97, 140 bis 147 und 200 Abs. 1 und Abs. 2 AO nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO, der durch die ordnungsgemäße Erfüllung dieser Verpflichtungen in der Vergangenheit eine Prognoseentscheidung dahingehend ermöglicht, ob im Falle einer Verlagerung der Buchführung in das Ausland mit einer Beeinträchtigung der Besteuerung in der Zukunft zu rechnen ist. Durch die speziellen Ausformungen zur Verhinderung einer Beeinträchtigung der Besteuerung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO ergibt sich zunächst, dass die dort genannten Voraussetzungen grundsätzlich nicht mehr von der Norm des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO erfasst werden können, die allgemein voraussetzt, dass die Besteuerung durch die Auslandsbuchführung nicht beeinträchtigt wird. Schließlich hätten die Voraussetzungen in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO sonst keinen eigenständigen Anwendungsbereich, was der Gesetzgeber durch die komplexe Ausgestaltung wohl nicht bezweckt haben kann. Ebenso würde die Norm des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO leerlaufen, wenn bereits alle potentiell die Besteuerung beeinträchtigenden Eventualitäten von § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO abgedeckt würden. Damit muss der Norm des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO ein eigenständiger Anwendungsbereich zukommen, dessen Reichweite sich allerdings erst bestimmen lässt, wenn negativ abgegrenzt wurde, was genau von § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO erfasst wird.

Für die Systematisierung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen lässt dies den Rückschluss zu, dass der Tatbestand des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO erst nach den anderen Voraussetzungen bestimmbar ist.

Was den Tatbestand des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO anbelangt, so zeigt der Verweis auf insgesamt 14 Paragraphen¹³ der Abgabenordnung, dass es sich dabei um eine deutlich unschärfere Voraussetzung als bei den in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1, Nr. 3

theoretisch vorstellbar, dass auf bestimmte Vor- oder Nebensysteme zwar eine Datenzugriffsmöglichkeit nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO sichergestellt werden muss, dass diese jedoch noch nicht im Rahmen eines Bewilligungsantrags offengelegt werden müssen. Umgekehrt ist jedoch schwer vorstellbar, dass der Standort eines Datenverarbeitungssystems anzugeben ist, das nicht von § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO erfasst würde.

¹² In diese Richtung auch *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 86 f.

¹³ Im Einzelnen umfasst der Verweis die §§ 90, 93, 97, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 146a, 146b, 147, 200 Abs. 1, Abs. 2 AO.

AO genannten Tatbeständen handelt. Dadurch bewegt sich der Tatbestand des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO in die Richtung der allgemeinen Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO. Bei einem Vergleich des Wortlauts fällt jedoch auf, dass § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO im Gegensatz zur Negativvoraussetzung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO den Steuerpflichtigen und sich für ihn ergebende Verpflichtungen unmittelbar in Bezug nimmt, während die Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung keine Einschränkung auf den Steuerpflichtigen vorsieht. Daraus könnte man schließen, dass die Norm des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO nur Beeinträchtigungen der Besteuerung erfasst, die außerhalb der Sphäre des Steuerpflichtigen liegen. So wird in der Literatur teilweise argumentiert, die vom Steuerpflichtigen zu erfüllenden Pflichten seien abschließend in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO aufgeführt.¹⁴ Dagegen spricht zwar schon, dass jedenfalls in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO nach dem ausdrücklich den Steuerpflichtigen adressierenden Wortlaut eine weitere Pflicht des Steuerpflichtigen geregelt ist. Trotzdem lässt sich feststellen, dass die Norm des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO im Gegensatz zu § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO nur an Pflichten des Steuerpflichtigen selbst anknüpft, auch wenn damit noch nicht zwingend ausgeschlossen ist, dass andere Pflichtverletzungen des Steuerpflichtigen die Besteuerung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO beeinträchtigen könnten. Aus diesem Grund und wegen des bereits angesprochenen Subsidiaritätsverhältnisses des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO zu den anderen in § 146 Abs. 2b S. 2 AO genannten Voraussetzungen erscheint es in systematischer Hinsicht konsequent, die Voraussetzung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO erst nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO, aber noch vor § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO einzuordnen.

Folglich ist zuerst herauszuarbeiten, welche Systeme und Datenbestände vom Datenzugriff nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO erfasst werden. Sodann lässt sich auf dieser Grundlage ermitteln, von welchen Datenverarbeitungssystemen die Standorte nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO der Finanzbehörde bei Antragstellung mitgeteilt werden müssen. Erst nach Ermittlung dieser Voraussetzungen und der Frage, ob die in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO genannten Pflichten ordnungsgemäß erfüllt wurden, kann festgestellt werden, welche Reichweite die Norm des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO aufweist. Die logisch richtige Prüfreihefolge lautet also: § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3, Nr. 1, Nr. 2, Nr. 4 AO.

II. Sicherstellung des Datenzugriffs für die Finanzverwaltung

In § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO wird für die Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO vorausgesetzt, dass der Datenzugriff in vollem Umfang möglich sein muss. Selbige Voraussetzung gilt für die Befugnis nach § 146 Abs. 2a AO zur elektronischen

¹⁴ So *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 70; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 55 m. w. N.

sehen Buchführung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union. Dafür verweist § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO auf die §§ 146b Abs. 2 S. 2, 147 Abs. 6 AO und § 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG, die den Finanzbehörden das Recht einräumen, auf die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems gespeicherten Unterlagen zuzugreifen.

Bei einer elektronischen Buchführung im Ausland ist dabei aus der Perspektive des Steuerpflichtigen¹⁵ die zentrale Frage, in welchem Umfang der Datenzugriff nach § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO ermöglicht werden muss, also welche Systeme und Datenbestände vom Datenzugriff¹⁶ erfasst werden und wie lange die erfassten Datenbestände vorgehalten werden müssen. Schließlich muss der Steuerpflichtige schon vor der Verlagerung absichern, dass ein Datenzugriff möglich sein wird, also entsprechende Dispositionen treffen und im Rahmen des Tax Compliance-Management-Systems eine Selektion der Datenbestände vorbereiten. Unter dem Internationalisierungsaspekt ist diese Fragestellung gerade deshalb interessant, weil unterschiedliche Datenbestände beziehungsweise Unternehmensaufgaben auf verschiedene Länder aufgliedert sein können. Solche zergliederten Strukturen sind gerade bei größeren Unternehmen üblich, die dadurch Standortvorteile ausschöpfen. Im Zuge der Globalisierung schlägt dieser Trend aber schon seit einigen Jahren auch immer mehr auf mittelständische und kleinere Unternehmen durch.

Praxisbeispiel: Die A GmbH ist ein mittelständisches Großhandelsunternehmen für Landwirtschaftsprodukte mit Sitz in Deutschland. Dafür werden Niederlassungen in der Nähe von Neubrandenburg, Erfurt und Augsburg unterhalten. Die Verwaltung des Unternehmens ist in Berlin angesiedelt. Dort werden auch das Warenwirtschaftssystem, das Archivsystem und das Dokumenten-Management-System zentral für alle Niederlassungen auf einem Server betrieben. Auf die Systeme kann über Terminal-Server-Zugänge auch von anderen Niederlassungen aus zugegriffen werden.

Weitere Niederlassungen werden unter anderem in Tschechien und Weißrussland unterhalten. Diese dienen allerdings hauptsächlich dem Zweck, Waren zu lagern und von dort lokal zu vertreiben. Während von den Niederlassungen aus auf das Warenwirtschaftssystem und das Dokumenten-Management-System über VPN¹⁷ zugegriffen wird, betreiben alle Niederlassungen autonome Kassensysteme. Diese sind ebenfalls über Schnittstellen mit dem Warenwirtschaftssystem in Berlin über VPN verbunden.

Außerdem betreiben alle Niederlassungen eigene Zeiterfassungssysteme. Die Innendienstmitarbeiter melden sich mit einem Chip an zentralen Erfassungspunkten in den einzelnen Niederlassungen an und wieder ab. Die An- und Abmeldung der Außendienst-

¹⁵ Zur Perspektive der Finanzverwaltung hinsichtlich der Zulässigkeit und Durchführbarkeit der staatlichen Eingriffsmaßnahme siehe Gliederungspunkt E. I. auf S. 439.

¹⁶ Zur Terminologie des „Datenzugriffs“ als Oberbegriff für bestimmte Befugnisse der Finanzbehörde noch Gliederungspunkt E. I. 1. a) auf S. 440.

¹⁷ Bei einem Virtual Private Network (VPN) handelt es sich um eine virtuelle Kommunikationsverbindung zwischen zwei Punkten, durch die ein (zumeist verschlüsselter) Tunnel über öffentliche Kommunikationsnetzwerke hergestellt werden kann, um eine sichere Anbindung von IT-Infrastruktur an entfernten Standorten zu ermöglichen. Siehe *Abts/Mülder*, Grundkurs Wirtschaftsinformatik, S. 135, 151.

mitarbeiter erfolgt mittels einer App auf dem jeweiligen Smartphone der Mitarbeiter. Die Zeiterfassung dient neben der Kontrolle der Mitarbeiter auch der Abrechnung von Verpflegungspauschalen für die Außendienstmitarbeiter. Die Buchführungsaufgaben lässt das Unternehmen zentral bei einem externen Anbieter in Polen erledigen. Dort befinden sich das Finanzbuchführungssystem, die Anlagenbuchhaltung und das Lohnbuchhaltungssystem. Außerdem laufen dort die Daten aus den Zeiterfassungssystemen zentral zusammen.

Rechtliche Fragestellung: Es stellt sich für den Geschäftsführer als gesetzlichen Vertreter der A GmbH gem. § 34 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. § 35 GmbHG nun die Frage, auf welche der aufgezeigten Systeme sich eine Datenzugriffsmöglichkeit i. S. d. § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO erstrecken kann und welche konkreten Datenbestände vom Zugriff erfasst sind. Nur für diese Systeme und Datenbestände muss eine Zugriffsmöglichkeit sichergestellt und die Verfahrensdokumentation entsprechend angepasst werden.

1. Bestimmung des Ansatzpunkts für Organisationsüberlegungen des Steuerpflichtigen

Für die Untersuchung, welche Systeme und Datenbestände vom Datenzugriff nach § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO erfasst werden, muss die dort enthaltene Verweisung näher analysiert werden. Mit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 wird dort nämlich nicht mehr nur auf § 147 Abs. 6 AO, sondern zusätzlich auf § 146b Abs. 2 S. 2 AO und § 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG verwiesen. Damit läge der Verdacht nahe, dass der Umfang der vom Datenzugriff erfassten Systeme und Datenbestände mit der Reform erheblich ausgedehnt wurde. Dem ist jedoch nicht so.

In sachlicher Hinsicht unterliegen der Umsatzsteuer-Nachschaufung i. S. d. § 27b Abs. 2 UStG vor allem Aufzeichnungen nach § 22 UStG.¹⁸ Solche Aufzeichnungen werden auch von der akzessorischen Aufbewahrungspflicht des § 147 AO erfasst.¹⁹ Der sachliche Anwendungsbereich der Kassen-Nachschaufung gem. § 146b Abs. 2 S. 2 AO bezieht sich auf Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben und erfasst damit alle Steuerarten, die für Kasseneinnahmen und -ausgaben von Bedeutung sein können.²⁰ Auch diese Unterlagen werden aber von der Aufbewahrungspflicht des § 147 AO miterfasst.²¹

Dementsprechend stellt sich die Frage, worin überhaupt der Unterschied zwischen den in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO aufgezählten Verweisungen besteht. Dieser Unterschied lässt sich darin erkennen, dass die Vorschrift des § 147 Abs. 6 AO nach ihrem Wortlaut nur im Rahmen einer Außenprüfung i. S. d. §§ 193 ff.

¹⁸ *Tormöhlen*, in: Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, Umsatzsteuergesetz, § 27b UStG, Rn. 20 mit einer ausführlichen Aufzählung der erfassten Unterlagen.

¹⁹ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 2.

²⁰ *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146b AO, Rn. 7.

²¹ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 17. Ausführlich dazu noch Gliederungspunkt D. II. 3. c) auf S. 314.

AO unmittelbar²² Anwendung findet. Demgegenüber handelt es sich bei § 146b AO und § 27b UStG zwar um der Außenprüfung artverwandte²³ Prüfungsmöglichkeiten der Finanzbehörden, die bei formaler Betrachtung jedoch keine Außenprüfung sind,²⁴ sodass etwa auf das Erfordernis einer Prüfungsanordnung nach § 196 AO, die nach § 197 AO grundsätzlich eine angemessene Zeit vor Prüfungsbeginn bekanntzugeben ist, verzichtet²⁵ werden kann.²⁶ Die mit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 stattgefundenen Erweiterung wird dementsprechend in erster Linie für die erfassten Prüfzenarien aus der Perspektive der Finanzverwaltung relevant.²⁷ Für die Fragestellung, welche Systeme und Datenbestände erfasst werden, kommt ihr dagegen nur eine Randbedeutung²⁸ zu. Insofern stellt sich aus der Perspektive des Steuerpflichtigen, welche in diesem Kapitel betrachtet werden soll, weiterhin § 147 Abs. 6 AO als zentraler Ansatzpunkt für entsprechende Organisationsüberlegungen dar.

2. Vom Datenzugriff erfasste Systeme

Der Umfang des Datenzugriffs, also die Frage, auf welche konkreten Datenbestände sich der Datenzugriff überhaupt erstreckt, ist in der Praxis schon seit Jahren ein häufiger Streitpunkt.²⁹ Dabei lässt sich in jüngster Zeit die Tendenz der Finanzbehörden erkennen, die Norm des § 147 Abs. 6 AO eher weit zu interpretieren und den Zugriff auf den gesamten Datenbestand des Steuerpflichtigen auszudehnen, wobei als Argument häufig angeführt wird, dass sich die Daten auf Vor- oder Ne-

²² Zu weiteren Anwendungsszenarien noch Gliederungspunkt E. I. 1. b) auf S. 440.

²³ *Kemper*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG-Kommentar, § 27b UStG, Rn. 6 spricht davon, dass es sich bei der Umsatzsteuer-Nachschau „im weitesten Sinne um eine besondere Form der Außenprüfung und wohl auch der Steueraufsicht“ handle.

²⁴ Mit dieser Feststellung für § 27b UStG: *Kemper*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG-Kommentar, § 27b UStG, Rn. 13; *Zugmaier/Schwarz*, in: Hartmann/Metzenmacher, UStG-Kommentar, § 27b UStG, Rn. 12; für § 146b AO: *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146b AO, Rn. 1.

²⁵ Zur Zielsetzung der Umsatzsteuer-Nachschau, die gerade einen Überraschungseffekt ermöglichen soll, bereits Gliederungspunkt C. III. 3. b) aa) (3) (a) auf S. 263; zur identischen Zielsetzung bei der Kassen-Nachschau *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146b AO, Rn. 3.

²⁶ In Bezug auf § 27b UStG siehe *Tormöhlen*, in: Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, Umsatzsteuergesetz, § 27b UStG, Rn. 6; in Bezug auf § 146b AO siehe *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146b AO, Rn. 3.

²⁷ Deshalb soll dort unter Gliederungspunkt E. I. 1. auf S. 440 die Erweiterung aufgegriffen werden.

²⁸ Diese wird später noch unter Gliederungspunkt D. II. 3. c) auf S. 314 erörtert.

²⁹ Schon *Ditz*, DStR 2004, 2038 bezeichnet dies als häufig zentralen Diskussionspunkt mit der Finanzverwaltung. Siehe auch die mehrseitige Literaturliste bei *Drienen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Vor Rn. 69 und die zahlreichen Verweise auf Gerichtsentscheidungen unter Rn. 69d.

bensystemen der EDV-Buchführung befänden.³⁰ Deshalb stellt sich die Frage, ob auch solche Vor- und Nebensysteme von § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO erfasst sind.

a) Definition und Abgrenzung der Vor- und Nebensysteme

Zur Beantwortung der Frage, ob eine Datenzugriffsmöglichkeit auch auf Vor- und Nebensysteme gewährleistet werden muss, ist zunächst zu bestimmen, was unter dem Begriffspaar zu verstehen ist. Problematisch ist dabei, dass es sich bei den sogenannten Vor- und Nebensystemen nicht um einen gesetzlich definierten Begriff handelt, weshalb in der Literatur zutreffend die Unbestimmtheit und die fehlende Konkretisierung gerügt werden.³¹

aa) Verwaltungsansicht zur Abgrenzung der Systeme

Einen ersten Ansatzpunkt bieten die untergesetzlichen GoBD³². Dort wird unter Gliederungspunkt 1.11 unter der Überschrift „Datenverarbeitungssystem; Haupt-, Vor- und Nebensysteme“ eine Definition des Datenverarbeitungssystems geliefert. Darunter sei sowohl Hardware als auch Software zu verstehen, die im Unternehmen oder für Unternehmenszwecke zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzt wird.³³ Zur tiefergehenden Analyse kann das Wort Datenverarbeitung in das Gegenstandswort Daten und den Tätigkeitsvorgang der Verarbeitung untergliedert werden.

(1) Daten i. S. d. GoBD

Was Daten in diesem Sinne sind, konkretisieren die GoBD unter den Gliederungspunkten 1.1 bis 1.3. In Gliederungspunkt 1.3 GoBD spricht der Wortlaut nicht nur von Daten, sondern auch von Datensätzen und elektronischen Dokumenten. Eine Erweiterung oder Einengung der Bezugnahme im Gliederungspunkt 1.11 dürfte damit jedoch nicht einhergehen. Schließlich handelt es sich bei Datensätzen um eine zusammengefasste Mehrzahl von Daten³⁴, und auch elektronische Dokumente lassen sich unter den Oberbegriff der Daten subsumieren. Aus systematischer Sicht geht

³⁰ Mit diesem Hinweis *Bleschick*, DStR 2018, 1105, 1107 f.; von einem schon seit Jahren „ausufernden“ Umfang beim Datenzugriff durch die Finanzverwaltung in der Außenprüfung spricht auch *Herrfurth*, StuB 2015, 250, 256.

³¹ *Bleschick*, DStR 2018, 1105, 1107 f.

³² Zu Rechtsqualität und Außenwirkung schon Gliederungspunkt B. I. 5. auf S. 80.

³³ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BSStBl. I 2019, 1269, 1271, Rn. 20.

³⁴ Die vor allem im Zusammenhang mit Datenbanken gebräuchliche Terminologie des Datensatzes bezeichnet eine Zusammenfassung mehrerer Datenelemente. Siehe dazu *Abts/Mülder*, Grundkurs Wirtschaftsinformatik, S. 159.

Gliederungspunkt 1.11 zudem selbst nicht nur von Daten, sondern von Daten und Dokumenten aus.

In den Gliederungspunkten 1.1 bis 1.3 werden zunächst die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu außersteuerlichen³⁵ und steuerlichen³⁶ Zwecken in Bezug genommen. Darüber hinaus sollen nach Gliederungspunkt 1.3 GoBD in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH³⁷ alle Unterlagen erfasst sein, „die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind“³⁸.

(2) Verarbeitung der Daten i. S. d. GoBD

Unter dem Tätigkeitselement wird nach Gliederungspunkt 1.11 GoBD der Vorgang des Erfassens, Erzeugens, Empfangens, Übernehmens, Verarbeitens, Speicherns oder Übermittels umfasst. Da durch die Norm allgemein der Versuch unternommen wird, eine Definition des Datenverarbeitungssystems vorzunehmen, dürfte die Variante des Speicherns auch nicht nur den aktiven Speichervorgang selbst auf einem Medium umfassen, sondern auch den damit bewirkten Zustand des Aufbewahrens auf dem Speichermedium. Daraus lässt sich ableiten, dass es sich um eine sehr weite Definition handelt.

(3) Umfasste Systeme i. S. d. GoBD

Weiter sieht Gliederungspunkt 1.11 GoBD vor, dass zum Datenverarbeitungssystem sowohl das Hauptsystem sowie die Vor- und Nebensysteme einschließlich der Schnittstellen zwischen den Systemen gehören. Daraus lässt sich in einem ersten Schritt nach dem Verständnis der GoBD eine Einteilung in drei Elemente ableiten. Es existiert auf der einen Seite zunächst das Hauptsystem, und auf der anderen Seite existieren Vor- und Nebensysteme. Verbunden sind diese beiden Seiten durch das dritte Element der Schnittstellen.

Im Wortlaut findet sich hinter den Vor- und Nebensystemen ein Klammerzusatz, in dem es heißt: „(z. B. Finanzbuchführungssystem, Anlagenbuchhaltung, Lohnbuchhaltungssystem, Kassensystem, Warenwirtschaftssystem, Zahlungsverkehrssystem, Taxameter, Geldspielgeräte, elektronische Waagen, Materialwirtschaft,

³⁵ BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1270, Rn. 3.

³⁶ BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1270, Rn. 4.

³⁷ Die GoBD verweisen dafür ausdrücklich auf das Urteil des BFH vom 24. 6. 2009, Az. VIII R 80/06, ECLI:DE:BFH:2009:U.240609.VIIIIR80.06.0.

³⁸ BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1270, Rn. 5.

Fakturierung, Zeiterfassung, Archivsystem, Dokumenten-Management-System)³⁹. Bei systematischer Betrachtung dieses Satzes könnte man davon ausgehen, dass das Bundesfinanzministerium hier eine regelbeispielhafte Aufzählung der Vor- und Nebensysteme vornehmen wollte. Dafür würde insbesondere sprechen, dass nach dem Klammerzusatz noch die Schnittstellen zwischen diesen Systemen erwähnt werden. Hätte es sich um eine planlose Aufzählung von Regelbeispielen für alle drei Elemente gehandelt, hätte diese auch am Ende des Satzes eingefügt werden können.

Dagegen spricht jedoch, dass es sich beim Finanzbuchführungssystem um ein eindeutig zum Hauptsystem gehörendes Element handelt.⁴⁰ Somit liegt es systematisch näher, davon auszugehen, dass der Klammerzusatz sowohl das Hauptsystem sowie die Vor- und Nebensysteme betrifft. Erschwerend kommt hinzu, dass die Aufzählung im Rahmen der GoBD nicht abschließend ist, wie schon die Einleitung der Aufzählung „z. B.“ zeigt.

Damit ist festzuhalten, dass sich aus den GoBD zwar Anhaltspunkte ergeben, welche Systeme für den Datenzugriff voneinander abgegrenzt werden können. Die GoBD bieten indes keine genügenden Anhaltspunkte für eine trennscharfe Abgrenzung des Hauptsystems von den Vor- und Nebensystemen.

bb) Standpunkt der Literatur und allgemeine Abgrenzungsschwierigkeiten

In der Literatur lässt sich zu der Frage, was zu den Vor- und Nebensystemen gehört, keine einheitliche Linie erkennen. Es werden beispielhaft genannt: Anlagenbuchhaltung, Archive, Dokumenten-Management-Systeme, elektronische Fahrtenbücher, Fakturierungssysteme, Kassen beziehungsweise Registrier- und PC-Kassensysteme, Kostenrechnungen, Lohnbuchhaltung, Rechnungseingangsbücher, Schnittstellen zwischen den Systemen, Taxameter, Waagen, Warenwirtschaftssysteme, Zahlungsverkehrssysteme, Zeiterfassungssysteme sowie Zuschneidemaschinen mit elektronischem Speicher.⁴¹

Zunehmend setzt sich jedoch in der Literatur die Ansicht durch, dass eine Definitionsschöpfung durch eine Aufzählung von Vor- und Nebensystemen nicht weiterführe, weil in der Vielzahl der am Markt verfügbaren Systeme die Daten nicht nach einheitlichen Kriterien abgelegt werden, sodass die Abgrenzung der einzelnen Systeme außerhalb des eigentlichen Buchführungssystems eher nicht geeignet sei, den Umfang des Datenzugriffsrechts durch die Finanzverwaltung zu bestimmen und mithin die Begriffe des Vor- und Nebensystems entbehrlich seien.⁴²

³⁹ BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1271, Rn. 20.

⁴⁰ Mit dieser eindeutigen Festlegung auch schon *Graf*, BBK 2013, 875, 878.

⁴¹ Beispielhafte Zusammenfassung bei *Herold/Volkenborn*, NWB 2017, 922, 924, die darauf hinweisen, dass sogar MS-Office-Produkte (wie etwa Word, Excel und Outlook) als Vorsysteme gelten können.

⁴² *Bleschick*, DStR 2018, 1105, 1108.

Diesem Ansatz ist im Kern zuzustimmen. Zwar dürfte die Frage, nach welchen Kriterien die Daten abgelegt werden, nicht für die Abgrenzung zwischen einem Hauptsystem oder Vor- beziehungsweise Nebensystemen relevant sein, am Ende dürfte eine Abgrenzung nach Begrifflichkeiten dennoch nicht weiterführen. Schließlich entwickeln sich gerade unter dem Digitalisierungsaspekt und der damit einhergehenden Technisierung einer Vielzahl wirtschaftlicher Prozesse unter dem Stichwort Industrie 4.0 völlig neue Datenaufgriffe durch verschiedenste Geräte, deren Ergebnisse steuerungsrelevant werden können und die dann letztendlich in verdichteter Form in die Buchführung einfließen. So sind auch durchschnittliche mittelständische Unternehmen schon seit vielen Jahren von einer oft heterogenen IT-Infrastruktur geprägt, die im täglichen Gebrauch auch steuerlich relevante Datenbestände verarbeitet.⁴³

Außerdem lässt sich gerade im Bereich der Branchenlösungen⁴⁴ ein Trend zu Mischformen erkennen, bei denen sich Anbieter branchenspezifischer Systeme auf den Markt der Buchführung ausdehnen und einheitliche Gesamtsysteme anbieten. Dieser Trend dürfte sich in den nächsten Jahren und Jahrzehnten noch erheblich verstärken. Dafür lassen sich im Kern zwei Gründe ausmachen. Zum einen können auf diese Weise Schnittstellen und damit auch Kosten im IT-Bereich durch die Anpassung der Systeme für den Kunden niedrig gehalten werden. Zum anderen drängen immer mehr Startups mit branchenspezifischen Lösungen über die App-Stores auf die Märkte, die gerade durch ein möglichst umfassendes Funktionsportfolio versuchen, sich von der erheblichen Konkurrenz abzuheben. Auf einen solchen Trend zu Mischformen wollte die Finanzverwaltung scheinbar auch die GoBD vorbereiten. So wird dort in Gliederungspunkt 1.11 GoBD⁴⁵ klargestellt, dass es auf die Bezeichnung oder Größe des Datenverarbeitungssystems nicht ankomme.

cc) Abgrenzung in der Rechtsprechung und Konsequenzen

In der Rechtsprechung ergab sich nach Einführung der digitalen Außenprüfung bereits in verschiedenen Konstellationen die Möglichkeit, zur Frage der Eingruppierung der verschiedenen Systemtypen in Haupt-, Vor- und Nebensysteme Stellung zu beziehen. Diese Gelegenheit wurde zumeist jedoch vertan. Erst am 16. 12. 2014 nutzte der BFH in zwei Entscheidungen die Möglichkeit, zur Abgrenzung Stellung zu beziehen. Dabei stufte der 10. Senat des BFH eine Warenwirtschaftssystemsoftware mit integrierter Kassenfunktion und ein modulares PC-Kassensystem als

⁴³ *Groß/Kampffmeyer/Eller*, DStR 2005, 1214, 1215.

⁴⁴ Eine Übersicht mit einigen Beispielen für Branchenlösungen aus den Bereichen: Apotheken, Ärzte, Buchhandel, Frisöre, Gastronomie, Handwerk und Personenbeförderung, die ebenfalls als Vorsysteme eingestuft werden, findet sich bei *Herold/Volkenborn*, NWB 2017, 922, 924 f.

⁴⁵ BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1271 f., Rn. 20.

Vorsystem ein.⁴⁶ Der BFH ging allerdings davon aus, dass die Feststellung, dass es sich um ein der eigentlichen Buchführung vorgelagertes System handele, unschädlich für eine Datenzugriffsmöglichkeit der Finanzbehörde sei, da auch die Daten aus Vor- oder Nebensystemen dem Datenzugriff der Finanzbehörden grundsätzlich unterfielen. Dies sei jedenfalls dann der Fall, wenn die in dem Vorsystem erzeugten Daten in verdichteter Form in das Buchführungssystem, also das eigentliche Hauptsystem, übergeben werden.⁴⁷

Dadurch trägt der BFH zwar zur Abgrenzung bei, macht diese Abgrenzung aber gleichzeitig wieder hinfällig, indem er die getroffene Abgrenzung letztendlich nicht zur Eingrenzung des Datenzugriffsrechts heranzieht. Auch die Eingrenzung darauf, dass die Daten aus dem Vorsystem an das Buchführungssystem, also das eigentliche Hauptsystem, übergeben werden müssten, stellt bei genauerer Betrachtung keine Eingrenzung dar. Schließlich spricht der klare Wortlaut der Entscheidung davon, dass ein Vorsystem dem Datenzugriff „jedenfalls“⁴⁸ in dieser Konstellation unterliefe. Damit sind weitere Konstellationen jedoch nicht ausgeschlossen. Im Ergebnis trägt diese Rechtsprechung aber dem bereits herausgearbeiteten Umstand Rechnung, dass eine Abgrenzung zwischen den Systemtypen bei einer nur abstrakten Betrachtung schwer vorzunehmen ist.

b) Folgerungen für den Umfang des Datenzugriffs auf Vor- und Nebensysteme

Aus den Positionen der Verwaltung, der Literatur und der Rechtsprechung lässt sich insgesamt festhalten, dass eine abstrakte Abgrenzung zwischen dem Buchführungssystem als Hauptsystem einerseits und anderen Systemen oder Systemteilen als Vor- oder Nebensystem andererseits nur schwer vorzunehmen und keinesfalls schematisch anhand von Begrifflichkeiten festzumachen ist.

Der BFH geht in seiner Rechtsprechung wahrscheinlich auch auf Grund der dargestellten Abgrenzungsschwierigkeiten und fließenden Übergänge zwischen den Systemen davon aus, dass ebenfalls die Daten aus Vor- und Nebensystemen dem Datenzugriff der Finanzbehörden unterfallen können. Für diese Interpretation spricht auch, dass der BFH darauf abstellt, dass im konkret entschiedenen Fall die vom

⁴⁶ In der Entscheidung BFH vom 16.12.2014, Az. X R 29/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR29.13.0 verlangte das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung Zugriff auf die Daten in Gestalt der Verkaufsdatei der PC-Kasse (Kassenzeile, Einzeldaten und Bewegungsdatei). In der Parallelentscheidung BFH vom 16.12.2014, Az. X R 42/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR42.13.0 ging es um ein speziell für Apotheken entwickeltes PC-gestütztes Erlöserfassungssystem mit integrierter Warenwirtschaftsverwaltung.

⁴⁷ Siehe BFH vom 16.12.2014, Az. X R 42/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR42.13.0, Rn. 44, wo der BFH ein Kassensystem als ein der eigentlichen Buchführung vorgeschaltetes System klassifizierte.

⁴⁸ BFH vom 16.12.2014, Az. X R 42/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR42.13.0, Rn. 44.

Vorsystem erzeugten Daten in verdichteter Form in das Hauptsystem übergeben wurden. Auch in der Literatur erfährt die Position, dass die Datenbestände aus Vor- und Nebensystemen von § 147 Abs. 6 AO erfasst sein sollen, überwiegend Zuspuch.⁴⁹ Dies muss zumindest für solche Systeme gelten, bei denen steuerrelevante Daten erzeugt werden, die später an das Hauptsystem übergeben werden oder deren Ergebnis für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen relevant wird.⁵⁰

Im Rahmen des § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO ließe sich gegen die Einbeziehung aller Arten von Vor- und Nebensystemen allenfalls vorbringen, dass der Gesetzgeber im Zuge der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 zusätzlich den Verweis auf § 146b Abs. 2 S. 2 AO eingefügt⁵¹ hat. Bei dem dort geregelten Zugriffsrecht geht es nämlich um Datenbestände aus Kassensystemen, bei denen es sich sowohl nach Ansicht der Literatur⁵² als auch der Rechtsprechung⁵³ um Vorbeziehungsweise Nebensysteme handelt. Dementsprechend könnte man auf den systematischen Umkehrschluss kommen, dass Daten aus allen anderen Vor- und Nebensystemen gerade nicht mehr erfasst sein sollen. Dagegen spricht jedoch, dass durch die zusätzliche Bezugnahme auf die Kassen-Nachscha nach § 146b Abs. 2 S. 2 AO wohl kaum eine Begrenzung des Umfangs der Datenzugriffsmöglichkeiten intendiert ist. Vielmehr dürfte es dem Gesetzgeber darum gehen, eine zusätzliche Überprüfungsmöglichkeit im Rahmen einer Kassen-Nachscha zu schaffen.⁵⁴ Dafür lässt sich außerdem anführen, dass die Regierungsbegründung zum Gesetzentwurf von einer „Ergänzung der Datenzugriffsrechte [...] zur Vervollständigung der Norm“⁵⁵ spricht.

Gerade vor dem Hintergrund der zunehmenden Digitalisierung auch kleinerer und mittlerer Unternehmen, deren Geschäftsprozesse durch eine immer größere Zahl von vernetzten und damit schwer abgrenzbaren Systemen geprägt sind, die unter dem Schlagwort „Internet of Things“ (IoT) auch untereinander Daten austauschen, ist davon auszugehen, dass die Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den Systemen eher zu- als abnehmen werden.

In der Folge lässt sich die Ausgangsfrage, ob auch Vor- und Nebensysteme von der Datenzugriffsmöglichkeit i. S. d. § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO erfasst

⁴⁹ *Schüßler*, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, S. 76 m. w. N.

⁵⁰ Mit dieser zutreffenden Einschränkung *Jochum*, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung, S. 199.

⁵¹ BGBl. I 2020, 3096, 3127.

⁵² Zu der Aufzählung einiger Vor- und Nebensysteme bereits Gliederungspunkt D. II. 2. a) bb) auf S. 301.

⁵³ Dazu bereits Gliederungspunkt D. II. 2. a) cc) auf S. 302 sowie insbesondere Fußnote 46 auf S. 303.

⁵⁴ Zu dieser schon für die Bestimmung des Ansatzpunktes verwendeten Argumentation siehe Gliederungspunkt D. II. 1. auf S. 297. Zu dieser zusätzlichen Datenzugriffsmöglichkeit aus der Perspektive der Finanzverwaltung noch Gliederungspunkt E. I. 1. auf S. 440.

⁵⁵ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 19/22850, S. 162.

sind, im Falle einer Erzeugung oder Speicherung steuerrelevanter Daten bejahen. Es ist daher zu untersuchen, ob andere Eingrenzungskriterien für den Datenzugriff gefunden werden können.

3. Eingrenzung der Zugriffsmöglichkeit nach Datenbeständen

Eine weitere Eingrenzungsmöglichkeit liegt darin, der Frage nachzugehen, auf welche Datenbestände sich der Zugriff im Rahmen des § 147 Abs. 6 AO erstreckt und zu untersuchen, ob gegebenenfalls Modifikationen aus der zusätzlichen Verweisung auf die §§ 146b Abs. 2 S. 2 AO, 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG folgen. Denn nur soweit Datenbestände vom Zugriffsrecht erfasst werden, kann die Finanzbehörde im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO ihre Bewilligung von einer Zugriffsmöglichkeit auf die entsprechenden Datenbestände abhängig machen.

a) Eingrenzung auf Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 AO

Wie weit das Datenzugriffsrecht nach § 147 Abs. 6 AO reicht, ist durch Auslegung zu ermitteln.

aa) Wortlautbezug zu gespeicherten Daten, Unterlagen und Aufzeichnungen

Nach dem Wortlaut des § 147 Abs. 6 S. 1 AO hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Als Tatbestandsvoraussetzung normiert § 147 Abs. 6 S. 1 AO, dass Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt⁵⁶ wurden. Durch die Formulierung, dass der Finanzbehörde das Recht zusteht, Einsicht in die gespeicherten Unterlagen zu nehmen, könnte man erwägen, dass eine Einsichtsmöglichkeit in alle gespeicherten Unterlagen besteht, was für ein weites Verständnis des Datenzugriffsrechts spräche. Schließlich beschränkt der Wortlaut in der Rechtsfolge das Einsichtsrecht nicht auf bestimmte Daten.

Hinzu kommt, dass der Wortlaut hinsichtlich des Bezugspunktes nicht eindeutig ist. So ist einerseits in § 147 Abs. 6 S. 1 AO von „die gespeicherten Daten“ und andererseits in § 147 Abs. 6 S. 2 AO von „die Daten“ und „die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen“ die Rede. Auch der durch Art. 1 des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. 12. 2016⁵⁷ eingefügte § 147 Abs. 6 S. 3 AO übernimmt diese Unterscheidung. So bezieht sich § 147 Abs. 6 S. 3 Nr. 1 AO auf die „gespeicherten Daten“, während § 147 Abs. 6 S. 3

⁵⁶ Gemeint sind insofern nicht nur originär digitale Unterlagen, sondern auch digitalisierte Unterlagen. Zu dieser Unterscheidung bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. auf S. 124.

⁵⁷ BGBl. I 2016, 3152, 3153, rechte Spalte.

Nr. 2 AO auf „diese Daten“ und § 147 Abs. 6 S. 3 Nr. 3 AO auf die „gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen“ abstellt.

Diese breite Bezugnahme auf Daten, Unterlagen und Aufzeichnungen könnte für eine weite Auslegung der Zugriffsmöglichkeit sprechen. Allein daraus lässt sich aber nicht ableiten, dass ein Zugriffsrecht auf alle im Unternehmen gespeicherten Daten besteht.⁵⁸

bb) Unterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 AO als systematischer Anknüpfungspunkt

Bei einer Auslegung nach der inneren Systematik des § 147 Abs. 6 S. 1 AO zeigt sich, dass nicht nur das Recht besteht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen, sondern auch das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Durch das Demonstrativpronomen „dieser“ wird innerhalb der Norm explizit Rückbezug auf die Unterlagen am Satzanfang des § 147 Abs. 6 S. 1 AO genommen, die wiederum durch den Verweis auf § 147 Abs. 1 AO eingegrenzt werden. Außerdem ist durch die Verwendung des Wortes „und“ zwischen den Alternativen Einsichtnahme und Nutzung des Datenverarbeitungssystems in systematischer Hinsicht von einer Modalitätenäquivalenz auszugehen. Damit wird der Bezugspunkt in allen Fällen des § 147 Abs. 6 S. 1, S. 2 AO auf die Normverweisung zu § 147 Abs. 1 AO am Satzanfang gesetzt.

Diese These belegt der Vergleich mit der inneren Systematik des bereits angesprochenen⁵⁹ § 147 Abs. 6 S. 3 AO. Dort wird zwar in den § 147 Abs. 6 S. 3 Nr. 1 bis Nr. 3 AO jeweils eine unterschiedliche Terminologie für das Zugriffsobjekt verwendet, dennoch ist auch in § 147 Abs. 6 S. 3 AO am Anfang der Bezugspunkt zunächst auf Daten nach § 147 Abs. 1 AO hergestellt, die sich bei einem Dritten befinden. Folglich kann daraus geschlossen werden, dass die Daten nach § 147 Abs. 1 AO eine Einrahmung auch für die digitale Außenprüfung nach § 147 Abs. 6 AO bilden.

Auch die Rechtsprechung geht auf Grund der „ausdrücklich[en] und eindeutig[en] [Bezugnahme] auf die Unterlagen nach Absatz 1“⁶⁰ davon aus, dass die in § 147 Abs. 6 AO normierten Befugnisse den Finanzbehörden nur hinsichtlich solcher Unterlagen zustehen, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren hat.

Eine weitere Eingrenzung des Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung kann sich aus der äußeren Systematik und insbesondere aus dem höherrangigen Verfassungsrecht ergeben. So stellt grundsätzlich jeder staatliche Zugriff auf gespeicherte Daten eines Grundrechtsträgers einen Eingriff in das Recht auf informationelle

⁵⁸ So auch schon *Drüen*, *StuW* 2003, 205, 215.

⁵⁹ Siehe oben schon Gliederungspunkt D. II. 3. a) aa) auf S. 305.

⁶⁰ BFH vom 24. 6. 2009, Az. VIII R 80/06, ECLI:DE:BFH:2009:U.240609.VIII R 80.06.0, Rn. 16; im Ergebnis so auch BFH vom 12. 2. 2020, Az. X R 8/18, ECLI:DE:BFH:2020:U.120220.XR 8.18.0, Rn. 16.

Selbstbestimmung dar.⁶¹ Dieses Grundrecht wird aus Art. 2 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG abgeleitet⁶² und soll den Einzelnen⁶³ gegen eine unbegrenzte Erhebung, Speicherung und Verwendung seiner persönlichen Daten schützen und ihm die Möglichkeit gewähren, grundsätzlich selbst über die Preisgabe und Verwendung seiner Daten zu entscheiden.⁶⁴

Ein Eingriff in dieses Grundrecht bedarf folglich einer verfassungsmäßigen gesetzlichen Grundlage.⁶⁵ Damit § 147 Abs. 6 AO als eine solche verfassungsmäßige Grundlage angesehen werden kann, bedarf es einer hinreichenden Bestimmtheit der gesetzlichen Eingriffsnorm, damit sich das Erheben von Daten auf das erforderliche Minimum beschränken lässt.⁶⁶

Somit ist eine Eingrenzung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO auf Datenbestände i. S. d. § 147 Abs. 1 AO ebenfalls nach der inneren und äußeren Systematik der Norm geboten.

cc) Verwirklichung des Rechts auf Informationsteilhabe als Normzweck

Der Sinn und Zweck des § 147 Abs. 6 AO liegt darin, das Recht des Steuerstaates auf Informationsteilhabe zu verwirklichen, um damit letztendlich den durch Art. 3 Abs. 1 GG vorgeschriebenen gleichmäßigen Belastungserfolg bei der Besteuerung herstellen zu können.⁶⁷

Zu betonen ist, dass § 147 Abs. 6 AO zwar grundsätzlich nur den Zweck verfolgt, den Finanzbehörden eine zusätzliche Möglichkeit für den Fall einer digitalen

⁶¹ *Murswiek/Rixen*, in: Sachs, Grundgesetz, Art. 2 GG, Rn. 73.

⁶² So das BVerfG im Volkszählungsurteil vom 15. 12. 1983, Az. 1 BvR 209/83, ECLI:DE:BVerfG:1983:rs19831215.1bvr020983, Rn. 145 ff.

⁶³ Für juristische Personen könnte man an einer Anwendbarkeit über Art. 19 Abs. 3 GG auf Grund der besonderen Nähe zum Schutzbereich der Menschenwürde in Art. 1 Abs. 1 GG zweifeln. Dennoch wird die Anwendbarkeit überwiegend bejaht, wobei teilweise eine alleinige Anknüpfung an Art. 2 Abs. 1 GG befürwortet und teilweise eine Schutzgewährleistung für gewerbetreibende Organisationen etwa auf Art. 12 GG und Art. 14 GG gestützt wird, ausführlich dazu *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 2 Abs. 1 GG, Rn. 224 f. m. w. N. Das Bundesverfassungsgericht hat über die Anwendbarkeit des allgemeinen Persönlichkeitsrechts auf Organisationen bisher nur in Teilbereichen entschieden. Für das Recht auf den selbstbestimmten Umgang mit Daten hält es in BVerfG vom 13. 6. 2007, Az. 1 BvR 1550/03, ECLI:DE:BVerfG:2007:rs20070613.1bvr155003, Rn. 149 ff. eine Anwendung über Art. 2 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 19 Abs. 3 GG aber für grundsätzlich möglich.

⁶⁴ Ständige Rechtsprechung, siehe etwa BVerfG vom 10. 11. 2020, Az. 1 BvR 3214/15, ECLI:DE:BVerfG:2020:rs20201110.1bvr321415, Rn. 71; BVerfG vom 12. 4. 2005, Az. 2 BvR 1027/02, ECLI:DE:BVerfG:2005:rs20050412.2bvr102702, Rn. 82 m. w. N.

⁶⁵ *Antoni*, in: Wolff, Grundgesetz, Art. 1 GG, Rn. 17.

⁶⁶ BFH vom 24. 6. 2009, Az. VIII R 80/06, ECLI:DE:BFH:2009:U.240609.VIIIIR80.06.0, Rn. 19 mit Verweis auf das Volkszählungsurteil des BVerfG vom 15. 12. 1983, Az. 1 BvR 209/83, ECLI:DE:BVerfG:1983:rs19831215.1bvr020983.

⁶⁷ *Bleschick*, DStR 2018, 1105, 1107.

Buchführung durch den Steuerpflichtigen zu eröffnen,⁶⁸ und der Steuerpflichtige gerade nicht dazu verpflichtet ist, die Bücher oder die sonstigen Aufzeichnungen in digitaler Form vorzunehmen oder vorzuhalten.⁶⁹ Allerdings ist für die hier untersuchte Konstellation zu berücksichtigen, dass von § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO überhaupt nur die elektronische Buchführung erfasst wird.

Mit der Zielsetzung einer Verwirklichung der Informationsteilnahme wird anknüpfend an die bereits herausgearbeitete Beweisfunktion der steuerrechtlichen Buchführung⁷⁰ für die Finanzbehörden die Möglichkeit geschaffen, eine effektive und der zunehmenden Digitalisierung von Buchführungsprozessen Rechnung tragende Prüfungsmöglichkeit zu realisieren. Diese Anknüpfung an die Beweisfunktion der steuerrechtlichen Buchführung verdeutlicht jedoch schon den akzessorischen Charakter⁷¹, also die Abhängigkeit von der zugrundeliegenden Buchführung und damit die Abhängigkeit von den in diesem Rahmen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen.

Folglich kann die Norm auch nach ihrem Sinn und Zweck nur einen Zugriff auf Daten i. S. d. § 147 Abs. 1 AO ermöglichen.

*dd) Anpassung der Außenprüfungsmöglichkeiten
an das Zeitalter der Digitalisierung*

Dieses Auslegungsergebnis wird durch die historisch-genetische Auslegung gestützt. Die Einführung des § 147 Abs. 6 AO wurde vor allem damit begründet, dass angesichts des Umfangs der zu prüfenden Papierbelege eine Prüfung nur noch eingeschränkt in einer effizienten und sinnvollen Weise zu realisieren sei.⁷² So sollte die Norm den Prüfungs- und Kontrollaufwand für die Finanzbehörden durch den Einsatz computergestützter Auswertungsmethoden mindern und damit den Anschluss Deutschlands an internationale Prüfstandards von Steuerverwaltungen in Frankreich, Großbritannien, den Niederlanden und den USA sichern.⁷³ Es ging also darum, „rationelle und zeitnähere Außenprüfungen [zu ermöglichen]“⁷⁴ und hinsichtlich der neuen Erfassungs- und Auswertungserleichterungen durch die Digi-

⁶⁸ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 60 ff.

⁶⁹ Ausführlich dazu bereits Gliederungspunkt B. IV. 1. auf S. 106.

⁷⁰ Zur Beweisfunktion der steuerrechtlichen Buchführung siehe Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46.

⁷¹ Siehe FG München vom 18. 1. 2018, Az. 10 K 3036/16, ECLI:DE:FGMUENC:2018:0118.10K3036.16.00, Rn. 29, wobei dort eine Akzessorietät zwischen Aufbewahrung und Aufzeichnung betont wird. Die Argumentation lässt sich allerdings mit einem Erst-Recht-Schluss übertragen.

⁷² Burchert, INF 2001, 230.

⁷³ Mösbauer, DB 2002, 498, 502.

⁷⁴ GDPdU des BMF vom 16. 7. 2001, IV D 2-S 0316-136/01, abgedruckt in BStBl. I 2001, 415.

talisierung eine „Waffengleichheit“⁷⁵ zwischen den Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden herzustellen. Dabei wollte der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung⁷⁶ durch die Einführung der digitalen Außenprüfung in § 147 Abs. 6 AO die Zugriffsrechte der Finanzbehörden nicht über den in § 194 AO normierten sachlichen Umfang der Außenprüfung hinaus erweitern. Folglich kann es sich beim Prüfgegenstand weiterhin nur um die in § 147 Abs. 1 AO normierten Unterlagen handeln.

ee) Zwischenergebnis

Daher ergibt sich für den Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO eine Einschränkung auf Datenbestände i. S. d. § 147 Abs. 1 AO.

b) Reichweite des § 147 Abs. 1 AO und erfasste Datenbestände

Nach einer Eingrenzung der rechtlichen Zulässigkeit des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO auf Datenbestände i. S. d. § 147 Abs. 1 AO stellt sich die Folgefrage, welche Daten konkret erfasst werden. Dafür werden in § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 5 AO verschiedene Unterlagen enumerativ aufgezählt, die geordnet aufzubewahren sind. Durch die Enumeration scheint der sachliche Umfang dieser Aufbewahrungspflicht auf den ersten Blick klar begrenzt.

Problematisch ist dabei, dass, während die Aufzählung in § 147 Abs. 1 Nr. 2 bis Nr. 4a AO eine klare Eingrenzung der Unterlagen ermöglicht, sich in § 147 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 5 AO durch das Tatbestandsmerkmal der „sonstigen“ Unterlagen scheinbar offene Auffangtatbestände finden, die der näheren Untersuchung bedürfen, um eine Eingrenzung des Bewilligungserfordernisses in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO zu ermöglichen.

aa) Regelung des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO

Die Norm des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO erfasst Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen. Dabei ist das Tatbestandsmerkmal der sonstigen Organisationsunterlagen nicht etwa als Auffangtatbestand ausgestaltet, wie es eine erste Wortlautinterpretation nahelegt, sondern im systematischen Zusammenhang mit den erforderlichen Arbeitsanweisungen zu lesen.⁷⁷ Erfasst werden davon alle zum Verständnis der in

⁷⁵ Mit dieser Begründung FG Hamburg vom 13.11.2006, Az. 2 K 198/05, ECLI:DE:FGHH:2006:1113.2K198.05.0A, Rn. 38.

⁷⁶ BT-Drucks. 14/2683, S. 130.

⁷⁷ *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 9.

§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO genannten Unterlagen erforderlichen Dokumentationen.⁷⁸ Zu denken ist dabei in klassischen Buchführungskonstellationen etwa an Abkürzungsverzeichnisse und Kontenpläne.⁷⁹

(1) Erfassung der Verfahrensdokumentation für Datenverarbeitungssysteme

Im Rahmen der hier in den Fokus genommenen Buchführung mittels eines Datenverarbeitungssystems können darüber hinaus aber auch Programmbeschreibungen, Organisationspläne und die Verfahrensdokumentationen von § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO erfasst sein.⁸⁰ So hat der BFH bereits festgestellt, dass Anweisungen zur Kasssenprogrammierung sowie die dazugehörigen Programmierprotokolle, die nachträgliche Änderungen dokumentieren, als sonstige Organisationsunterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO anzusehen sind.⁸¹ Damit werden auch die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen i. S. d. § 146b Abs. 2 S. 1 AO, auf die sich auch die Zugriffsmöglichkeit des § 146b Abs. 2 S. 2 AO bezieht, von § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO erfasst. Im Ergebnis gewinnt der Tatbestand der sonstigen Organisationsunterlagen für den Digitalisierungsaspekt eine besondere Bedeutung.

(2) Reichweite der Verfahrensdokumentation für Datenverarbeitungssysteme

Umstritten ist allerdings, was von der Verfahrensdokumentation im Falle der Nutzung eines Datenverarbeitungssystems erfasst wird. Nach Auffassung der Finanzverwaltung in Gliederungspunkt 10.1 GoBD⁸² muss für jedes Datenverarbeitungssystem eine Verfahrensdokumentation vorhanden sein, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des Datenbehandlungsverfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind. Diese Auffassung dürfte jedoch zu weit gehen. Schließlich zeigt die innersystematische Auslegung des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO⁸³, dass nur die zum Verständnis der dort vorgenannten Unterlagen erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen aufzubewahren sind. Auch nach dem Sinn und Zweck der Norm kann der Verfahrensdokumentation daher nur ein Hilfsaspekt zu-

⁷⁸ *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 19.

⁷⁹ With these examples *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 8.

⁸⁰ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 9; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 21.

⁸¹ BFH vom 25.3.2015, Az. X R 20/13, ECLI:DE:BFH:2015:U.250315.XR20.13.0, Rn. 26.

⁸² BMF vom 28.11.2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1284, Rn. 151.

⁸³ Die Normen der Abgabenordnung stehen systematisch über den grundsätzlich nur verwaltungsintern wirkenden Vorschriften der GoBD und gehen deshalb vor, siehe dazu schon Gliederungspunkt B. I. 5. auf S. 80.

kommen.⁸⁴ Richtigerweise ist für die Verfahrensdokumentation daher eine Eingrenzung auf solche Unterlagen vorzunehmen, die für die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit durch einen Dritten erforderlich sind.⁸⁵

bb) Regelung des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO

Erhebliche Probleme bereitet in der Praxis insbesondere die Bestimmung der Reichweite des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO.⁸⁶ So nutzt die Finanzverwaltung die unscharfe Begriffsdefinition schon seit Jahren, um Unterlagen anzufordern, die nicht lediglich der Tatsachenfeststellung dienen.⁸⁷ Insofern kann sie sich auf den Wortlaut der Norm stützen, der durch die Bezugnahme auf „sonstige“ Unterlagen einen weiten Aufvatbestand gegenüber § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO andeutet.

(1) Steuerliche Relevanz

Eine erste Einschränkung bietet immerhin der Wortlaut selbst dadurch, dass von § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO nur Unterlagen erfasst werden, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Wann eine solche steuerrechtliche Relevanz vorliegt, definiert das Gesetz nicht.⁸⁸ Einen Ansatzpunkt bietet jedoch der Sinn und Zweck der steuerrechtlichen Buchführung, der darin besteht, eine Dokumentation des materiell richtigen Besteuerungsergebnisses herbeizuführen.⁸⁹ Somit können auch hier nur Unterlagen erfasst sein, die zur Verifikation der Erfüllung dieser Dokumentationspflicht erforderlich sind.⁹⁰ Folglich ist eine steuerliche Relevanz nur gegeben, soweit die Datenbestände Aussagen über steuerlich relevante Tatsachen des jeweiligen Steuerpflichtigen beinhalten.⁹¹ Daran fehlt es dagegen bei bloßen steuerrechtlichen Wertungen und Schlussfolgerungen des Steuerpflichtigen oder seiner Berater.⁹²

⁸⁴ *Goldshteyn/Thelen*, DB 2015, 1126, 1129 weisen darauf hin, dass, falls die Dokumentation nicht nur der Vornahme einer Systemprüfung diene, sondern selbst Prüfungsgegenstand wäre, eine unsachgemäße Erweiterung gesetzlicher Ordnungsmäßigkeitsanforderungen vorläge.

⁸⁵ In diese Richtung auch *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 21, der allerdings zur Begründung auf eine fehlende Pflicht zur Aufzeichnung der Dokumentation nach §§ 145, 146 AO abstellt. Ebenso *Goldshteyn/Thelen*, DB 2015, 1126, 1129, die auf eine fehlende Entsprechung im Gesetzestext verweisen.

⁸⁶ *Bleschick*, DStR 2018, 1105, 1107 f.

⁸⁷ So schon *Kromer*, DStR 2001, 1017, 1018.

⁸⁸ *Kromer*, DStR 2001, 1017, 1018.

⁸⁹ Vergleiche schon Gliederungspunkt A. III. 2. auf S. 46.

⁹⁰ *Kromer*, DStR 2001, 1017, 1018; *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 25.

⁹¹ *Bleschick*, DStR 2018, 1105, 1109; *Ditz*, DStR 2004, 2038, 2040; *Dißars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 147 AO, Rn. 19; *Jope*, Stbg 2009, 404, 407.

⁹² *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 23 begründet damit den Ausschluss von Strategiepapieren und bloßen Untersuchungen wie einer Tax-Due-Dili-

Folglich ergibt sich für solche Unterlagen ohne steuerrechtliche Relevanz entgegen der weiten Auffassung des Bundesfinanzministeriums weder eine Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO noch werden sie von den Ordnungsvorschriften der §§ 145, 146 AO erfasst.⁹³

Für die hier untersuchte Fragestellung eines Zugriffs auf digital gespeicherte Unterlagen ist die Formulierung „soweit“ von besonderer Bedeutung. Diese zeigt gegenüber der ebenfalls in der Abgabenordnung gebräuchlichen Formulierung „wenn“⁹⁴ eine Teilbarkeit auf. Damit darf auch bei einem Zugriff auf ein System, auf dem sich für die Besteuerung relevante Datenbestände i. S. d. § 147 Abs. 1 AO befinden, nicht auf den gesamten Datenbestand dieses Systems zugegriffen werden, sondern nur auf die Teile beziehungsweise Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind.

(2) Akzessorietät und weitere Einschränkungen

Abgesehen von der Einschränkung der steuerlichen Relevanz könnte man auf Grund des weiten Wortlauts davon ausgehen, dass alle sonstigen Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, vom Tatbestand des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO erfasst werden.⁹⁵ Dafür könnte sprechen, dass die Norm das Ziel verfolgen könnte, Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den Tatbeständen in § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO zu vermeiden.⁹⁶ Gegen eine solche Argumentation spricht jedoch, dass derartige Abgrenzungsschwierigkeiten durch eine weite Auslegung des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO nicht gelöst würden, weil auf Grund der unterschiedlichen Aufbewahrungsfristen⁹⁷ in § 147 Abs. 3 S. 1 AO letztendlich trotzdem eine Zuordnung zu den einzelnen Tatbeständen in § 147 Abs. 1 AO erfolgen muss.⁹⁸

Die Auslegung der Reichweite des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO wird dadurch erschwert, dass die Regelung keine Entsprechung in der handelsrechtlichen Parallelvorschrift des § 237 Abs. 1 HGB findet.⁹⁹

gence. In diese Richtung auch FG Münster vom 18. 8. 2014, Az. 6 V 1932/14 AO, ECLI:DE:FGMS:2014:0818.6 V1932.14AO.00, Rn. 46.

⁹³ BFH vom 24. 6. 2009, Az. VIII R 80/06, ECLI:DE:BFH:2009:U.240609.VIIIIR80.06.0, Rn. 24.

⁹⁴ Siehe dazu in der Binnensystematik der §§ 140 bis 148 AO etwa die Normen der §§ 141 Abs. 1 S. 1, 143 Abs. 2 S. 1, 144 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, 146 Abs. 1 S. 4, 146b Abs. 3 S. 1, 148 S. 1 AO und sogar § 147 Abs. 2 AO.

⁹⁵ Mit dieser Ansicht etwa *Kuhfus*, in: Kühn/von Wedelstädt, AO und FGO, § 147 AO, Rn. 10; *Mösbauer*, in: Koch/Scholtz, AO, § 147 AO, Rn. 11.

⁹⁶ In diese Richtung *Groß/Matheis/Lindgens*, DStR 2003, 921, 922, die davon ausgehen, es handele sich bei § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO um eine Auffangvorschrift, die eine Obergrenze für die § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO definiere.

⁹⁷ Dazu schon Gliederungspunkt B. III. 2. a) ee) (2) auf S. 103.

⁹⁸ So auch *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 22.

⁹⁹ *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 12; *Ramme*, DB 2014, 1515.

Eine in der Literatur weit vertretene Ansicht will den Tatbestand des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO nicht als Auffangtatbestand sehen, sondern auf Grund der Akzessorietät zwischen Aufzeichnungspflicht und Aufbewahrungspflicht einschränkend auslegen.¹⁰⁰ Ebenso verweist der BFH in seiner Rechtsprechung darauf, dass die Norm des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO unter Berücksichtigung einer generellen Akzessorietät einschränkend auszulegen sei, sodass bei einer abstrakten Bestimmung der Reichweite nur Unterlagen und damit Datenbestände erfasst werden, soweit diese zum Verständnis und zur Überprüfung der im Einzelfall bestehenden gesetzlichen Aufzeichnungspflichten von Bedeutung sind.¹⁰¹ Für ein solches einschränkendes Akzessorietätsmerkmal spricht schon die historische Auslegung. So geht die Norm aus § 162 RAO hervor, in dem zunächst die Aufzeichnungspflichten und danach die Aufbewahrungspflichten mit der Einschränkung einer Besteuerungsrelevanz geregelt wurden.¹⁰² Auch bei Betrachtung der inneren Systematik des § 147 Abs. 1 AO zeigt sich, dass der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen nur zur Aufbewahrung von Unterlagen verpflichten wollte, für die überhaupt eine Aufzeichnungspflicht normiert ist. Andernfalls hätte der Gesetzgeber den Tatbestand systematisch andersherum aufgebaut, und hätte als Einleitung angeordnet, dass Unterlagen aufzubewahren sind, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Danach hätte er in einem zweiten Satz dann regelbeispielhaft formuliert, dass dies „insbesondere“ die in § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO genannten Unterlagen sind. Außerdem erscheint ein einschränkendes Akzessorietätsmerkmal im Hinblick auf den hier unter dem Digitalisierungsaspekt vorliegenden Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung¹⁰³ geboten, um die Intensität des Informationseingriffs zu begrenzen und damit die Verhältnismäßigkeit zu wahren.¹⁰⁴ Somit handelt es sich bei § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO entgegen dem weiten Wortlaut nicht um einen Auffangtatbestand.

Auch bei den Literaturstimmen, die eine Auslegung als Auffangtatbestand ablehnen, ist allerdings umstritten, ob § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO nur eine Ergänzungsfunktion zu § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO einnimmt, um damit eine vollständige

¹⁰⁰ Siehe etwa *Bellinger*, StBp 2011, 305, 306; *Drien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 22; *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 12; *Peters*, DStR 2017, 1953; FG Hessen vom 20. 2. 2014, Az. 4 K 1120/12, ECLI:DE:FGHE:2014:0220.4K1120.12.0A, Rn. 23 bezeichnet § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO zwar als eine „Auffangregelung“, nimmt aber dennoch zumindest eine einschränkende Auslegung über ein Akzessorietätsmerkmal zu gesetzlich im Einzelfall bestehenden Aufzeichnungspflichten vor.

¹⁰¹ BFH vom 24. 6. 2009, Az. VIII R 80/06, ECLI:DE:BFH:2009:U.240609.VIII R 80.06.0, Rn. 21.

¹⁰² *Ramme*, DB 2014, 1515, 1516.

¹⁰³ Dazu siehe schon Gliederungspunkt D. II. 3. a) bb) auf S. 306.

¹⁰⁴ Zwar nicht auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung abstellend, aber hinsichtlich des Datenzugriffs bei § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO ebenfalls für eine Einschränkung: FG München vom 18. 1. 2018, Az. 10 K 3036/16, ECLI:DE:FGMUENC:2018:0118.10K3036.16.00, Rn. 32 f.

Kontrolle der dort normierten Dokumentationspflichten zu ermöglichen,¹⁰⁵ oder ob es sich um eine eigenständige steuerrechtliche Aufbewahrungspflicht handelt, die sich nicht wie § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO auf konkrete Geschäftsvorfälle beziehen muss¹⁰⁶.

Für eine bloße Ergänzungsfunktion zu § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO könnte sprechen, dass der Sinn und Zweck der Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO darin besteht, eine Kontrolle der dort genannten Unterlagen durch die Finanzbehörden zu ermöglichen.¹⁰⁷ In systematischer Auslegung spricht jedoch dagegen, dass außerhalb der Abgabenordnung gesetzlich normierte Aufzeichnungspflichten existieren, deren Unterlagen sich nicht unter die Tatbestände der § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO subsumieren lassen.¹⁰⁸ Auch die innere Systematik des § 147 Abs. 1 AO spricht gegen eine Ergänzungsfunktion. Schließlich enthält bereits die Norm des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO mit dem Tatbestandsmerkmal der „sonstigen Organisationsunterlagen“ eine solche Ergänzungsfunktion für die in § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO vorstehend genannten Unterlagen.¹⁰⁹ Diese Regelung wäre aber sinnlos, wenn § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO nur rückbezüglich auf die vorgenannten Unterlagen auszulegen wäre. Folglich handelt es sich bei der Vorschrift des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO um eine eigenständige steuerrechtliche Aufbewahrungspflicht, die zwar nicht bloß eine Ergänzungsfunktion zu § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO einnimmt, die aber zumindest unter dem Akzessorietätsaspekt nicht als weiter Auffangtatbestand auszulegen ist.

c) Folgerungen aus der Erweiterung auf die Kassen- und Umsatzsteuer-Nachschaу

Durch die im Zuge der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 zusätzlich eingefügte Verweisung auf die Kassen-Nachschaу gem. § 146b Abs. 2 S. 2 AO und die Umsatzsteuer-Nachschaу gem. § 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG ergeben sich hinsichtlich der vom Zugriffsrecht der Finanzbehörden erfassten Datenbestände allenfalls geringfügige Abweichungen zur bis dahin bestehenden alleinigen Bezugnahme auf § 147 Abs. 6 AO.¹¹⁰

¹⁰⁵ So *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 25.

¹⁰⁶ So *Driен*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 22 f.; *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 12.

¹⁰⁷ Mit dieser Argumentation *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 8, der als Beispiel Unterlagen über Sonderausgaben nennt, die zwar für die Besteuerung von Bedeutung sind, für die jedoch keine Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO besteht, sondern den Steuerpflichtigen allenfalls eine objektive Beweislast für über § 10c EStG hinausgehende Ausgaben trifft.

¹⁰⁸ Zu nennen wären etwa für Steuerpflichtige mit Einkünften aus § 18 EStG, die ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, die Normierungen in § 4 Abs. 3 S. 5, Abs. 7 EStG. Siehe dazu schon Gliederungspunkt B. I. 3. auf S. 77.

¹⁰⁹ Dazu schon die Herausarbeitung unter Gliederungspunkt D. II. 3. b) aa) auf S. 309.

¹¹⁰ Siehe dazu bereits die Erwägungen unter Gliederungspunkt D. II. 1. auf S. 297.

Für die Kassen-Nachschauf nach § 146b Abs. 2 S. 2 AO ergibt sich durch die im Wortlaut angelegte Rückverweisung auf § 146b Abs. 2 S. 1 AO eine Begrenzung auf Aufzeichnungen, Bücher und für die Kassenführung erhebliche sonstige Organisationsunterlagen über die der Kassen-Nachschauf unterliegenden Sachverhalte. Sowohl die Kassenaufzeichnungen, die Kassenbücher als auch die Organisationsunterlagen¹¹¹ werden aber bereits von § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO erfasst.¹¹² Mithin ergibt sich hinsichtlich der vom Zugriffsrecht erfassten Datenbestände¹¹³ durch die Erweiterung auf § 146b Abs. 2 S. 2 AO keine Änderung.

In Bezug auf § 27b Abs. 2 S. 2 UStG werden Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden über die der Umsatzsteuer-Nachschauf unterliegenden Sachverhalte erfasst, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt wurden.¹¹⁴ In erster Linie werden damit Unterlagen i. S. d. § 22 UStG umfasst, wie etwa Auftragsbücher, Forderungslisten, Kassenaufzeichnungen, Rechnungsbücher und Aufzeichnungen über Vorsteuerbeträge i. S. d. § 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG sowie die Vorsteueraufteilung i. S. d. § 22 Abs. 3 UStG und die Berichtigung des Vorsteuerabzugs i. S. d. § 22 Abs. 4 UStG.¹¹⁵ Insofern greift regelmäßig bereits die Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO ein.¹¹⁶ Zusätzlich kann sich die Umsatzsteuer-Nachschauf auf Geschäftspapiere und andere Urkunden, etwa Ein- und Ausfuhrnachweise i. S. d. §§ 6 Abs. 4, 6a Abs. 3 UStG, umsatzsteuerlich relevante Verträge oder die betriebsbezogene Korrespondenz erstrecken.¹¹⁷ Eine Ausweitung der erfassten Datenbestände könnte sich aus dem Verweis auf § 27b Abs. 2 S. 3 UStG ergeben. Die Vorschrift erweitert die Umsatzsteuer-Nachschauf auf elektronische Rechnungen i. S. d. § 14 Abs. 1 S. 8 UStG. Die Doppel solcher Rechnungen sind nach § 14b Abs. 1 UStG aufzubewahren. Insofern wird betont, dass es sich um eine gegenüber § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO eigenständige Aufbewahrungspflicht handele.¹¹⁸ Eine eigenständige Bedeutung dürfte der Regelung aber nur für die in § 14b Abs. 1

¹¹¹ Zur Erfassung der Organisationsunterlagen schon Gliederungspunkt D. II. 3. b) aa) (1) auf S. 310.

¹¹² *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 17; *Sauer*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 147 AO, Rn. 6; teilweise werden die Kassenunderlagen auch als sonstige Unterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO eingeordnet, siehe etwa *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 147 AO, Rn. 22.

¹¹³ Die Kassen-Nachschauf betrifft in diesem Zusammenhang eher die umfassten Systeme, zu den Auswirkungen der Reform auf die vom Zugriff erfassten Systeme dort bereits Gliederungspunkt D. II. 2. b) auf S. 303.

¹¹⁴ *Kemper*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG-Kommentar, § 27b UStG, Rn. 81 ff.

¹¹⁵ *Tormöhlen*, in: Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, Umsatzsteuergesetz, § 27b UStG, Rn. 20.

¹¹⁶ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 2; implizit auch *Leipold*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 27b UStG, Rn. 23, 25, wenn er feststellt, dass zur Mitnahme der Daten nach § 147 Abs. 6 S. 2 AO erst zu einer Außenprüfung übergegangen werden müsse.

¹¹⁷ *Tormöhlen*, in: Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, Umsatzsteuergesetz, § 27b UStG, Rn. 20.

¹¹⁸ So *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 19.

S. 4, S. 5 UStG genannten Personengruppen¹¹⁹ zukommen, da buchführungspflichtige Unternehmer schon nach § 147 Abs. 1 Nr. 2 bis Nr. 4 AO¹²⁰ zur Aufbewahrung verpflichtet sind. Folglich ergeben sich durch die Erweiterung der Verweisung auf das Datenzugriffsrecht nach § 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG nur sehr partielle Erweiterungen für die vom Zugriffsrecht erfassten Datenbestände.

d) Eingrenzung auf Pflichtunterlagen

Weiterhin stellt sich die Frage, ob ein Datenzugriff der Finanzbehörden auch für solche Bücher und sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen gewährleistet sein muss, die zwar für die Besteuerung relevant sein können, die der Steuerpflichtige jedoch führt und aufbewahrt, obwohl für deren Führung im konkreten Einzelfall keine gesetzliche Verpflichtung besteht.

Ansatzpunkt kann hier die Norm des § 146 Abs. 6 AO sein. Danach gelten die Ordnungsvorschriften auch dann, wenn der Unternehmer Bücher und Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, führt, ohne hierzu verpflichtet zu sein. Dabei ist allerdings umstritten, ob freiwillig geführte Unterlagen i. S. d. § 146 Abs. 6 AO ebenfalls von der Vorschrift des § 147 AO erfasst werden.¹²¹ Nur wenn dies der Fall wäre, kommt ein Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO auf diese Unterlagen in Betracht, weil die Norm ihrerseits nur den Zugriff auf Unterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 AO gestattet¹²². Somit ist die entscheidende Frage, ob auch Unterlagen i. S. d. § 146 Abs. 6 AO von § 147 AO erfasst werden, durch eine Auslegung zu beantworten.

aa) Bezugspunkt im Wortlaut des § 146 Abs. 6 AO nicht eindeutig

Der Wortlaut des § 146 Abs. 6 AO nimmt in der Rechtsfolge Bezug auf „die Ordnungsvorschriften“. Damit könnte als Bezugspunkt auf die Norm des § 146 AO

¹¹⁹ Zu diesen besonderen Aufbewahrungsverpflichteten und der Aufbewahrungspflicht für Nichtunternehmer siehe *Leipold*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 14b UStG, Rn. 31 f., 35 ff.

¹²⁰ Zur Einordnung der Ein- und Ausgangsrechnungen bereits Gliederungspunkt B. III. 2. a) ee) (2) auf S. 103.

¹²¹ Gegen eine solche Erfassung: BFH vom 12. 2. 2020, Az. XR 8/18, ECLI:DE:BFH:2020:U.120220.XR8.18.0, Rn. 21; FG München vom 18. 1. 2018, Az. 10 K 3036/16, ECLI:DE:FGMUENC:2018:0118.10K3036.16.00, Rn. 30; FG Hamburg vom 13. 11. 2006, Az. 2 K 198/05, ECLI:DE:FGHH:2006:1113.2K198.05.0A, Rn. 52 ff.; *Ditz*, DStR 2004, 2038, 2040; *Driren*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 4; *Kromer*, DStR 2001, 1017, 1018; *Ramme*, DB 2014, 1515, 1517; für eine Erfassung: *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 147 AO, Rn. 3; *Gebbers*, StBp 2009, 162; *Härtl*, StBp 2009, 337, 339 f.; *Nöcker*, AO-StB 2011, 251, 253; *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 7; noch offengelassen: BFH vom 24. 6. 2009, Az. VIII R 80/06, ECLI:DE:BFH:2009:U.240609.VIIIR80.06.0, Rn. 24.

¹²² Zur ausführlichen Herleitung siehe schon Gliederungspunkt D. II. 3. a) auf S. 305.

verwiesen werden, die nach ihrer amtlichen Überschrift „Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen“ normiert. Allerdings lautet auch die amtliche Überschrift des § 147 AO „Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen“.¹²³ Der Wortlaut spricht bei isolierter Betrachtung also eher dafür, dass § 146 Abs. 6 AO ebenfalls auf § 147 AO verweist.

*bb) Platzierung der Vorschrift in § 146 AO
und fehlender systematischer Verweis*

Zur systematischen Begründung einer Aufbewahrungspflicht von nach § 146 Abs. 6 AO erstellten Büchern und Aufzeichnungen wird angeführt, dass solche Unterlagen, soweit sie nicht schon auf Grund ihrer Existenz als aufbewahrungspflichtig nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO anzusehen seien, doch zumindest als sonstige für die Besteuerung relevante Unterlagen nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO einzustufen wären.¹²⁴ Für diese Position könnte sprechen, dass sich sowohl § 146 Abs. 6 AO auf Bücher und Aufzeichnungen als auch § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO auf Unterlagen bezieht, die jeweils „für die Besteuerung von Bedeutung sind“. Somit liegt zumindest eine partielle Wortlautidentität zwischen den beiden Normen vor.¹²⁵

Dagegen spricht jedoch, dass damit die Norm des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO, bei der es sich gerade nicht um einen Auffangtatbestand handelt,¹²⁶ weit überdehnt würde und es zu einer „uferlosen und unverhältnismäßigen Aufbewahrungspflicht“¹²⁷ käme.

Bei systematischer Auslegung ist ferner festzustellen, dass der Gesetzgeber die Norm zur freiwilligen Buchführung am Ende des § 146 AO platziert und damit systematisch vor § 147 AO angeordnet hat, sodass es nahe liegt, die Vorschrift nur auf die vorstehenden Normen anzuwenden. Hätte der Gesetzgeber dagegen alle Ordnungsvorschriften, also auch die Vorschrift des § 147 AO, von seiner Anordnung erfasst sehen wollen, hätte er die Norm an das Ende des § 147 AO oder direkt in § 145 AO und damit vor § 146 AO anordnen können.¹²⁸ Vielmehr enthält § 147 AO eigenständige Ordnungsvorschriften, für die eine entsprechende Anwendung des § 146 Abs. 6 AO auch nicht in § 147 AO angeordnet wird.¹²⁹ Somit spricht die Systematik gegen eine Erstreckung des § 147 AO auf freiwillig geführte Unterlagen i. S. d. § 146 Abs. 6 AO.

¹²³ Mit diesem Hinweis auch schon *Härtl*, StBp 2009, 337, 339.

¹²⁴ *Nöcker*, AO-StB 2011, 251, 253.

¹²⁵ Zur Systematisierung der Begriffe der Bücher, Aufzeichnungen und Unterlagen siehe schon die Herausarbeitung der Begriffsdefinitionen unter Gliederungspunkt B. III. 1. auf S. 92.

¹²⁶ Zu dieser Erkenntnis schon Gliederungspunkt D. II. 3. b) bb) auf S. 311.

¹²⁷ Zutreffend *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 4.

¹²⁸ So auch *Ramme*, DB 2014, 1515, 1517.

¹²⁹ FG Hamburg vom 13.11.2006, Az. 2 K 198/05, ECLI:DE:FGHH:2006:1113. 2K198.05.0A, Rn. 55.

*c) Vermeidung einer Täuschung
durch freiwillig geführte Unterlagen als Zweck*

Der Sinn und Zweck des § 146 Abs. 6 AO besteht darin, zu verhindern, dass die Finanzbehörden durch eine freiwillige, allerdings fehlerhafte Buchführung getäuscht werden können.¹³⁰ Insofern erscheint es zunächst konsequent, dass der Steuerpflichtige bei der Aufzeichnung solcher freiwillig geführten Unterlagen die Ordnungsvorschriften des § 146 AO einhalten muss.

Dafür, dass überdies die Vorschrift des § 147 AO bei freiwillig geführten Büchern und Aufzeichnungen zur Anwendung komme, wird eine entsprechende Anwendung des Grundsatzes angeführt, dass die Aufbewahrungspflicht eine akzessorische Folge der Dokumentationspflicht sei.¹³¹ Diese Argumentation kann jedoch schon deshalb nicht verlangen, da § 146 Abs. 6 AO selbst gerade keine Dokumentationspflicht auslöst.¹³² Die Norm bestimmt nämlich nur, dass im Falle einer freiwilligen Dokumentation auch bestimmte Ordnungsregeln einzuhalten sind. Eine freiwillige Dokumentationspflicht wäre jedoch ein Widerspruch in sich.

Das zentrale Argument dürfte jedoch darin liegen, dass eine Täuschung mittels fehlerhafter Buchführungsunterlagen überhaupt nur möglich ist, wenn die Finanzbehörde Einsicht in diese Unterlagen nehmen kann, also einen Zugriff auf die Unterlagen erhält.¹³³ Schließlich ist eine Täuschung der Finanzbehörde durch zwar vorhandene Unterlagen, von denen diese aber mangels Zugriffsmöglichkeit keine Kenntnis erlangt, nicht vorstellbar.

Ein weiteres Argument lässt sich noch daraus gewinnen, dass es sich bei § 146 Abs. 6 AO zwar um Datenbestände handelt, die für die Besteuerung relevant sind, die der Steuerpflichtige jedoch nicht auf Grund einer gesetzlichen Anordnung, also nicht mit einer auf Besteuerungszwecke gerichteten Zielsetzung führt. So hat der BFH dem Steuerpflichtigen schon früh das Recht zugestanden, freiwillige Aufzeichnungen, soweit sich eine Verpflichtung zur Aufbewahrung nicht aus anderen Gesetzen ergibt, jederzeit zu löschen.¹³⁴ Wenn man diesen Gedanken konsequent zu Ende denkt, könnte der Steuerpflichtige die entsprechenden Daten also jederzeit rechtmäßig einem Zugriff der Finanzbehörden entziehen. Somit erscheint es folgerichtig, diese Datenbestände von einer Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO und einer Zugriffsmöglichkeit nach § 147 Abs. 6 AO freizustellen. Auch die teleologische

¹³⁰ Zu dieser Zielrichtung bereits Gliederungspunkt B. II. 4. a) auf S. 89 m. w. N.

¹³¹ *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 7.

¹³² *Ramme*, DB 2014, 1515, 1517 argumentiert, dass, wenn eine gesetzliche Pflicht fehle, sie nicht dadurch entstehen könne, dass der Steuerpflichtige tatsächlich steuerrelevante Aufzeichnungen vornimmt.

¹³³ So auch *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 4.

¹³⁴ BFH vom 24. 6. 2009, Az. VIII R 80/06, ECLI:DE:BFH:2009:U.240609.VIII80.06.0, Rn. 20; mit einem Verweis auf diese Entscheidung des BFH auch FG München vom 18. 1. 2018, Az. 10 K 3036/16, ECLI:DE:FGMUENC:2018:0118.10K3036.16.00, Rn. 30.

Auslegung spricht mithin gegen eine Erstreckung des § 147 AO auf freiwillig geführte Unterlagen i. S. d. § 146 Abs. 6 AO.

dd) Keine andere Beurteilung im Rahmen des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO

Weiterhin könnte man die Frage stellen, ob sich die herausgearbeitete Auslegung unter dem Internationalisierungsaspekt des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO ändert. Schließlich verweist die Norm des § 146 Abs. 6 AO nach der hier vertretenen Position auf § 146 Abs. 1 bis Abs. 5 AO¹³⁵. Von dieser Verweisung wird also auch § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO erfasst, der in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO unter anderem auf § 147 Abs. 6 AO verweist, der seinerseits auf § 147 Abs. 1 AO verweist.

Dieser Gesichtspunkt hat jedoch allenfalls Einfluss auf die angestellten Erwägungen zur systematischen Auslegung¹³⁶. Dabei ist zu bedenken, dass in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO keine unmittelbare Verweisung auf die Pflicht zur Aufbewahrung von Unterlagen in § 147 Abs. 1 AO erfolgt, sondern an die Zugriffsmöglichkeit in § 147 Abs. 6 AO angeknüpft wird. Wie dargelegt,¹³⁷ besteht diese Zugriffsmöglichkeit aber nur auf Unterlagen, die auch von § 147 Abs. 1 AO erfasst werden. Nach § 146 Abs. 6 AO freiwillig erstellte Unterlagen unterfallen aber schon nach den soeben angestellten Erwägungen zum Sinn und Zweck nicht der Vorschrift des § 147 Abs. 1 AO.¹³⁸ Somit kann bei genauerer Betrachtung die systematische Auslegung auch unter Berücksichtigung des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zu keinem anderen Ergebnis führen.

Überdies bleibt das Sinn und Zweck-Argument der fehlenden Täuschungsmöglichkeit von nach § 146 Abs. 6 AO geführten Unterlagen, auf die jedoch keine Zugriffsmöglichkeit der Finanzbehörden besteht, unabhängig davon bestehen, ob die Datenbestände im Inland oder nach § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO im Ausland gespeichert werden. Damit ergibt sich auch für die hier in den Fokus genommene Konstellation keine abweichende Bewertung.

ee) Zwischenergebnis

Soweit also keine gesetzliche Verpflichtung zur Aufzeichnung besteht, ist der Zugriff auf Daten auch dann ausgeschlossen, wenn diese eine steuerliche Relevanz besitzen. Für die Bewilligungsvoraussetzung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige Systeme, die nur steuerlich relevante Daten enthalten,

¹³⁵ Zu dieser Verweisung, die den dort konkretisierten § 145 AO ebenfalls einschließt, siehe bereits Gliederungspunkt B. II. 4. a) auf S. 89.

¹³⁶ Zur systematischen Auslegung des § 146 Abs. 6 AO soeben Gliederungspunkt D. II. 3. d) bb) auf S. 317.

¹³⁷ Zur Eingrenzung des Zugriffs nach § 147 Abs. 6 AO schon Gliederungspunkt D. II. 3. a) auf S. 305.

¹³⁸ Zu diesen Erwägungen siehe schon Gliederungspunkt D. II. 3. d) cc) auf S. 318.

zu deren Aufzeichnung und Aufbewahrung er nicht gesetzlich verpflichtet ist, bei einer Antragstellung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO schon nicht offenlegen muss und folglich auch bei § 146 Abs. 2a S. 2 AO keine Datenzugriffsmöglichkeit abzusichern braucht.

e) Zeitliche Eingrenzung durch § 147 Abs. 3 AO

Eine weitere Eingrenzung für die von der Datenzugriffsmöglichkeit erfassten Unterlagen kann sich in zeitlicher Hinsicht aus § 147 Abs. 3 AO ergeben.

Dafür normiert § 147 Abs. 3 S. 1 AO grundsätzlich zwei Fristen. Danach sind die in § 147 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 4, Nr. 4a AO aufgeführten Unterlagen zehn Jahre und die in § 147 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3, Nr. 5 AO aufgeführten Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren, sofern nicht in anderen Steuergesetzen kürzere Aufbewahrungsfristen¹³⁹ zugelassen sind.¹⁴⁰ Diese steuerrechtlichen Aufbewahrungsfristen sind grundsätzlich mit den handelsrechtlichen Aufbewahrungsfristen in § 257 Abs. 4 HGB synchronisiert.

Durch Art. 2 des zweiten Gesetzes zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Zweites Bürokratieentlastungsgesetz)¹⁴¹ vom 30. 6. 2017 wurde § 147 Abs. 3 S. 3 und S. 4 AO neu eingefügt. Demnach endet die Aufbewahrungsfrist bei empfangenen Lieferscheinen, die keine Buchungsbelege nach § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO sind, mit dem Erhalt der Rechnung und für abgesandte Lieferscheine, die keine Buchungsbelege nach § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO sind, mit dem Versand der Rechnung.

Zwar wird die Neuregelung in der Literatur kritisiert, da zu Recht darauf verwiesen wird, dass die nach der Gesetzesbegründung¹⁴² angestrebte Entlastung schon deshalb nicht erreicht werden könne, da die steuerrechtliche Aufbewahrungsfrist für Lieferscheine nun zwar erheblich verkürzt wurde, die handelsrechtliche Aufbewahrungspflicht aus § 257 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3, Abs. 2 HGB aber weiterhin mindestens sechs Jahre beträgt, sodass die Lieferscheine in der Praxis trotzdem aufbewahrt werden müssen.¹⁴³ Bei dieser im Kern zutreffenden Argumentation wird jedoch übersehen, dass für handelsrechtliche Zwecke keine Zugriffsmöglichkeit für die Finanzbehörden geschaffen werden muss. Für die hier untersuchte Konstellation lässt sich somit feststellen, dass bei einer Buchführungsverlagerung in das Ausland auf diese Datenbestände ein Zugriff im Rahmen von § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2

¹³⁹ Eine Verkürzung auf zwei Jahre ergibt sich beispielsweise aus § 14b Abs. 1 S. 5 UStG für Werklieferungen an Nichtunternehmer, siehe dazu *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 22 UStG, Rn. 68.

¹⁴⁰ Siehe dazu bereits Gliederungspunkt B. III. 2. a) ee) (2) auf S. 103.

¹⁴¹ BGBl. I 2017, 2143, linke Spalte unten.

¹⁴² BT-Drucks. 18/9949, S. 33.

¹⁴³ *Gegusch/Zang*, DB 2017, 1734, 1735; *Schiffers/Köster*, DStZ 2016, 862, 868.

Nr. 3 AO nur innerhalb der kürzeren steuerrechtlichen Fristen sichergestellt werden muss.

Weiterhin ist bei der zeitlichen Eingrenzung die Ablaufhemmung in § 147 Abs. 3 S. 5 AO zu beachten. Danach läuft die Aufbewahrungsfrist nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Zwar wird vertreten, dass auf Grund des gesetzgeberischen Willens zur Bürokratieentlastung durch die neu eingefügten Regelungen in § 147 Abs. 3 S. 3 und S. 4 AO Lieferscheine von der Ablaufhemmung nicht erfasst würden, da die Bürokratieentlastung sonst gänzlich ins Leere liefe.¹⁴⁴ Dem ist jedoch schon aus systematischen Gründen nicht zuzustimmen. So ist die Ablaufhemmung in § 147 Abs. 3 S. 5 AO geregelt und muss daher alle in § 147 Abs. 3 S. 1 bis S. 4 AO normierten Fristen erfassen. Dieses Auslegungsergebnis wird durch die historisch-genetische Auslegung noch gestützt. So hat der Gesetzgeber durch das zweite Bürokratieentlastungsgesetz die kürzeren Fristen für Lieferscheine direkt nach § 147 Abs. 3 S. 2 AO und damit systematisch vor der Regelung zur Ablaufhemmung eingefügt. Hätte der Gesetzgeber sich zu dieser Fragestellung keine Gedanken gemacht, hätte er die neue Fristenregelung wohl eher am Ende des Absatzes angefügt. Somit ist von einer bewussten und gewollten Erstreckung der Ablaufhemmung auch auf die Lieferscheine auszugehen.

f) Fazit zur Eingrenzung auf bestimmte Datenbestände

Ausgehend vom Ansatzpunkt verschiedener Datenbestände im Unternehmen lässt sich zwar keine Eingrenzung anhand der Abgrenzung verschiedener Datenverarbeitungssysteme vornehmen.¹⁴⁵ Dafür bietet eine Differenzierung anhand der Datenbestände aber gleich in mehrerlei Hinsicht Eingrenzungen für den Datenzugriff und damit auch für die Voraussetzung des § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO.

So zeigt die Auslegung des § 147 Abs. 6 AO, dass vom Datenzugriffsrecht zunächst überhaupt nur Datenbestände nach § 147 Abs. 1 AO erfasst werden. Regelmäßig ändert daran auch die Erweiterung auf §§ 146b Abs. 2 S. 2 AO, 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG kaum etwas. Bei der Bestimmung der Reichweite des § 147 Abs. 6 AO ist festzuhalten, dass entgegen dem Wortlaut in § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO die sonstigen Organisationsunterlagen keinen Auffangtatbestand bilden. Auch die Norm des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO ist entgegen dem weiten Wortlaut nicht als Auffangtatbestand ausgestaltet, sondern die dort genannten Unterlagen erfahren neben der ausdrücklich in der Norm festgelegten Einschränkung auf steuerlich relevante Unterlagen eine weitere Einschränkung durch das Merkmal der Akzessorietät, die nicht weiter gehen kann, als steuerrechtliche Verpflichtungen zur Aufzeichnung und Vorhaltung solcher Datenbestände bestehen. In diesem Zusammenhang ergibt sich

¹⁴⁴ So etwa *Drißen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 53; *Hechtner*, NWB 2017, 1724, 1728.

¹⁴⁵ So bereits die Folgerungen unter Gliederungspunkt D. II. 2. b) auf S. 303.

auch keine Erweiterung durch die Regelung des § 146 Abs. 6 AO. Soweit Aufzeichnungen überobligatorisch vorgenommen werden, müssen diese zwar zutreffend sein, im Rahmen eines Datenzugriffsrechts muss für diese Aufzeichnungen jedoch keine Zugriffsmöglichkeit geschaffen werden. Schließlich können Unterlagen, auf die die Finanzbehörden nicht zugreifen können, nicht dazu genutzt werden, diese in die Irre zu führen.

In zeitlicher Hinsicht ist die Norm des § 147 Abs. 3 AO für die Eingrenzung relevant. Soweit die dort genannten Speicherfristen abgelaufen sind, ist grundsätzlich¹⁴⁶ eine Löschung der Datenbestände zulässig. Folglich braucht nach Fristablauf ein Datenzugriff nach § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO nicht mehr gewährleistet werden. In der Praxis ist jedoch die Ablaufhemmung des § 147 Abs. 3 S. 5 AO von besonderer Bedeutung, die ausnahmslos alle Fristen des § 147 Abs. 3 AO erfasst.

4. Eingrenzung im systematischen Rahmen der Abgabenordnung

Eine weitere Eingrenzung für den Datenzugriff könnte sich aus den Vorschriften der Abgabenordnung beziehungsweise anderer Steuergesetze ergeben, die einen Datenzugriff vorsehen.

Schließlich ist der Datenzugriff des § 147 Abs. 6 AO kein Selbstzweck, sondern soll vor allem im Rahmen einer Außenprüfung i. S. d. §§ 193 ff. AO eine Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse ermöglichen. Entsprechendes gilt für die zur Außenprüfung gehörende Lohnsteueraußenprüfung gem. § 42 f Abs. 2 S. 1 EStG¹⁴⁷, die Umsatzsteuersonderprüfung¹⁴⁸ und bei der Prüfung der Anrechnung oder Vergütung von Körperschaftsteuer sowie der Anrechnung oder Erstattung von Kapitalertragsteuer gem. § 50b S. 2 EStG.¹⁴⁹

Im Rahmen einer solchen Außenprüfung ist der Umfang gem. § 196 AO in einer schriftlichen oder elektronisch zu erteilenden Prüfungsanordnung zu bestimmen. Um den Bestimmtheitsanforderungen zu genügen, muss die Prüfungsanordnung hinreichend deutlich erkennen lassen, auf welche Steuerarten und auf welche

¹⁴⁶ Eine weitergehende Aufbewahrungspflicht kann sich noch aus anderen Normierungen ergeben.

¹⁴⁷ Zum Umfang der Vorlagepflicht im Rahmen des § 42 f EStG siehe FG Münster vom 16.5.2008, Az. 6 K 879/07, ECLI:DE:FGMS:2008:0516.6K879.07.00.

¹⁴⁸ Die Umsatzsteuersonderprüfung ist von der Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG zu unterscheiden, für die § 147 Abs. 6 AO zwar nicht gilt, die aber nach § 27b Abs. 3 S. 1 UStG in eine Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO übergehen kann, dazu bereits Gliederungspunkt C. III. 3. b) aa) (3) (a) auf S. 263.

¹⁴⁹ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 63.

Zeiträume sich die Prüfung erstrecken soll.¹⁵⁰ Dabei kann die Außenprüfung gem. § 194 Abs. 1 S. 2 AO zwar eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen oder sich auf bestimmte Sachverhalte beschränken. Dennoch ist der konkrete Umfang der Prüfung und damit die Zugriffsmöglichkeit nach § 200 Abs. 1 S. 2 AO i. V. m. § 147 Abs. 6 AO durch die Prüfungsanordnung eingeschränkt. Somit darf ein Zugriff auch nur auf Datenbestände erfolgen, die aufbewahrungspflichtige Daten des Prüfungszeitraums betreffen.¹⁵¹

Auf die Verweisung in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO i. V. m. § 147 Abs. 6 AO ist diese Eingrenzungsmöglichkeit jedoch nicht übertragbar. Schließlich kann eine solche systematische Eingrenzung nur über den Verweis auf die Normen zur Außenprüfung in den §§ 193 ff. AO begründet werden. Denn nur aus den §§ 194, 196 AO ergibt sich diese Eingrenzung überhaupt. Die hier im Fokus stehende Norm des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO verweist jedoch nicht für eine konkrete Außenprüfung auf § 200 Abs. 1 S. 2 AO i. V. m. § 147 Abs. 6 AO, sondern abstrakt auf § 147 Abs. 6 AO. In dieser Norm findet sich jedoch keine Rückverweisung zu den eingrenzenden Vorschriften der Außenprüfung. Selbiges gilt für die Verweisung auf die Zugriffsmöglichkeit bei der Kassen-Nachschaue nach § 146b Abs. 2 S. 2 AO und bei der Umsatzsteuer-Nachschaue nach § 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG, da dafür ebenfalls nur spezifisch auf das Datenzugriffsrecht verwiesen wird und überdies eine Prüfungsanordnung schon auf Grund der Zielrichtung dieser Instrumente¹⁵² ausscheidet. Somit lässt sich eine weitere systematische Eingrenzung auf Grund des abstrakten Charakters hier gerade nicht herleiten.

5. Erstqualifikationsrecht und Folgerungen für Internationalisierungsstrategien

Ein Folgeproblem zur Eingrenzung des Zugriffsrechts auf bestimmte Datenbestände liegt in der Fragestellung, wer darüber entscheidet, welche Datenbestände im konkreten Einzelfall von den herausgearbeiteten Kriterien erfasst sind, also wie der Umfang von § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 5 AO im Einzelfall zu bestimmen ist. Was auf den ersten Blick auf Grund der rechtlichen Umgrenzung relativ klar erscheint, ist bei genauerer Betrachtung ein erhebliches Problem. Für den konkreten Fall lässt sich der Umfang der Daten, die dem Zugriff unterliegen, nämlich nur unternehmensspezifisch bestimmen.¹⁵³ Dadurch bleibt die Abgrenzung zwischen zugriffsfreien Datenbeständen und solchen, die dem Datenzugriff der Finanzbehörden unterliegen, in

¹⁵⁰ BFH vom 6. 8. 2013, Az. VIII R 15/12, ECLI:DE:BFH:2013:U.060813.VIIIIR15.12.0, Rn. 17; *Intemann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 196 AO, Rn. 6.

¹⁵¹ *Bleschick*, DStR 2018, 1105, 1108.

¹⁵² Zu dieser anders gelagerten Zielrichtung der Nachschauen schon Gliederungspunkt D. II. 1. auf S. 297.

¹⁵³ *Groß/Kampffmeyer/Eller*, DStR 2005, 1214, 1215.

der Praxis häufig unklar.¹⁵⁴ Verdeutlichen lässt sich diese Abgrenzungsschwierigkeit am Beispiel der Verfahrensdokumentation für das Datenverarbeitungssystem. Wie bereits dargelegt, ist diese nur von § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO erfasst, soweit sie zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit im konkreten Fall erforderlich ist.¹⁵⁵ Damit ist zu fragen, wer die Entscheidung über die Erforderlichkeit trifft.

Bei einer Bewertung durch den Steuerpflichtigen wird dieser dazu neigen, die Erforderlichkeit in Zweifelsfällen eher zu verneinen. Die Finanzverwaltung, die in der Praxis zu einer weiten Interpretation ihrer Rechte aus § 147 Abs. 6 AO neigt,¹⁵⁶ wird die Erforderlichkeit eher bejahen. Dennoch weist die Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen das Recht zur Erstqualifikation zu.¹⁵⁷ Auch in der Literatur wird die Datenselektion als eine vorbereitende Aufgabe des Steuerpflichtigen angesehen.¹⁵⁸ Das bedeutet jedoch nicht, dass die Qualifikationsentscheidung im Ermessen des Steuerpflichtigen steht, ohne dass bei konkreten Anhaltspunkten eine Kontrolle durch die Finanzbehörde möglich wäre.¹⁵⁹

Neben der bereits dargestellten Problematik zur Eingrenzung auf bestimmte Datenbestände muss der Steuerpflichtige bei seiner Erstqualifikation vor allem datenschutzrechtliche Aspekte beachten.

a) Beachtung des Datenschutzes im Allgemeinen nach der DSGVO

Zur Beachtung der datenschutzrechtlichen Anforderungen im Rahmen der Datenselektion sind im Allgemeinen die Regelungen der seit dem 25.5.2018 anzuwendenden europäischen Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)¹⁶⁰ von Relevanz. In Konflikt geraten dabei insbesondere die Aufbewahrungs- und Speicherfristen des § 147 Abs. 3 AO mit der Norm des Art. 17 DSGVO, der ein Recht auf Löschung von personenbezogenen Daten normiert.

¹⁵⁴ Bleschick, DStR 2018, 1105, 1109.

¹⁵⁵ Siehe schon Gliederungspunkt D. II. 3. b) aa) (2) auf S. 310.

¹⁵⁶ Dazu bereits Gliederungspunkt D. II. 2. auf S. 298.

¹⁵⁷ BFH vom 16.12.2014, Az. X R 29/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR29.13.0, Rn. 46.

¹⁵⁸ Driën, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 71a mit Verweis auf eine Checkliste der erforderlichen Vorkehrungen bei *Groß/Lamm*, BBKM 2006, 310.

¹⁵⁹ FG Rheinland-Pfalz vom 13.6.2006, Az. 1 K 1743/05, ECLI:DE:FGRLP:2006:0613.1K1743.05.0A, Rn. 58.

¹⁶⁰ Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung), abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 119 vom 4. 5. 2016, S. 1 ff., mit Berichtigungen im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 314 vom 22. 11. 2016, S. 72 und im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 127 vom 23. 5. 2018, S. 2 ff.

Nach Art. 17 Abs. 1 lit. a DSGVO hat der Verantwortliche¹⁶¹ auf Verlangen der betroffenen Person¹⁶² die Verpflichtung, sie betreffende personenbezogene Daten unverzüglich zu löschen, sofern die personenbezogenen Daten für die Zwecke, für die sie erhoben oder auf sonstige Weise verarbeitet wurden, nicht mehr notwendig sind. Selbiges gilt nach Art. 17 Abs. 1 lit. b DSGVO, wenn die betroffene Person ihre Einwilligung, auf die sich die Verarbeitung gemäß Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. a DSGVO oder Art. 9 Abs. 2 lit. a DSGVO stützte, widerruft und es an einer anderweitigen Rechtsgrundlage für die Verarbeitung der Daten fehlt. Neben diesem Anspruch des Betroffenen, eine Löschung seiner personenbezogenen Daten zu verlangen, normiert Art. 17 Abs. 1 DSGVO zusätzlich eine antragsunabhängige Verpflichtung des Verantwortlichen, die Daten von sich aus zu löschen.¹⁶³ Diese Löschpflicht erfasst grundsätzlich auch steuerrechtliche Datenbestände.¹⁶⁴

Die Norm des Art. 17 Abs. 1 DSGVO ist nach Art. 17 Abs. 3 lit. b Var. 1 DSGVO jedoch nicht anzuwenden, soweit die Verarbeitung zur Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung nach dem Recht der Union oder der Mitgliedstaaten erforderlich ist, dem der Verantwortliche unterliegt. Soweit also eine Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO besteht und solange die Aufbewahrungsfrist des § 147 Abs. 3 AO noch nicht abgelaufen ist, besteht weder ein Anspruch für die betroffene Person noch eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Löschung der personenbezogenen Daten.

Soweit die Datenbestände jedoch entweder auf Grund der bereits dargestellten Eingrenzungen nicht von § 147 Abs. 1 AO erfasst werden oder die Speicherfrist des § 147 Abs. 3 AO abgelaufen ist, kann sich eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen aus Art. 17 Abs. 1 DSGVO zur Löschung dieser Datenbestände ergeben. Auch dieser Umstand bestätigt das bereits herausgearbeitete Auslegungsergebnis¹⁶⁵, dass nach Ablauf der Frist des § 147 Abs. 3 AO kein Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO ermöglicht werden muss, sodass diese Datenbestände auch nicht mehr vom Bewilligungserfordernis des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO erfasst werden können.

b) Besondere Regelungen für Berufsheimnisträger

Im Besonderen können daneben Regelungen zum Schutz bestimmter Datenbestände für Berufsheimnisträger zu beachten sein. So hat das Bundesverfas-

¹⁶¹ Als Verantwortlichen definiert Art. 4 Nr. 7 DSGVO eine natürliche oder juristische Person, Behörde, Einrichtung oder andere Stelle, die allein oder gemeinsam mit anderen über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung von personenbezogenen Daten entscheidet.

¹⁶² Eine betroffene Person wird durch Art. 4 Nr. 1 DSGVO als eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person definiert, auf die sich personenbezogene Daten beziehen.

¹⁶³ So die wohl ganz herrschende Ansicht, siehe etwa *Paal*, in: *Paal/Pauly, DS-GVO BDSG*, Art. 17 DSGVO, Rn. 20 m. w. N.

¹⁶⁴ *Stier*, BB 2018, 983, 986.

¹⁶⁵ Vergleiche dazu schon Gliederungspunkt D. II. 3. e) auf S. 320.

sungsgericht den Zugriff auf Daten bei Berufsgeheimnisträgern besonderen Anforderungen unterstellt.¹⁶⁶

In diesem Zusammenhang findet sich auch in der Abgabenordnung eine entsprechende Normierung in § 102 AO. In der systematisch in den allgemeinen Verfahrensgrundsätzen der §§ 78 bis 133 AO im dritten Teil der Abgabenordnung angesiedelten Norm des § 102 AO, die damit auch für die Durchführung der Besteuerung nach den §§ 134 bis 217 AO gilt, geht es ausweislich der amtlichen Überschrift um ein „Auskunftsverweigerungsrecht zum Schutz bestimmter Berufsgeheimnisse“.

Die Norm ist so gegliedert, dass die in § 102 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4 AO geregelten Auskunftsverweigerungsrechte aus gesetzlichen Bestimmungen zum Schutz bestimmter Berufsgruppen abgeleitet sind. So knüpft § 102 Abs. 1 Nr. 1 AO für den Schutz Geistlicher an Art. 4 Abs. 2 GG, § 102 Abs. 1 Nr. 2 AO bei Parlamentariern an Art. 47 GG, § 102 Abs. 1 Nr. 4 AO für Journalisten an Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG und § 102 Abs. 1 Nr. 3 lit. a bis lit. c AO an die Bestimmungen in den §§ 203 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 StGB, 53 Abs. 1 StPO für Verteidiger, Rechtsanwälte und Ärzte etc. an.¹⁶⁷ Erweitert werden diese Auskunftsverweigerungsrechte durch § 104 Abs. 1 S. 1 AO, der anordnet, dass, soweit die Auskunft verweigert werden darf, auch die Erstattung eines Gutachtens und die Vorlage von Urkunden oder Wertsachen verweigert werden kann.

Für die in § 102 Abs. 1 Nr. 3 AO genannten Personengruppen ist allerdings zu beachten, dass ein Auskunftsverweigerungsrecht gem. § 102 Abs. 3 S. 1 AO nicht mehr besteht, wenn sie von der Verpflichtung zur Verschwiegenheit entbunden sind.

c) Reichweite der Schutzrechte

Mit dem Bestehen von Schutzanforderungen korrespondiert auch hier die Frage nach der Reichweite der entsprechenden Normierungen. Im Rahmen seines Rechts zur Erstqualifikation muss der Steuerpflichtige nicht nur entscheiden, ob datenschutzrechtliche Bestimmungen einem Zugriff durch die Finanzbehörden entgegenstehen, sondern auch inwieweit welche konkreten Informationen dem Zugriff entzogen werden dürfen.

So könnte man etwa auf den Gedanken kommen, dass ein Datenzugriff bei Berufsgeheimnisträgern im Rahmen einer digitalen Außenprüfung schon deshalb ausscheide,¹⁶⁸ weil die besteuereungsrelevanten Daten auch der Verschwiegenheit

¹⁶⁶ In BVerfG vom 12.4.2005, Az. 2 BvR 1027/02, ECLI:DE:BVerfG:2005:rs20050412.2bvr102702 ging es um die Sicherstellung und Beschlagnahme von Datenträgern nach §§ 94 ff. StPO aus einer Rechtsanwaltskanzlei und Steuerberatungsgesellschaft.

¹⁶⁷ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 102 AO, Rn. 1.

¹⁶⁸ In diese Richtung wohl Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.245, der davon ausgeht, dass zur Berufsverschwiegenheit verpflichtete Personen die Dateneinsicht verweigern können.

unterliegende Informationen enthalten könnten. Dagegen spricht jedoch schon, dass bei einigen Steuerpflichtigen eine digitale Außenprüfung dann rein faktisch überhaupt nicht mehr möglich wäre.¹⁶⁹ In der Folge dürfte dies zu erheblichen Kontrolldefiziten führen. Auch aus Gründen der Gleichbehandlung gem. Art. 3 Abs. 1 GG erscheint ein solches Ergebnis nicht hinnehmbar.¹⁷⁰

Richtigerweise müssen deshalb die durch den Datenschutz und das Berufsgeheimnis zu wahrenen grundrechtlichen Positionen in eine Güterabwägung zu den mit dem Besteuerungsanspruch einhergehenden Kontrollrechten des Staates gebracht werden.¹⁷¹ Auch der BFH¹⁷² geht davon aus, dass der Steuerpflichtige trotz seiner Pflicht zur Wahrung des Berufsgeheimnisses dazu verpflichtet bleibt, auf Grundlage des § 200 Abs. 1 S. 2 AO an der Außenprüfung mitzuwirken. Die Instanzgerichte lehnen ein Recht auf vollständige Verweigerung der Auskunftspflicht im Rahmen der Außenprüfung auf Grund von Datenschutzerwägungen ebenfalls ab.¹⁷³ Im Wesentlichen führt der BFH zur Begründung einer weiterhin bestehenden Mitwirkungsverpflichtung des Berufsgeheimnisträgers an, dass das Steuergeheimnis i. S. d. § 30 AO ohne Einschränkung auch für die beim Datenzugriff gewonnenen Informationen gelte und dass bei einer Datenträgerüberlassung i. S. d. § 147 Abs. 6 S. 2 Var. 2 AO spätestens nach Bestandskraft der in Folge der Außenprüfung ergangenen Bescheide die zur Auswertung überlassenen Datenträger zu löschen oder zumindest an den Steuerpflichtigen zurückzugeben seien.¹⁷⁴

Gegen diese Argumente lässt sich anführen, dass § 102 AO nach seinem Schutzzweck eine § 30 AO flankierende datenschutzrechtliche Dimension besitzt, indem er sicherstellen soll, dass dem Berufsgeheimnisträger offenbarte personenbezogene Daten die Sphäre des Berufsgeheimnisträgers gerade nicht verlassen.¹⁷⁵ Indem der BFH mit den vorgenannten Argumenten darauf abstellt, dass die Finanzbehörden ebenfalls datenschutzrechtlichen Vorgaben unterliegen, übersieht er, dass § 102 AO nach seinem Sinn und Zweck gerade auch einen Schutz der Datenbestände gegenüber einem Zugriff der Finanzbehörden vermitteln soll.

¹⁶⁹ So auch schon FG Münster vom 25. 7. 2003, Az. 11 K 3622/02 AO, ECLI:DE:FGMS:2003:0725.11K3622.02AO.00, Rn. 53.

¹⁷⁰ BFH vom 8. 4. 2008, Az. VIII R 61/06, ECLI:DE:BFH:2008:U.080408.VIIIR61.06.0, Rn. 13 m. w. N. stellt zur Begründung auf die einfachgesetzliche Normierung in § 85 AO ab.

¹⁷¹ Mit unterschiedlichen Ansätzen, aber ebenfalls in Richtung einer Güterabwägung *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 71; *Schaumburg*, DStR 2002, 829, 836 m. w. N.

¹⁷² BFH vom 16. 12. 2014, Az. VIII R 52/12, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.VIIIR52.12.0, Rn. 23.

¹⁷³ Siehe etwa schon FG Münster vom 25. 7. 2003, Az. 11 K 3622/02 AO, ECLI:DE:FGMS:2003:0725.11K3622.02AO.00, Rn. 52.

¹⁷⁴ BFH vom 16. 12. 2014, Az. VIII R 52/12, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.VIIIR52.12.0, Rn. 24.

¹⁷⁵ *Hentschel*, NJW 2009, 810, 813; *Seer*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 102 AO, Rn. 1.

Darüber hinaus argumentiert der BFH allerdings, dass dem Steuerpflichtigen ermöglicht werden müsse, die für die Besteuerung nicht relevanten Daten sowie einem Berufsgeheimnis unterliegende Datenbestände mit Zugriffsbeschränkungen auszustatten, sodass ein Zugriff im Rahmen einer digitalen Außenprüfung nur hinsichtlich dieser Datenbestände ausgeschlossen wird.¹⁷⁶ Diese Argumentation kann indes überzeugen, da damit die geschilderten Interessenlagen hinsichtlich der Sachverhaltsverifikation durch die Finanzbehörden einerseits und das Recht auf informationelle Selbstbestimmung beziehungsweise die berufsrechtlich begründeten Rechte des Steuerpflichtigen andererseits in einen angemessenen Ausgleich gebracht werden können. So geht auch das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung zur Sicherstellung und Beschlagnahme von Datenträgern bei Berufsgeheimnisträgern davon aus, dass der Zugriff auf geschützte Datenbestände nicht schlechthin unzulässig sei, sondern unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes gerechtfertigt werden könne.¹⁷⁷

Zur technischen Realisierung¹⁷⁸ kommt neben der Errichtung von Zugriffsbeschränkungen nach Auffassung der Finanzverwaltung in Gliederungspunkt 11.2 GoBD auch ein „digitales Schwärzen“ in Betracht, um nicht aufzeichnungspflichtige, personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis nach § 102 AO unterliegende Informationen in gespeicherten Datenbeständen vor einem Prüferzugriff zu schützen.¹⁷⁹ Soweit eine digitale Schwärzung zur Anonymisierung ausreicht, um Rückschlüsse auf personenbezogene Daten auszuschließen, wäre eine solche Vorgehensweise auch mit der rechtlich höherrangigen¹⁸⁰ DSGVO zu vereinbaren. Schließlich handelt es sich nach der Regelung in Art. 4 Nr. 1 Hs. 1 DSGVO nur um geschützte personenbezogene Daten, solange sich die Informationen auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen. Dieser Datenschutz nach der DSGVO wird im Bereich der Abgabenordnung grundsätzlich¹⁸¹ sogar noch durch § 2a Abs. 5 Nr. 1 AO auf verstorbene natürliche Personen und durch § 2a Abs. 5 Nr. 2 AO auf Körperschaften, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen oder Vermögensmassen ausgedehnt. Voraussetzung bleibt aber auch für § 2a Abs. 5 AO die Identifizierbarkeit, die wiederum an die Regelungen der DSGVO anknüpft. Nach der Definition in Art. 4 Nr. 1 Hs. 2 DSGVO wird eine

¹⁷⁶ BFH vom 16. 12. 2014, Az. VIII R 52/12, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.VIIR52.12.0, Rn. 24.

¹⁷⁷ BVerfG vom 12. 4. 2005, Az. 2 BvR 1027/02, ECLI:DE:BVerfG:2005:rs20050412.2bvr102702, Rn. 113 ff.

¹⁷⁸ Zu technischen Realisierungsoptionen siehe bereits *Burchert*, INF 2001, 230, 234; *Kromer*, DStR 2001, 1017, 1019 f.

¹⁷⁹ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1285, Rn. 172.

¹⁸⁰ Die DSGVO beansprucht gem. Art. 288 Abs. 2 AEUV unmittelbaren Anwendungsvorrang in den Mitgliedstaaten. Dieses Rangverhältnis wird durch den am 25. 5. 2018 in Kraft getretenen § 2a Abs. 3 AO in deklaratorischer Weise bestätigt.

¹⁸¹ Die Norm des § 2a Abs. 5 AO gilt, soweit in der Abgabenordnung oder anderen Steuergesetzen nichts anderes bestimmt ist.

natürliche Person nur als identifizierbar angesehen, wenn sie direkt oder indirekt, insbesondere mittels Zuordnung zu einer Kennung wie einem Namen, zu einer Kennnummer, zu Standortdaten, zu einer Online-Kennung oder zu einem oder mehreren besonderen Merkmalen identifiziert werden kann, die Ausdruck der physischen, physiologischen, genetischen, psychischen, wirtschaftlichen, kulturellen oder sozialen Identität dieser natürlichen Person sind.

Weil durch eine Anonymisierung von Daten der Finanzbehörde eine weitergehende Verifikationsmöglichkeit als bei einer Zugriffssperre eingeräumt werden kann, ist ersterer der Vorzug zu gewähren, soweit dies im konkreten Einzelfall unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes realisierbar ist.

Zur Bestimmung des Umfangs der Zugriffsbeschränkungen und des digitalen Schwärzens im konkreten Fall kann auf die Grundsätze zu § 53 Abs. 1 StPO zurückgegriffen werden, da sich die Norm in einem weitgehenden Gleichlauf zu § 102 AO bewegt.¹⁸² Im Ergebnis ist der Umfang damit wieder im konkreten Einzelfall berufsspezifisch zu bestimmen. So müssen etwa Steuerberater den Zugriff auf Unterlagen ermöglichen, soweit nach einer Anonymisierung die Identität des Mandanten sowie die Tatsachen der Beratung nicht mehr zu ersehen sind.¹⁸³

d) Folgerungen für Internationalisierungsstrategien

Für die hier in den Fokus genommene Verlagerung der Buchführung in das Ausland stellt sich jedoch die Frage, inwieweit die Erwägungen zum Erstqualifikationsrecht des Steuerpflichtigen insbesondere auf die Regelung des § 146 Abs. 2b AO übertragbar sind.

Gegen eine solche Übertragbarkeit könnte sprechen, dass es sich bei der Regelung des § 146 Abs. 2b AO um ein präventives Verbot mit Erlaubnisvorbehalt handelt. So obliegt es der Finanzbehörde zu prüfen, ob die Voraussetzung der Datenzugriffsmöglichkeit nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO vorliegt, um im Anschluss eine Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO auszusprechen oder diese zu versagen. Damit könnte sich das Recht zur Erstqualifikation auf die für die Bewilligung zuständige Finanzbehörde verlagern.

Für eine Übertragbarkeit der herausgearbeiteten Maßstäbe auch auf § 146 Abs. 2b AO spricht allerdings, dass im Rahmen einer Verlagerung der Buchführung in ein Drittland zuerst eine Antragstellung durch den Steuerpflichtigen gem. § 146 Abs. 2b S. 1 AO erforderlich ist. Es obliegt dem Steuerpflichtigen selbst, eine Selektion der Datenbestände unter Beachtung der allgemeinen datenschutzrechtlichen Anforderungen und der besonderen Vorgaben für Berufsgeheimnisträger vorzunehmen sowie

¹⁸² BFH vom 28. 10. 2009, Az. VIII R 78/05, ECLI:DE:BFH:2009:U.281009.VIII R 78.05.0, Rn. 43.

¹⁸³ BFH vom 16. 12. 2014, Az. VIII R 52/12, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.VIII R 52.12.0, Rn. 25.

entsprechende Zugriffshürden zu errichten.¹⁸⁴ Dadurch trägt der Steuerpflichtige allerdings auch das Risiko, wenn besteuierungserhebliche Daten, die einem Zugriffsrecht unterliegen, mit solchen Daten vermengt werden, auf die ein Zugriff deshalb nicht zulässig wäre, weil Datenschutzrechte eingreifen oder die Daten für die Besteuerung unerheblich wären.¹⁸⁵ Schließlich kann er sich dem Datenzugriff nicht dadurch entziehen, dass er seiner Selektionsaufgabe nicht nachgekommen ist und damit seine „Hausaufgaben“ nicht erledigt hat.¹⁸⁶

Dennoch wird die dargestellte Problematik durch das Bewilligungserfordernis des § 146 Abs. 2b S. 1 AO weit in das Vorfeld der eigentlichen Prüfung verlagert. Zwar wird vertreten, dass es sich bei § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO nur um eine bloße Emphase handele, da der Datenzugriff schon nach § 200 Abs. 1 S. 2 AO explizit zu den Mitwirkungspflichten bei einer Außenprüfung zähle.¹⁸⁷ Dem ist zwar insofern zuzustimmen, als die Norm des § 200 Abs. 1 S. 2 AO auch im Falle einer Auslandsbuchführung anwendbar bleibt. Gegen diese Auffassung spricht jedoch schon die innere Systematik des § 146 Abs. 2b AO. So verweist bereits § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO auf die Vorschrift des § 200 Abs. 1 AO. Dabei wird die Voraussetzung normiert, dass der Steuerpflichtige seinen Verpflichtungen unter anderem aus § 200 Abs. 1 AO in der Vergangenheit ordnungsgemäß nachgekommen sein muss. Wenn sich im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO Tatsachen dafür ergeben, dass die Mitwirkungspflichten in der Vergangenheit nicht ordnungsgemäß erfüllt wurden, darf schon deshalb die Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO nicht erteilt werden.¹⁸⁸ Mit der zusätzlichen Voraussetzung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO nimmt der Gesetzgeber jedoch gerade nicht Bezug auf die Norm des § 200 Abs. 1 AO, sondern entscheidet sich für einen direkten Verweis auf § 147 Abs. 6 AO. Die Formulierung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO, dass der Datenzugriff in vollem Umfang möglich ist, ist zwar im Präsens formuliert, dennoch muss auf Grund des § 146 Abs. 2b S. 1 AO eine in die Zukunft gerichtete Prognoseentscheidung getroffen werden, ob (in der Gegenwart) die Voraussetzung der Datenzugriffsmöglichkeit vorliegt,¹⁸⁹ sodass die

¹⁸⁴ Peters, Deutscher Finanzgerichtstag 2017, 265.

¹⁸⁵ BFH vom 16.12.2014, Az. X R 42/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR42.13.0, Rn. 52; BFH vom 16.12.2014, Az. X R 29/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR29.13.0, Rn. 46.

¹⁸⁶ FG Münster vom 1.7.2010, Az. 6 K 357/10 AO, ECLI:DE:FGMS:2010:0701.6K357.10AO.00, Rn. 54.

¹⁸⁷ So *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a noch in Bezug auf § 146 Abs. 2a S. 2 Nr. 3 AO a. F., wobei die Erwägungen ebenso für die Neuregelung heranziehbar sind.

¹⁸⁸ Zum Prüfungsmaßstab des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO und zur Einschränkung dieser Voraussetzung insbesondere durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip, siehe noch Gliederungspunkt D. IV. 1. auf S. 369.

¹⁸⁹ Schon nach dem Sinn und Zweck sowie der Systematik der Vorschrift muss dabei jedoch hypothetisch unterstellt werden, dass sich die Datenbestände schon an dem nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO zu benennenden Standort befänden, da eine Prüfung, ob ein Datenzugriff momentan (also noch innerhalb Deutschlands) möglich wäre, keinen Sinn ergäbe. Dieser Schluss

elektronische Buchführung (in der Zukunft) im Ausland stattfinden kann. Damit kommt § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO eine eigenständige Bedeutung im Rahmen der Antragsprüfung durch die Finanzbehörde zu, die nicht schon durch § 200 Abs. 1 S. 2 AO abgedeckt ist, da dieser nach seiner systematischen Stellung nur die konkrete Außenprüfung betrifft. Die Normierung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO ist demnach weiterreichend und keine bloße Bekräftigung.

Im Ergebnis bleibt es damit zwar bei einem Erstqualifikationsrecht des Steuerpflichtigen. Jedoch kommt der Finanzbehörde im Rahmen des Bewilligungsverfahrens nach § 146 Abs. 2b AO eine gesonderte Verifikationsmöglichkeit zu.

6. Fazit zu den Anforderungen an die Absicherung des Datenzugriffs

Durch die Zusammenfassung und Gesamtbetrachtung der herausgearbeiteten Ergebnisse zu den Anforderungen einer Absicherung des Datenzugriffs nach § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO lassen sich zum einen Handlungsempfehlungen für den Steuerpflichtigen zur Implementierung von Maßnahmen im Rahmen eines Tax Compliance-Management-Systems entwickeln und zum anderen gesetzgeberische Optimierungsmöglichkeiten, also rechtspolitische Handlungsempfehlungen für den Steuergesetzgeber aufzeigen.

a) Kurzzusammenfassung der wichtigsten Arbeitsergebnisse

Als Ergebnis der wissenschaftlichen Aufarbeitung lässt sich zunächst festhalten, dass eine Eingrenzung des Datenzugriffs im Rahmen des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO nur auf das Hauptsystem oder zusätzlich auf bestimmte Vor- oder Nebensysteme nicht handhabbar ist. Schließlich lässt sich bei abstrakter Betrachtung rein anhand dieser Begrifflichkeiten schon keine sichere Abgrenzung der Systeme voneinander vornehmen.¹⁹⁰ Eine Eingrenzung für den Datenzugriff lässt sich jedoch auf bestimmte Datenbestände vornehmen. Dementsprechend werden zur IT-Infrastruktur gehörende Datenverarbeitungssysteme nicht von § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO erfasst, wenn auf diesen Systemen keine dem Zugriffsrecht unterlie-

lässt sich mit einem *argumentum ad absurdum* belegen: So müsste die zuständige Finanzbehörde eine Verlagerung in das Ausland erst bewilligen, im Moment der tatsächlichen Verlagerung aber sofort nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO widerrufen und die unverzügliche Rückverlagerung verlangen, wenn an diesem Standort kein Datenzugriff mehr möglich ist, weil dies im Ergebnis zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen würde.

¹⁹⁰ Dies liegt vor allem auch an dem Trend zu Mischformen bei branchenspezifischen Systemlösungen sowie der erheblich steigenden Zahl der Datenaufgriffe, dazu schon Gliederungspunkt D. II. 2. auf S. 298.

genden Datenbestände gespeichert werden.¹⁹¹ In der Praxis wird insbesondere die Bestimmung der Reichweite des § 147 Abs. 1 AO ein erhebliches Problem darstellen. Schließlich können neben den dargestellten abstrakten Anforderungen zahlreiche branchenspezifische und unternehmensindividuelle Aufzeichnungspflichten des jeweiligen Steuerpflichtigen eingreifen.¹⁹² Im Rahmen der abstrakten Betrachtung ist es insofern wichtig festzuhalten, dass es sich bei den Normierungen der „sonstigen Unterlagen“ in § 147 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 5 AO nicht um Auffangtatbestände handelt, sondern dass sich aus dem systematischen Kontext jeweils Eingrenzungsmöglichkeiten herleiten lassen. Ganz entscheidend ist dabei neben dem Merkmal der steuerlichen Relevanz das in der Rechtsprechung und überwiegend auch in der Literatur anerkannte Akzessorietätsersfordernis zu steuergesetzlichen Aufzeichnungspflichten im Rahmen des § 146 Abs. 1 Nr. 5 AO.¹⁹³ Die Regelung des § 146 Abs. 6 AO stellt jedoch keine gesetzliche Aufzeichnungspflicht in diesem Sinne dar. Soweit also Bücher und Aufzeichnungen vom Steuerpflichtigen geführt werden, obwohl dies nicht durch eine gesetzliche Normierung angeordnet ist, braucht im Rahmen des § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO selbst dann keine Datenzugriffsmöglichkeit geschaffen werden, wenn es sich um Aufzeichnungen handelt, die grundsätzlich für die Besteuerung relevant sein können.¹⁹⁴ Im Gegensatz zu einer konkreten Außenprüfung nach den §§ 193 ff. AO lässt sich zwar keine Eingrenzung auf einen bestimmten Prüfungszeitraum vornehmen, da § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO direkt und nicht über den Umweg des § 200 Abs. 1 S. 2 AO auf § 147 Abs. 6 AO verweist.¹⁹⁵ Dennoch kann eine zeitliche Eingrenzung durch die Fristen des § 147 Abs. 3 S. 1 AO¹⁹⁶ vorgenommen werden. Dabei ist allerdings immer die Ablaufhemmung des § 147 Abs. 3 S. 5 AO zu beachten.¹⁹⁷

Hinsichtlich der Entscheidung, ob die herausgearbeiteten Kriterien erfüllt sind, also ob für ein bestimmtes System auf Grund seines Datenbestandes eine Zugriffsmöglichkeit geschaffen werden muss, kommt dem Steuerpflichtigen grundsätzlich ein Recht zur Erstqualifikation zu. Dies ist schon deshalb zwingend, da sich die vom Zugriffsrecht erfassten Datenbestände im konkreten Einzelfall nur unternehmensspezifisch bestimmen lassen und die Datenselektion bereits vorbereitet werden sollte, wenn die Daten beim Steuerpflichtigen erstmalig anfallen. Im Rah-

¹⁹¹ Zur Eingrenzung des Zugriffs nach Datenbeständen siehe schon Gliederungspunkt D. II. 3. auf S. 305.

¹⁹² Eine umfangreiche Liste mit Beispielen findet sich bei *Driien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 23b, der zu den Details teilweise auch auf entsprechende Fundstellen in Rechtsprechung und Literatur verweist.

¹⁹³ Zu diesen Eingrenzungskriterien schon Gliederungspunkt D. II. 3. b) auf S. 309.

¹⁹⁴ Zum Ausschluss solcher Datenbestände siehe bereits Gliederungspunkt D. II. 3. d) auf S. 316.

¹⁹⁵ Kurzzusammenfassung des Ergebnisses aus Gliederungspunkt D. II. 4. auf S. 322.

¹⁹⁶ Sofern sich nicht aus § 147 Abs. 3 S. 3 und S. 4 AO oder aus anderen Steuergesetzen spezialgesetzlich kürzere Aufbewahrungsfristen ergeben.

¹⁹⁷ Ausführlich zur zeitlichen Eingrenzungsmöglichkeit schon Gliederungspunkt D. II. 3. e) auf S. 320.

men des § 146 Abs. 2b AO bleibt dieses Recht des Steuerpflichtigen zwar bestehen, allerdings kommt es durch das Bewilligungserfordernis für die Drittlandsbuchführung in § 146 Abs. 2b S. 1 AO zu einer zusätzlichen Verifikationsmöglichkeit der Finanzbehörde.¹⁹⁸

b) Compliance-Maßnahmen im Zusammenhang mit der Datenzugriffsmöglichkeit

Für den Steuerpflichtigen und seine Berater ist das Recht zur Erstqualifikation ein entscheidender Ansatzpunkt für die strategische Planung von Maßnahmen der Tax Compliance im Zusammenhang mit einer Verlagerung der Buchführung.

aa) Abwehrende Funktionskomponente

Da bestimmte Grundentscheidungen mit Blick auf die Erstqualifikation durch den Steuerpflichtigen bereits getroffen werden müssen, wenn die Daten anfallen,¹⁹⁹ sollte schon vorab im Rahmen der abwehrenden Komponente des Tax Compliance-Management-Systems ein entsprechendes Konzept zur Organisation der Datenbestände entwickelt werden. Dabei geht es in einem ersten Schritt darum, zu ermitteln, welche Datenverarbeitungssysteme im Unternehmen überhaupt eingesetzt werden und an welchen Standorten sich diese Systeme befinden. Für diesen Schritt ist insbesondere die IT-Abteilung beziehungsweise eine informationstechnisch kundige Person gefragt, die möglichst auch die Arbeitsabläufe im Unternehmen kennen sollte. In einem zweiten Schritt ist anhand der Funktionsbeschreibungen der ermittelten Datenverarbeitungssysteme zu fragen, welche Datenproduktionen und Datenaufgriffe durch die jeweiligen Systeme stattfinden. Die Vorarbeit kann in einem dritten Schritt von einer steuerrechtlich versierten Person genutzt werden, um zu prüfen, welche dieser Datenbestände steuerungsrelevant sind und vom Tatbestand des § 147 Abs. 1 AO erfasst werden. Bei dieser Prüfung sollte nach dem Grundgedanken der abwehrenden Funktionskomponente²⁰⁰ der Tatbestand des § 147 Abs. 1 AO nicht zu eng ausgelegt werden, um Beanstandungen der Finanzbehörden schon im Vorfeld vorzubeugen.

¹⁹⁸ Zum Erstqualifikationsrecht des Steuerpflichtigen und den Folgen für Internationalisierungsstrategien im Rahmen der hier untersuchten Konstellationen bereits Gliederungspunkt D. II. 5. auf S. 323.

¹⁹⁹ Andernfalls könnte es passieren, dass einige Datenbestände trotz steuerrechtlicher Aufzeichnungspflichten nicht erhoben werden oder sofort nach der Erhebung wieder gelöscht werden.

²⁰⁰ Für diesen Gedanken kann auf die schon herausgearbeiteten Ziele der einzelnen Funktionskomponenten des Tax Compliance-Management-Systems unter Gliederungspunkt B. IV. 5. a) auf S. 173 zurückgegriffen werden.

bb) Organisatorisch-technische Funktionskomponente

Für Maßnahmen im Rahmen der organisatorisch-technischen Funktionskomponente kann direkt an diese Vorarbeiten angeknüpft werden. So sollten die als steuerungsrelevant klassifizierten Datenbestände sodann sicher archiviert werden, sodass während der Aufbewahrungsfrist des § 147 Abs. 3 AO²⁰¹ ein jederzeitiger Zugriff auf die Daten möglich ist. Außerdem ist darauf zu achten, die steuerungsrelevanten Daten möglichst nicht untrennbar mit anderen Datenbeständen zu vermischen, da sich andernfalls der Datenzugriff der Finanzbehörde auch auf diese Datenbestände erstreckt. Eine solche Trennung der Daten kann auch innerhalb eines Datenverarbeitungssystems durch eine softwareseitige Einstellung erfolgen.²⁰²

Gerade im Rahmen einer Auslagerungsentscheidung nach § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO kann es sich anbieten, nicht nur eine Trennung über die Software vorzunehmen, sondern bereits bei der Organisation der IT-Infrastruktur darauf zu achten, dass steuerungsrelevante Datensätze, soweit dies möglich ist, nicht über zu viele Standorte „verstreut“ werden. Schließlich kann die Zentralisierung bestimmter Datenbestände den Organisationsaufwand im Rahmen einer Internationalisierungsstrategie erheblich mindern. Damit bindet eine präventive Ausarbeitung einer entsprechenden IT-Infrastruktur deutlich weniger Unternehmensressourcen und ermöglicht eine unverzügliche Lesbarmachung nach § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO, zu der der Steuerpflichtige auch im Falle einer Auslandsbuchführung verpflichtet ist.

Eine besondere Problematik entsteht in diesem Zusammenhang, wenn die Daten mehrerer Tochtergesellschaften etwa in einem Shared-Service-Center einer Konzernmutter im Ausland gebündelt werden sollen. In diesem Fall erstreckt sich das Recht zum Datenzugriff grundsätzlich²⁰³ nur auf die Datenbestände der konkreten Tochtergesellschaft, die einer Prüfung durch die deutschen Finanzbehörden unterliegt.²⁰⁴ In solchen Konstellationen ergibt es aus Effizienzgründen wenig Sinn, eine Hardwaretrennung vorzunehmen, sodass einer entsprechenden Organisation durch die Setzung softwareseitiger Zugriffsberechtigungen der Vorzug einzuräumen ist.

cc) Besondere Anforderungen für bestimmte Datenbestände

Weiterhin können für bestimmte Datenbestände besondere Anforderungen zu beachten sein, wenn es sich bei dem Steuerpflichtigen um einen Berufsgeheimnis-

²⁰¹ Zur Differenzierung nach dem Unteragentypus bereits Gliederungspunkt B. III. 2. a) ee) (2) auf S. 103.

²⁰² Viele Softwarelösungen bieten zumindest die Einrichtung von Berechtigungsleveln an, sodass der Zugriff auf bestimmte Datensätze ohne steuerungsrelevante Daten gesperrt werden kann.

²⁰³ Eine Besonderheit können Daten im Zusammenhang mit konzerninternen Verrechnungspreisdokumentationen bilden, wofür § 90 Abs. 3 AO eine erweiterte Mitwirkungspflicht normiert, siehe dazu *Braun/Uterhark/Köppe*, IStR 2018, 451 ff.

²⁰⁴ *Ditz*, DStR 2004, 2038, 2040; *Schaumburg*, DStR 2002, 829, 833.

träger i. S. d. § 102 AO handelt oder soweit zumindest eine Verknüpfung der steuerrechtlich relevanten Daten zu personenbezogenen Daten i. S. d. Art. 4 Nr. 1 DSGVO besteht.²⁰⁵ Da diese Datenschutzrechte nicht so weit reichen, dass der Steuerpflichtige den Zugriff auf das gesamte Datenverarbeitungssystem verweigern kann, sobald sich darauf auch rechtlich besonders geschützte Datenbestände befinden,²⁰⁶ müssen anknüpfend an die entwickelten Schritte der abwehrenden Funktionskomponente²⁰⁷ nach dem dritten Schritt, zur Ermittlung steuerrelevanter Datenbestände, weitere Prozessschritte eingefügt werden.

So ist zusätzlich zur Ermittlung der steuerrechtlichen Relevanz eine Untersuchung der datenschutzrechtlichen Relevanz der Datenbestände vorzunehmen. Für diese Beurteilung empfiehlt es sich, den Datenschutzbeauftragten i. S. d. Art. 37 DSGVO des Unternehmens hinzuzuziehen. In einem mehrstufigen Verfahren ist dann zu entscheiden, welche datenschutzrechtlichen Bestimmungen im konkreten Fall einem Zugriff der Finanzbehörden entgegenstehen können, um danach zu filtern, welche konkreten Datenbestände von den Schutzrechten erfasst werden.

Nur diese Datenbestände sind sodann gesondert in den Fokus zu nehmen, um zu prüfen, ob eine partielle Unterbindung des Datenzugriffs innerhalb dieser Informationen etwa durch ein digitales Schwärzen technisch²⁰⁸ möglich ist. Darüber hinaus darf ein digitales Schwärzen auch im konkreten Einzelfall keinen unverhältnismäßigen Aufwand darstellen, etwa wenn der Steuerpflichtige bei tausenden Datensätzen eigenhändig eine Anonymisierung herbeiführen müsste.²⁰⁹ Soweit eine technische Realisierbarkeit unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit im konkreten Fall jedoch möglich ist, ist einer Anonymisierung von Daten der Vorzug gegenüber einer Zugriffssperre für einzelne Datensätze einzuräumen, weil damit dem Recht des Steuerstaates auf Informationsteilnahme besser genügt werden kann, was letztendlich den von Art. 3 Abs. 1 GG geforderten gleichmäßigen Belastungserfolg fördert.

²⁰⁵ Das letztgenannte Merkmal der Verknüpfung mit personenbezogenen Daten dürfte für die Mehrzahl der hier in Betracht kommenden Steuerpflichtigen von Relevanz sein.

²⁰⁶ Dazu bereits die Herausarbeitung unter Gliederungspunkt D. II. 5. c) auf S. 326.

²⁰⁷ Siehe schon die Ausführungen unter Gliederungspunkt D. II. 6. b) aa) auf S. 333.

²⁰⁸ Dies ist vor allem eine Fragestellung vor dem Hintergrund der vom Steuerpflichtigen eingesetzten Softwarelösung. Für Hersteller solcher Softwarelösungen kann es sich daher anbieten, diese Anforderung schon bei der Systementwicklung zu bedenken und entsprechende Funktionen zu ermöglichen.

²⁰⁹ Abstrakt lässt sich die Schwelle zur Unverhältnismäßigkeit schwer bestimmen. Die zentralen Kriterien dürften die Anzahl der Datensätze und die Implementierbarkeit einer Automationsmöglichkeit sein. Dem Steuerpflichtigen ist hier anzuraten, sich mit einem steuerlichen Berater abzustimmen, der sowohl über vertiefte Kenntnisse des Datenverarbeitungssystems als auch der im Unternehmen anfallenden Daten verfügt.

c) Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung

Aus der Perspektive des Steuerpflichtigen dürfte die dargestellte Datenselektion auf Grund ihrer Komplexität eine große Herausforderung darstellen. Was die organisatorisch-technische Seite anbelangt, so ist der Steuerpflichtige selbst gefordert. Der Gesetzgeber könnte dem Steuerpflichtigen jedoch unter die Arme greifen und zumindest die rechtlichen Unsicherheiten minimieren. Ein Ansatzpunkt dafür wäre die Regelung des § 147 Abs. 1 AO, die die Datenbestände für den Zugriff der Finanzbehörden eingrenzt. Zu Rechtsunsicherheiten führt in der Praxis insbesondere die Regelung des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO. Auch wenn es sich nicht um einen Aufwandsbestand handelt,²¹⁰ so weist das Tatbestandsmerkmal der „sonstigen Unterlagen“ dennoch eine Reichweite auf, die für den Steuerpflichtigen schwer vorhersehbar ist. Fehler bei der Datenselektion sind somit vorprogrammiert.

Abhilfe könnte ein Vorschlag aus einer Studie der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung schaffen, die im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit erstellt und bereits im Jahr 2005 vorgestellt wurde. Darin sollte umfassend geprüft werden, welche gesetzlichen und administrativen Optionen bestehen, die Aufbewahrungspflichten digitaler Daten so zu gestalten, dass zwar alle notwendigen Funktionen erfüllt werden, den Unternehmen aber gleichzeitig eine effektive Nutzung des elektronischen Geschäftsverkehrs eröffnet wird.²¹¹ In der Studie wird vorgeschlagen, die Norm des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO mit einer Verordnungsermächtigung auszustatten und dafür einen zweiten Satz mit dem Wortlaut einzufügen: „Um eine einheitliche Rechtsanwendung sicherzustellen, wird das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung den Mindestumfang der relevanten Unterlagen, für die ein Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO zu gewähren ist, zu bestimmen“.²¹²

Zwar werden die Rechtsunsicherheiten durch die Festlegung eines Mindestumfangs nicht vollständig beseitigt, allerdings wäre dies auf Grund der vielen Branchenspezifika wohl auch nicht zu bewerkstelligen.²¹³ So liegt eine verbleibende Rechtsunsicherheit bei einer abstrakten Normierung von branchenübergreifenden Aufzeichnungspflichten in der Natur der Sache. Als Beispiel, wie unterschiedlich diese Aufzeichnungspflichten sein können, kann darauf verwiesen werden, dass nach

²¹⁰ Dazu bereits die ausführliche Herleitung unter Gliederungspunkt D. II. 3. b) auf S. 309.

²¹¹ Auftragsbeschreibung der Studie in *Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung*, Studie zu Aufbewahrungspflichten für digitale Unterlagen, S. 7.

²¹² *Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung*, Studie zu Aufbewahrungspflichten für digitale Unterlagen, S. 40.

²¹³ In diese Richtung auch das gemeinsame Schreiben von DIHK, ZDH, BDB, HDE, BVI, BDA, GVVW, BGA an das BMF vom 7. 12. 2017, in dem die Verbände auf S. 5 anerkennen, dass eine Konkretisierung der Datenbestände nur bedingt möglich sei, als Option jedoch vorschlagen, eine Eingrenzung über eine „nicht abschließende beispielhafte Auflistung“ innerhalb der GoBD vorzunehmen, abrufbar unter: <https://bit.ly/348lhOM>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

der Rechtsprechung des BFH²¹⁴ sogar Speisekarten in einem Restaurantbetrieb der Norm des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO unterfallen, soweit sie zum Verständnis und zur Prüfung gesetzlicher Aufzeichnungspflichten im Einzelfall, etwa zur Trennung der Umsätze nach § 22 UStG, von Bedeutung sind.

Immerhin würde der Steuerpflichtige durch eine normenkonkretisierende Verordnung, selbst wenn damit nur eine Bestimmung des Mindestumfangs einhergeht, aber zumindest rechtssichere Ansatzpunkte für die Frage der Datenselektion erhalten. Dem Umstand der Vielgestaltigkeit der Aufzeichnungspflichten in verschiedenen Branchen könnte dann durch eine entsprechende branchenspezifische Ausgestaltung der Verordnung Rechnung getragen werden. Insgesamt wäre die Einführung einer Verordnungsermächtigung in § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO durch den Steuergesetzgeber und eine normenkonkretisierende Ausgestaltung durch die Finanzverwaltung unter Beachtung der Branchenspezifika also zu begrüßen.

d) Folgerungen für das Praxisbeispiel

Für das Praxisbeispiel²¹⁵ bedeutet die strukturierte Übertragung der herausgearbeiteten Ergebnisse zunächst, dass eine Datenzugriffsmöglichkeit nach § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO auf einzelne Datenverarbeitungssysteme wie etwa das Warenwirtschaftssystem oder die Zeiterfassung nicht deshalb ausgeschlossen werden kann, weil es sich um bloße Vor- oder Nebensysteme handelt. Eine Eingrenzung lässt sich allerdings insofern bewerkstelligen, dass ein Zugriff nur auf Systeme mit steuerungsrelevanten Daten sichergestellt werden muss. Damit muss die A GmbH einen Zugriff auf die Zeiterfassungssysteme der Außendienstmitarbeiter nur sicherstellen, soweit damit Verpflegungspauschalen abgerechnet werden sollen. Soweit die Daten allerdings nur der Kontrolle der Mitarbeiter dienen, liegt keine Besteuerungsrelevanz vor. Folglich muss auf diese Systeme ohne Besteuerungsrelevanz auch keine Zugriffsmöglichkeit geschaffen werden.

Da die Datenbestände aller Zeiterfassungssysteme im vorliegenden Fall auf einem zentralen Datenverarbeitungssystem zusammenlaufen, kann die A GmbH den Zugriff auf die nicht steuerungsrelevanten Datensätze sperren oder diese Datensätze sogar löschen, soweit es dadurch nicht zu einer Beeinträchtigung der Ordnungsmäßigkeit der steuerrelevanten Datensätze kommt. Eine Sperrung des Datenzugriffs auf das gesamte System ist damit aber nicht zulässig. Sollten die Datenbestände also bereits in einer Form in das Hauptsystem übergeben worden sein, die eine Trennung der Datenbestände in steuerlich relevante und steuerlich nicht relevante Datensätze unmöglich macht, kann eine Sperrung oder Löschung vor Ablauf der nach § 147 Abs. 3 AO einschlägigen Fristen nicht mehr erfolgen.

²¹⁴ BFH vom 14.12.2011, Az. XI R 5/10, ECLI:DE:BFH:2011:U.141211.XIR5.10.0, Rn. 35; eine generelle Aufbewahrungspflicht von Speisekarten im Restaurantbetrieb nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO lehnt der BFH jedoch ab, siehe BFH vom 25.3.2015, Az. X R 20/13, ECLI:DE:BFH:2015:U.250315.XR20.13.0, Rn. 30.

²¹⁵ Zum Sachverhalt siehe schon Gliederungspunkt D. II. auf S. 295.

III. Mitteilung des Standorts des Datenverarbeitungssystems

Nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO ist Voraussetzung für die Bewilligung der Verlagerung der elektronischen Buchführung, dass der Steuerpflichtige der Finanzbehörde den Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitteilt.

Diese scheinbar banale Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen löst allerdings erhebliche Streitstände aus. So ist schon seit Einführung der Vorschrift ungeklärt, welche einzelnen Datenverarbeitungssysteme für die Standortdefinition nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO heranzuziehen sind.²¹⁶ Weiterhin verursacht das Aufkommen und der vermehrte Einsatz von Cloud-Lösungen in der Praxis²¹⁷ erhebliche Einordnungsprobleme und wirft die Frage auf, ob der Einsatz solcher Systeme im Ausland überhaupt zulässig ist²¹⁸ und, falls ja, welche Anforderungen im Rahmen einer Antragstellung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO zu beachten sind. Durch die Beantwortung dieser Fragestellung wird es möglich, auch neue technische Entwicklungen, wie die dynamische Kapazitätssteuerung bei Cloud-Systemen mittels Künstlicher Intelligenz, einer rechtlichen Würdigung zu unterziehen und festzustellen, ob solche Technologien im Rahmen des § 146 Abs. 2b AO aus rechtlicher Perspektive zum Einsatz kommen dürfen.

Weiterhin ist umstritten, welche Mitteilungspflichten den Steuerpflichtigen bei Verlagerung der Buchführung auf einen Dritten treffen. So wird überwiegend vertreten, dass in diesem Fall vom Steuerpflichtigen nicht der Standort des Datenverarbeitungssystems, sondern nur Name und Anschrift des Dritten mitzuteilen sind.²¹⁹

In diesem Zusammenhang noch überhaupt nicht thematisiert wird die Frage, ob der Tatbestand der Beauftragung nur dann eingreift, wenn der Dritte unmittelbar Buchführungsdienstleistungen anbietet. Gerade im Hinblick auf die aufgezeigten Bereitstellungsmodelle bei Cloud-Systemen könnte man hier erwägen, dass eine Beauftragung i. S. d. § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO nur dann vorliegt, wenn der Dritte nicht nur mit einer Bereitstellung der Infrastruktur (IaaS) oder Plattform (PaaS) beauftragt wird, sondern explizit Aufgaben der steuerrechtlichen Buchführung übernehmen soll, sodass eine Eingrenzung auf SaaS-Servicemodelle vorgenommen werden könnte.

Abgerundet wird der Abschnitt durch rechtspolitische Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber und die Herausarbeitung von Maßnahmen, welche vor dem

²¹⁶ Dörfler/Rautenstrauch/Adrian, BB 2009, 580, 586.

²¹⁷ Zur wachsenden praktischen Bedeutung solcher Systeme Böse/Rockenbach, MDR 2018, 70.

²¹⁸ Ablehnend etwa Hannig, NWB 2013, 3604, 3606; befürwortend etwa Schütte/Götz, DStR 2020, 90, 91.

²¹⁹ So etwa Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 67; Schimmele, AO-StB 2011, 347, 350.

Hintergrund der hier diskutierten Problemlagen in das Tax Compliance-Management-System zu integrieren sind. Dass damit zusätzliche Anforderungen an die Tax Compliance bestehen, zeigt schon die dem Steuerpflichtigen auferlegte Anzeigepflicht nach § 146 Abs. 2b S. 4 AO, welche bei einer Veränderungen der Umstände nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO ausgelöst wird.

Praxisbeispiel: Die A&B OHG ist ein kleines Dienstleistungsunternehmen aus dem Bereich Messebau mit Sitz in Potsdam. Die Buchführungsaufgaben werden nahezu vollständig digital abgewickelt. Unter anderem das Buchführungssystem, welches momentan noch auf einem Terminalserver vor Ort betrieben wird, soll unverändert in eine Private Cloud beim Dienstleister C AG ausgelagert werden, der sein Hauptrechenzentrum bei Frankfurt am Main und zwei weitere bei London²²⁰ und in Zürich betreibt. Die konkreten Standorte hat die C AG der A&B OHG mitgeteilt. Für Leistungsspitzen bietet die C AG ihren Kunden an, Datenverarbeitungsvorgänge mittels einer Hybrid Cloud-Lösung²²¹ an einen weiteren Anbieter auszulagern.

Rechtliche Fragestellung: Es stellt sich nun die Frage, ob überhaupt ein Antrag nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO gestellt werden muss, da sich das Hauptrechenzentrum der C AG im Inland befindet. Falls ein Antrag gestellt werden muss, stellt sich für die A&B OHG weiterhin die Frage, welche Informationen der Finanzbehörde nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO mitgeteilt werden müssen und was bei der Gestaltung des Vertrags mit der C AG zu beachten ist.

1. Standort des Datenverarbeitungssystems

Selbst wenn es nicht zur Beauftragung eines Dritten kommt, muss der Steuerpflichtige nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO der zuständigen Finanzbehörde den Standort des Datenverarbeitungssystems mitteilen. Damit sind zwei Tatbestandsmerkmale angesprochen. In logischer Reihenfolge muss zunächst die Reichweite des Tatbestandsmerkmals des Datenverarbeitungssystems bestimmt werden, damit in einem zweiten Schritt dessen Standort oder gegebenenfalls Standorte lokalisiert werden können.

²²⁰ Mit dem sogenannten Brexit ist das Vereinigte Königreich von Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union ausgetreten, sodass es sich nicht mehr um einen Mitgliedstaat handelt. Verlagerungen der steuerrechtlichen Buchführung richten sich daher künftig nach § 146 Abs. 2b AO. Für in der Vergangenheit bereits auf Grundlage von § 146 Abs. 2a AO a.F. bewilligte Verlagerungen ergeben sich dadurch keine Änderungen, denn die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2a S. 2 AO a.F. stimmen grundsätzlich mit denen des § 146 Abs. 2b AO überein. Zur Behandlung solcher Altfälle siehe noch die Ausführungen unter Gliederungspunkt D. VI. 4. a) auf S. 422.

²²¹ Zur Erklärung dieses technischen Modells siehe sogleich Gliederungspunkt D. III. 1. b) aa) (2) auf S. 344.

a) Reichweite des Tatbestandsmerkmals des Datenverarbeitungssystems

In der Literatur wird im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO bis heute heftig diskutiert, was unter dem Tatbestandsmerkmal „Datenverarbeitungssystem“ zu verstehen ist.²²² Dahinter verbirgt sich die Frage, welche Systeme den Standort überhaupt definieren und welche (Vor-)Systeme in den Bewilligungsantrag mit aufgenommen werden müssen.²²³ So wird vertreten, dass die Mitteilungspflicht auch Nebenserver erfasse, die sich nicht am physischen Standort des Hauptservers befinden.²²⁴ Teilweise wird sogar angeführt, dass nach dem Sinn und Zweck sämtliche vom Buchführungssystem genutzten Speicher, die für eine forensische Untersuchung relevant sind, den Standort definieren.²²⁵ Andere Beiträge schränken die Pflicht zur Standortangabe dagegen auf Grund der Medienbezogenheit auf den Datenaufbewahrungsort ein.²²⁶

Im Hinblick auf diesen Streit kann die Vorarbeit aus dem vorherigen Abschnitt fruchtbar werden. So lässt sich nach den dort erarbeiteten Erkenntnissen eine Eingrenzung durch eine Kategorisierung bestimmter Systeme als Vor- oder Nebensystem schon auf Grund der praktischen Zuordnungsschwierigkeiten nicht vornehmen.²²⁷ Jedoch ist eine sachgerechte Eingrenzung anhand der Datenbestände möglich.²²⁸ In der Konsequenz müssen alle Standorte, an denen sich vom Zugriffsrecht der Finanzbehörde erfasste Datenbestände befinden, auch als von der Mitteilungspflicht des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO umfasst angesehen werden.

b) Standortbestimmung und Datenverarbeitung in der Cloud

Im Falle des Einsatzes nur eines Stand-Alone-Servers ist eine Standortbestimmung ohne Probleme möglich. Als Standort muss dann der Ort angegeben werden, an dem sich das System physisch befindet. Solche Modelle sind in der betrieblichen Praxis allerdings immer seltener vorzufinden.

Problematischer ist die rechtliche Einordnung des Standorts bei Cloud-Systemen, die in der Praxis inzwischen sehr weit verbreitet sind. So wird vertreten, dass eine Standortangabe bei Cloud-Systemen schwierig²²⁹ und oft sogar gänzlich unmög-

²²² Siehe etwa *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 694 m. w. N.

²²³ *Dörfler/Rautenstrauch/Adrian*, BB 2009, 580, 586.

²²⁴ *Weinbrenner*, DStR 2009, 2082, 2084.

²²⁵ *Melan/Karrenbrock*, StBp 2009, 355, 358; für ein weites Verständnis wohl auch *Wargowske/Werner*, beck.digitax 2020, 133, 136.

²²⁶ *Goldshteyn*, StBp 2010, 93, 96.

²²⁷ Siehe schon das Ergebnis unter Gliederungspunkt D. II. 2. b) auf S. 303.

²²⁸ Zusammenfassend werden die Eingrenzungsmöglichkeiten anhand verschiedener Datenbestände unter Gliederungspunkt D. II. 3. f) auf S. 321 dargestellt.

²²⁹ *Hilber/Knorr/Müller*, CR 2011, 417, 420; mit dieser Aussage insbesondere für Public Clouds *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 700.

lich²³⁰ sei, da bei solchen Systemen keine vorhersehbar konkreten Server- und Speicherkapazitäten genutzt würden. Deshalb wird die Möglichkeit der Bewilligung einer Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung in die Cloud teilweise abgelehnt.²³¹

Bevor eine rechtliche Bewertung erfolgen kann, sollte für eine wissenschaftliche Aufarbeitung zunächst herausgearbeitet werden, was genau unter solchen Cloud-Systemen zu verstehen ist, welche Servicemodelle sowie Betriebsformen existieren und welche technischen Funktionsweisen dem zugrunde liegen. Schließlich existieren vielfältige Ausprägungen des Cloud-Computing,²³² sodass eine seriöse rechtliche Bewertung nur auf Grundlage der technischen Gegebenheiten erfolgen kann.

aa) Funktionsweise von Cloud-Systemen

Bei der Beschreibung der Funktionsweise von Cloud-Systemen stellt sich als Erstes das Problem, dass keine einheitliche Definition des Cloud-Computing existiert.²³³ Zunehmende Verbreitung findet die Beschreibung des US-amerikanischen National Institute of Standards and Technology (NIST),²³⁴ einer Fachgruppe des US-Handelsministeriums. Danach kann Cloud-Computing als eine Ansammlung leicht zu nutzender und zugreifbarer Ressourcen, wie Hardware, Entwicklungsplattformen oder Anwendungssoftware, beschreiben werden, welche dynamisch, ohne größeren Aufwand und durch nur minimale Interaktion mit dem Dienstleister an variable Lasten angepasst und konfiguriert werden können.²³⁵

Wichtig ist dabei, dass es sich beim Cloud-Computing nicht etwa um eine spezielle Technologie handelt, sondern um Bereitstellungsmodelle für skalierbare IT-Leistungen über Netzwerkverbindungen als standardisierte Dienstleistung.²³⁶

Trotz der unterschiedlichen und unscharfen Definitionen in der Literatur lässt sich die Funktionsweise von Cloud-Systemen anhand der charakteristischen Eigenschaften und durch eine Abgrenzung von herkömmlichen Outsourcing-Modellen

²³⁰ Knorr, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 6, Rn. 101.

²³¹ So etwa Hannig, NWB 2013, 3604, 3606.

²³² Heckmann, in: Heckmann, juris-PK Internetrecht, Kapitel 9, Rn. 669; ein Überblick findet sich bei Biereckhoven, ITRB 2015, 169.

²³³ Bräutigam/Thalhofer, in: Bräutigam, IT-Outsourcing und Cloud-Computing, Teil 14, Rn. 1; Stögmüller, in: Leupold/Glossner, Münchener Anwaltshandbuch IT-Recht, Teil 4, Rn. 1.

²³⁴ In Mell/Grance, The NIST Definition of Cloud Computing, S. 2 heißt es: „Cloud computing is a model for enabling ubiquitous, convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e. g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction.“

²³⁵ Krcmar, in: Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch, § 1, Rn. 31.

²³⁶ Knorr, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 1 A, Rn. 1 f.

bestimmen. Zu diesen zentralen Eigenschaften des Cloud-Computing zählen die Skalierbarkeit, die Virtualisierung und der Zugriff über ein Netzwerk.²³⁷

Die Systemeigenschaft der Skalierbarkeit bedeutet, dass Ressourcen bei steigender Auslastung ohne umfangreiche Veränderungen des Systems oder der Konfiguration erweitert und bereitgestellt werden können.²³⁸ Aus Sicht des Nutzers scheint es beim Cloud-Computing dadurch so, als ob nahezu unendliche Ressourcen zur Verfügung stehen, die jederzeit bei Bedarf abgerufen werden können.²³⁹ In dieser Skalierbarkeit dürfte der Hauptvorteil und gleichzeitig der Grund liegen, weshalb sich Cloud-Computing inzwischen so enorm verbreitet hat. So ist es gerade für mittelständische Unternehmen viel ökonomischer, Speicherkapazität und Rechenleistung, die in großem Umfang ohnehin nicht durchgängig benötigt wird, nur bei entsprechendem Bedarf einzukaufen und diese Ressourcen in der restlichen Zeit gegebenenfalls mit anderen Nutzern zu teilen.²⁴⁰ Gerade diese Möglichkeit wird bei Cloud-Systemen auf Grund der Skalierbarkeit geboten.

Die Virtualisierung beschreibt die Abstraktion logischer Systeme von der darunter liegenden Hardwareebene, also die Entkoppelung von der physischen Infrastruktur und Implementierung.²⁴¹ Vergleichen lässt sich diese Eigenschaft etwa mit einer Hängematte, die ebenfalls abstrakt von einzelnen Fäden existiert. So ist eine gute Hängematte grundsätzlich nicht auf einzelne Fäden angewiesen, sondern hält auch dann, wenn der eine oder andere Faden reißt. Ebenso wie bei der Cloud kann das Reißen eines systemrelevanten Fadens aber auch zum Absturz des Gesamtsystems führen.

Die Eigenschaft des Zugriffs über ein Netzwerk kann deshalb zur Charakterisierung des Cloud-Computing herangezogen werden, weil die zugrundeliegenden Ressourcen regelmäßig nicht beim Nutzer vor Ort lokalisiert sind und sich darüber hinaus zumeist an verschiedenen Standorten befinden. Der Zugriff erfolgt also aus Nutzersicht meist über einen Client wie den Internetbrowser oder eine entsprechende App.²⁴²

In negativer Hinsicht lässt sich das Cloud-Computing grundsätzlich²⁴³ vom herkömmlichen Outsourcing, Application Service Providing und vom Housing ab-

²³⁷ *Krcmar*, in: Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch, § 1, Rn. 32.

²³⁸ *Wicker*, MMR 2012, 783, auch mit Erwägungen, welche Qualitätsanforderungen an die Skalierbarkeit zu stellen sind.

²³⁹ *Mell/Grance*, The NIST Definition of Cloud Computing, S. 2; *Krcmar*, in: Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch, § 1, Rn. 32.

²⁴⁰ Zur diesbezüglichen Illustration siehe schon das einleitende Beispiel des Amazon-Marktplatzes im Weihnachtsgeschäft unter Gliederungspunkt A. II. 3. b) auf S. 41.

²⁴¹ *Krcmar*, Informationsmanagement, S. 317.

²⁴² *L'habitant*, Ubg 2019, 626, 628; *Söbbing*, in: Söbbing/Frase/Fritzemeyer/Funk/Heinbuch/et al., Handbuch IT-Outsourcing, Teil 2, Rn. 393 f.

²⁴³ Auf Grund der vielfältigen technischen Gestaltungsmöglichkeiten ist die Abgrenzung hier extrem schwierig. So wäre es beispielsweise möglich, im Rahmen des Housings einen

grenzen. So werden beim Housing kundeneigene Server in einem Rechenzentrum des Dienstleisters aufgestellt, der grundsätzlich nur für die Netzwerkanbindung und sichere Verwahrung verantwortlich ist.²⁴⁴ Beim Outsourcing werden IT-Infrastrukturen auf ein bestimmtes Rechenzentrum ausgelagert, wo der Dienstleister einem bestimmten Kunden dedizierte²⁴⁵ Hardware bereitstellt.²⁴⁶ Beim Application Service Providing wird dem Kunden darüber hinaus Software zur Nutzung auf dem dedizierten System zur Verfügung gestellt.²⁴⁷ Eine Abgrenzung zu diesen Geschäftsmodellen lässt sich darüber treffen, dass beim Cloud-Computing regelmäßig keine bestimmte Hardware, also kein dediziertes System, sondern allenfalls ein virtueller Server zur Verfügung gestellt wird, sodass der Nutzer den darunter liegenden realen physischen Server mit anderen Nutzern der Cloud teilen muss.²⁴⁸

Grob gesagt, handelt es sich bei einem Cloud-System um eine zumeist über das Internet verbundene Rechnerlandschaft, in die Datenverarbeitungs- oder Speicherprozesse zumeist von mehreren Nutzern gleichzeitig ausgelagert werden²⁴⁹ Diese Rechnerlandschaft kann sich an verschiedenen Standorten auch über Ländergrenzen hinweg befinden,²⁵⁰ wobei die Rechen- und Speicherprozesse nicht etwa synchron durchgeführt werden, sondern die Datenverarbeitung im Gesamtverbund aufgeteilt wird. Auf Grund der für den Nutzer von außen meist nur schwer bis überhaupt nicht erkennbaren Umrisse der zugrundeliegenden Infrastruktur kann von einer Wolke (Cloud) gesprochen werden.

(1) Servicemodelle für Cloud-Computing

Im Zusammenhang mit Cloud-Dienstleistungen wird regelmäßig zuerst abgegrenzt, um welches Servicemodell es sich handelt. Insofern ergibt sich die bereits

Serverstandort anzumieten und den beim Dienstleister aufgestellten Server als Teil einer Cloud zu betreiben.

²⁴⁴ *Auer-Reinsdorff*, in: Auer-Reinsdorff/Conrad, Handbuch IT- und Datenschutzrecht, § 21, Rn. 41, auch mit dem Hinweis auf zusätzliche Nebenleistungen wie eine (redundante) leistungsstarke Stromversorgung.

²⁴⁵ Dediziert bedeutet in diesem Zusammenhang, dass nur ein bestimmter Kunde die Hardware nutzt.

²⁴⁶ *Stögmüller*, in: Leupold/Glossner, Münchener Anwaltshandbuch IT-Recht, Teil 4, Rn. 6.

²⁴⁷ *Roth-Neuschild*, in: Auer-Reinsdorff/Conrad, Handbuch IT- und Datenschutzrecht, § 13, Rn. 42.

²⁴⁸ In Abgrenzung zu den dargestellten Modellen, die auch als „single tenants“ bezeichnet werden, handelt es sich beim Cloud-Computing um „multi tenant“, siehe mit dieser Abgrenzung *Stögmüller*, in: Leupold/Glossner, Münchener Anwaltshandbuch IT-Recht, Teil 4, Rn. 7.

²⁴⁹ Sehr ähnlich *Weichert*, DuD 2010, 679 f.

²⁵⁰ *Hartung/Storm*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 4, Rn. 230.

dargestellte²⁵¹ Unterscheidung zwischen Infrastructure as a Service (IaaS)-, Platform as a Service (PaaS)- und Software as a Service (SaaS)-Dienstleistungen.

Während die Unterscheidung dieser Servicemodelle²⁵² für den Digitalisierungsaspekt der Buchführung im Steuerrecht eine erhebliche Bedeutung gewinnt,²⁵³ ist das mit dem Cloud-Anbieter vereinbarte Servicemodell für den Internationalisierungsaspekt zur Standortbestimmung im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO von untergeordneter Bedeutung. Zwar unterscheiden sich die verschiedenen Servicemodelle hinsichtlich der organisatorisch-technischen Einflussmöglichkeiten des Nutzers.²⁵⁴ Diese Unterschiede in den Einflussmöglichkeiten betreffen jedoch immer nur die Ausgestaltung hinsichtlich des Was und Wie des Datenverarbeitungsvorgangs. Mit der hier rechtlich relevanten Fragestellung nach dem Wo der Datenverarbeitung haben die Servicemodelle hingegen wenig zu tun.²⁵⁵ Deshalb soll an dieser Stelle nicht weiter auf die Unterscheidung der Servicemodelle eingegangen werden.

(2) Betriebsarten des Cloud-Computings

Von erheblicher Relevanz für die Standortbestimmung im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO ist allerdings die Art, in der die Cloud betrieben wird. Dabei kann zunächst zwischen den beiden gegensätzlichen Grundmodellen²⁵⁶ Private Cloud und Public Cloud unterschieden werden.

Als Public Cloud werden dabei Bereitstellungsmodelle bezeichnet, in denen die Cloud-Dienste einem grundsätzlich unbeschränkten Kundenkreis zur Nutzung zur Verfügung gestellt werden.²⁵⁷ Durch diese Öffnung des Kundenkreises gehören die

²⁵¹ Zur Abgrenzung und den ausführlichen Beschreibungen solcher Servicemodelle bereits Gliederungspunkt B. IV. 4. c) bb) (4) (b) auf S. 165.

²⁵² Über die in dieser Arbeit dargestellten und wohl am häufigsten vorkommenden Servicemodelle hinaus gibt es noch eine Vielzahl weiterer Angebote. In diesem Zusammenhang wird auch von „Everything as a Service“ gesprochen, siehe dazu *Schuster/Reichl*, CR 2010, 38.

²⁵³ Zu dieser für den Einsatz von Künstlicher Intelligenz entscheidenden Abgrenzung siehe Gliederungspunkt B. IV. 4. c) bb) (4) (b) auf S. 165.

²⁵⁴ *Dahmen*, BKR 2019, 533, 535.

²⁵⁵ Bedeutung kann die Frage nach dem Servicemodell nach der hier vertretenen Auslegung für das Tatbestandsmerkmal der Beauftragung gewinnen, da die Servicemodelle häufig mit einer bestimmten Betriebsform korrespondieren, dazu siehe Gliederungspunkt D. III. 2. b) auf S. 358.

²⁵⁶ Zwischen diesen zwei Grundkonzepten existiert in der Praxis wieder eine Vielzahl von Mischformen, auf die in dieser Arbeit schon aus Platzgründen nicht vollständig eingegangen werden kann.

²⁵⁷ *Weiss*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 1 A, Rn. 16 weist darauf hin, dass die Leistungen für die einzelnen Kunden dann mittels logischer Mandantenzuordnung separiert werden.

potentiellen Benutzer der Cloud regelmäßig nicht derselben Organisationseinheit, etwa demselben Konzern, wie der Anbieter des Cloud-Systems an.²⁵⁸

Demgegenüber stellt eine Private Cloud ihre Dienstleistungen nur einem vorab festgelegten Kundenkreis zur Verfügung.²⁵⁹ Zu einer solchen Private Cloud werden regelmäßig unternehmensinterne Rechenzentren zusammengeschaltet, die von einem Shared-Service-Center betrieben werden und ihre Dienstleistungen über ein unternehmensinternes Intranet oder per Virtual Private Network (VPN) zur Verfügung stellen.²⁶⁰ Bei diesem idealtypischen Modell gehören alle Benutzer und der Anbieter des Cloud-Systems derselben organisatorischen Einheit an.²⁶¹

Dass es sich hier nur um idealtypische Grundmodelle handelt, zeigt sich schon an den Entwicklungen, die solche Angebote am Markt regelmäßig nehmen. So werden etwa Shared-Service-Center, die unter Einsatz von Cloud-Systemen mit Aufgaben der steuerrechtlichen Buchführung intern für einen Konzern betraut sind, regelmäßig versuchen, die Aufgaben in einer kostengünstigeren Art und besseren Qualität als externe Anbieter zu erbringen, um ihre Existenz im Konzernverbund überhaupt rechtfertigen zu können. Durch die Herausbildung einer Wettbewerbsfähigkeit gegenüber externen Anbietern wird es allerdings für den Konzern lukrativ, die Leistungen auch am Markt, also öffentlich anzubieten. Dabei führt ein solcher Marktprozess regelmäßig auch zur Öffnung des Cloud-Systems, sodass die Private Cloud zu einer Public Cloud werden kann.²⁶²

Gleichzeitig existieren auch in der Theorie Mischformen wie etwa die Community Cloud oder die Hybrid Cloud. Als Community Cloud wird eine nichtöffentliche Cloud bezeichnet, die von mehreren Organisationen mit ähnlichen Anforderungsprofilen geteilt wird.²⁶³ Eine Hybrid Cloud stellt eine echte Kombination der Grundmodelle dar, bei der eine Private Cloud mit einer Public Cloud verbunden wird und über eine gemeinsame Schnittstelle ein Austausch der Daten über die gesamte Infrastruktur hinweg ermöglicht wird.²⁶⁴

²⁵⁸ Auch zu den Abrechnungsmodellen, die bei Public Clouds regelmäßig nicht über Rahmenverträge, sondern über eine Abrechnung auf Grund der tatsächlich benutzten Ressourcen laufen, siehe *Schmidt/Pruß*, in: Auer-Reinsdorff/Conrad, Handbuch IT- und Datenschutzrecht, § 3, Rn. 323.

²⁵⁹ *Weiss*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 1 A, Rn. 14.

²⁶⁰ *Krcmar*, in: Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch, § 1, Rn. 37 f.

²⁶¹ *Schmidt/Pruß*, in: Auer-Reinsdorff/Conrad, Handbuch IT- und Datenschutzrecht, § 3, Rn. 324.

²⁶² Die verschiedenen Entwicklungsstufen eines solchen „Evolutionspfads“ aufzeigend *Krcmar*, in: Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch, § 1, Rn. 39 ff.

²⁶³ *Schmidt/Pruß*, in: Auer-Reinsdorff/Conrad, Handbuch IT- und Datenschutzrecht, § 3, Rn. 324 mit dem Beispiel einer Cloud speziell für eine Gruppe von Krankenhäusern.

²⁶⁴ Die Zuschaltung von Ressourcen aus der Public Cloud wird dabei insbesondere genutzt, um Kapazitätsengpässe der eigenen Private Cloud aufzufangen, siehe zu diesem Modell *Krcmar*, in: Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch, § 1, Rn. 50.

bb) Rechtliche Einordnung von Cloud-Systemen

Aus rechtlicher Perspektive bereitet beim Einsatz von Cloud-Systemen insbesondere die Systemeigenschaft der Virtualisierung erhebliche Probleme. So erschwert die Entkoppelung von einer physischen Infrastruktur die Standortbestimmung i.S.d. § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO. Ebenso kann die Systemeigenschaft der Skalierbarkeit die Vorhersehbarkeit einschränken, auf welche konkreten Rechensysteme der Datenverarbeitungsprozess ausgedehnt wird.

Die dadurch in der Praxis ausgelöste Rechtsunsicherheit ist auch deshalb so groß, weil nach aktuellen Zahlen einer repräsentativen Umfrage von Bitkom Research im Auftrag der KPMG inzwischen bereits fast drei von vier Unternehmen in Deutschland Rechenleistungen aus der Cloud nutzen.²⁶⁵

Wie dringend das Bedürfnis der Praxis nach Rechtssicherheit in diesem Bereich ist, zeigt schon, dass kurz nach Inkrafttreten der neuen GoBD zum 1. 1. 2020²⁶⁶ die darin erstmalig enthaltene Erwähnung des Wortes „Cloud“ in der Literatur als Durchbruch gefeiert wird und große Begeisterung auslöst. So wird etwa geschrieben, dass vor dieser Änderung „erhebliche Zweifel an der Zulässigkeit von Cloud-Lösungen“²⁶⁷ bestanden, was nahelegt, dass diese Zweifel nun beseitigt seien. Ebenso wird vertreten, dass durch die neuen GoBD für das Cloud-Computing „klare Regeln aufgestellt werden“²⁶⁸. Ob die beiläufige²⁶⁹ Erwähnung der Cloud bei der Feststellung, dass es für die Definition des Datenverarbeitungssystems „nicht darauf an[komme], ob die betreffenden DV-Systeme vom Steuerpflichtigen als eigene Hardware bzw. Software erworben und genutzt oder in einer Cloud bzw. als eine Kombination dieser Systeme betrieben werd[e]“²⁷⁰, klare Regeln schafft, ist allerdings nicht eindeutig. Diese Skepsis ist insbesondere vor dem Hintergrund angebracht, dass im hier zitierten Abschnitt der GoBD gerade keine Verbindung zur Auslandsbuchführung und zur Norm des § 146 Abs. 2b AO hergestellt wird.

Was für den Praktiker im täglichen Kontakt mit den Finanzbehörden, die einer Verlagerung der Buchführung in das Ausland auf Cloud-Basis zumindest nach

²⁶⁵ Insgesamt gaben 73 Prozent der befragten 553 Unternehmen ab 20 Mitarbeitern an, bereits Cloud-Computing zu nutzen. Siehe dazu <https://bit.ly/3bOOMYs>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021. Zu weiteren statistischen Daten im Zusammenhang mit dieser Entwicklung siehe schon Gliederungspunkt A. IV. 1. d) auf S. 59.

²⁶⁶ Zum zeitlichen Anwendungsbereich siehe BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1286, Rn. 183 f.

²⁶⁷ So etwa *Schütte/Götz*, DStR 2020, 90, 91.

²⁶⁸ So etwa *Hafner*, BB 2020, 363, 366.

²⁶⁹ Von 11665 Wörtern in BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269 ff. kommt das Wort „Cloud“ tatsächlich nur einmal vor.

²⁷⁰ BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1272, Rn. 20.

bisherigen Erfahrungen eher restriktiv gegenüberstanden,²⁷¹ aus nachvollziehbaren Gründen als Durchbruch erscheinen mag, ist aus seriös wissenschaftlicher Perspektive allerdings noch kein Grund zum Jubeln. Schließlich handelt es sich bei den GoBD lediglich um interne Verwaltungsvorschriften der Finanzbehörden. Die Definition in der höherrangigen Norm des § 146 Abs. 2b AO kann daher nicht an die Auslegung in den GoBD gebunden sein.²⁷² Und auch unter dem Aspekt des Art. 3 Abs. 1 GG lässt sich eine Bindungswirkung nur dann herstellen, wenn es sich um Auslegung handelt, die sich noch im gesetzlichen Rahmen bewegt.²⁷³

Vor diesem Hintergrund bedarf es einer tieferen Auslegung des Tatbestandsmerkmals des Datenverarbeitungssystems in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO, um herauszufinden, ob der Einsatz von Cloud-Systemen zulässig ist.

(1) Wortlaut des „Datenverarbeitungssystems“
kann mehrere Server erfassen

Einen ersten Ansatzpunkt zur Beantwortung der Fragestellung, ob der Einsatz von Cloud-Systemen zulässig ist, kann die Auslegung nach dem Wortlaut liefern. So könnte man sich auf den Standpunkt stellen, dass eine Verlagerung von Daten in die Cloud schon deshalb nicht zulässig ist, da der Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO „Standort des Datenverarbeitungssystems“ im Singular formuliert ist. Eine Cloud setzt sich nach den dargestellten technischen Grundlagen aber regelmäßig aus mehreren Servern zusammen, auf denen die Cloud durch die Systemeigenschaft der Virtualisierung abstrakt von diesen Servern betrieben wird. Allerdings erscheint eine solche kleinteilige Betrachtung zu formal. So könnte man als *argumentum ad absurdum* anführen, dass sich selbst bei einem Rechner die Frage stellen würde, ob etwa eine externe Festplatte zur Datensicherung noch zu dem Rechner gehört oder ob es sich schon um ein eigenes Datenverarbeitungssystem handelt. Schließlich spricht man auch in der Informatik bei einer verteilten Datenverarbeitung auf mehreren Rechnern von einem System.²⁷⁴

Dass ein Datenverarbeitungssystem aus mehreren Servern bestehen kann, bestätigt auch eine Gesamtbetrachtung der Abgabenordnung. Das Wort „Datenverarbeitungssystem“ wird nur in den §§ 146, 147 AO genannt. Eine Nennung im Plural findet dabei nie statt, was ebenfalls nahelegt, dass ein Datenverarbeitungssystem aus mehreren Einzelelementen bestehen kann. Außerdem wird in § 147 Abs. 6 AO angeordnet, welche Rechte die Finanzbehörde hat, wenn die Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO „mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt“ wurden. Dass

²⁷¹ Mit dieser Erfahrung auch *Greulich/Riepol*, NJW IT-Spezial-Recht 2016, abrufbar unter: <https://bit.ly/3aHlGm8>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

²⁷² Zur Bindungswirkung der untergesetzlichen GoBD bereits Gliederungspunkt B. I. 5. auf S. 80.

²⁷³ Zu diesem methodischen Ansatz bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. b) aa) auf S. 127.

²⁷⁴ Siehe etwa die Terminologie bei *Bengel*, Grundkurs Verteilte Systeme, S. 6.

sämtliche Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO mit nur einem physischen Rechner erstellt werden, erscheint gerade mit Blick auf große Unternehmen fernliegend. Der Wortlaut spricht also für die Zulässigkeit des Einsatzes von Cloud-Systemen.

(2) Gesetzesbegründung versteht unter System
die Gesamtheit mehrerer Systeme

Bei historischer Auslegung lässt sich ein Ansatzpunkt in der Gesetzesbegründung zum Entwurf des Jahressteuergesetz 2009 finden. Dort spricht der Gesetzgeber für § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 AO i. d. F. JStG 2009, der dem heutigen § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO entspricht, davon, dass „[d]er Steuerpflichtige [...] den Standort des Datenverarbeitungssystems angeben [müsse]“, damit „[g]egebenenfalls notwendige Beschlagnahmemaßnahmen [...] auch nach Verlagerung der DV-Buchführungssysteme möglich bleiben“.²⁷⁵ Durch die Verwendung des Plurals „DV-Buchführungssysteme“ zur Erläuterung des Tatbestandsmerkmals findet sich auch dort ein Indiz, dass der Gesetzgeber als „Datenverarbeitungssystem“ die Gesamtheit mehrerer „DV-Buchführungssysteme“ verstanden wissen wollte. Damit deutet die Intention des Gesetzgebers schon für die ursprüngliche Gesetzesfassung eine Aufteilungsmöglichkeit auf mehrere Standortorte und eine technische Entwicklungsoffenheit an. Auch die Historie spricht mithin für die Zulässigkeit des Einsatzes von Cloud-Systemen.

(3) Virtualisierung des Cloud-Systems
führt nicht zur Unbestimmbarkeit des Standorts

Der Sinn und Zweck der Mitteilungspflicht besteht darin, Beschlagnahmemaßnahmen durch die zuständigen Behörden zu ermöglichen.²⁷⁶ Insofern wird in weiten Teilen der Literatur eingewandt, dass eine Standortbestimmung für § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO auf Grund der technischen Gegebenheiten von Cloud-Systemen regelmäßig schwierig sei,²⁷⁷ dem Steuerpflichtigen der Standort gerade beim Rückgriff auf Drittanbieter oft unbekannt sei²⁷⁸ und der Ort der konkreten Datenverarbeitung und -ablage mit der Zeit wechseln könne.²⁷⁹

Zuzugeben ist diesen Einwänden, dass eine Standortbestimmung auf Grund der Systemeigenschaft der Virtualisierung bei Cloud-Systemen erheblich erschwert

²⁷⁵ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 81, linke Spalte.

²⁷⁶ *Goldshteyn*, StBp 2010, 93, 96.

²⁷⁷ *Hilber/Knorr/Müller*, CR 2011, 417, 420; mit dieser Andeutung auch *Rogge*, BB 2015, 1823, 1825; *Sinewe/Frase*, BB 2011, 2198, 2200.

²⁷⁸ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 52; *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3606; dieses Argument im Hinblick auf die Public Cloud und Hybrid Cloud vertretend *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 695.

²⁷⁹ *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3606; *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 695.

wird. Auch führt die Systemeigenschaft der Skalierbarkeit dazu, dass Lasten im Cloud-System auf freie Rechenkapazitäten verteilt werden, wodurch der konkrete Ort der Datenverarbeitung und -speicherung wechseln kann.

Diese Schwierigkeiten führen aber keineswegs zu einer Unmöglichkeit der Standortbestimmung.²⁸⁰ Schließlich müssen auch in virtualisierten Systemumgebungen irgendwo physische Ressourcen existieren, die das virtualisierte Cloud-System stützen. Für diese physischen Ressourcen, etwa Rechenzentren, ist eine Standortbestimmung durchaus möglich. Je kleiner der Systemverbund ist, desto einfacher wird die Standortbestimmung. Deshalb dürfte die Standortbestimmung bei einer Private Cloud erheblich leichter sein.²⁸¹

Aber auch bei Hybrid Clouds²⁸² oder reinen Public Clouds, die von einem Drittanbieter betrieben werden, ist eine Standortbestimmung möglich. Insofern wird eingewandt, dass der Anbieter des Cloud-Systems regelmäßig kein Interesse an der Preisgabe der Standorte habe, da damit das Risiko etwa von Sabotageakten oder Anschlägen einhergeht.²⁸³ Diesem Argument ist zuzugeben, dass Rechenzentren als kritische Infrastruktur besonderen Gefährdungslagen ausgesetzt sind²⁸⁴ und Cloud-Anbieter in der Vergangenheit deshalb häufig keine Auskunft über konkrete Standorte gegeben haben. Inzwischen ist wohl auch auf Grund der mit gesetzlichen Bestimmungen einhergehenden gestiegenen Nachfrage nach verbindlichen Standortbestimmungen ein Paradigmenwechsel bei vielen Cloud-Anbietern eingetreten, sodass sich viele Anbieter inzwischen auf verbindliche Vereinbarungen oder Auskünfte zum Standort einlassen.²⁸⁵

Im Ergebnis führt die Virtualisierung des Cloud-Systems also keineswegs dazu, dass der Standort nicht bestimmbar wäre. Dies gilt auch für solche Systeme, die ganz oder zum Teil von einem Drittanbieter betrieben werden.²⁸⁶

Auf Grundlage dieser Erkenntnis lässt sich auch das durch die Skalierbarkeit entstehende Problem der wechselnden Datenverarbeitungs- und -speicherungsorte lösen. So wird in der Literatur vertreten, beim Cloud-Computing müsse sich zu-

²⁸⁰ Andere Ansicht *Knorr*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 6, Rn. 101, der von einer oft gänzlichen Unmöglichkeit ausgeht.

²⁸¹ In diese Richtung auch *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 695.

²⁸² Die Vorschrift des § 146 Abs. 2a AO a.F. als „geeignetes Anwendungsszenario einer Hybrid Cloud“ ausmachend *Böse/Rockenbach*, MDR 2018, 70, 74.

²⁸³ *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 695.

²⁸⁴ Zu entsprechenden Sicherungsmaßnahmen für die physischen Datenverarbeitungszentren siehe *Cahsor/Sorge*, in: Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch, § 10, Rn. 10.

²⁸⁵ *Hartung/Storm*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 4, Rn. 232 auch mit der Feststellung, dass dies insbesondere den B2B-Markt betrifft, wenn der Nachfrager eine entsprechende Marktmacht hat.

²⁸⁶ Es ist also an dem Steuerpflichtigen, entsprechende Auskünfte und Garantien beim Cloud-Anbieter einzuholen. Zu entsprechenden Compliance-Maßnahmen siehe Gliederungspunkt D. III. 3. b) auf S. 362.

mindest jeweils ein Server im Inland befinden, damit eine Inlandsbuchführung vorliege,²⁸⁷ sodass der Tatbestand des § 146 Abs. 2b AO nicht ausgelöst werde. Dagegen spricht jedoch, dass das technische Speicher- und Verarbeitungsmodell bei Cloud-Systemen nicht wie bei einem Spiegelserver²⁸⁸ auf eine Redundanz²⁸⁹ zwischen den Standorten angelegt ist, sondern die Daten an demjenigen physischen Standort verarbeitet werden, an welchem gerade Rechen- oder Speicherkapazitäten zur Verfügung stehen. Obgleich dieser Umstand dazu führt, dass grundsätzlich²⁹⁰ ein jederzeitiger Ortswechsel stattfinden kann, bleiben die in Betracht kommenden Orte dennoch auf die physischen Standorte beschränkt, welche, wie soeben herausgearbeitet, bestimmbar bleiben. Auch der Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO steht damit dem Einsatz von Cloud-Systemen nicht entgegen.

(4) Innere Systematik der Norm bestätigt Aufteilbarkeit auf mehrere Standorte

Dass die Eigenschaft der Virtualisierung einem Einsatz von Cloud-Systemen im Rahmen des § 146 Abs. 2b AO nicht entgegensteht, bestätigt auch die innere Systematik der Norm. Nach dem Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 1 AO ist es nämlich nicht nur zulässig, dass elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung geführt und aufbewahrt werden können, sondern die Vorschrift sieht diese Möglichkeit expliziert auch für „Teile davon“ vor. Da der Gesetzgeber mit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2010²⁹¹ die Ausdehnung auf „ein oder mehrere Teile der elektronischen Buchführung“ klarstellend²⁹² eingefügt hat, lässt sich schließen, dass eine Aufspaltung der elektronischen Buchführung sogar vom Normgeber vorgesehen und mithin als zulässig erachtet wird. Die systematische Auslegung stützt also ebenfalls die Zulässigkeit des Einsatzes von Cloud-Systemen.

²⁸⁷ So wohl *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 52.

²⁸⁸ Eine Darstellung der technischen Funktionsweise solcher Spiegelserver findet sich unter Gliederungspunkt C. I. 2. d) aa) auf S. 222.

²⁸⁹ Zu dennoch möglichen Konzepten zur Datensicherung siehe *Intveen/Hilber/Rabus*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 2, Rn. 322 ff.

²⁹⁰ Zur trotzdem technisch bestehenden Möglichkeit einer Verarbeitungspriorisierung und -eingrenzung für Datenbestände, die insbesondere für sensible Daten in einer Hybrid Cloud angewandt wird, siehe *Krcmar*, in: Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch, § 1, Rn. 50.

²⁹¹ BGBl. I 2010, 1768, 1793.

²⁹² So die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 17/2249, S. 87, linke Spalte unten.

cc) Rechtliche Folgerung für die steuerrechtliche Buchführung

Die Auslegung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO bestätigt, dass trotz teilweise sehr kritischer Stimmen in der Literatur²⁹³ der Einsatz von Cloud-Systemen auch bei einer Verlagerung der elektronischen Buchführung auf Grundlage dieser Vorschrift zulässig ist. Dies gilt für alle Betriebsarten von Cloud-Systemen, also sowohl für eine Private Cloud wie auch für eine Public Cloud. Wobei für letztere erhöhte Compliance-Anforderungen zu stellen sind.²⁹⁴

Da sich die Zulässigkeit des Einsatzes von Cloud-Systemen durch Auslegung der gesetzlichen Norm des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO bestätigen lässt, wird es für die Praxis möglich, Rechtssicherheit über eine Selbstbindung der Verwaltung nach Art. 3 Abs. 1 GG i. V. m. Nr. 1.11 GoBD²⁹⁵ herzustellen.²⁹⁶ Zwar bleibt die Problematik, dass die Cloud nur einmal beim Datenverarbeitungssystem unter Nr. 1.11 genannt und damit durch die GoBD in keinen direkten Zusammenhang zur Regelung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO gesetzt wird. Jedoch kann bei systematischer Auslegung der GoBD argumentiert werden, dass die Erwähnung unter dem Oberpunkt „1. Allgemeines“ stattfindet, der quasi einen Allgemeinen Teil der Verwaltungsvorschrift bildet.

dd) Dynamische Kapazitätssteuerung mittels Künstlicher Intelligenz

Am Markt noch nicht durchgesetzt, aber bereits absehbar ist der weitreichende Einsatz von Künstlicher Intelligenz zur dynamischen Kapazitätssteuerung von Multi-Cloud-Systemen. Dabei wird die Künstliche Intelligenz eingesetzt, um Auslastungsmuster in einer Cloud-Infrastruktur zu erkennen und dann mittels prädiktiver Fähigkeiten Speicher- beziehungsweise Rechenkapazitäten dynamisch verwalten zu können.²⁹⁷ Vereinfacht gesagt, können dabei mehrere Cloud-Systeme von einer Künstlichen Intelligenz je nach Bedarf zusammen- oder abgeschaltet werden. Der Vorteil solcher autonomen Systeme liegt darin, dass Auslastungsspitzen und Kapazitätsengpässe mittels Musteranalyse vorhergesagt und durch die automatisierte bedarfsgerechte Zusammenschaltung eine effiziente Auslastung des Verbundsystems gewährleistet werden kann.

Dadurch entstehen für den Endkunden nicht nur Kostenvorteile, sondern der Anbieter ist gleichzeitig in der Lage, geringere Ausfallraten und höhere Kapazitätsgrenzen versprechen zu können. Der Grund für die bisher fehlende Markt-

²⁹³ Dazu bereits die Fußnoten 277 bis 279 auf S. 348.

²⁹⁴ Dazu noch Gliederungspunkt D. III. 3. b) auf S. 362.

²⁹⁵ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1271 f., Rn. 20.

²⁹⁶ Ohne dogmatische Herleitung, aber im Ergebnis wohl ebenso *Schütte/Götz*, DStR 2020, 90, 91.

²⁹⁷ *Vaske*, CIO 2018, abrufbar unter: <https://bit.ly/2xTROvJ>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

durchsetzung dürfte in der fehlenden Interoperabilität zwischen den Cloud-Systemen liegen, da die Anbieter bisher kaum Standardisierungsbemühungen vorangetrieben haben.²⁹⁸ Mit der Konsolidierung und Standardisierung des Cloud-Marktes dürften solche Technologien in den nächsten Jahren jedoch zum Durchbruch gelangen.

Aus rechtlicher Perspektive ergeben sich im Hinblick auf die Anforderungen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO mit dem Aufkommen dieser neuen Technologien in den nächsten Jahren zwar keine grundlegend anderen Probleme, als sie bereits heute bei Cloud-Systemen bestehen. Schließlich geht es auch dabei um die Problematik der Vorhersehbarkeit, an welchem physischen Standort die Daten verarbeitet und abgelegt werden, sowie um die Frage von mit der Zeit stattfindenden Standortwechslern. Allerdings können sich die bestehenden Probleme potenzieren, wenn auch für den einzelnen Anbieter im Multi-Cloud-Verbund nur noch schwer vorhersehbar ist, welche Entscheidungen von der Künstlichen Intelligenz getroffen werden. Insofern entsteht aber kein neues Problem auf Gesetzesebene, sondern es steigen lediglich die Anforderungen an die Implementierung organisatorisch-technischer Maßnahmen in das Tax Compliance-Management-System.²⁹⁹

2. Beauftragung von Drittanbietern

Der Aufbau eigener Serverkapazitäten im Ausland und die Verlagerung der elektronischen Buchführung durch den Steuerpflichtigen auf eigene Infrastruktur ist insbesondere bei großen Unternehmen gelebte Praxis. Bei kleinen und mittelständischen Unternehmen wird dagegen regelmäßig keine eigene Infrastruktur im Ausland errichtet, sondern eher auf einen oder mehrere Drittanbieter zurückgegriffen. Solche Konstellationen liegen auch dort vor, wo sich Steuerpflichtige mobiler Apps zur Buchführung bedienen und die entsprechenden Softwarehersteller die Infrastruktur zum Betrieb dieser Apps auf Cloud-Lösungen hosten, die sich zumindest auch im Ausland befinden.

Dementsprechend hat der Gesetzgeber bereits bei der Einführung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 daran gedacht, dass der Steuerpflichtige in vielen Konstellationen auf die Infrastruktur eines Dritten zurückgreifen wird.³⁰⁰ Bei Lektüre des Gesetzeswortlauts des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO scheint es sich hinsichtlich der Beauftragung des Dritten und der sich daraus ergebenden Mitteilungspflicht für

²⁹⁸ *Krcmar*, in: *Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch*, § 1, Rn. 32, begründet die fehlenden Standardisierungsbemühungen mit dem noch nicht konsolidierten Markt für Cloud-Angebote, in dem viele Anbieter versuchen, möglichst viele Kunden durch Lock-In-Effekte an sich zu binden und dadurch einen eigenen Standard zu etablieren.

²⁹⁹ Dazu siehe noch Gliederungspunkt D. III. 3. b) auf S. 362.

³⁰⁰ Siehe bereits die ursprüngliche Gesetzesfassung in BGBl. I 2008, 2794, 2828, linke Spalte.

den Steuerpflichtigen um eine verständliche Anforderung und damit um ein leicht zu erfüllendes Tatbestandsmerkmal zu handeln.³⁰¹

a) Umfang der Mitteilungspflicht

Umstritten ist allerdings, ob die Mitteilungspflicht des Steuerpflichtigen zu Namen und Anschrift des Drittanbieters alternativ oder kumulativ zur Standortangabe des Datenverarbeitungssystems besteht.³⁰²

aa) Auslegbarkeit des Wortlauts als kumulative oder konditionale Verknüpfung

Der genaue Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO legt fest, dass „der Steuerpflichtige der zuständigen Finanzbehörde den Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift“ mitteilen müsse.

Auf den ersten Blick spricht der Wortlaut damit für eine kumulative Verknüpfung der Mitteilungspflichten. So werden die beiden Halbsätze in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO durch das Wort „und“ verbunden, was nahelegt, dass der Standort des Datenverarbeitungssystems und der Name sowie die Anschrift des Dritten mitgeteilt werden müssen.³⁰³ Hätte der Gesetzgeber nur eine alternative Mitteilung gewollt, hätte er die beiden Halbsätze durch das Wort „oder“ verknüpfen können.

In der überwiegenden Literatur wird jedoch eingewandt, dass der Wortlaut nicht die Mitteilung des Standorts des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten „auch“ dessen Namen und Anschrift fordere.³⁰⁴ Es fehlt also ein Adverb wie „auch“ oder „ebenfalls“. Insofern wird die Einleitung des zweiten Halbsatzes „und bei“ als konditionale Bedingung verstanden, die im Falle ihrer Einschlägigkeit die vom Steuerpflichtigen zu erfüllenden Voraussetzungen auf die nachgenannten Tatbestandsmerkmale beschränkt. Für ein solches Verständnis könnte sprechen, dass durch die Formulierung „und bei“ gegenüber der Formulierung „und“ tatsächlich ein Alternativitätsverhältnis in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO begründet werden könnte.

³⁰¹ Mit einer solchen Eingangsbemerkung auch *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350, der aber zutreffend darauf hinweist, dass dem Steuerpflichtigen in der Praxis gerade bei Beauftragung eines Dritten oft nicht bekannt sei, wo sich der Serverstandort befinde.

³⁰² Für eine alternative Mitteilungspflicht *Driien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 67; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350; für eine kumulative Mitteilungspflicht *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 53.

³⁰³ *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 53.

³⁰⁴ Mit diesem Wortlautargument *Driien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 53.

Im Ergebnis gibt die genauere Betrachtung des Wortlauts ein Indiz in Richtung einer alternativen Verknüpfung, jedoch ist der Wortlaut keineswegs eindeutig.

*bb) Zweck der Beschlagnahmemöglichkeit
deutet auf kumulative Verknüpfung hin*

Wie bereits dargelegt,³⁰⁵ besteht der Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO darin, Beschlagnahmemaßnahmen durch die zuständigen Behörden zu ermöglichen.³⁰⁶ Für einen Verzicht auf die konkrete Standortmitteilung des Datenverarbeitungssystems bei Beauftragung eines Drittanbieters, also für ein alternatives Verständnis der Mitteilungspflichten, lassen sich vor allem Praktikabilitäts Erwägungen anführen.³⁰⁷ Hier ergeben sich Überschneidungen zu den Argumentationssträngen beim Einsatz von Cloud-Systemen, da es gerade bei solchen Systemen häufig auch zur Einschaltung eines Drittanbieters kommt.³⁰⁸ So wird für ein Alternativitätsverhältnis angeführt, dass schon bei Beauftragung eines Dritten unklar sein könne, wo sich der Serverstandort befinde, und der Dritte durch die unmittelbare Zugriffsmöglichkeit diesen Standort jederzeit ändern könne.³⁰⁹ Auch wird argumentiert, dass selbst bei Kenntnis des konkreten Standorts eine zügige und wirksame Amtshilfe nur von wenigen Staaten zu erwarten sei.³¹⁰ Dieses Argument wird ebenfalls in eine Praktikabilitäts Erwägung gewendet, wenn festgesellt wird, dass die Regelung zur Erreichung des zugrundeliegenden Zwecks unverhältnismäßig sei, da durch die Standortmitteilung die Mehrzahl der Steuerpflichtigen an einer wirtschaftlich sinnvollen Gestaltung ihrer Verfahrensabläufe gehindert würde.³¹¹

Diese durchaus zutreffenden Erwägungen können jedoch nur eingeschränkt überzeugen, da sie eher auf eine Abmilderung der Anforderungen aus praktischen Bedürfnissen abzielen, aber letztendlich am vom Gesetzgeber intendierten Zweck vorbeigehen. So ist etwa der Sphärengedanke, dass sich die elektronische Buchführung bei Beauftragung eines Dritten nicht mehr beim Steuerpflichtigen selbst befindet, sondern der Dritte durch seine unmittelbare Zugriffsmöglichkeit den Standort jederzeit ohne Kenntnis des Steuerpflichtigen ändern könnte, zunächst zutreffend. Für die objektiv zu erfüllende Pflicht aus § 146 Abs. 2b AO hat dies aber

³⁰⁵ Zu dieser schon für die Standortbestimmung relevanten Zielsetzung siehe Gliederungspunkt D. III. 1. b) bb) (3) auf S. 348.

³⁰⁶ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 81, linke Spalte; *Goldshteyn*, StBp 2010, 93, 96.

³⁰⁷ Sogar ausdrücklich auf „Gründe [...] der Praktikabilität“ verweisend *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350.

³⁰⁸ *Rogge*, BB 2015, 1823, 1824.

³⁰⁹ Ohne Bezug zu Cloud-Systemen, sondern auf „klassische“ Datenverarbeitungssysteme bezogen, *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350.

³¹⁰ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 67.

³¹¹ Mit dieser Aussage allgemein auf die Standortmitteilungspflicht bezogen *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 695.

keine Bedeutung. Die Berücksichtigung einer solchen Unkenntnis des Steuerpflichtigen wäre systematisch erst auf Ebene des Entschließungs- und Auswahlermessens im Rahmen der Festsetzung eines Verzögerungsgelds nach § 146 Abs. 2c Var. 2 AO relevant.³¹²

Auch hinsichtlich des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO zugrundeliegenden Zwecks kann nicht pauschal von einer Unverhältnismäßigkeit gesprochen werden. So hat der Gesetzgeber zunächst eine Einschätzungsprärogative für die Wahl der Mittel zur Erreichung des angestrebten Zwecks. Dies schließt grundsätzlich auch Optionen ein, die mit wirtschaftlichen Belastungen für den Steuerpflichtigen einhergehen.³¹³ Weiterhin kann die alleinige Mitteilung von Namen und Anschrift des Dritten nicht als gleich effektiv zur zusätzlichen Standortmitteilung gesehen werden, da die Behörde dann für Beschlagnahmemaßnahmen als Zwischenschritt die Standortdaten erst beim Dritten ermitteln müsste, was erhebliche zeitliche Verzögerung bedeuten und damit den Sicherungszweck sogar gefährden kann.

Schließlich ließe sich das angeführte Argument einer nur von wenigen Staaten zu erwartenden wirksamen Amtshilfe auch umdrehen. Gerade wenn eine wirksame Amtshilfe nur von wenigen Staaten zu erwarten ist, muss eine Standortmitteilung erfolgen, damit die zuständige Finanzbehörde prüfen kann, ob die Verlagerung in einen Staat stattfindet, bei dem eine wirksame Amtshilfe zu erwarten ist.³¹⁴ Die Anschrift des Dritten kann für diese Prüfung gerade nicht reichen, da der Dritte seine Niederlassung in einem anderen Staat unterhalten könnte, als sich das Datenverarbeitungssystem befindet, was in Zeiten der Globalisierung keineswegs fernliegend erscheint.

Letztendlich handelt es sich bei den für ein alternatives Verständnis der Mitteilungspflichten vorgebrachten Argumenten nicht um eine Auslegung der aktuellen Rechtslage, sondern eher um eine rechtspolitische Erwägung, über die aber nicht der Rechtsanwender, sondern der Normgeber zu entscheiden hat. Die Auslegung nach dem Sinn und Zweck spricht daher eher für eine kumulative Verknüpfung der Mitteilungspflichten in § 146 Abs. 2b S. 1 Nr. 1 AO.

³¹² Zu dieser Ermessenserwägung bei § 146 Abs. 2c AO noch Gliederungspunkt E. II. 2. c) auf S. 492.

³¹³ Wobei man bei dieser Argumentationslinie bereits beachten muss, dass der Gesetzgeber mit § 146 Abs. 2b AO gegenüber § 146 Abs. 2 AO schon eine Entlastung für die Steuerpflichtigen geschaffen hat.

³¹⁴ Eine solche Prüfung hat im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO etwa zu berücksichtigen, ob mit dem entsprechenden Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Auskunftsklausel besteht, dazu noch Gliederungspunkt D. V. 2. e) auf S. 404.

cc) Normenhistorie als Indiz für die Wichtigkeit der Standortmitteilung

Für die historisch-genetische Auslegung können die dargestellten Ausführungen³¹⁵ zur Einführung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009³¹⁶ sowie zur durch das Jahressteuergesetz 2010³¹⁷ kurz darauf erfolgten Reform fruchtbar gemacht werden. Bei Vergleich der beiden Fassungen³¹⁸ lässt sich nämlich feststellen, dass der Gesetzgeber die Regelung des § 146 Abs. 2a S. 5 AO i. d. F. JStG 2009 gestrichen hat.³¹⁹ Danach war es der Finanzbehörde auch ohne das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 AO i. d. F. JStG 2009, der dem heutigen § 146 Abs. 2b S. 1 Nr. 1 AO entspricht, möglich, eine elektronische Buchführung im Ausland im Wege einer Ermessensentscheidung zu bewilligen, wenn dadurch die Besteuerung nicht beeinträchtigt wurde. Die Streichung dieser Ausnahmemöglichkeit könnte darauf hindeuten, dass der Gesetzgeber die Voraussetzung des § 146 Abs. 2a S. 1 Nr. 1 AO i. d. F. JStG 2010 aufwerten wollte, indem er einen Verzicht auf den mit der Norm verfolgten Sinn und Zweck nicht mehr zur Disposition der Finanzbehörde stellte. Dies könnte dafür sprechen, dass eine Standortmitteilung auch bei einer Auslagerung auf einen Dritten erfolgen muss.

Die dargestellte Argumentation ist jedoch keineswegs zwingend. So wurde die Reform bereits ein Jahr nach dem erstmaligen Inkrafttreten der Vorschrift deshalb nötig, da die Regelung als unpraktikabel empfunden wurde und insbesondere das Zustimmungserfordernis des ausländischen Staates sich als nicht handhabbar erwies.³²⁰ Die Ausnahmemöglichkeit des § 146 Abs. 2a S. 5 AO i. d. F. JStG 2009 erfasste neben der Standortmitteilung ebenfalls das durch die Reform abgeschaffte Zustimmungserfordernis des ausländischen Staates nach § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 AO i. d. F. JStG 2009. Insofern ist es denkbar, dass der Gesetzgeber angesichts der sehr komplexen Regelung bei der Reform lediglich den Überblick verloren hat und nur die korrespondierende Ausnahmemöglichkeit zum ohnehin aufgehobenen Zustimmungserfordernis streichen wollte, also in Wirklichkeit keine Aufwertung des § 146 Abs. 2a S. 1 Nr. 1 AO i. d. F. JStG 2010 intendierte. Der Gesetzesbegründung lassen sich diesbezüglich jedenfalls keine klaren Hinweise entnehmen.³²¹ Die historisch-genetische Auslegung kann daher ein schwaches Indiz für eine kumulative Verknüpfung liefern, ist aber nicht eindeutig.

³¹⁵ Vergleiche dazu schon die Gliederungspunkte B. II. 1. auf S. 83 und 2. auf S. 86.

³¹⁶ BGBl. I 2008, 2794, 2828.

³¹⁷ BGBl. I 2010, 1768, 1793.

³¹⁸ Die beiden Fassungen sind im Anhang ab S. 638 abgedruckt.

³¹⁹ *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 349.

³²⁰ Ausführlich zu diesen Gründen siehe nochmals Gliederungspunkt B. II. 2. auf S. 86.

³²¹ Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 17/2249, S. 87.

*dd) Regelung in einheitlicher Voraussetzung
und Verhältnis zu § 146 Abs. 2b S. 4 AO*

Für ein kumulatives Verständnis der Voraussetzungen könnte bei innersystematischer Auslegung sprechen, dass der Gesetzgeber beide Voraussetzungen gemeinsam in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO normiert hat. Er hätte demgegenüber für eine alternative Verknüpfung auch einen weiteren Satz am Ende des Absatzes anfügen und dort formulieren können, dass, im Falle der Beauftragung eines Dritten, die Mitteilung von Name und Anschrift des Dritten an die Stelle der Standortmitteilung treten soll.

Dass der Gesetzgeber sich nicht für eine solche Gestaltung entschieden hat, dürfte indes daran liegen, dass dies eine erhebliche Komplexitätssteigerung für den ohnehin schon komplexen Tatbestand des § 146 Abs. 2b AO bedeutet hätte. Im Gegenteil zeigt gerade die Reform durch das Jahressteuergesetz 2010³²², dass dem Gesetzgeber an einer Vereinfachung des Tatbestands gelegen war.³²³

Weiterhin könnte für eine kumulative Normierung der Voraussetzungen in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO bei gesamt-systematischer Auslegung die Norm des § 146 Abs. 2b S. 4 AO sprechen. Danach ist eine Änderung der unter § 146 Abs. 2b S. 1 Nr. 1 AO benannten Umstände der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich mitzuteilen. Aus der fehlenden Bezugnahme auf die Voraussetzungen nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 bis Nr. 4 AO bestätigt sich, dass die Voraussetzung des § 146 Abs. 2b S. 1 Nr. 1 AO für den Gesetzgeber eine herausragende Position einnehmen sollte. Insofern wäre es merkwürdig, wenn den Steuerpflichtigen keine Pflicht zur Mitteilung träfe, wenn der Dritte, auf den der Steuerpflichtige die Buchführung ausgelagert hat, zwar nicht selbst den Standort wechselt, aber die Datenbestände in einem anderen Rechenzentrum ablegen würde. Da von einer solchen Verlagerung zwar der Standort des Datenverarbeitungssystems, nicht jedoch Name und Anschrift des Dritten betroffen wären, würde § 146 Abs. 2b S. 4 AO in diesem Falle überhaupt nicht eingreifen. Dies erscheint aber auch im Hinblick auf den herausgearbeiteten Sinn und Zweck zweifelhaft.

Weiterhin könnte man diese Argumentationskette mit einem *argumentum ad absurdum* noch verstärken. So könnte der Steuerpflichtige etwa bei Ablehnung seines Antrags auf Verlegung der elektronischen Bücher i. S. d. § 146 Abs. 2b S. 1 AO in eine bestimmte Destination auf den Gedanken kommen, einen Dritten als Strohmann dazwischen zu schalten, um die Daten später an einen vorher von der Finanzbehörde abgelehnten Ort zu verlagern. Würde die Mitteilungspflicht in § 146 Abs. 2b S. 1 Nr. 1 AO nur alternativ den Standort oder den Namen und die Anschrift des Dritten erfassen, wäre mit der späteren Verlagerung des Serverstandorts keine Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen nach § 146 Abs. 2b S. 4 AO verbunden. Mithin könnte die Anzeigepflicht nach § 146 Abs. 2b S. 4 AO durch solche Strohmann-

³²² BGBl. I 2010, 1768, 1793.

³²³ Siehe dazu bereits die Genese der Vorschrift unter Gliederungspunkt B. II. 2. auf S. 86.

gestaltungen sogar vollständig umgangen werden, sodass die Vorschrift des § 146 Abs. 2b S. 4 AO in diesen Konstellationen letztendlich leerliefe. Das kann der Gesetzgeber bei ausdrücklicher Normierung einer solchen Pflicht in § 146 Abs. 2b S. 4 AO jedoch kaum gewollt haben. Somit spricht auch die systematische Auslegung für eine kumulative Verknüpfung der Mitteilungspflichten in § 146 Abs. 2b S. 1 Nr. 1 AO.

ee) Zwischenergebnis

Sowohl für eine kumulative als auch für eine alternative Verknüpfung der Mitteilungspflichten lassen sich Argumente anführen. Folgt man der weit überwiegenden Ansicht in der Literatur³²⁴ und geht von einer alternativen Verknüpfung der Mitteilungspflichten in § 146 Abs. 2b S. 1 Nr. 1 AO aus, so sollte zumindest das Tatbestandsmerkmal der Beauftragung einschränkend ausgelegt werden, um die aufgeworfenen Argumente hinsichtlich des Regelungszwecks und der Systematik hinreichend zu berücksichtigen.³²⁵

b) Tatbestand der Beauftragung

Bisher überhaupt nicht hinterfragt wird, wie das Tatbestandsmerkmal der Beauftragung auszulegen ist. Dabei böte dieses Merkmal schon nach der heute herrschenden Ansicht einen Ansatzpunkt, um sowohl den ökonomischen Interessen der Steuerpflichtigen als auch dem Sicherheitsbedürfnis des Gesetzgebers Rechnung zu tragen.

So könnte man vertreten, dass eine Beauftragung immer nur dann vorliegt, wenn der Dritte vom Steuerpflichtigen originär mit Buchführungsaufgaben betraut wird. Beim Einsatz von Cloud-Systemen würden dadurch IaaS- und PaaS-Servicemodelle aus dem Anwendungsbereich der Beauftragung herausfallen, da der Dritte in diesen Konstellationen nur Hardware oder gegebenenfalls zusätzlich Middleware zur Verfügung stellt und dementsprechend mit der darüber liegenden Buchführungssoftware grundsätzlich nichts zu tun hat, da die Anwendungssoftware bei solchen Servicemodellen regelmäßig vom Steuerpflichtigen selbst betrieben wird.³²⁶

Bei einem Verständnis der Mitwirkungspflichten in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO als alternative Varianten böte sich damit die Möglichkeit, dass der Steuerpflichtige bei Nutzung eines SaaS-Servicemodells der Finanzbehörde nur Name und Anschrift des Dritten mitteilen müsste, nicht jedoch den Standort des Datenverarbeitungs-

³²⁴ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 67; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350.

³²⁵ Dazu sogleich im nächsten Gliederungspunkt unter D. III. 2. b) auf S. 358.

³²⁶ Zur Eigenschaft als verantwortlicher Betreiber siehe bereits Gliederungspunkt B. IV. 4. c) bb) (4) (b) auf S. 165.

systems. Bei Nutzung von IaaS- und PaaS-Servicemodellen müsste der Steuerpflichtige dagegen nur noch den Standort, nicht jedoch Name und Anschrift des Dritten mitteilen, da dann schon keine Beauftragung vorläge.

Der Vorteil einer solchen Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Beauftragung läge darin, dass eine konkrete Standortermittlung durch den Steuerpflichtigen nur noch für IaaS- und PaaS-Servicemodelle notwendig wäre. Diese Servicemodelle gehen häufig mit dem Einsatz von Private Cloud-Systemen im B2B-Bereich einher, bei denen eine Standortbestimmung für den Steuerpflichtigen deutlich einfacher möglich ist.³²⁷ Gerade für diese fiskalisch oft bedeutsameren Fälle³²⁸ kann damit dem Sicherungsbedürfnis des Gesetzgebers als Sinn und Zweck³²⁹ des § 146 Abs. 2b S. 1 Nr. 1 AO Rechnung getragen werden. Für den Cloud-Massenmarkt mit kleinen Verbrauchern, in dem sich Standortvereinbarungen auch auf Grund der fehlenden Marktmacht der Abnehmer noch nicht durchgesetzt haben,³³⁰ wäre das Tatbestandsmerkmal der Beauftragung demgegenüber regelmäßig einschlägig, da in diesem Segment vor allem SaaS-Servicemodelle zum Einsatz kommen. Durch eine Einschlägigkeit der Beauftragung würde bei einem alternativen Verständnis der Mitteilungspflichten in § 146 Abs. 2b S. 1 Nr. 1 AO die Pflicht zur konkreten Standortmitteilung entfallen, was insbesondere den ökonomischen Interessen der Steuerpflichtigen und den tatsächlichen Marktgegebenheiten Rechnung tragen würde.

Ein weiterer Vorteil eines solchen Verständnisses der Beauftragung bestünde darin, dass auch die in der systematischen Auslegung herausgearbeitete Umgehungsmöglichkeit durch Einschaltung eines Strohmanns³³¹ nicht mehr funktionieren würde. Denn wenn eine Beauftragung immer nur dann vorliegt, wenn der Dritte originär mit Buchführungsaufgaben betraut wird, würde bei Einschaltung eines Strohmanns schon keine Beauftragung vorliegen, da der Strohmann gerade nicht originär mit Buchführungsaufgaben betraut ist, sondern der Vertragszweck lediglich auf eine Verschleierung gerichtet wäre. Dementsprechend müsste der Steuerpflichtige auch weiterhin Verlagerungen des Serverstandorts anzeigen, sodass § 146 Abs. 2b S. 4 AO nicht leerliefe.

Gesetzessystematisch ließe sich für eine Eingrenzung der Beauftragung auf Dritte, die mit originären Buchführungsaufgaben betraut sind, eine Gesamtbe-

³²⁷ *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 695 spricht davon, dass bei einer Private Cloud eine Standortbestimmung „regelmäßig nicht mit Problemen verbunden“ sei, und setzt dabei eine Private Cloud mit dem Cloud-Service IaaS gleich.

³²⁸ Dogmatisch betrachtet, müssten Legislative und Exekutive wegen Art. 3 Abs. 1 GG eigentlich ein einheitliches Sicherungsbedürfnis an allen Steuerfällen haben. In der Praxis zeigt die unterschiedlich häufige Anordnung von Außenprüfungen nach der Betriebsgröße oder der Einsatz von Risikomanagementsystemen jedoch, dass in der Finanzverwaltung längst ein Umdenken stattgefunden hat.

³²⁹ Dazu bereits Gliederungspunkt D. III. 2. a) bb) auf S. 354.

³³⁰ *Hartung/Storm*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 4, Rn. 232.

³³¹ Dazu bereits Gliederungspunkt D. III. 2. a) dd) auf S. 357.

trachtung des § 146 Abs. 2b AO heranziehen, der nur Aussagen zur steuerrechtlichen Buchführung trifft. Auch nach dem Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO kann nicht jede Beauftragung eines Dritten die Mitteilungspflicht auslösen, da andernfalls auch Wartungsarbeiten am Server durch einen IT-Dienstleister oder, ins Absurde gewendet, sogar Reinigungsarbeiten eines Unternehmens, das den Server putzt, einer Mitteilungspflicht unterlägen. Dies scheint jedoch fernliegend, sodass eine Einschränkung des Tatbestandsmerkmals der Beauftragung einen geeigneten Ansatzpunkt bietet.

Bei Annahme einer kumulativen Mitteilungspflicht in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO gewinnt das Tatbestandsmerkmal der Beauftragung de lege lata kaum Bedeutung, da der Standort des Datenverarbeitungssystems auch bei Beauftragung eines Dritten mitzuteilen ist. Folgt man dagegen der überwiegend in der Literatur vertretenen Ansicht einer alternativen Mitteilungspflicht, so ließe sich über eine enge Auslegung der Beauftragung zumindest eine sachgerechte Ausweitung der Standortmitteilungspflicht auf Konstellationen vornehmen, in denen eine Standortbestimmung für den Steuerpflichtigen tatsächlich deutlich einfacher möglich ist.

3. Fazit zur Standortmitteilung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO

Auf Grund der aufgezeigten Problemlagen gewinnt auch für die Standortmitteilung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO die Entwicklung von Strategien im Rahmen eines Tax Compliance-Management-Systems besondere Bedeutung. Darüber hinaus lassen sich aus den angesprochenen Kritikpunkten erneut Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber und die Steuerverwaltung ableiten. Vor der Entwicklung solcher Strategien und Handlungsempfehlungen sollen aber die wichtigsten Arbeitsergebnisse zur Standortmitteilungsvoraussetzung als Grundlage kurz zusammengefasst werden.

a) Kurzzusammenfassung der wichtigsten Arbeitsergebnisse

Zur in der Literatur sehr umstrittenen Reichweite des Tatbestandsmerkmals des Datenverarbeitungssystems in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO und der damit einhergehenden Frage, ob gegebenenfalls eine Eingrenzung auf bestimmte Haupt-, Neben- oder Vorsysteme erfolgen kann, ist eine Lösung in Anknüpfung an die im vorhergehenden Abschnitt dieses Kapitels³³² zu § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO erarbeiteten Ergebnisse zu suchen.

Hinsichtlich des Einsatzes von Cloud-Systemen bereiten die systemimmanenten Eigenschaften der Skalierbarkeit und der Virtualisierung besondere Probleme für die

³³² Eine Zusammenfassung der dort gefundenen Ergebnisse findet sich unter Gliederungspunkt D. II. 6. a) auf S. 331.

von § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO geforderte Standortbestimmung. Entgegen kritischer Literaturstimmen schließen diese Probleme den Einsatz von Cloud-Systemen im Rahmen der Internationalisierung der elektronischen Buchführung jedoch nicht aus. Dieses Auslegungsergebnis betrifft grundsätzlich sogar Systeme, die als Public Cloud betrieben werden, was sich schon aus einer fehlenden Differenzierung auf Gesetzesebene ableiten lässt. Die Möglichkeit, solche Systeme auch auf in Drittländern lokalisierten Servern zu betreiben oder betreiben zu lassen, geht allerdings mit besonderen Organisationsanforderungen und Sicherungsmaßnahmen, die der Steuerpflichtige in ein abgestimmtes Tax Compliance-Management-System zu implementieren hat,³³³ einher.

Für den ebenfalls umstrittenen Umfang der Mitteilungspflicht bei Beauftragung eines Dritten, also für die Frage, ob nur Name und Anschrift des Dritten oder zusätzlich der Standort des Datenverarbeitungssystems mitzuteilen ist, lassen sich bei tieferer Auslegung gewichtige Gründe gegen die weit überwiegend vertretene Auffassung einer nur alternativen Mitteilungspflicht herausarbeiten. Der vor allem von Praxiserwägungen geleiteten herrschenden Meinung ist jedoch zuzugeben, dass sie für eine Handhabbarkeit der Norm insbesondere bei neuen technologischen Entwicklungen sorgt. Um nach geltendem Recht eine praxistaugliche Anwendbarkeit der Norm zu sichern, aber gleichzeitig den gesetzgeberischen Willen nach einer Standortmitteilung nicht leerlaufen zu lassen, wird vermittelnd vorgeschlagen, bei einem alternativen Verständnis der Mitteilungspflichten den Blick auf das Tatbestandsmerkmal der Beauftragung zu richten und dieses einschränkend auszulegen. Dadurch kann bei Anmietung einer Infrastruktur oder Plattform in diesen zumeist fiskalisch bedeutenderen Fällen der vom Gesetzgeber intendierten Beschlagnahmemöglichkeit optimal Rechnung getragen werden. Gleichzeitig würde den Praxiserwägungen der Literatur, dass im standardisierten Massengeschäft mit einem wirtschaftlich oft schwächeren Verbraucher³³⁴ eine Standortbestimmung insbesondere bei Cloud-Systemen nur schwer möglich ist,³³⁵ dadurch begegnet, dass in diesen Fällen durch Vorliegen einer Beauftragung nur der einfach zu ermittelnde Name und die Anschrift des Dritten vom Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzbehörde mitzuteilen wären.

³³³ Zu diesen besonderen Anforderungen siehe den nächsten Gliederungspunkt D. III. 3. b) auf S. 362.

³³⁴ Mit der Feststellung einer (momentan noch) bestehenden Asymmetrie im B2C-Bereich auch *Hartung/Storm*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 4, Rn. 232.

³³⁵ Siehe etwa *Knorr*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 6, Rn. 88.

b) Compliance-Maßnahmen zur Erfüllung der Mitteilungspflichten

Wie schon im zweiten Kapitel mit einem Fokus auf dem Digitalisierungsaspekt aufgezeigt, können bei einer Auslagerung der steuerrechtlichen Buchführung auf Dritte im Ausland bestimmte Problemlagen entstehen.³³⁶

Einige dieser Problemlagen antizipiert die in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO geforderte Mitteilungspflicht schon im Antragsstadium. Dies ist zunächst insofern gut, als der Steuerpflichtige sich schon präventiv³³⁷ bestimmte Gedanken über seine Verlagerungsentscheidung machen muss.

Die Finanzverwaltung verlangt bei der Antragstellung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO eine detaillierte Beschreibung, die auch das geplante Verfahren beinhaltet.³³⁸ Diese Beschreibung muss beim Einsatz von Cloud-Systemen ebenfalls die physischen Serverstandorte umfassen.³³⁹ Somit treffen den Steuerpflichtigen im Rahmen der Tax Compliance neben den allgemeinen organisatorisch-technischen Anforderungen, die bei der Verwendung von digitalen Systemen im Ausland zu stellen sind,³⁴⁰ beim Einsatz eines Cloud-Systems zusätzliche besondere Anforderungen zur Ermittlung und späteren Einhaltung der Standorte.

Für die Standortermittlung, die sich beim Einsatz eigener Infrastruktur regelmäßig leichter gestaltet, ist bei Cloud-Systemen zunächst zu beachten, dass alle physischen Serverstandorte in den Antrag an die zuständige Finanzbehörde aufzunehmen sind.³⁴¹ Bei der beabsichtigten Einschaltung eines Drittanbieters sollte der Steuerpflichtige schon vorher beim Anbieter abklären, wo sich die genauen Standorte der Rechenzentren befinden.³⁴² Zwar sind gerade beim Rückgriff auf Public Clouds viele Anbieter aus den bereits dargelegten Gründen³⁴³ nicht bereit, die konkreten Standorte mitzuteilen, allerdings setzen sich am Markt auch immer mehr Angebote für regions- und länderspezifische Clouds durch, um die Einhaltung

³³⁶ Zu den allgemeinen Problemen, dass die Daten dem unmittelbaren Zugriff des Steuerpflichtigen entzogen sind und in der Sphäre eines Dritten liegen, bereits Gliederungspunkt B. IV. 5. b) cc) auf S. 178.

³³⁷ Zur abwehrenden Funktionskomponente eines Tax Compliance-Management-Systems bei Verlagerungen der Buchführung in das Ausland sowie zu der dadurch erreichbaren Schutzwirkung vor Rückverlagerungsaufforderungen bereits Gliederungspunkt B. IV. 5. c) dd) auf S. 184.

³³⁸ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1-3/5 St42.

³³⁹ Rogge, BB 2015, 1823, 1825; *Sinewe/Frase*, BB 2011, 2198, 2200.

³⁴⁰ Dazu bereits Gliederungspunkte B. IV. 5. d) cc) auf S. 193 und C. IV. 1. auf S. 283.

³⁴¹ Mit dieser Empfehlung auch *Knorr*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing, Teil 6, Rn. 103.

³⁴² Rogge, BB 2015, 1823, 1825; *Sinewe/Frase*, BB 2011, 2198, 2200, auch mit dem zusätzlichen Hinweis, dass der Steuerpflichtige mit dem Anbieter schon im Vorfeld klären solle, welche Mitwirkungspflichten im Falle einer Außenprüfung vom Anbieter zu erbringen sind.

³⁴³ Siehe schon die Ausführungen unter Gliederungspunkt D. III. 1. b) bb) (3) auf S. 348.

entsprechender gesetzlicher Vorgaben zu ermöglichen.³⁴⁴ Der Steuerpflichtige muss daher schon bei der Auswahl des Anbieters darauf achten, dass dieser konkrete Standortangaben i. S. d. § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO liefern kann und will. Gleichzeitig sollte der Steuerpflichtige abgleichen, ob Deutschland mit den Ländern, in denen sich diese Standorte befinden, Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Auskunfts Klausel geschlossen hat.³⁴⁵ In der heutigen Praxis wird die Entscheidung für einen bestimmten Cloud-Anbieter jedoch häufig noch allein von der IT-Abteilung des Steuerpflichtigen unter Zugrundelegung von Kostenkalkulationen und technischen Aspekten getroffen. Die Steuerabteilung wird dadurch oft vor vollendete Tatsachen gestellt und kann ihre durch das Tax Compliance-Management-System vorgegebenen Ziele so nicht erreichen. Hier bestätigt sich erneut der herausgearbeitete Aspekt der Notwendigkeit eines stärkeren Zusammenwachsens von IT- und Steuerabteilung.³⁴⁶ Schließlich sollten die dargestellten Kriterien schon bei der Wahl eines Cloud-Anbieters berücksichtigt werden, um negative Konsequenzen³⁴⁷ präventiv zu vermeiden.

Für die spätere Einhaltung der Standorte sollten schon bei der Vertragsgestaltung mit dem Anbieter entsprechende Standortgarantien festgelegt und gegebenenfalls über Vertragsstrafen abgesichert werden.³⁴⁸ Weiterhin sollten Meldepflichten des Anbieters gegenüber dem Steuerpflichtigen in den Vertrag aufgenommen werden, damit dieser wiederum seiner Anzeigepflicht aus § 146 Abs. 2b S. 4 AO gegenüber der Finanzbehörde nachkommen kann. Setzt der Steuerpflichtige eine Public Cloud nur als Ergänzung der eigenen Private Cloud, etwa im Rahmen eines Hybrid Cloud-Modells ein, so kann und sollte durch technische Maßnahmen dafür gesorgt werden, dass eine Verarbeitungspriorisierung und -eingrenzung³⁴⁹ stattfindet. Vereinfacht gesagt, wird dabei dem Cloud-Verbund vorgegeben, dass bestimmte Datenbestände auch im Falle von Kapazitätsengpässen an bestimmten Standorten verarbeitet und gespeichert werden müssen. Solche Priorisierungen können zwar zu Einbußen in der Performance des gesamten Clusters führen, stellen aber eine Datenverarbeitung im Bewilligungsrahmen sicher.

Solche Priorisierungen können ebenfalls ein geeigneter Ansatzpunkt für Compliance-Maßnahmen für den künftigen Einsatz von Künstlicher Intelligenz im Multi-Cloud-Verbund sein. Dadurch kann mittels entsprechender Eingrenzung im Programmcode der Software vermieden werden, dass die Datenströme in einen nicht

³⁴⁴ *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 695, mit Verweis auf die „Deutschland Public Cloud“ oder die „Bayern-Cloud“.

³⁴⁵ Die Frage nach einem DBA mit großer Auskunfts Klausel gewinnt bei § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO eine Bedeutung, dazu siehe Gliederungspunkt D. V. 2. e) auf S. 404.

³⁴⁶ Zu diesem Appell an die Praxis bereits Gliederungspunkt B. IV. 5. e) auf S. 197.

³⁴⁷ Zu den möglichen Folgen von Verstößen gegen die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO siehe noch Gliederungspunkt E. II. auf S. 479.

³⁴⁸ *Rogge*, BB 2015, 1823, 1825; *Sinewe/Frase*, BB 2011, 2198, 2200.

³⁴⁹ Mit Hinweis auf diese technische Möglichkeit bei Hybrid Cloud-Systemen *Krcmar*, in: *Borges/Meents*, *Cloud Computing Rechtshandbuch*, § 1, Rn. 50.

bewilligten Cluster gelenkt werden. Schließlich ist die Künstliche Intelligenz auch hierbei an die vom Entwickler gemachten Vorgaben gebunden und insofern nur scheinbar autonom.³⁵⁰ Sollte der Steuerpflichtige nicht personenidentisch mit dem Entwickler der Künstlichen Intelligenz sein, ist es wieder an dem Steuerpflichtigen, sich auf vertraglicher Ebene die Einhaltung der entsprechenden Vorgaben zusichern zu lassen. Im Rahmen von Multi-Cloud-Lösungen dürfte der Einsatz von Künstlicher Intelligenz aber nicht nur einen erhöhten Dokumentations- und Kontrollaufwand auslösen, also mit wirtschaftlichen Belastungen einhergehen. Vielmehr bieten solche Systeme auf Grund prädiktiver Fähigkeiten die Möglichkeit, Auslastungsspitzen vorherzusagen und dadurch Einbußen in der Performance auf Grund von Priorisierungsmaßnahmen abzumildern oder sogar zu verhindern.

Im Ergebnis können die im Zusammenhang mit § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO aufgezeigten Tax Compliance-Maßnahmen zwar einen nicht unerheblichen Planungs- und Organisationsaufwand auslösen, der auch mit wirtschaftlichen Belastungen für den Steuerpflichtigen einhergeht, de lege lata ist dies jedoch der einzige Weg, um eine rechtskonforme Verarbeitung von Datenbeständen der steuerrechtlichen Buchführung in Drittländern auch unter Einsatz von Cloud-Systemen zukunftsicher gewährleisten zu können.

c) Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber

Die Handlungsempfehlungen an den Gesetzgeber können unmittelbar an die Ergebnisse des vorhergehenden Gliederungspunkts anknüpfen. Der in der Literatur vorgetragene Hauptkritikpunkt an der Standortmitteilungspflicht nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO liegt im wirtschaftlichen Aufwand einer Standortmitteilung, der insbesondere durch neue technische Entwicklungen wie das Cloud-Computing erheblich gesteigert wird.³⁵¹ Auch die in der Literatur geforderte Eingrenzung auf eine alternative Benennung des Datenverarbeitungssystemstandorts oder des Drittanbieters dürfte nicht unerheblich von dem Interesse einer möglichst ökonomischen Handhabbarkeit geleitet sein. In die Gesetzesauslegung können solche Erwägungen aber nur bedingt einfließen und nicht den Willen des Gesetzgebers überstrahlen, der de lege lata zum Ausdruck bringt, dass ihm eine Standortmitteilung zur Ermöglichung von Beschlagnahmemaßnahmen wichtig ist.

Auf rechtspolitischer Ebene könnte man gegen solche ökonomischen Argumente zunächst einwenden, dass es der Steuerpflichtige sei, der sich meist aus ebenfalls ökonomischen Gründen für eine Auslagerung der steuerrechtlichen Buchführung in

³⁵⁰ Zu dieser bereits im Rahmen der allgemeinen Compliance-Anforderungen beim Einsatz von Künstlicher Intelligenz herausgearbeiteten Feststellung siehe Gliederungspunkt B. IV. 5. d) bb) auf S. 191.

³⁵¹ *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 695 sah die Standortmitteilung in § 146 Abs. 2a AO a.F. deshalb sogar als europarechtlich bedenklich, da sie die Mehrzahl der steuerrechtlichen Unternehmen an der Durchführung betriebswirtschaftlich sinnvoller Verfahrensabläufe hindere.

das Ausland und für den Einsatz von Cloud-Systemen entscheidet. Eine solche Argumentation baut jedoch stark auf einen historischen Blickwinkel und die durch die Grundregel des § 146 Abs. 2 AO gewachsene Tradition der Inlandsbuchführung auf.

In der Literatur wird eine Abschaffung der Standortmitteilungspflicht nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO vor allem mit der Begründung gefordert, dass diese für die eigentlich zentrale Anforderung einer Datenzugriffsmöglichkeit unnötig sei.³⁵² Schließlich müsse die Finanzverwaltung nicht wissen, wo sich der Serverstandort befinde, solange eine Datenzugriffsmöglichkeit gesichert sei.³⁵³

Setzt man sich vertieft mit den zur Standortmitteilung vertretenen Positionen auseinander, so spiegelt die Debatte zu den Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO pars pro toto den Grundkonflikt der gesamten Ausnahmevorschrift zwischen dem Sicherheitsbedürfnis des Staates einerseits und Flexibilitätsinteresse der Wirtschaft andererseits³⁵⁴ wider. Dass der Gesetzgeber diesen Grundkonflikt nicht erkannt hätte, kann man ihm nicht vorwerfen. Schließlich geht die Gesetzesbegründung zur Einführung des § 146 Abs. 2b AO i. d. F. JStG 2009 eingangs ausdrücklich auf diese widerstreitenden Pole ein.³⁵⁵

Als rechtspolitischer Vorschlag soll hier gegenüber einer Abschaffung der Standortmitteilung eine vermittelnde Position zur Abmilderung der Mitteilungspflichten entwickelt werden. Der in Teilen der Literatur geforderte vollständige Verzicht auf die Standortmitteilung dürfte dem Gesetzgeber nämlich schon deshalb nicht zu vermitteln sein, da dieser schon mit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2010 zum Ausdruck gebracht hat, dass ihm die Standortmitteilung wichtig ist.³⁵⁶ Auch die unveränderte Übernahme durch das Jahressteuergesetz 2020 legt dies nahe. Darüber hinaus wäre ein vollständiger Verzicht auf § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO auch nicht klug. Schließlich eröffnet die Standortmitteilung der Finanzbehörde gleichzeitig die Möglichkeit, zu prüfen, ob die Besteuerung i. S. d. § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO etwa dadurch beeinträchtigt wird, dass mit dem Verlagerungsstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Auskunfts Klausel besteht, oder ob andere Zugriffshürden vorliegen.³⁵⁷

Ansatzpunkt für eine erneute Abwägung durch den Gesetzgeber sollten die aufgezeigten technischen Entwicklungen sein. Dies gilt umso mehr, als neue tech-

³⁵² Haase, in: Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch, § 21, Rn. 94.

³⁵³ In diese Richtung wohl auch *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 695.

³⁵⁴ Zu diesem Grundkonflikt siehe schon die einleitenden Bemerkungen unter Gliederungspunkt A. auf S. 27.

³⁵⁵ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 80, rechte Spalte.

³⁵⁶ Dazu und zu möglichen Gegenargumenten siehe die Herausarbeitung unter Gliederungspunkt D. III. 2. a) cc) auf S. 356.

³⁵⁷ Zum Prüfungsstoff im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO siehe Gliederungspunkt D. V. auf S. 383.

nische Entwicklungen auf Basis von Künstlicher Intelligenz zwar noch in den Kinderschuhen stecken, aber zumindest teilweise schon heute absehbar sind. Eine mögliche Lösung könnte darin liegen, nicht mehr die Angabe der konkreten Standorte zu fordern, sondern nur noch die Benennung der Länder zu verlangen, in denen das Datenverarbeitungssystem belegen ist. Dadurch würde eine Vereinfachung für den Steuerpflichtigen im Hinblick auf die aufgezeigten Compliance-Maßnahmen erreicht. Für eine solche Lösung spricht, dass der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung schon mit Einführung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 eine Gleichbehandlung i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG zwischen Steuerpflichtigen, die ihre Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Inland führen, und Steuerpflichtigen, die dies im Ausland tun, anstrebte.³⁵⁸ Solange ein Cloud-System nur auf Serverkapazitäten im Geltungsbereich der Abgabenordnung zurückgreift, müssen die konkreten Standorte³⁵⁹ unter Geltung des § 146 Abs. 2 AO jedoch nicht benannt werden. Insofern schießt die eigentlich als Liberalisierung gedachte Regelung des § 146 Abs. 2b AO mit der Verpflichtung zur konkreten Standortbenennung über ihr intendiertes Gleichbehandlungsziel hinaus. Außerdem sollte der Gesetzgeber eine alternative Verknüpfung der Mitteilungspflichten in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO mit einer Wortlautänderung von „und“ zu „oder“ herausstellen. Mit der hier vorgeschlagenen Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Beauftragung entstünde so eine praktisch handhabbare Regelung, die dem staatlichen Bedürfnis nach einer effektiven Sicherung hinreichend Rechnung trägt.

Weiterhin ließe sich die unter dem Digitalisierungsaspekt vorgeschlagene Normierung einer Zertifizierungsmöglichkeit für Buchführungssoftware nach dem Vorbild der verbindlichen Auskunft³⁶⁰ mit den hier vorgeschlagenen Gesetzesänderungen hervorragend verknüpfen. So könnte in ein entsprechendes Zertifizierungsverfahren für Buchführungssoftware durch das Bundeszentralamt für Steuern bei Systemen, die auf einem SaaS-Cloud-Modell basieren, gleichzeitig eine Testierungsmöglichkeit nach dem Anforderungskatalog Cloud-Computing (C5)³⁶¹ des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik aufgenommen werden.

Auf Grundlage eines solchen Testats könnten die Finanzbehörden der Länder Anträge auf Verlagerung der Buchführung erheblich einfacher prüfen, was aus Sicht des Steuerpflichtigen eine rechtssichere und unkompliziertere Bewilligungsmöglichkeit bedeuten würde. Für den Softwareanbieter entstünden nach dem hiesigen Verfahrensvorschlag zwar zunächst in Anlehnung an § 89 Abs. 3 bis Abs. 7 AO weitere Gebühren, in Anbetracht der Reduzierung von Compliance-Kosten für den einzelnen Steuerpflichtigen könnte eine entsprechende Testierung sich für Anbieter

³⁵⁸ Zu diesem Gedanken bereits die Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 81, linke Spalte.

³⁵⁹ Unerheblich ist auch, wo sich diese Standorte im Geltungsbereich der Abgabenordnung befinden, siehe dazu bereits die Herausarbeitung unter Gliederungspunkt C. I. 1. b) auf S. 208.

³⁶⁰ Zu diesem Vorschlag siehe bereits Gliederungspunkt B. IV. 6. auf S. 198.

³⁶¹ *Bundessamt für Sicherheit in der Informationstechnik*, Kriterienkatalog Cloud Computing, abrufbar unter: <https://bit.ly/3dR1VCa>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

durch Wettbewerbsvorteile am Markt aber auszahlen, wodurch die Kosten bei wirtschaftlicher Betrachtung auf den einzelnen Nutzer abgewälzt würden und dementsprechend verschwindend gering sein dürften. Somit erweist sich das vorgeschlagene Verfahren auch hier als eine entwicklungs offene Möglichkeit, die allen Beteiligten einen optimalen Nutzen gewähren kann.

d) Folgerungen für das Praxisbeispiel

Für das Praxisbeispiel³⁶² bedeuten die herausgearbeiteten Ergebnisse, dass ein Antrag nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO gestellt werden muss. Dass sich das Hauptrechenzentrum der C AG auch aus Perspektive der A&B OHG im Inland befindet, führt zu keiner anderen Bewertung, da sich das Cloud-System ebenfalls auf Standorte in Drittländern erstreckt.

Diese Standorte sind im Rahmen der Antragstellung bei der zuständigen Finanzbehörde anzugeben. Geht man von einer kumulativen Verknüpfung der Mitteilungspflichten in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO aus, müssen auch Name und Anschrift der C AG bei der Antragstellung mitgeteilt werden. Da der A&B OHG sowohl die konkreten Standorte aller Rechenzentren der C AG als auch deren Name und Anschrift bekannt sind, erscheint es in der Praxis unschädlich, alle diese Daten in den Antrag aufzunehmen.

Für die Vertragsgestaltung sind im vorliegenden Beispiel zwei Aspekte von zentraler Bedeutung.

Zum einen sollte sich die A&B OHG von der C AG vertraglich zusichern lassen, dass nur die bereits bekannten Standorte für die Datenverarbeitung und -speicherung genutzt werden. Auf erster Stufe ist in die Vereinbarung mit der C AG eine Informationspflicht aufzunehmen, die bereits im Vorfeld von Standortänderungen eingreifen sollte, sodass die A&B OHG gegenüber der Finanzbehörde ihrer Mitteilungspflicht nach § 146 Abs. 2b S. 4 AO nachkommen kann. Auf zweiter Stufe sollte versucht werden, in den Vertrag mit der C AG ein vertragliches Rücktrittsrecht i. S. d. § 346 Abs. 1 BGB für den Fall einer Aufforderung zur Rückverlagerung durch die Finanzbehörde nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO hinein zu verhandeln. Auf einer dritten Stufe kann versucht werden, eine Schadenspauschalierung für durch die C AG zu vertretende Umstände, die eine Rückverlagerungsaufforderung durch die Finanzbehörde auslösen, aufzunehmen, welche die regelmäßig hohen Portierungskosten auf einen anderen Cloud-Anbieter abdeckt.

Zum anderen muss eine Auslagerung der Buchführungsdaten durch die C AG auf weitere Anbieter vermieden werden, wenn schon die entsprechenden Standorte nicht bekannt sind. Ansatzpunkt dafür ist erneut die Vertragsgestaltung mit der C AG. So muss vereinbart werden, dass die Buchführungsdaten durch eine entsprechende Priorisierung und Eingrenzung nicht an weitere Dienstleister ausgelagert werden. Sollte die C AG sich dazu nicht bereit erklären, kann nicht auf das Angebot einer Hybrid Cloud zurückgegriffen werden.

³⁶² Zum Sachverhalt siehe Gliederungspunkt D. III. auf S. 338.

IV. Ordnungsgemäße Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten

Als weitere Voraussetzung für eine Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO ist in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO normiert, dass der Steuerpflichtige seinen sich aus den §§ 90, 93, 97, 140 bis 147 und 200 Abs. 1 und Abs. 2 AO ergebenden Pflichten ordnungsgemäß nachgekommen ist.

Die Frage ist dabei, welche Anforderungen an die Schwere von Pflichtverletzungen zu stellen sind. So wird diskutiert, ob jeder auch noch so kleine Verstoß gegen den umfangreichen Pflichtenkatalog des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO ausreicht, um eine Versagung der Bewilligung oder eventuell sogar einen Widerruf und eine Rückverlagerungsaufforderung nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO zu begründen.³⁶³

Dabei ist auch zu klären, inwieweit rechtlich umstrittene Fragestellungen in Zusammenhang mit den in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO genannten Normen, die der Steuerpflichtige in einem gegebenenfalls auch mehrere Jahre dauernden Verfahren geltend macht, einen Pflichtverstoß im Sinne der Vorschrift begründen können.

Da die Finanzverwaltung zu einer sehr weiten Interpretation dieser Bewilligungsvoraussetzung neigt, stellt sich darüber hinaus die Frage, ob die Bewertung über das Vorliegen eines Pflichtverstoßes der Finanzverwaltung ein Ermessensspielraum eröffnet³⁶⁴ oder ob dieses Tatbestandsmerkmal einer vollumfänglichen gerichtlichen Kontrolle³⁶⁵ unterliegt.

Bisher überhaupt nicht diskutiert wird über die Fragestellung, wie weit eine Rückschau in zeitlicher Hinsicht erfolgen darf. Unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten wäre insofern an eine entsprechende Anwendung der Regeln über die Festsetzungsfrist nach den §§ 169 ff. AO oder die Verjährungsregeln für Steuerstraftaten nach §§ 376, 369 Abs. 2 AO, 78 ff. StGB zu denken.

Praxisbeispiel: Die M GmbH ist ein Werkzeughersteller mit Sitz in Nordrhein-Westfalen. In den neunziger Jahren hatte der damalige Geschäftsführer Manipulationen an der Bilanz vorgenommen und wurde in der Folge nach den §§ 331 HGB, 283b, 52 StGB sowie nach §§ 370 Abs. 1 Nr. 1, 34 Abs. 1 AO verurteilt. Vor zwei Jahren hatte der neue Geschäftsführer bei einer Außenprüfung die Herausgabe von Unterlagen zur Tax-Due-Diligence sowie eines anwaltlichen Gutachtens zu steuerrechtlichen Rechtsfragen verweigert.³⁶⁶ Gegen das Mitwirkungsverlangen des Betriebsprüfers nach § 200 Abs. 1 AO hat der Geschäftsführer im

³⁶³ Siehe dazu nur die tabellarische Gegenüberstellung der Ansichten von Finanzverwaltung und Literatur zu potentiell von § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO erfassten Pflichtverletzungen bei *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3607.

³⁶⁴ Mit dieser Aussage *Ravenstein*, BB 2008, 2226, 2227; *Ravenstein*, BC 2009, 59, 61.

³⁶⁵ Für eine vollumfängliche Kontrollmöglichkeit *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 68.

³⁶⁶ Zur umstrittenen Fragestellung, ob auch solche Unterlagen unter § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO zu subsumieren sind und damit einem Datenzugriff der Finanzverwaltung unterliegen siehe bereits Gliederungspunkt D. II. 3. b) bb) auf S. 311, sowie insbesondere Fußnote 92 auf S. 311 f. m. w. N.

Namen der M GmbH nach den §§ 347 ff. AO Einspruch eingelegt und danach Anfechtungsklage i. S. d. § 40 Abs. 1 Var. 1 FGO erhoben. Das FG Köln hat die Klage der M GmbH abgewiesen, jedoch gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO die Revision zugelassen. Diese ist momentan noch beim BFH anhängig.

Rechtliche Fragestellung: Es stellt sich nun die Frage, ob die Finanzbehörde die Bewilligung einer Auslandsbuchführung auf Grundlage des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO mit der Begründung versagen könnte, dass die M GmbH in der Vergangenheit ihren Pflichten nicht ordnungsgemäß nachgekommen ist. Außerdem stellt sich die Frage, welche gerichtlichen Rechtsschutzmöglichkeiten sich gegen eine eventuelle Versagung bieten würden.

1. Anforderungen an die Schwere der Pflichtverletzung

Der Hauptstreitpunkt im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO liegt darin, welche Anforderungen an die Pflichtverletzung zu stellen sind. So geht die Finanzverwaltung davon aus, dass zu den Pflichten, denen der Steuerpflichtige in der Vergangenheit ordnungsgemäß nachgekommen sein muss, „die allgemeinen Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren, die einschlägigen Ordnungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der [Abgabenordnung] sowie die Auskunfts- und Vorlagepflichten einschließlich der Gewährung des Datenzugriffs im Rahmen der Außenprüfung“³⁶⁷ gehören. Auch ist in der Praxis zu beobachten, dass die Finanzverwaltung einen strengen Maßstab bei der Prüfung anlegt und jegliche Nichtmitwirkung bei Sachverhaltsermittlungen sowie die Nichtvorlage von Unterlagen oder die Verweigerung von Auskünften unter die Vorschrift subsumiert und damit eine allgemeine Wohlverhaltensprüfung vornimmt.³⁶⁸

In der Literatur wird dies mit unterschiedlichen Nuancen einhellig kritisiert, da die Norm keinen Ansatzpunkt für eine allgemeine Wohlverhaltensprüfung biete, sondern vielmehr als „Kooperationsbereitschaftsklausel“³⁶⁹ auszulegen sei. So wird etwa argumentiert, dass schon auf Grund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes aus Art. 20 Abs. 3 GG nicht jede unvollständige Auskunft als Versagungsgrund herangezogen werden könne.³⁷⁰ Vielmehr sollen nur gravierende³⁷¹ oder jedenfalls nicht

³⁶⁷ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 4.

³⁶⁸ So bereits *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3607.

³⁶⁹ Mit dieser Formulierung *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; *Görke*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 68; *Märten*, in: *Gosch*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 55; *Schaumburg*, in: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 22.44, dort Fußnote 6; nicht mit diesem Wortlaut, aber ebenfalls in diese Richtung argumentierend *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350.

³⁷⁰ *Weinbrenner*, DStR 2009, 2082, 2085.

³⁷¹ *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; *Kuhfus*, in: *Kühn/von Wedelstädt*, AO und FGO, § 146 AO, Rn. 14c; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350.

unerhebliche³⁷² Pflichtverletzungen gegen die Mitwirkungspflichten, die gerade im Zusammenhang mit der Vorlage aufbewahrungspflichtiger Unterlagen stehen, eine Versagung rechtfertigen.

Welcher Ansicht hier zuzustimmen ist, muss erneut durch Auslegung ermittelt werden.

a) Wortlaut gibt ordnungsgemäße Erfüllung enumerativ aufgezählten Pflichten vor

Der Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO ist zunächst weit angelegt und verlangt lediglich, dass der Steuerpflichtige seinen sich aus den dort genannten Vorschriften ergebenden Pflichten nicht ordnungsgemäß nachgekommen ist.

Eine Eingrenzung findet sich jedoch darin, dass der Wortlaut den Prüfungsumfang auf die dort enumerativ aufgezählten Normen der §§ 90, 93, 97, 140 bis 147, 200 Abs. 1, Abs. 2 AO beschränkt. Soweit die Finanzverwaltung also etwa das Abgabeverhalten des Steuerpflichtigen von Steuererklärungen nach § 149 AO als Maßstab der Prüfung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO anlegt, widerspricht das dem Wortlaut dieser Voraussetzung.³⁷³

Abgesehen von dieser Eingrenzung auf bestimmte Normen findet sich im Wortlaut keine weitere Einschränkung. Im Gegenteil scheint der Wortlaut bei genauerer Betrachtung sogar hinsichtlich der dort genannten Normen einen strengen Prüfungsmaßstab zu implizieren, wenn er voraussetzt, dass der Steuerpflichtige diesen Pflichten „ordnungsgemäß“ nachgekommen sein muss. So hätte der Gesetzgeber nämlich formulieren können, dass der Steuerpflichtige seinen Pflichten nur nachgekommen sein muss. Er hätte also das Wort ordnungsgemäß weglassen können. Dies würde dazu führen, dass nur die absolute Nichtbefolgung der Pflichten zu einer Nichterfüllung dieser Tatbestandsvoraussetzung führen würde. Demgegenüber würde eine zeitweise Verweigerung einer Auskunft nach § 93 Abs. 1 S. 1 AO nicht dazu führen, dass der Steuerpflichtige seinen Pflichten aus der Norm nicht nachgekommen wäre, wenn er die Auskunft später noch erteilt. Er wäre der Pflicht dann aber nicht ordnungsgemäß nachgekommen. Das zusätzlich eingefügte Wort „ordnungsgemäß“ spricht also für einen eher strengen Maßstab bei der Prüfung der in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO genannten Normen.

Folglich stützt der Wortlaut, was die Prüfungstiefe anbelangt, eher die strenge Position der Finanzverwaltung.

³⁷² *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 40 spricht davon, dass „nur erhebliche Pflichtverstöße“ relevant seien, sagt aber nicht, ob diese einen Bezug zu den Mitwirkungspflichten aufweisen müssen.

³⁷³ *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 87 ziehen daraus den Rückschluss, dass das Abgabeverhalten auch im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO keine Rolle spielen dürfe, zu dieser Frage noch Gliederungspunkt D. V. 2. a) auf S. 396.

b) Gesetzesbegründung legt Erfordernis der Kooperationsbereitschaft nahe

Bei historischer Auslegung ist festzustellen, dass die Voraussetzung einer ordnungsgemäßen Erfüllung bestimmter Pflichten schon in § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 3 AO i. d. F. JStG 2009 enthalten war und unverändert bis in die heutige Fassung übernommen wurde. Nach der Gesetzesbegründung zu dieser Voraussetzung dürfe eine Verlagerung nur bei Steuerpflichtigen bewilligt werden, welche sich in der Vergangenheit kooperativ gezeigt hätten und von denen anzunehmen sei, dass sie dies auch in Zukunft sein werden.³⁷⁴

Dabei wird hinsichtlich des in der Gesetzesbegründung verwendeten Worts „kooperativ“ argumentiert, dass dies zeige, dass der Gesetzgeber nur die Mitwirkungspflichten im Auge gehabt haben könne.³⁷⁵ Gleichzeitig könnte die Verwendung dieses Terminus, gepaart mit der Voraussetzung einer Prognose für die Zukunft, aber implizieren, dass den Finanzbehörden ein gewisser Spielraum bei der Entscheidung über die Erfüllung der Pflichten zukommen soll.³⁷⁶ Durch die Bezugnahme auf ein insgesamt kooperatives Verhalten stützt auch die Historie eher die Position der Finanzverwaltung.

c) Auslegung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO im systematischen Kontext

Für die systematische Auslegung bietet es sich an, zunächst die innere Systematik zu untersuchen und dafür zuerst den Pflichtenkatalog des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO nach den dort genannten Normen zu systematisieren, um darauf aufbauend eine Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht im Rahmen der äußeren Systematik prüfen zu können.

aa) Systematisierung des Pflichtenkatalogs und innere Systematik

Bei der Systematisierung der in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO genannten Pflichten ist festzustellen, dass es sich bei den §§ 90, 93, 97 AO um allgemeine Mitwirkungspflichten, bei den §§ 140 bis 147 AO um Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten und bei § 200 Abs. 1, Abs. 2 AO um Pflichten im Rahmen der Außenprüfung handelt. Allen aufgezählten Pflichten ist gemein, dass es sich entweder um allgemeine oder besondere Mitwirkungspflichten handelt. Auch dienen alle

³⁷⁴ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 81, linke Spalte.

³⁷⁵ *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 88.

³⁷⁶ Zur Frage der gerichtlichen Überprüfbarkeit sogleich Gliederungspunkt D. IV. 4. auf S. 378.

aufgezählten Pflichten dem übergeordneten Ziel des § 85 AO, eine gleichmäßige Festsetzung und Erhebung der Steuer zu ermöglichen.³⁷⁷

Merkwürdig ist dabei die Nennung des § 90 AO, der als allgemeine Mitwirkungspflicht die anderen Normen in gewisser Weise mitumfasst. Dies könnte dafür sprechen, dass der Gesetzgeber sich keine tieferen Gedanken bei der Aufzählung gemacht hat. Andererseits wäre es auch möglich, dass auf bestimmte Mitwirkungspflichten im Rahmen der Bewilligungsvoraussetzungen ein besonderer Fokus gelegt werden sollte. Dann hätte der Gesetzgeber aber ebenso formulieren können, dass § 90 AO und insbesondere die §§ 93, 97, 140 bis 147 und 200 Abs. 1 und Abs. 2 AO erfasst werden sollen.

Bei näherer Betrachtung der §§ 90, 93, 97 AO fällt aber noch etwas anderes auf. Während § 90 AO nur die Mitwirkungspflichten der Beteiligten i. S. d. § 78 AO regelt, gehen die Auskunfts- und Vorlagepflichten der §§ 93, 97 AO darüber hinaus und adressieren neben den Beteiligten auch andere Personen.³⁷⁸ Als andere Personen kommen dabei alle Personen in Betracht, die nicht Beteiligte i. S. d. § 78 AO sind, also beispielsweise Geschäftspartner des Steuerpflichtigen.³⁷⁹ Eine Verletzung dieser Pflichten ist also auch dann möglich, wenn es überhaupt nicht um die eigene Besteuerung geht. Inwieweit eine Auslandsbuchführung dazu beitragen kann, die Auskunfts- und Vorlagepflichten in Bezug auf andere Personen zu beeinträchtigen, erschließt sich allerdings nicht. Zu denken wäre allenfalls an die §§ 143 f. AO, die nicht nur der Überprüfung des Steuerpflichtigen selbst dienen, sondern über Kontrollmitteilungen nach § 194 Abs. 3 AO auch einen spiegelbildlichen Abgleich mit den steuerlichen Verhältnissen der Geschäftspartner ermöglichen.³⁸⁰ Diese Erwägung kann aber hier in Bezug auf die §§ 93, 97 AO nicht tragen, da die Verweisung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO die §§ 143 f. AO ohnehin erfasst. Folglich spricht einiges dafür, dass der Gesetzgeber mit der umfangreichen Bezugnahme über das notwendige Maß hinausgegangen ist und sich über die Reichweite der einzelnen Pflichten keine tieferen Gedanken gemacht hat. Dies könnte für die von der Literatur geforderte einschränkende Auslegung auf Pflichtverstöße von einer gewissen Schwere sprechen.

Für einen strengen Prüfungsmaßstab der in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO aufgezählten Normen könnte aber die innere Gesamtsystematik der Aufzählung in § 146 Abs. 2b S. 2 AO sprechen. So hat die Finanzbehörde noch gesondert im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO zu prüfen, ob die Besteuerung durch die Verlagerung der

³⁷⁷ Ohne Bezug zu § 146 AO, aber mit Blick auf die §§ 90, 92, 97, 147 Abs. 1, 200 AO mit der gleichgelagerten Erkenntnis *Kromer*, DStR 2001, 1017, 1018.

³⁷⁸ Zum daraus folgenden Ausnahmekarakter des § 93 AO und zu seiner Subsidiarität in Bezug auf die Heranziehung Dritter bereits Gliederungspunkt B. I. 4. auf S. 78.

³⁷⁹ *Rütke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 93 AO, Rn. 14.

³⁸⁰ Vertiefend zu dieser Funktionsweise der §§ 143 f. AO bereits Gliederungspunkt B. I. 2. auf S. 76.

Buchführung beeinträchtigt wird.³⁸¹ Das Herausgreifen bestimmter Normen in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO zeigt aber, dass es dem Gesetzgeber scheinbar auf die Einhaltung bestimmter Normen besonders ankam. Auf der anderen Seite könnte man ebenso argumentieren, dass der Gesetzgeber, hätte er eine allgemeine Wohlverhaltensprüfung durch die Finanzbehörde statuieren wollen, komplett auf § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO hätte verzichten können, da dann die Normierung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO ausgereicht hätte. Das Herausgreifen bestimmter Normen hat insofern also auch einen eingrenzenden Charakter.

Die Auslegung nach der inneren Systematik ergibt kein klares Bild. Es lässt sich nur festhalten, dass der Prüfungsmaßstab in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO strenger ist als bei § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO. Gegen einen zu strengen Prüfungsmaßstab spricht allerdings die aufgezeigte Reichweite der von § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO in Bezug genommenen Normen. Zumindest kann einer Verletzung der in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO aufgezählten Normen aber eine Indizwirkung beigemessen werden.

bb) Einstrahlung und Begrenzungswirkung von höherrangigem Recht

Im Hinblick auf die äußere Systematik kann das höherrangige Recht und insbesondere Art. 20 Abs. 3 GG für die Auslegung herangezogen werden. Aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG folgen der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und das Bestimmtheitsgebot.³⁸² In Verbindung mit der herausgearbeiteten Reichweite des Pflichtenkatalogs spricht schon das Bestimmtheitsgebot dafür, keinen zu strengen Prüfungsmaßstab anzulegen. Denn insbesondere durch die Verweisung auf die §§ 90, 93, 97 AO wären die erfassten Pflichten sonst nahezu uferlos. In diese Richtung weist auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.³⁸³ So erscheint es schwierig, überhaupt Steuerpflichtige zu finden, die gerade im Hinblick auf die Vielzahl komplex ausgestalteter Mitwirkungs- und insbesondere Buchführungspflichten nach den §§ 140 bis 147 AO³⁸⁴ diesen Pflichten immer ohne Verzögerung, völlig fehlerfrei und damit in jeglicher Hinsicht ordnungsgemäß nachgekommen sind. So wird wohl jeder Steuerpflichtige zumindest fahrlässig schon einmal eine einzelne Pflicht verletzt haben. Würde man also nur lange genug suchen, würde sich wahrscheinlich bei jedem etwas finden. Dies zeigt aber, dass eine Einschränkung des Prüfungsmaßstabs unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit geboten ist.

³⁸¹ Ausführlich dazu noch Gliederungspunkt D. V. auf S. 383.

³⁸² *Hofmann*, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, Grundgesetz, Art. 20 GG, Rn. 72 f., 84; *Leisner*, in: Sodan, Grundgesetz, Art. 20 GG, Rn. 55, 65; *Sachs*, in: Sachs, Grundgesetz, Art. 20 GG, Rn. 126, 146.

³⁸³ Ebenso auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit abstellend *Weinbrenner*, DStR 2009, 2082, 2085.

³⁸⁴ Zu denken sei nur an die unter Gliederungspunkt B. IV. auf S. 105 dargestellten Digitalisierungsvorgaben.

Dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bei der Prüfung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO zu berücksichtigen ist, erkennt die Finanzverwaltung zumindest mittelbar an, wenn sie selbst davon ausgeht, dass bei Steuerpflichtigen, die ihre elektronische Buchführung oder Teile davon vor Inkrafttreten des § 146 Abs. 2a AO a. F. in das Ausland verlegt, aber bisher keinen Antrag gestellt haben, eine Rückverlagerungsaufforderung allein wegen des fehlenden Antrags unverhältnismäßig sei, wenn die sonstigen Voraussetzungen der Norm erfüllt werden.³⁸⁵ Insofern lässt die Finanzverwaltung eine „Legalisierung“ von Verlagerungen ohne Antrag grundsätzlich zu.³⁸⁶ Bei genauer Betrachtung verweist die Aufzählung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO aber auch auf sich selbst und auf die formelle Antragspflicht in § 146 Abs. 2b S. 1 AO, sodass eine solche nachträgliche Legalisierung bei strenger Betrachtung eigentlich ausscheiden müsste.

Die Auslegung nach der äußeren Systematik spricht mithin dafür, einen nicht zu strengen Maßstab bei der Feststellung der ordnungsgemäßen Pflichterfüllung anzulegen.

d) Sinn und Zweck spricht für nur widerlegliche Indizwirkung der Pflichtverletzungen

Der Sinn und Zweck der Voraussetzung liegt darin, sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige auch nach einer Verlagerung der Buchführung in das Ausland seinen Mitwirkungspflichten ordnungsgemäß nachkommt, weil bei einer Einhaltung der in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO genannten Mitwirkungspflichten in der Vergangenheit regelmäßig anzunehmen sein wird, dass der Steuerpflichtige auch in Zukunft seinen Mitwirkungspflichten nachkommt.³⁸⁷

Durch diese in die Zukunft gerichtete Zielrichtung geht es also gerade nicht darum, in der Vergangenheit begangene Pflichtverletzungen repressiv zu sanktionieren,³⁸⁸ sondern präventiv zu verhindern, dass die Besteuerung dadurch beeinträchtigt³⁸⁹ wird, dass der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten auch nach einer Verlagerung nicht nachkommt und zusätzlich eine Zugriffshürde für den deutschen Fiskus auf die im Ausland befindliche Buchführung besteht. Dementsprechend muss die durch den Tatbestand vorgegebene Indizwirkung allerdings

³⁸⁵ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 6; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1. 3. 2012, VI 328-S0316-032, Nr. 4.

³⁸⁶ Rogge, BB 2015, 1823, 1825.

³⁸⁷ Haselmann, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 29.

³⁸⁸ So auch Lange/Rengier, DB 2009, 1256, 1260, die deshalb vorschlagen, die Voraussetzung, soweit sich der Wortlaut als zu weit erweist, teleologisch zu reduzieren.

³⁸⁹ Auch hinsichtlich des Sinn und Zwecks der Vorschrift ergeben sich somit Überschneidungen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO zu § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO, siehe dazu Gliederungspunkt D. V. 1. auf S. 386.

widerleglich sein.³⁹⁰ Sie kann nicht eingreifen, wenn die aufgezählten Pflichten zwar in der Vergangenheit verletzt wurden, für die Zukunft eine Beeinträchtigung aber ausgeschlossen ist. Aus Gründen der Verhältnismäßigkeit³⁹¹ kann die Indizwirkung ebenfalls nicht eingreifen, wenn etwa veränderte Umstände weitere Verstöße gegen die in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO aufgezählten Pflichten als unwahrscheinlich erscheinen lassen. Insofern gewinnt bei dieser Voraussetzungen erneut die abwehrende Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems besondere Bedeutung, als der Steuerpflichtige bei der Antragstellung darlegen kann, warum trotz Verstößen in der Vergangenheit eine Beeinträchtigung in der Zukunft als unwahrscheinlich anzunehmen ist.

e) Zwischenergebnis

Die Forderung der Literatur, dass nur gravierende³⁹² Verstöße eine Versagung auf Grundlage des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO rechtfertigen können, kann durch die Auslegung nicht erhärtet werden. Allerdings kann aus Gründen der Verhältnismäßigkeit auch nicht jeder noch so kleine Verstoß gegen die in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO aufgezählten Mitwirkungspflichten diesen Versagungsgrund auslösen.³⁹³ Entscheidend ist, ob in der Zukunft eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für weitere nicht unerhebliche Pflichtverletzungen besteht, deren Auswirkungen durch die Auslandsbuchführung verstärkt oder perpetuiert werden. Dabei ist eine Gesamtbeurteilung anzustellen, in deren Rahmen der Steuerpflichtige erneut über Compliance-Maßnahmen³⁹⁴ Einfluss nehmen und die durch den Tatbestand aufgestellte Indizwirkung erschüttern kann.

2. Berücksichtigung von Rechtsstreitigkeiten als Pflichtverletzungen

Wahrscheinlich nicht ohne Anlass wird in der Literatur auch vielfach angesprochen, ob und inwieweit Rechtsstreitigkeiten mit der Finanzverwaltung über die Mitwirkungspflichten zum Anlass einer Versagung auf Grundlage des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO genommen werden dürfen. Zu Recht wird dabei in der Literatur einhellig vorgetragen, dass diese Voraussetzung nicht als Instrument gebraucht werden dürfe, um missliebige oder streitfreudige Steuerpflichtige zu disziplinieren.

³⁹⁰ Diese Erkenntnis bildet den zentralen Ansatzpunkt für Compliance-Maßnahmen im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO, dazu noch Gliederungspunkt D. IV. 5. a) auf S. 380.

³⁹¹ Dazu bereits zuvor Gliederungspunkt D. IV. 1. c) bb) auf S. 373.

³⁹² So *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350.

³⁹³ In diese Richtung ebenfalls *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 55; *Weinbrenner*, DStR 2009, 2082, 2085.

³⁹⁴ Vertiefend dazu noch Gliederungspunkt D. IV. 5. a) auf S. 380.

ren.³⁹⁵ Schließlich nehmen Steuerpflichtige, die mit Rechtsmitteln gegen das Finanzamt vorgehen, nur ihr verfassungsrechtlich verbürgtes Recht aus Art. 19 Abs. 4 GG wahr.³⁹⁶

Über die in der Literatur angestellten Erwägungen hinaus ist nach dem Sinn und Zweck des Art. 19 Abs. 4 GG, den Zugang zu einem effektiven Rechtsschutz zu eröffnen,³⁹⁷ aber zusätzlich zu fordern, dass auch in einem finanzgerichtlichen Verfahren bestätigte Pflichtverstöße zumindest dann nicht uneingeschränkt bei der Prognoseentscheidung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO berücksichtigt werden dürfen, wenn nach dem Rechtsgedanken des § 114 S. 1 ZPO³⁹⁸ eine gerichtliche Rechtsverfolgung nicht mutwillig erschien und hinreichende Aussicht auf Erfolg bot. Dies wird jedenfalls dann der Fall sein, wenn es sich um eine schwierige oder umstrittene Rechtsfrage handelt, die bisher nicht höchstrichterlich geklärt ist.

Andernfalls könnten sich nämlich Steuerpflichtige aus Sorge, später keine Bewilligung mehr zu erhalten, von einer Rechtsverfolgung abschrecken lassen. Die Gewaltenteilung nach Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG lebt aber gerade davon, dass die Rechtsprechung die Exekutive kontrollieren kann. Dafür braucht es den einzelnen Steuerpflichtigen, der sich gegen rechtlich zweifelhafte Maßnahmen der Finanzverwaltung zur Wehr setzt, da nach § 40 Abs. 2 FGO nur derjenige klagebefugt ist, der geltend machen kann, in seinen Rechten verletzt zu sein. Dementsprechend benötigt eine effektive Kontrolle der Finanzverwaltung als Initialzündung den Mut des einzelnen Steuerpflichtigen, der nicht dadurch von einer Rechtsverfolgung abgehalten werden darf, dass eine im Streit um Mitwirkungspflichten nie sicher auszuschließende Niederlage zusätzlich eine Versagung der Auslandsbuchführung auf Grundlage des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO nach sich zieht.

3. Anwendung von Festsetzungsfristen oder Verjährungsregelungen

Da hinsichtlich der Fragestellung nicht unerheblicher Pflichtverletzungen in der Vergangenheit eine Gesamtbetrachtung anzustellen ist, muss die Frage aufgeworfen

³⁹⁵ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 68; Märtens, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 55.

³⁹⁶ Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 68; Schimmele, AO-StB 2011, 347, 350.

³⁹⁷ Vertiefend zum Effektivitätsgebot Ernst, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz – Kommentar, Art. 19 GG, Rn. 144 f.; Huber, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz, Art. 19 GG, Rn. 461 ff. jeweils m. w. N.

³⁹⁸ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 68 scheint den Rechtsgedanken des § 114 S. 1 ZPO demgegenüber eher für eine Einschränkung der Rechtsverfolgungsmöglichkeit des Steuerpflichtigen nutzen zu wollen, wenn er schreibt, die gerichtliche Rechtswahrnehmung verstoße nicht gegen die in § 146 Abs. 2a S. 2 Nr. 2 AO i. d. F. JSiG 2010 genannten Pflichten, was „insbesondere auch dann [gelte], wenn [...] die Rechtsverfolgung hinreichende Aussicht auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint“.

werden, welche Rolle ein zeitliches Element dabei spielt. So liegt es auf der Hand, dass nicht alle Pflichtverletzungen mit derselben Gewichtung eingestellt werden können, wenn einige davon schon Jahre oder vielleicht sogar Jahrzehnte zurückliegen.

Zu denken wäre daher an eine analoge Anwendung der Verjährungsregeln für Steuerstraftaten nach den §§ 376, 369 Abs. 2 AO, 78 ff. StGB. Somit ergäbe sich auf Grundlage des § 376 AO eine maximale Verjährungsfrist von 15 Jahren.³⁹⁹ Für die leichtfertige Steuerverkürzung i. S. d. § 378 AO ergibt sich aus § 384 AO eine Verjährungsfrist von fünf Jahren.⁴⁰⁰ Die Voraussetzung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO soll aber gerade keinen Sanktionscharakter entfalten und dient damit nicht einer Bestrafung unzuverlässiger Steuerpflichtiger.⁴⁰¹ Vielmehr soll sie Verstößen in der Zukunft präventiv vorbeugen.⁴⁰² Dies könnte gegen eine Übertragbarkeit dieser Verjährungsregeln sprechen.

Weiterhin könnte man über eine entsprechende Anwendung der Regeln über die Festsetzungsfrist nach den §§ 169 ff. AO nachdenken. Nach § 169 Abs. 1 S. 1 AO ist eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Damit dient die Regelung der Schaffung von Rechtsfrieden, da eine Nachweisbarkeit von Ansprüchen umso schwieriger wird, je länger ihre Entstehung zurückliegt.⁴⁰³ Auch diese Zielrichtung lässt sich zumindest nicht unmittelbar auf die hier untersuchte Vorschrift übertragen.

Dennoch muss der aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG gewonnene Grundsatz des Vertrauensschutzes⁴⁰⁴ auch im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO Beachtung finden. So hält etwa das Bundesverfassungsgericht mit Blick auf die §§ 169 ff. AO das Bestehen solcher Verjährungsregelungen sogar für verfassungsrechtlich geboten.⁴⁰⁵ Ein gemeinsamer Gedanke des Vertrauensschutzes liegt sowohl den §§ 378, 384, 376, 369 Abs. 2 AO, 78 ff. StGB als auch den §§ 169 ff. AO zu Grunde. Überdies findet sich in § 169 Abs. 2 S. 2 AO eine Regelung, die beide Bereiche in gewisser Weise verknüpft. So beträgt die Festsetzungsfrist zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen, und fünf Jahre, soweit sie leichtfertig verkürzt worden ist.

Mit Blick auf die nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO zu treffende Prognoseentscheidung bietet sich daher eine entsprechende Anwendung des § 169 Abs. 2 S. 2 AO

³⁹⁹ Durch Art. 27 Nr. 29 JStG 2020 wurde die maximale Verjährungsfrist auf 15 Jahre angehoben. Bis zum 28.12.2020 ergab sich aus § 376 Abs. 1 AO eine maximale Verjährungsfrist von zehn Jahren, siehe *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, § 370 AO, Rn. 598.

⁴⁰⁰ *Hadamitzky/Senge*, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, § 378 AO, Rn. 24.

⁴⁰¹ *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1260.

⁴⁰² Zu diesem Sinn und Zweck siehe bereits Gliederungspunkt D. IV. 1. d) auf S. 374.

⁴⁰³ *Gercke*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 169 AO, Rn. 4.

⁴⁰⁴ *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, Grundgesetz, Art. 20 GG (Rechtsstaat), Rn. 146 ff.

⁴⁰⁵ BVerfG vom 5.3.2013, Az. 1 BvR 2457/08, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130305. 1bvr245708, Rn. 42 für die Rückforderung von Abgaben zum Vorteilsausgleich.

in die Richtung an, dass die von der Norm ausgelöste Indizwirkung bei Verstößen gegen die dort genannten Pflichten nach fünf Jahren und bei vorsätzlicher Pflichtverletzung nach zehn Jahren grundsätzlich nicht mehr eingreift. Dies erzeugt für die Steuerpflichtigen eine gewisse Orientierung und damit Rechtssicherheit. Durch die nur grundsätzliche Widerlegung der Indizwirkung ist für die Finanzbehörde eine Versagung auf Grundlage dieser Voraussetzung nicht vollkommen ausgeschlossen, jedoch ist dann eine gesonderte Begründung zu fordern, warum die weit zurückliegenden Pflichtverletzungen im konkreten Einzelfall auch noch in die Zukunft hineinwirken sollen.

4. Überprüfbarkeit im Rahmen des gerichtlichen Rechtsschutzes

Fraglich ist weiter, inwieweit das Vorliegen der Voraussetzung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO⁴⁰⁶ gerichtlich überprüfbar ist. Insofern wird von einer Literaturstimme vorgetragen, dass diese Voraussetzung der Finanzverwaltung einen Ermessensspielraum eröffne.⁴⁰⁷ Ein solcher würde nach § 102 FGO grundsätzlich eine Einschränkung des gerichtlichen Prüfungsmaßstabs auf ein Ermessensnichtgebrauch, Ermessensfehlgebrauch oder eine Ermessensüberschreitung bedeuten.⁴⁰⁸ Im Rest der Literatur ist die Annahme eines Ermessens aus § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO und eine damit einhergehende eingeschränkte gerichtliche Überprüfbarkeit dieser Voraussetzung jedoch auf einhellige Ablehnung gestoßen.⁴⁰⁹

Bei methodischer Betrachtung ist festzustellen, dass weder Wortlaut noch Systematik oder Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO einen Ansatzpunkt für die Annahme eines Ermessensspielraums der Finanzverwaltung bieten.

Nachzudenken wäre allenfalls über einen Beurteilungsspielraum durch die Annahme eines unbestimmten Rechtsbegriffs der ordnungsgemäßen Pflichtenerfüllung. Insofern ist auch im Steuerverwaltungsrecht auf die im allgemeinen Verwaltungsrecht entwickelten Grundsätze zurückzugreifen.⁴¹⁰ Danach gilt, dass ein unbe-

⁴⁰⁶ Die isolierte Debatte über ein Ermessen im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO und der damit einhergehenden Frage nach einer gerichtlichen Überprüfbarkeit der dort statuierten Voraussetzungen darf nicht mit der noch zu diskutierenden Frage verwechselt werden, ob und inwieweit die Bewilligungsvorschrift des § 146 Abs. 2b AO insgesamt ein Ermessen eröffnet und welche Konsequenzen daraus für die gerichtliche Überprüfbarkeit resultieren, dazu noch Gliederungspunkt D. VII. 2. auf S. 431.

⁴⁰⁷ *Ravenstein*, BB 2008, 2226, 2227; *Ravenstein*, BC 2009, 59, 61.

⁴⁰⁸ BFH vom 26.2.2015, Az. III B 124/14, ECLI:DE:BFH:2015:B.260215.IIIB124.14.0, Rn. 13; *Gersch*, in: Klein, Abgabenordnung, § 5 AO, Rn. 14.

⁴⁰⁹ *Drien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 68; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 56; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350.

⁴¹⁰ *Koenig*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 5 AO, Rn. 17.

stimmter Rechtsbegriff wegen Art. 19 Abs. 4 GG grundsätzlich im vollen Umfang durch die Gerichte überprüfbar ist.⁴¹¹ Einschränkungen können sich aber für bestimmte Fachmaterien und die dazu entwickelten Fallgruppen ergeben.⁴¹² Zu denken wäre hier an die Fallgruppe der Prognoseentscheidungen.⁴¹³ Schließlich hat die Auslegung ergeben, dass es nach dem Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO vor allem auf die Prognose ankommt, ob auch nach einer Verlagerung der Buchführung in ein Drittland von einer ordnungsgemäßen Pflichtenerfüllung auszugehen ist.⁴¹⁴ Gegen eine eingeschränkte gerichtliche Überprüfbarkeit sprechen aber vor allem zwei Aspekte. Erstens ist die Prognoseentscheidung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO auf Grundlage eines durch den Gesetzgeber fest umrissenen Katalogs zu treffen. Insofern unterliegt diese Entscheidungsgrundlage einer uneingeschränkten Nachprüfbarkeit. Zweitens muss der gesetzgeberische Wille zu einer nur eingeschränkt gerichtlich prüfbaren Beurteilungsermächtigung hinreichend deutlich zum Ausdruck kommen.⁴¹⁵ Gerade aus dem systematischen Verhältnis zu § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO⁴¹⁶ ist ein solcher Wille für die Voraussetzung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO aber nicht erkennbar.

Mithin unterliegt die Voraussetzung der vollen gerichtlichen Überprüfbarkeit.

5. Fazit zur ordnungsgemäßen Erfüllung steuerlicher Pflichten

Insgesamt hat sich gezeigt, dass bei der nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO zu prüfenden ordnungsgemäßen Erfüllung von dort enumerativ aufgezählten Mitwirkungspflichten nicht jeglicher Verstoß in der Vergangenheit uneingeschränkt berücksichtigt werden darf. Vielmehr ist eine Gesamtbetrachtung durchzuführen, in deren Rahmen die Anzahl, die Schwere und das zeitliche Zurückliegen der einzelnen Pflichtverletzungen zu gewichten sind. Dabei dürfen Rechtsstreitigkeiten als solche überhaupt nicht eingestellt werden. Auch sind in einem finanzgerichtlichen Ver-

⁴¹¹ So auch die ständige Rechtsprechung, siehe nur etwa BVerfG vom 23.10.2018, Az. 1 BvR 2523/13, ECLI:DE:BVerfG:2018:rs20181023.1bvr252313, Rn. 19; BVerwG vom 16.5.2007, Az. 3 C 8/06, ECLI:DE:BVerwG:2007:160507U3C8.06.0, Rn. 26 m. w. N.

⁴¹² Ein Überblick zu den Fallgruppen gibt *Decker*, in: Posser/Wolff, BeckOK VwGO, § 114 VwGO, Rn. 36 ff.

⁴¹³ Zur umstrittenen Fallgruppe der Prognoseentscheidungen sowie deren gerichtlicher Nachprüfbarkeit siehe *Decker*, in: Posser/Wolff, BeckOK VwGO, § 114 VwGO, Rn. 36 f.; *Schmidt-Aßmann*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 19 Abs. 4 GG, Rn. 198; *Stern/Sachs/Dietlein*, Staatsrecht, Band IV/2, § 123, V. 4. a) β) γγ).

⁴¹⁴ Dazu schon Gliederungspunkt D. IV. 1. auf S. 369.

⁴¹⁵ Siehe dazu BVerfG vom 31.5.2011, Az. 1 BvR 857/07, ECLI:DE:BVerfG:2011:rs20110531.1bvr085707, Rn. 74; BVerwG vom 16.5.2007, Az. 3 C 8/06, ECLI:DE:BVerwG:2007:160507U3C8.06.0, Rn. 26 f. m. w. N.

⁴¹⁶ Zum Rechtsschutz gegen die dort zu treffende Prognoseentscheidung sowie zu den Wechselwirkungen zum Ermessen aus § 146 Abs. 2b S. 1 AO siehe noch Gliederungspunkt D. VII. 2. a) auf S. 431.

fahren bestätigte Pflichtverstöße allenfalls eingeschränkt zu berücksichtigen, wenn die Rechtsverfolgung nicht mutwillig erschien und hinreichende Aussicht auf Erfolg bot.

a) Compliance-Maßnahmen im Zusammenhang mit § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO

Hinsichtlich der Handlungsoptionen für den Steuerpflichtigen könnte man bei Betrachtung des Wortlauts auf den Gedanken kommen, dass bei § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO zumindest im Zeitpunkt der Antragstellung keine Einwirkungsmöglichkeiten mehr bestehen. Schließlich knüpft diese Voraussetzung im Gegensatz zu § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1, Nr. 3 und Nr. 4 AO an Geschehnisse in der Vergangenheit an. Es liegt in der Natur der Sache, dass der Steuerpflichtige in der Gegenwart auf diese vergangenen Geschehnisse keinen Einfluss mehr nehmen kann. Die Vergangenheit lässt sich schließlich nicht ändern.

Da der Sinn und Zweck der Vorschrift jedoch auf eine Prognoseentscheidung für die Zukunft gerichtet ist, verbleiben dem Steuerpflichtigen zumindest noch Einwirkungsmöglichkeiten, um die Indizwirkung der in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO aufgezählten Pflichtverletzungen zu widerlegen. Insofern gewinnt die abwehrende Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems eine besondere Bedeutung.

So sollte zuerst herausgearbeitet werden, von welchen Pflichtverletzungen die Finanzbehörden ohnehin schon Kenntnis haben. Da die Finanzbehörden in der Praxis regelmäßig die Erfahrungen ihrer Betriebsprüfer für die Beurteilung, ob der Steuerpflichtige in der Vergangenheit seinen Mitwirkungspflichten nachgekommen ist, berücksichtigen,⁴¹⁷ kann der Steuerpflichtige diesen Ansatzpunkt nutzen. So sollte er in personeller Hinsicht auch diejenigen Personen seiner Finanzabteilung in den Prozess der Antragstellung einbeziehen, die Kontakt mit den Betriebsprüfern hatten und dadurch unter Umständen wichtige Einschätzungen nicht nur über den Prüfungsverlauf, sondern auch über die Beanstandungen liefern können. Schließlich sind strittige Sachverhalte sowie die rechtliche Beurteilung der Prüfungsfeststellungen und ihre steuerlichen Auswirkungen nach § 201 Abs. 1 S. 2 AO im Anschluss an eine Außenprüfung mit dem Steuerpflichtigen zu erörtern. Soweit die Möglichkeit besteht, dass auf Grund der Prüfungsfeststellungen ein Straf- oder Bußgeldverfahren durchgeführt werden muss, soll der Steuerpflichtige nach § 201 Abs. 2 AO darauf hingewiesen werden. Eine Schriftform ist dafür aber gerade nicht erforderlich,⁴¹⁸ sodass auf Seiten des Steuerpflichtigen unter Umständen nur noch die beteiligten Personen Auskunft dazu geben können. Auf Seiten der Finanzbehörde sind die Betriebsprüfer jedoch gem. § 11 Abs. 2 BpO verpflichtet, Hinweise nach § 201 Abs. 2 AO aktenkundig zu machen.

⁴¹⁷ Schimmele, AO-StB 2011, 347, 350; Sinewe/Frase, BB 2011, 2198, 2199.

⁴¹⁸ Frotscher, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 201 AO, Rn. 22.

Mit diesen der Finanzbehörde ohnehin bekannten Pflichtverletzungen sollte im Rahmen der Antragstellung offen umgegangen und aufgezeigt werden, welche Maßnahmen ergriffen wurden, um eine Wiederholung in der Zukunft auszuschließen. Dabei kann es sich im Rahmen der Antragstellung anbieten, zusätzlich darzulegen, warum bestimmte Pflichtverletzungen unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten keine Berücksichtigung (mehr) finden dürfen, und mittels kluger Formulierungen, allerdings nicht zu offensiv, die Bereitschaft zur gerichtlichen Durchsetzung dieser Position durchschimmern zu lassen.⁴¹⁹

Ob der Steuerpflichtige darüber hinaus bei der Antragstellung auch mit Pflichtverletzungen offen umgehen sollte, welche der Finanzbehörde bisher nicht bekannt sind, sollte zumindest, solange die Finanzverwaltung einen strengen Maßstab an § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO anlegt,⁴²⁰ vorher gemeinsam mit den steuerlichen Beratern sorgsam abgewogen werden. Dabei spielen Faktoren wie das Entdeckungsrisiko und die Widerrufswahrscheinlichkeit⁴²¹ eine zentrale Rolle.

b) Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung

Nach den Herausarbeitungen müsste man grundsätzlich darüber nachdenken, dem Gesetzgeber eine Verschlinkung und klare Begrenzung des Pflichtenkatalogs anzuraten. Ebenso könnte ein vollständiger Verzicht auf die Regelung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO in Erwägung zu ziehen sein, sodass die Erfüllung der Mitwirkungspflichten nur noch im Rahmen des Merkmals der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO zu prüfen wäre. Damit könnten auch schwierige Abgrenzungsfragen⁴²² zwischen den beiden Voraussetzungen vermieden werden.

Gegen eine solche Empfehlung spricht jedoch, dass eine detaillierte Eingrenzung die Komplexität der Regelung erhöhen und damit neue Rechtsunsicherheiten schaffen würde. Eine Streichung oder Verschlinkung würde in der Literatur wohl sofort herangezogen, um zu begründen, dass es auf die herausgenommenen Punkte in Gänze nicht mehr ankommen könne, da der Gesetzgeber durch die Abschaffung gezeigt habe, dass bestimmte Voraussetzungen unwichtig seien. Diese Argumentation ließe sich dann sowohl auf § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO als auch auf § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO übertragen. Insofern wird dem Gesetzgeber empfohlen, trotz

⁴¹⁹ Trotz der vollständigen gerichtlichen Überprüfbarkeit der Voraussetzung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO dürften bei der Beantragung einer Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO die Chancen auf eine effektive Rechtsdurchsetzung in einem gerichtlichen Verfahren auf Grund der unter Gliederungspunkt D. VII. 2. b) auf S. 434 dargestellten Erwägungen als eher gering einzustufen sein.

⁴²⁰ Siehe schon Gliederungspunkt D. IV. 1. auf S. 369.

⁴²¹ Zum Widerruf als Handlungsoption der Finanzbehörde noch Gliederungspunkt E. II. 1. auf S. 479.

⁴²² Zur innersystematischen Abgrenzung noch Gliederungspunkt D. V. 1. c) aa) auf S. 390.

einer etwas missglückt-unpräzisen Regelung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO diese beizubehalten, da gesetzgeberische Änderungen mit ihren Rückwirkungen auf andere Tatbestandsmerkmale noch größere Verwerfungen auslösen könnten. Immerhin hat die Untersuchung aufgezeigt, dass sich schon de lege lata durch eine begrenzende Auslegung interessengerechte Lösungen finden lassen.

Eine Feinsteuerung durch die Finanzverwaltung ist den dargelegten Bedenken jedoch nicht ausgesetzt. Deshalb sollte in der Finanzverwaltung entsprechend der herausgearbeiteten Auslegungsergebnisse darüber nachgedacht werden, von einem zu strengen Prüfungsmaßstab abzurücken. Außerdem sollten präzise Prüfungskriterien, möglichst bundeseinheitlich,⁴²³ entwickelt und transparent kommuniziert werden.

c) Folgerungen für das Praxisbeispiel

Für eine strukturierte Übertragung der herausgearbeiteten Ergebnisse auf die im Praxisbeispiel⁴²⁴ aufgeworfenen Fragestellungen ist zunächst zwischen den möglichen Anknüpfungspunkten für Pflichtverletzungen zu differenzieren.

Als erster Anknüpfungspunkt kommt die Weigerung in Betracht, die Unterlagen zur Tax-Due-Diligence sowie das anwaltliche Gutachten zu steuerrechtlichen Rechtsfragen im Rahmen der Außenprüfung herauszugeben. Die Herausgabe von Unterlagen im Rahmen der Außenprüfung wird von § 200 Abs. 1 AO und damit von einer der in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO enumerativ aufgezählten Normen erfasst. Fraglich ist aber, ob in der Weigerung zur Herausgabe auch eine Pflichtverletzung zu erblicken ist. Dies ist hier aus mehreren Gründen abzulehnen. Zum einen ist hinsichtlich des zugrundeliegenden Verwaltungsakts noch keine formelle und damit auch keine materielle Bestandskraft eingetreten. Eine bloße Rechtsverfolgung durch den Steuerpflichtigen ist kein geeigneter Anknüpfungspunkt für eine Pflichtverletzung. Zum anderen hat das FG Köln die Klage zwar abgewiesen, aber gleichzeitig die Revision zum BFH zugelassen. Die Zulassung der Revision auf Grund von § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO, die uneinheitliche Rechtsprechung⁴²⁵ sowie der erhebliche Literaturstreit zur Herausgabepflicht von Unterlagen der Tax-Due-Diligence und anwaltlicher Gutachten zu steuerrechtlichen Rechtsfragen⁴²⁶ zeigen, dass es sich um eine keineswegs einfach zu beantwortende Fragestellung handelt. Folglich kann dem Steuerpflichtigen nach dem hier entwickelten Maßstab sogar bei einem Unterliegen vor dem BFH kein so schwerwiegender Pflichtverstoß vorgeworfen werden, dass dieser eine Versagung auf

⁴²³ Als Ansatzpunkt böte sich eine Weiterentwicklung der GoBD an. Allgemein dazu bereits Gliederungspunkt B. I. 5. auf S. 80.

⁴²⁴ Zum Sachverhalt siehe Gliederungspunkt D. IV. auf S. 368.

⁴²⁵ Siehe etwa die grundsätzliche Ablehnung zur Herausgabeverpflichtung eines Due-Diligence-Berichts bei FG Münster vom 18. 8. 2014, Az. 6 V 1932/14 AO, ECLI:DE:FGMS:2014:0818.6 V1932.14AO.00, Rn. 46.

⁴²⁶ Einer Herausgabepflicht von Gutachten zu steuerlichen Rechtsfragen ablehnend gegenüberstehend: *Ditz*, DStR 2004, 2038, 2040; *Driën*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 23; *Gebbers*, StBp 2009, 162, 165; *Graf/Bisler*, PStR 2006, 272, 273; befürwortend: *Apitz*, StBp 2002, 33, 44; *Weiß*, StBp 2004, 220, 223.

Grundlage des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO rechtfertigen könnte. Erst recht muss das gelten, solange das Verfahren noch anhängig ist.

Was die tatsächlich als schwerwiegend zu klassifizierenden Verstöße gegen die §§ 140 ff. AO durch den ehemaligen Geschäftsführer anbelangt, so ist zunächst festzuhalten, dass diese grundsätzlich eine Versagung der Bewilligung rechtfertigen können. Allerdings sind im konkreten Einzelfall zwei Aspekte zu berücksichtigen. Zum einen liegen die Pflichtverletzungen über 20 Jahre in der Vergangenheit, sodass sie allenfalls in sehr abgeschwächter Form in die Prognoseentscheidung einfließen können. Zum anderen handelt es sich zwar mit der M GmbH um denselben Steuerpflichtigen, allerdings hat der gesetzliche Vertreter i. S. d. § 34 Abs. 1 AO inzwischen gewechselt. In der für die Prognoseentscheidung erforderlichen Gesamtbetrachtung kann also auch dieser Anknüpfungspunkt eine Versagung der Bewilligung auf Grund von § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO nicht rechtfertigen.

Folglich stehen die genannten Umstände einer Bewilligung nicht entgegen. Sollte die Finanzverwaltung dennoch eine Bewilligung versagen, steht der M-GmbH gegen eine ablehnende Einspruchsentscheidung eine Verpflichtungsklage zur Verfügung, in deren Rahmen eine vollständige gerichtliche Nachprüfung⁴²⁷ erfolgen kann.

V. Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung

Außerdem schreibt § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO als Bewilligungsvoraussetzung für eine Verlagerung der Buchführung vor, dass die Besteuerung hierdurch nicht beeinträchtigt werden darf. Gleichzeitig wird das Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in § 146 Abs. 2b S. 3 AO verwendet, um bei dessen Wegfall eine Verpflichtung der Finanzbehörde zu einem Widerruf der Bewilligung und einem unverzüglichen Rückverlagerungsverlangen zu begründen.⁴²⁸

Durch den unbestimmten Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung handelt es sich bei § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO neben dem Anwendungsbereich um das auf rechtlicher Ebene⁴²⁹ bis heute wohl umstrittenste Tatbestandsmerkmal der

⁴²⁷ Warum eine solche aus praktischen Erwägungen trotzdem unklug sein könnte, wird unter Gliederungspunkt D. VII. 2. auf S. 431 erörtert.

⁴²⁸ Zu dieser Handlungsoption der Finanzverwaltung und zu dem Konkurrenzverhältnis der einzelnen Handlungsmöglichkeiten siehe noch Gliederungspunkt E. II. 1. auf S. 479.

⁴²⁹ Während insbesondere bei § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO die Streitintensität erst in den letzten Jahren durch die zunehmende Verbreitung von neuen Technologien, wie Cloud Computing, ausgelöst wurde (siehe Gliederungspunkt D. III. auf S. 338) sowie durch noch aufkommende Entwicklungen, wie der dynamischen Kapazitätssteuerung mittels Künstlicher Intelligenz, ausgelöst werden wird (siehe Gliederungspunkt D. III. 1. b) dd) auf S. 351), handelt es sich bei den Streitpunkten des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO um originär rechtliche Probleme, die durch den sehr unbestimmten Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung ausgelöst werden. Die dadurch von Anfang an bestehende Rechtsunsicherheit hatte die Bundessteuerberaterkammer bereits im Gesetzgebungsverfahren kritisiert, siehe dazu die Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zur öffentlichen Anhörung zu dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 23. 9. 2010.

Norm.⁴³⁰ Im Kern dieser Streitigkeiten steht, wie schon beim Tatbestandsmerkmal des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO, erneut der Umfang der in die Bewilligungsprüfung einzubeziehenden Erwägungen sowie die Fragestellung, welche Anforderungen an die Schwere einer Beeinträchtigung der Besteuerung zu stellen sind, beziehungsweise ob jegliche Beeinträchtigung der Besteuerung den Tatbestand auslösen kann.

Hinsichtlich des in dem unbestimmten Rechtsbegriff angelegten Prüfungsumfanges legt die Finanzverwaltung erneut ein sehr weites Verständnis des Tatbestands an. So wird von einigen Länderfinanzverwaltungen regelbeispielhaft ausgeführt, dass für eine Beeinträchtigung der Besteuerung etwa ein nicht ordnungsgemäßes Abgabeverhalten bei den steuerlichen Anmelde-, Antrags- und Erklärungspflichten, die Einleitung eines Strafverfahrens, Steuerordnungswidrigkeitenverfahrens oder sogar schon eines Vollstreckungsverfahrens wegen Verletzung von Zahlungspflichten in Betracht komme.⁴³¹ Das Tatbestandsmerkmal sei dabei nicht lediglich auf Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten beschränkt, sondern umfasse die Beeinträchtigung jeglicher steuerlicher Pflichten.⁴³²

Gegen dieses weite Verständnis des Prüfungsumfanges und die von der Finanzverwaltung regelbeispielhaft aufgezählten Punkte erhebt sich erhebliche Kritik in der Literatur, allerdings mit sehr unterschiedlichen Ansatzpunkten. So wird in einem Teil der Literatur angeführt, dass nicht die Beeinträchtigung sämtlicher steuerlicher Pflichten erfasst werden könne.⁴³³ Auch hinsichtlich der Schwere wird der Ansicht der Finanzverwaltung entgegengehalten, dass eine Beeinträchtigung der Besteuerung erst dann anzunehmen sei, wenn auf Grund der Verlagerung die Besteuerungsmerkmale nicht in „ausreichendem Maße“ überprüfbar seien oder die Prüfung „erheblich“ verzögert werde.⁴³⁴ Ebenso wird angeführt, dass in die zu treffende Prognoseentscheidung über eine zukünftige Beeinträchtigung der Besteuerung nur

⁴³⁰ Siehe dazu die Erwägungen bei *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a ff.; *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84.

⁴³¹ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20.1.2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 4; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1.3.2012, VI 328-S0316-032, Nr. 3 lit. b.

⁴³² Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20.1.2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 4; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1.3.2012, VI 328-S0316-032, Nr. 3 lit. b; *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 41a; *Heintzen*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 146 AO, Rn. 26; *Koops/Kossmann*, DB 2010, 40, 41.

⁴³³ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 70; *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 87 ff.; in diese Richtung auch schon *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350 f.; einschränkend nun auch *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 29 (4. Auflage, 2021); andere Ansicht noch *Cöster*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 29 (Altauflage, 3. Auflage, 2014); *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 41a; *Heintzen*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 146 AO, Rn. 26.

⁴³⁴ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a.

„Umstände von erheblichem Gewicht“ einfließen dürften.⁴³⁵ Auch insgesamt dürfe das Tatbestandsmerkmal entgegen des weiten Verständnisses der Finanzverwaltung nur eng ausgelegt werden.⁴³⁶

Umstritten ist in diesem Zusammenhang ebenso, ob und inwieweit Compliance-Erwägungen in das Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung einfließen dürfen. Während dies in einem Teil der Literatur bejaht⁴³⁷ wird, gehen die überwiegenden Literaturstimmen⁴³⁸ davon aus, dass es sich bei § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO gerade nicht um eine allgemeine Compliance-Regel handele.

Weiterhin wird von der Finanzverwaltung⁴³⁹ sowie einem überwiegenden Teil der Literatur⁴⁴⁰ dargelegt, dass eine Beeinträchtigung der Besteuerung dann anzunehmen sei, wenn mit dem Staat, in den die Verlagerung der Buchführung stattfinden soll, kein Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Auskunfts Klausel bestehe.

Praxisbeispiel: Die E AG ist ein Finanzdienstleistungsunternehmen aus München, welches auf die Beratung und Unterstützung von Startups bei der Beschaffung von Kapital mittels Initial Coin Offerings ausgerichtet ist. Vor drei Jahren hatte die E AG eine zwanzigprozentige Beteiligung am IT-Dienstleister N AG mit Sitz in der Schweiz erworben, der dort bereits über eine große Serverinfrastruktur verfügt, um darauf unter anderem ICO-Plattformen hosten zu können. Dem zuständigen Finanzamt hatte die E AG den Beteiligungserwerb allerdings nicht fristgerecht angezeigt. Die Finanzbehörde hat daraufhin ein Ordnungswidrigkeitenverfahren eingeleitet. Außerdem hat der Vorstand in den letzten zwei Jahren die Steuererklärungen für die E AG verspätet abgegeben. Im Zuge einer umfangreichen Straffung der Prozessstrukturen überlegt der Vorstand der E AG nun, einen bestehenden Vertrag über die Erbringung von Abrechnungs- und Buchführungsdienstleistungen mit einem Unternehmen aus Brandenburg zu kündigen und stattdessen in die Infrastruktur am Sitz der N AG in der Schweiz zu investieren, um dort eigene Kapazitäten für die Abwicklung entsprechender Prozesse zu schaffen.

Rechtliche Fragestellung: Es ist zu prüfen, ob die Finanzbehörde die Bewilligung einer Auslandsbuchführung auf Grundlage des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO mit der Begründung versagen dürfte, dass die E AG in der Vergangenheit ihrer Anzeigepflicht nach § 138 Abs. 2 Nr. 3 lit. a AO nicht fristgerecht i. S. d. § 138 Abs. 5 AO nachgekommen ist und überdies ihre Steuererklärungspflichten in den letzten Jahren nicht fristgerecht i. S. d. § 149 Abs. 2 S. 1 AO erfüllt hat.

⁴³⁵ *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 58.

⁴³⁶ *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 91.

⁴³⁷ In diese Richtung *Braun*, StW 2011, 103, 104.

⁴³⁸ *Drien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 70; *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 29; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 55.

⁴³⁹ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 4; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1. 3. 2012, VI 328-S0316-032, Nr. 3 lit. b.

⁴⁴⁰ Siehe etwa *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 59; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 55.

1. Konturierung des unbestimmten Rechtsbegriffs der Nichtbeeinträchtigung

Um die Frage nach dem Umfang des von § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO erfassten Prüfungsprogramms und damit einhergehend die Konformität der in den untergesetzlichen Verwaltungsanweisungen von einigen Landesfinanzverwaltungen aufgestellten Regelbeispiele wissenschaftlich beurteilen zu können, ist als Grundlage eine Konturierung des unbestimmten Rechtsbegriffs der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung anhand einer methodischen Auslegung erforderlich. Auf dieser Grundlage kann dann auch eine fundierte Aussage über die Enge oder Weite des Tatbestands getroffen werden, welche wiederum Rückschlüsse auf die Anforderungen an die Schwere der Beeinträchtigung der Besteuerung zulässt.

a) Negativformulierung unter Verwendung des Pronominaladverbs „hierdurch“

Ausgangspunkt der Auslegung ist zunächst der Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO. Insbesondere durch den Begriff der „Beeinträchtigung“ der Besteuerung wird das Merkmal in der Literatur als weiterhin „deutungsoffen“⁴⁴¹ und „denkbar unbestimmt“⁴⁴² kritisiert.

aa) Gesteigerte Anforderungen an Darlegungs- und Beweislast

Bei oberflächlicher Betrachtung scheint der Wortlaut das von der Finanzverwaltung angelegte weite Verständnis zu stützen. Mit der Voraussetzung, dass für eine Bewilligung die Besteuerung nicht beeinträchtigt werden darf, handelt es sich um ein denkbar weites Feld, welches die von der Finanzverwaltung geforderte „Erfüllung sämtlicher steuerlichen Pflichten“⁴⁴³ einschließen könnte. Schließlich kann auch die Nichtbefolgung steuerlicher Pflichten, wie etwa der Anzeigepflicht i. S. d. § 138 AO, die nicht zu den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten gehören, potentiell zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen.

Dementsprechend könnte man erwägen, dass es sich bei der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung um einen weit auszulegenden Auffangtatbestand handeln könnte, wofür neben dem unbestimmten Rechtsbegriff auch die Stellung am Ende des Gesamtsatzgefüges in Nr. 4 des § 146 Abs. 2b S. 2 AO, also als letzte Bewilligungsvoraussetzung, sprechen könnte.

⁴⁴¹ So *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 40.

⁴⁴² Mit dieser Formulierung *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 59.

⁴⁴³ Mit dieser Anforderung: Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20.1.2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 4.

Als wichtiger Unterschied fällt bei methodischer Betrachtung im Vergleich zu den anderen Anforderungen in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO auf, dass es sich durch das Wort „nicht“ um ein negatives Tatbestandsmerkmal⁴⁴⁴ handelt, welches also nur dann erfüllt ist, wenn es nicht zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung kommt. Da es sich im Gesamtkatalog des § 146 Abs. 2b S. 2 AO um die einzige Negativvoraussetzung handelt, könnte auch dies für einen Auffangtatbestand sprechen. Um diese Auffangfunktion erfüllen zu können, dürfte die Voraussetzung aber nicht zu restriktiv gehandhabt werden. Dieser Aspekt könnte ebenfalls für die weite Auslegung der Finanzverwaltung sprechen.

Auf der anderen Seite könnte die Negativformulierung ebenso auf eine Modifikation der Darlegungs- und Beweislast hindeuten.⁴⁴⁵ Im Besteuerungsverfahren gilt nach § 88 Abs. 1 S. 1 AO der Amtsermittlungsgrundsatz. Dieser wird durch die Mitwirkungspflichten nach § 90 AO ergänzt.⁴⁴⁶ Im Falle einer Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland lassen sich die gesteigerten Mitwirkungsanforderungen bereits auf § 90 Abs. 2 S. 1 AO stützen. Die Norm bestimmt, dass, falls ein Sachverhalt zu ermitteln ist, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung⁴⁴⁷ bezieht, die Beteiligten diesen Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen haben. Solche gesteigerten Mitwirkungspflichten sind in der Standortmitteilungspflicht nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO und der Absicherung des Datenzugriffs nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO zu erkennen. Informationen über die bisher ordnungsgemäße Erfüllung der in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO genannten Pflichten kann die Finanzbehörde jedoch direkt aus der eigenen Sphäre schöpfen, wobei bereits ein Verstoß gegen die dort genannten Normen eine Indizwirkung für die Nichterfüllung dieser Voraussetzungen entfalten kann.⁴⁴⁸ Gerade auf Grund der inhaltlichen Nähe⁴⁴⁹ zwischen dem positiv formulierten § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO und dem negativ formulierten § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO kann die Negativformulierung also darauf hindeuten, dass eben keine Vermutung beziehungsweise Indizwirkung für eine Beeinträchtigung der Besteuerung besteht, sondern eine gesteigerte Darlegungs- und Beweislast für die Finanzbehörde zur Annahme einer Beeinträchtigung der Besteuerung zu fordern ist.

⁴⁴⁴ *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 58; ebenso spricht *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a von einer Negativvoraussetzung.

⁴⁴⁵ Allgemein zur Beweislastumkehr durch negative Formulierungen *Wank*, Juristische Methodenlehre, § 7, Rn. 111 ff.

⁴⁴⁶ Zu dieser Ergänzungsfunktion *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 88 AO, Rn. 7.

⁴⁴⁷ Zur örtlichen Bestimmung des Geltungsbereichs bereits Gliederungspunkt C. I. 1. a) auf S. 206.

⁴⁴⁸ Dazu schon Gliederungspunkt D. IV. 1. c) auf S. 371 und d) auf S. 374.

⁴⁴⁹ Zur Systematisierung der Voraussetzungen und der Herausarbeitung dieser Nähe bereits Gliederungspunkt D. I. auf S. 292.

Gegen die Annahme eines weiten Auffangtatbestands spricht außerdem, dass der Gesetzgeber für Auffangtatbestände häufig Formulierungen wie „ähnliche“ oder „sonstige“ verwendet.⁴⁵⁰ In § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO wird aber gerade nicht formuliert, dass keine „sonstigen“ Beeinträchtigungen der Besteuerungen zu erwarten sein dürfen.

bb) Kausalitätserfordernis durch den Rückbezug

Vielmehr findet sich im Wortlaut eine Einschränkung der Reichweite durch die Verwendung des Pronominaladverbs „hierdurch“. Durch ein Pronominaladverb wird die Verbindung zu etwas wieder aufgenommen, was vorher bereits erwähnt wurde.⁴⁵¹ Somit kann sich die in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO genannte Beeinträchtigung der Besteuerung nur auf die vorher in § 146 Abs. 2b S. 1 oder S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO genannten Umstände beziehen.

In weiten Teilen der Literatur wird daraus die Notwendigkeit eines Kausalitätserfordernisses zwischen der Auslandsbuchführung und einer möglichen Beeinträchtigung der Besteuerung gefolgert.⁴⁵² Insofern wird für den Rückbezug auf § 146 Abs. 2b S. 1 AO abgestellt, wenn dargelegt wird, dass gerade die Abkehr von der Grundsatzregelung der Inlandsbuchführung in § 146 Abs. 2 AO zur Beeinträchtigung der Besteuerung führen müsse.⁴⁵³

Darüber hinaus kommt bei Betrachtung des Wortlauts aber zusätzlich ein Rückbezug des Tatbestandsmerkmals zu den in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO genannten Voraussetzungen in Betracht. Die Wortlautauslegung⁴⁵⁴ stünde also auch einer Ergänzung der dort genannten Merkmale nicht im Wege.

In jedem Fall setzt der Rückbezug durch das Wort „hierdurch“ und das daraus folgende Kausalitätserfordernis der Reichweite des unbestimmten Rechtsbegriffs aber Grenzen.

⁴⁵⁰ Wank, Juristische Methodenlehre, § 7, Rn. 103.

⁴⁵¹ Duden Online-Sprachwissen „Pronominaladverbien“, abrufbar unter: <https://bit.ly/2Hsc4ts>, zuletzt abgerufen am 21.1.2021.

⁴⁵² *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 29; *Heintzen*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 146 AO, Rn. 26; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 58; in diese Richtung auch *Dißars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 41a; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 70; *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 88 f.; *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350 f.

⁴⁵³ So etwa auch *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a.

⁴⁵⁴ Zur systematischen Abgrenzung sogleich noch unter Gliederungspunkt D. V. 1. c) aa) auf S. 390.

b) Übereinstimmung der Verwaltungsansicht mit der Gesetzesbegründung

Für die historische Auslegung kann erneut die Gesetzesbegründung herangezogen werden. Diese scheint ein sehr starkes Indiz für die Position der Finanzverwaltung zu geben. Dort heißt es nämlich gleichlautend zu der Verwaltungsanweisung des Bayerischen Landesamtes für Steuern: „Die Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung umfasst die Erfüllung sämtlicher steuerlicher Pflichten, nicht nur die Erfüllung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.“⁴⁵⁵

Eine solche Argumentation übersieht jedoch, dass sich dieser Satz in der Gesetzesbegründung nicht als Erläuterung zu § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO findet, sondern entsprechend der dortigen Überschrift zur Widerrufsmöglichkeit des § 146 Abs. 2b S. 3 AO gehört. Für diesen Widerruf nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO ist das Bekanntwerden von Umständen, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen, aber das einzige Tatbestandsmerkmal. Dementsprechend dürfte damit vor allem eine dem Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung innewohnende Ergänzungsfunktion⁴⁵⁶ angesprochen sein. Andernfalls könnte ein Widerruf nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO nämlich nicht auf eine Beeinträchtigung der Voraussetzungen etwa nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1, Nr. 3 AO gestützt werden, wodurch allenfalls ein Widerruf unter den strengeren Voraussetzungen des § 131 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO möglich wäre.⁴⁵⁷

Zur tieferen Auslegung des Bedeutungsgehalts des Merkmals der Beeinträchtigung der Besteuerung kann noch ein weiterer historischer Aspekt erhebliche Bedeutung gewinnen. Bei der erstmals durch das Jahressteuergesetz 2009 eingefügten Regelung⁴⁵⁸ musste man noch sehr genau suchen, um die in § 146 Abs. 2a S. 5 AO i. d. F. JStG 2009 versteckte Formulierung von der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung zu finden. Dort wurde das Tatbestandsmerkmal nämlich lediglich als „Öffnungsklausel“⁴⁵⁹ verwendet, die erst nötig wurde, um eine Bewilligung zu ermöglichen, etwa wenn der Steuerpflichtige keine Zustimmung des ausländischen Staates zur Durchführung eines Datenzugriffs vorgelegt oder den Standort des Datenverarbeitungssystems nicht mitgeteilt hatte. Zumindest neben die letztgenannte Voraussetzung ist das Merkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung aber im Zuge der Reform durch das Jahressteuergesetz 2010 als kumulative Voraussetzung hinzugetreten. Dementsprechend könnte man schlussfolgern, dass der Gesetzgeber die Anforderungen an das nun zusätzlich und standardmäßig zu erfüllende Merkmal

⁴⁵⁵ Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 17/2249, S. 87, rechte Spalte.

⁴⁵⁶ Zur Bedeutung dieser Ergänzungsfunktion noch Gliederungspunkt D. V. 3. a) auf S. 408.

⁴⁵⁷ Zu dieser systematischen Verknüpfung noch ausführlich unter Gliederungspunkt D. V. 3. a) bb) auf S. 409.

⁴⁵⁸ Abdruck der Vorschrift in Anlage 1 auf S. 638.

⁴⁵⁹ *Drien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a.

senken wollte, da andernfalls das Ziel⁴⁶⁰ der Reform verfehlt worden wäre. Ein solcher Schluss ist aber zugegebenermaßen nicht zwingend.

Insofern ist die historische Auslegung offen und könnte ebenso für die weite Auslegung der Finanzverwaltung streiten.

c) Systematische Aspekte einer Beeinträchtigung der Besteuerung

Der Schlüssel zur Bestimmung der Reichweite des unbestimmten Rechtsbegriffs liegt in der systematischen Auslegung. Zur genaueren Konturierung kann zum einen innerhalb der Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2 AO abgegrenzt werden. Außerdem könnten Parallelen zu § 148 AO relevant werden, der ebenfalls das Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung enthält. Zusätzlich kann für die Bestimmung der Anforderungen an die Schwere das höherrangige Verhältnismäßigkeitsprinzip aus Art. 20 Abs. 3 GG dem Prüfungsumfang Grenzen setzen.

aa) Abgrenzung zu den anderen Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2 AO

Für die Auslegung der inneren Systematik ist als Grundlage festzuhalten, dass die in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 4 AO genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen.⁴⁶¹ Daraus lassen sich für die Auslegung zunächst zwei zentrale und eng miteinander verknüpfte Erkenntnisse gewinnen.

Zum einen muss in positiver Hinsicht dem Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung ein über die in den § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO genannten Voraussetzungen hinausgehender Bedeutungsgehalt zukommen, da die eigenständige Normierung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO sonst leerlaufen würde, wenn das Tatbestandsmerkmal ohnehin nur die in den vorgenannten Voraussetzungen enthaltenen Merkmale umfassen würde. Dass dies vom Gesetzgeber nicht gewollt sein kann, belegt die, bei der historischen Auslegung angesprochene, Hochstufung von einer Öffnungsklausel zu einer zusätzlich und regulär zu erfüllenden Voraussetzung.

Zum anderen lässt sich daraus in negativer Hinsicht schließen, dass die bereits in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO genannten Voraussetzungen zumindest nicht in identischer Form vom Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung erfasst werden können. Denn andernfalls wäre die eigenständige Normierung dieser Voraussetzungen in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO unnötig.

⁴⁶⁰ Zur angestrebten Vereinfachung der als überkomplex und zu restriktiv empfundenen Regelung bereits Gliederungspunkt B. II. 2. auf S. 86.

⁴⁶¹ Dazu bereits die systematische Herleitung unter Gliederungspunkt D. I. auf S. 292.

Gerade diese Erkenntnis bietet einen Ansatzpunkt, um eine echte Konturierung zu schaffen.

Denn daraus folgt, dass die Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung nicht inhaltsgleich die in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO normierte Verpflichtung zur Standortmitteilung und ebenso wenig den Kern einer Datenzugriffsmöglichkeit nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO erfassen kann. Eine erhebliche Eingrenzungsmöglichkeit für das Merkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung bringt die schon herausgestellte Nähe⁴⁶² zur Voraussetzung der ordnungsgemäßen Erfüllung der in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO enumerativ aufgezählten Pflichten. In der Literatur wird dazu vertreten, dass die vom Steuerpflichtigen zu erfüllenden Pflichten abschließend in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO genannt seien.⁴⁶³

Bei einer Gesamtbetrachtung lässt sich erkennen, dass alle in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO genannten Voraussetzungen einen Bezug zum Steuerpflichtigen aufweisen. Dementsprechend könnte man annehmen, dass § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO nur objektive Umstände erfasst, die außerhalb der Sphäre des Steuerpflichtigen liegen. Dafür spricht, dass § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO eine Prognoseentscheidung⁴⁶⁴ auf Grund von klar eingegrenzten Pflichten des Steuerpflichtigen vorsieht, also subjektiv auf den einzelnen Steuerpflichtigen abstellt. Folglich könnte § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO demgegenüber auf Umstände zu begrenzen sein, die nicht aus der Sphäre des Steuerpflichtigen stammen, wie etwa das Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens⁴⁶⁵ mit dem Staat, in den die elektronische Buchführung verlagert werden soll.

Dagegen spricht aber die Vorschrift des § 146 Abs. 2b S. 3 AO, die eine Widerrufsmöglichkeit und Rückverlagerungsaufforderung ebenfalls an eine Beeinträchtigung der Besteuerung bindet.⁴⁶⁶ Wäre das Tatbestandsmerkmal also so weitgehend eingeschränkt, dass nur objektive Umstände außerhalb der Sphäre des Steuerpflichtigen erfasst würden, ließe sich als *argumentum ad absurdum* entwickeln, dass der Steuerpflichtige, sobald er die Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO einmal erhalten hat, in erheblichem Maße Pflichtverstöße gegen die in § 146 Abs. 2b S. 2 AO genannten Vorschriften begehen könnte, die Finanzbehörde aber allenfalls unter den strengeren Voraussetzungen des § 131 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO einen Widerruf ausüben könnte, weil es sich bei diesen Verstößen nicht um Merkmale

⁴⁶² Dazu bereits Gliederungspunkt D. IV. 1. c) aa) auf S. 371.

⁴⁶³ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 70; Habel/Müller/Bauerfeld, IWB 2019, 84, 87 ff.; Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 55.

⁴⁶⁴ Zum zukunftsgerichteten Charakter dieser Voraussetzung bereits Gliederungspunkt D. IV. 1. d) auf S. 374.

⁴⁶⁵ Zu dieser von der Finanzverwaltung regelbeispielhaft angenommenen Voraussetzung ausführlich noch Gliederungspunkt D. V. 2. e) auf S. 404.

⁴⁶⁶ Zur einheitlichen Auslegung des Merkmals der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 und S. 3 AO noch Gliederungspunkt D. V. 3. a) bb) auf S. 409 sowie E. II. 1. auf S. 479.

außerhalb der Sphäre des Steuerpflichtigen handeln würde. Dieses Argument gegen eine Begrenzung auf objektive Umstände lässt sich mit § 146 Abs. 2b S. 4 AO noch verstärken. Danach hat der Steuerpflichtige nur eine Änderung der unter § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO genannten Umstände mitzuteilen. Die Standortentscheidung wird aber regelmäßig der Sphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen sein und kein objektives Merkmal darstellen. Insofern ergäbe die Mitteilungspflicht aber wenig Sinn, wenn die Finanzbehörde als Konsequenz der Mitteilung nicht auch eine Beeinträchtigung der Besteuerung annehmen und eine Rückverlagerung auf Grundlage des § 146 Abs. 2b S. 3 AO fordern könnte.⁴⁶⁷

Vor diesem Hintergrund erscheint der Ansatz, dass nur rein objektive Kriterien außerhalb der Sphäre des Steuerpflichtigen in die Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung einfließen könnten, als zu eng. Auf der anderen Seite wäre die Annahme eines Auffangtatbestands zu weit, weil dadurch die ausdrücklich in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO benannten Voraussetzungen bloße Makulatur wären. Insofern ist der Literaturansicht zuzustimmen, dass dem Katalog des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO für in der Vergangenheit zu erfüllende Mitwirkungspflichten eine gewisse Sperrwirkung zukommen muss.⁴⁶⁸ Dass daneben aktuell und zukünftig weitere Mitwirkungspflichten zu erfüllen sein können, zeigt aber schon § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1, S. 4 AO. Dementsprechend kann dem Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung auch für Umstände, die aus der Sphäre des Steuerpflichtigen stammen, eine Ergänzungsfunktion⁴⁶⁹ zukommen. Für eine solche Ergänzungsfunktion spricht in innersystematischer Hinsicht außerdem die Anordnung als letzte Voraussetzung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO. Auch passt die Annahme einer Ergänzungsfunktion zu den Ausarbeitungen⁴⁷⁰ über den Wortlaut „hierdurch“.

bb) Merkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in § 148 AO

In systematischer Hinsicht könnte weiterhin eine Parallele zu der Norm des § 148 S. 1 AO in Erwägung zu ziehen sein, weil diese ebenfalls das Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung enthält. Nach § 148 S. 1 AO können die Finanzbehörden für einzelne Fälle oder für bestimmte Gruppen von Fällen Er-

⁴⁶⁷ Gegen dieses Argument ließe sich wiederum vorbringen, dass die Verlagerung selbst zwar der Sphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen wäre, dass eine Verlagerung in ein Land, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Auskunfts-klausel besteht, allerdings eine objektive Frage darstellt. Zum Erfordernis eines solchen Doppelbesteuerungsabkommens mit großer Auskunfts-klausel noch Gliederungspunkt D. V. 2. e) auf S. 404.

⁴⁶⁸ In diese Richtung schon *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 70; *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 87 ff.; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 55.

⁴⁶⁹ Zu den rechtlichen Folgen der Annahme einer solchen Ergänzungsfunktion noch Gliederungspunkt D. V. 3. auf S. 407.

⁴⁷⁰ Zum aus dem Wortlaut folgenden Kausalitätserfordernis schon Gliederungspunkt D. V. 1. a) bb) auf S. 388.

leichterungen bewilligen, wenn die Einhaltung der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird.

So wurde noch zu § 146 Abs. 2a S. 5 AO i. d. F. JStG 2009 vertreten, dass das wortlautidentische Tatbestandsmerkmal für beide Vorschriften einheitlich auszulegen sei, da beide Normierungen das identische Ziel hätten, die Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten in Einzelfällen auf ein angemessenes und erforderliches Maß zu verringern.⁴⁷¹ Gegen eine systematische Parallele zur heutigen Vorschrift des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO spricht allerdings, dass § 148 S. 1 AO den unbestimmten Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung als Härtefallklausel⁴⁷² verwendet. Demgegenüber verwendet § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO das Merkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung aber nicht (mehr) als Öffnungs- beziehungsweise Härtefallklausel, um andere Voraussetzungen zu ersetzen, sondern als eine immer zusätzlich und regulär zu erfüllende Voraussetzung. Vor diesem Hintergrund dürfte die Annahme einer unmittelbaren Parallele schwierig werden.⁴⁷³ Vielmehr sind eher weniger strenge Anforderungen an das inzwischen zur Regelvoraussetzung gewordene Merkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO zu stellen.

Selbst wenn man eine einheitliche Auslegung annehmen wollte, so müsste man feststellen, dass eine Erleichterung nach § 148 S. 1 AO die Besteuerung erst dann beeinträchtigt, wenn die Besteuerungsmerkmale nicht mehr „in ausreichendem Maße“⁴⁷⁴ nachprüfbar wären. Weil an die Regelvoraussetzung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO weniger strenge Anforderungen zu stellen sind, kann dieser Maßstab zumindest mit einem Erst-Recht-Schluss übernommen werden. Folglich weist der systematische Vergleich zu § 148 S. 1 AO darauf hin, dass für die Annahme einer Beeinträchtigung der Besteuerung eine gewisse Schwere zu fordern ist.

cc) Grundsatz der Verhältnismäßigkeit aus Art. 20 Abs. 3 GG

Gegen eine weite Auslegung des Tatbestandsmerkmals und stattdessen für das Erfordernis einer gewissen Schwere⁴⁷⁵ der Beeinträchtigung spricht auch der aus Art. 20 Abs. 3 GG folgende Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. So ließen sich bei nur lange genug andauernder und gründlicher Suche sowohl aus der Sphäre des

⁴⁷¹ *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1261.

⁴⁷² So auch *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 148 AO, Rn. 4.

⁴⁷³ Wohl noch immer für eine einheitliche Auslegung *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a.

⁴⁷⁴ FG Niedersachsen vom 24.8.1978, Az. VII 279/78, ECLI:DE:FGNI:1978:0824.VII279.78.0A, Rn. 23; *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 148 AO, Rn. 5.

⁴⁷⁵ Mit unterschiedlichen Nuancen in diese Richtung auch *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 58.

Steuerpflichtigen stammende⁴⁷⁶ als auch außerhalb seiner Sphäre liegende Gründe finden, die zumindest eine geringfügige Beeinträchtigung der Besteuerung bedeuten könnten. Als ein objektiver Umstand, der nicht aus der Sphäre des Steuerpflichtigen stammt, ließe sich etwa anführen, dass es in der Natur der Sache liegt, dass auch im digitalen Bereich bei größeren physischen Entfernungen⁴⁷⁷ die Gefahr steigt, dass auf Datenbestände zumindest vorübergehend nicht oder nur mit Verzögerungen zugegriffen werden kann.⁴⁷⁸ Dies zeigt aber schon, dass nicht jede noch so kleine Beeinträchtigung in die Beurteilung einfließen kann. Insofern gelten die Ausführungen zu den Verhältnismäßigkeitsanforderungen bei der sehr ähnlichen Voraussetzung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO hier entsprechend.⁴⁷⁹ Folglich ergibt die Systematik, dass eine enge Auslegung geboten erscheint und zumindest eine nicht unerhebliche Beeinträchtigung der Besteuerung zu befürchten sein muss.

d) Datenverarbeitungsgestützte Buchführung im Inland als Vergleichsmaßstab

Der Sinn und Zweck des Tatbestandsmerkmals in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO lässt sich direkt aus dem Wortlaut herauslesen. Der Gesetzgeber will eine Beeinträchtigung der Besteuerung vermeiden. Hier bestätigt sich die bei der systematischen Auslegung herausgearbeitete Überlappung der einzelnen Voraussetzungen, da im Grunde alle Tatbestände in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 4 AO den Zweck verfolgen, dass die Besteuerung nicht beeinträchtigt wird.

Entscheidend für die Reichweite und die Eingreifschwelle des Tatbestands ist dennoch der zugrundeliegende Bezugspunkt. Dabei wird argumentiert, das Tatbestandsmerkmal einer Beeinträchtigung der Besteuerung dürfe nicht absolut, sondern lediglich relativ im Verhältnis zu den Kontrollbedingungen im Falle einer Inlandsbuchführung ausgelegt werden.⁴⁸⁰ So wäre es deutlich zu weit, etwa schon eine Aufdeckung von Mehrergebnissen im Rahmen von Außenprüfungen als verlagerungsbedingte Beeinträchtigung der Besteuerung zu werten.⁴⁸¹ Insofern ist auch der von der Finanzverwaltung angelegte Maßstab für eine „lückenlose Prüfung“ mit

⁴⁷⁶ Zu diesbezüglichen Erwägungen schon Gliederungspunkt D. IV. 1. c) bb) auf S. 373.

⁴⁷⁷ Bei rein physikalischer Betrachtung könnte man argumentieren, dass es selbst bei Glasfaserverbindungen auf Grund der Entfernung zu Verzögerungen bei der Datenübertragung zumindest im Nanosekunden-Bereich kommen kann. Aus rechtlicher Perspektive erscheint eine solche Argumentation allerdings abwegig.

⁴⁷⁸ Dabei steigt regelmäßig die Gefahr von Fehlerquellen in der technischen Anbindung. In gewisser Weise könnte man hier aber auch von einem subjektiven Umstand sprechen, da es zusätzlich stark auf die Organisation durch den Steuerpflichtigen ankommt. Zu daraus folgenden Organisationsanforderungen bereits Gliederungspunkt C. IV. 1. a) cc) auf S. 286.

⁴⁷⁹ Dazu schon Gliederungspunkt D. IV. 1. c) bb) auf S. 373.

⁴⁸⁰ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 47b.

⁴⁸¹ Sogar „erhebliche Mehrergebnisse“ ablehnend *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 70.

Unterlagen, die „unverzüglich zur Verfügung stehen“⁴⁸² in Anbetracht der tatsächlichen Vollzugsbedingungen im Steuerrecht als Massenfallrecht eine „überspitzte Beschreibung des Vergleichsmaßstabs“, sodass „der auf äquivalente Verifikationsmöglichkeiten abzielende Vergleich nicht an einem unrealistischen Idealpunkt ausgerichtet werden“ dürfe.⁴⁸³

Dieser in der Literatur erhobenen Kritik ist uneingeschränkt zuzustimmen. Zum einen deckt sich ein solches Verständnis zum Sinn und Zweck des Tatbestandsmerkmals mit der hier herausgearbeiteten Auslegung zu Wortlaut und Systematik. Zum anderen wäre das Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung bei einer weiten Auslegung in der Praxis sonst kaum erfüllbar. Schließlich sind im Zusammenhang mit einer Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland eine Vielzahl von Maßgaben etwa im Rahmen der organisatorisch-technischen Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems⁴⁸⁴ zu berücksichtigen. Gerade auf Grund der mitunter komplexen Anforderungen erscheint es fernliegend, zu erwarten, dass es dem Steuerpflichtigen gelingt, jegliche Beeinträchtigung der Besteuerung zu vermeiden. So liegt es etwa beim Transport von Papierunterlagen in das Ausland in der Natur der Sache, dass auf diese Unterlagen während des Transports nicht zugegriffen werden kann. Würde man dies allerdings bereits als Beeinträchtigung der Besteuerung i.S.d. § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO werten, so würde man verkennen, dass eine Übersendung an einen inländischen Dienstleister, deren Zulässigkeit unbestritten ist, dieselbe Folge hätte. Vor diesem Hintergrund erscheint nach dem Sinn und Zweck eine enge Auslegung der Vorschrift geboten, bei der auch an die Schwere der Beeinträchtigung erhöhte Anforderungen zu stellen sind.

e) Zwischenergebnis

Bei einer Gesamtbetrachtung sprechen die besseren Argumente dafür, entgegen der Verwaltungsauffassung ein eher enges Verständnis an den unbestimmten Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung anzulegen. Darüber hinaus ist für die Prognoseentscheidung einer zukünftigen Beeinträchtigung der Besteuerung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO zwingend eine Kausalität zur Verlagerung der Buchführung in das Ausland zu fordern.

⁴⁸² Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 4.

⁴⁸³ Mit diesen Formulierungen *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 47b.

⁴⁸⁴ Siehe nur die generellen Compliance-Anforderungen im Zusammenhang mit der Verlagerung der Buchführung unter den Gliederungspunkten B. IV. 5. d) cc) auf S. 193 und C. IV. 1. a) auf S. 284.

2. Regelbeispielkatalog der Finanzverwaltung

Auf Grundlage dieser Konturen des unbestimmten Rechtsbegriffs in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO kann nun der von einigen Länderfinanzverwaltungen angewandte Regelbeispielkatalog mit seinen insgesamt fünf Punkten näher analysiert werden.

a) Einbeziehung des Abgabeverhaltens

Der erste Punkt, den die Finanzverwaltung als bedeutsam für eine Beeinträchtigung der Besteuerung aufführt, ist ein „[n]icht ordnungsgemäßes Abgabeverhalten des Steuerpflichtigen“⁴⁸⁵. Damit wird auf die Pflicht, Steuererklärungen nach § 149 AO abzugeben, Bezug genommen.

In weiten Teilen der Literatur⁴⁸⁶ will man dagegen eine in der Vergangenheit liegende, nicht fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen nicht von § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO erfasst sehen. Als ein Argument wird auf die Gesetzesbegründung verwiesen, in der es heißt, dass die Bewilligung nur solchen Steuerpflichtigen erteilt werden dürfe, „die sich in der Vergangenheit kooperativ gezeigt haben“⁴⁸⁷. Daraus wird abgeleitet, dass der Gesetzgeber durch die Verwendung des Wortes „kooperativ“ gezeigt habe, dass er lediglich Mitwirkungspflichten, nicht jedoch die Abgabepflichten des § 149 AO im Sinn gehabt habe.⁴⁸⁸

Gegen die Stichhaltigkeit dieser Argumentation lassen sich zwei Kernpunkte anführen. Zum einen übersieht diese Argumentation, dass die Ausführungen vom Gesetzgeber zur Kooperationsbereitschaft nach der Systematik der Gesetzesbegründung eindeutig zu § 146 Abs. 2a S. 2 Nr. 3 AO i. d. F. JStG 2009, der wortlautidentisch dem heutigen § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO entspricht, angebracht werden. Folglich liegt gerade kein Bezug dieser Aussage zum Tatbestandsmerkmal des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO vor. Außerdem spricht auch die Gesetzessystematik gegen diese Argumentation. Schließlich ist § 149 AO im zweiten Abschnitt des vierten Teils der Abgabenordnung angeordnet. Die amtliche Überschrift des zweiten Abschnitts zu den §§ 140 bis 154 AO lautet aber „Mitwirkungspflichten“, sodass es sich auch bei § 149 AO um eine Mitwirkungspflicht handelt.

Überzeugender erscheint dagegen ein anderer Ansatz. So hat die innersystematische Auslegung des § 146 Abs. 2b S. 2 AO ergeben, dass die Mitwirkungspflichten

⁴⁸⁵ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 4; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1. 3. 2012, VI 328-S0316-032, Nr. 3 lit. b.

⁴⁸⁶ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 70; Habel/Müller/Bauerfeld, IWB 2019, 84, 87 f.; Haselmann, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 29; Märten, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 59; Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 55.

⁴⁸⁷ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 81, linke Spalte.

⁴⁸⁸ So Habel/Müller/Bauerfeld, IWB 2019, 84, 87 f.

des Steuerpflichtigen grundsätzlich abschließend in den § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO geregelt sind⁴⁸⁹ und dem Tatbestand des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO insofern allenfalls eine Ergänzungsfunktion zukommen könnte, wie schon der Wortlaut „hierdurch“ zeigt.⁴⁹⁰ Anknüpfend an diese innersystematische Auslegung ist hier festzustellen, dass es sich bei der Überprüfung, ob ein ordnungsgemäßes Abgabeverhalten i. S. d. § 149 AO in der Vergangenheit vorlag, aber nicht um eine spezifische Mitwirkungspflicht im Zusammenhang mit der Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung i. S. d. § 146 Abs. 2b S. 1, S. 2 Nr. 1, S. 2 Nr. 3 AO handelt, sondern eher um eine Prüfung, die dem Tatbestand des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO angenähert ist. In dem dort enumerativ aufgezählten Katalog von Pflichten, denen der Steuerpflichtige in der Vergangenheit nachgekommen sein muss, wird § 149 AO jedoch nicht genannt.⁴⁹¹ Außerdem spricht der Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO sowie das aus dem Wortlaut abzuleitende Kausalitätserfordernis gegen eine Berücksichtigung des Abgabeverhaltens.

Folglich ist das Abgabeverhalten bei der Entscheidung über einen Antrag nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO nicht zu berücksichtigen.

b) Verstoß gegen § 138 AO durch unterlassene Meldung von Gesellschaftsbeteiligungen

Weiterhin führt die Finanzverwaltung aus, dass auch Verstöße gegen die Anzeigepflicht des § 138 AO in Form einer unterlassenen Meldung von ausländischen Gesellschaftsbeteiligungen für eine Beeinträchtigung der Besteuerung bedeutsam sein können.⁴⁹² Auch dieses Kriterium stößt in einem Teil der Literatur⁴⁹³ auf Kritik.

So wird angeführt, dass Verstöße gegen die Anzeigepflicht des § 138 AO in keinem Zusammenhang zu einer Buchführungsverlagerung in das Ausland stünden, da es sich letztendlich wieder um eine Mitwirkungspflicht handele, die in den Tatbestand des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO gehören würde, jedoch vom Gesetzgeber dort nicht aufgeführt wurde.⁴⁹⁴

Zwar handelt es sich nach der Gesetzessystematik bei § 138 AO um keine in den „Mitwirkungspflichten“ des vierten Teils im zweiten Abschnitt der §§ 140 bis 154 AO geregelte Norm. Allerdings normiert § 138 AO dennoch Anzeige- und Mittei-

⁴⁸⁹ Herausarbeitung unter Gliederungspunkt D. V. 1. c) aa) auf S. 390.

⁴⁹⁰ Ausführlich zu dieser Einschränkung durch den Wortlaut bereits Gliederungspunkt D. V. 1. a) bb) auf S. 388.

⁴⁹¹ *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 87.

⁴⁹² Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 4; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1. 3. 2012, VI 328-S0316-032, Nr. 3 lit. b.

⁴⁹³ *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 89 f.; *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 29; in diese Richtung wohl auch *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 47b.

⁴⁹⁴ *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 89.

lungspflichten, die zu den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gehören.⁴⁹⁵ Daher können die zur Einbeziehung des Abgabeverhaltens angeführten Argumente⁴⁹⁶ hier entsprechend gelten, sodass erneut eine Sperrwirkung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO anzunehmen ist.

Folglich sind entgegen § 138 AO unterlassene Meldungen von ausländischen Gesellschaftsbeteiligungen nicht für eine Beeinträchtigung der Besteuerung i. S. d. § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO heranzuziehen.

c) Berücksichtigung eines Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahrens

Sehr durchwachsen ist das Meinungsbild bei der Frage, ob und inwieweit Steuerstrafverfahren oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren gegen den Steuerpflichtigen eine Versagung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO rechtfertigen können. Die Finanzverwaltung will bereits die Einleitung eines solchen Verfahrens für eine Beeinträchtigung der Besteuerung berücksichtigen.⁴⁹⁷ In Teilen der Literatur erfährt diese Position Zustimmung.⁴⁹⁸ Eine andere Ansicht will die Einleitung eines Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahrens nur dann als Beeinträchtigung werten, wenn der in dem Verfahren erhobene Vorwurf bei zumindest summarischer Prüfung plausibel erscheint.⁴⁹⁹ Darüber hinaus findet sich in der Literatur auch die Position, dass nicht nur die Einleitung, sondern jedwede Berücksichtigung von Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren, also sogar die Verurteilung in einem solchen Verfahren, als Indiz für eine Beeinträchtigung der Besteuerung ausscheiden müsse.⁵⁰⁰

Zur differenzierten Aufarbeitung ist bei diesen Positionen wieder abzuschichten. Zunächst ist die Frage zu beantworten, ob entsprechende Verfahren überhaupt berücksichtigt werden dürfen. Erst wenn sich diese Fragestellung bejahen lässt, kann darüber hinaus ermittelt werden, ob nur die Einleitung des Verfahrens oder eine rechtskräftige Verurteilung zu fordern ist und welche weiteren Anforderungen in diesem Zusammenhang an die Annahme einer Beeinträchtigung der Besteuerung zu stellen sind.

⁴⁹⁵ *Krüger/Nowroth*, DB 2017, 90 ff.

⁴⁹⁶ Dazu bereits zuvor Gliederungspunkt D. V. 2. a) auf S. 396.

⁴⁹⁷ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20.1.2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 4; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1.3.2012, VI 328-S0316-032, Nr. 3 lit. b.

⁴⁹⁸ In diese Richtung wohl *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 70; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 59.

⁴⁹⁹ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 55.

⁵⁰⁰ *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 88 f.

*aa) Grundsätzliche Berücksichtigungsfähigkeit
von Verfahren nach §§ 369 ff. AO*

Bei der grundlegenden Frage, ob Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren nach den §§ 369 ff. AO überhaupt im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO berücksichtigt werden dürfen, drängt sich zuerst wieder das Argument einer Überschneidung zum Tatbestand des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO auf. Schließlich kann die nicht ordnungsgemäße Erfüllung der dort genannten Pflichten ebenfalls Grundlage für ein Verfahren nach den §§ 369 ff. AO sein. Die Annahme einer absoluten Sperrwirkung greift hier jedoch zu kurz. Denn es liegt keine unmittelbare Übereinstimmung zwischen einer Verletzung der in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO aufgezählten Mitwirkungspflichten und der Verwirklichung eines Steuerstraftatbestands nach den §§ 369 ff. AO oder eines Steuerordnungswidrigkeitentatbestands nach den §§ 377 ff. AO vor. So ist zwar die Verletzung der steuerlichen Mitwirkungs- und Erklärungspflichten grundsätzlich eine Voraussetzung für ein tatbestandsmäßiges Verhalten nach § 370 AO.⁵⁰¹ Jedoch ist es nicht Sinn und Zweck des § 370 AO, die ordnungsgemäße Einhaltung steuerlicher Mitwirkungs- und Erklärungspflichten als solche abzusichern.⁵⁰² Zusätzlich muss als Taterfolg grundsätzlich noch eine Steuerverkürzung oder das Erlangen ungerechtfertigter Steuervorteile hinzukommen.⁵⁰³ Das vorher im Hinblick auf die §§ 149, 138 AO angebrachte Argument einer Sperrwirkung durch § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO kann im Hinblick auf Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren also nicht eingreifen.

In einem Teil der Literatur wird angeführt, sogar im Falle einer Verurteilung würde eine Berücksichtigung von Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren mit dem in Art. 103 Abs. 3 GG verankerten Grundsatz „ne bis in idem“, also dem Verbot einer Mehrfachbestrafung auf Grund derselben Tat, kollidieren, weil die Ablehnung des Antrags auf Verlagerung der Buchführung für den Steuerpflichtigen in diesem Fall eine zusätzliche Strafe darstelle.⁵⁰⁴

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Art. 103 Abs. 3 GG verbietet die Norm aber nur eine mehrmalige Bestrafung auf Grund der allgemeinen Strafgesetze. Daraus folgt, dass Art. 103 Abs. 3 GG nicht vor jedweder Mehrfachsanktionierung von ein und derselben Tat schützt, sondern nur vor einer wiederholten Bestrafung auf Grundlage der allgemeinen Strafgesetze.⁵⁰⁵ Rein präventive Maßnahmen der Gefahrenabwehr sind aber schon keine Strafen und deshalb nicht vom Anwendungsbereich des Art. 103 Abs. 3 GG erfasst.⁵⁰⁶ Der unbestimmte Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO ist auf eine

⁵⁰¹ OLG Köln vom 31.1.2017, Az. III-1 RVs 253/16, ECLI:DE:OLGK:2017:0131. III1RVS253.16.00, Rn. 18.

⁵⁰² Jäger, in: Klein, Abgabenordnung, § 370 AO, Rn. 2.

⁵⁰³ Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, § 370 AO, Rn. 598.

⁵⁰⁴ So Habel/Müller/Bauerfeld, IWB 2019, 84, 88 f.

⁵⁰⁵ Nolte/Aust, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz, Art. 103 Abs. 3 GG, Rn. 212.

⁵⁰⁶ Remmert, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 103 Abs. 3 GG, Rn. 56.

zukunftsbezogene Prognoseentscheidung hinsichtlich einer effizienten Kontrolle der Besteuerung gerichtet.⁵⁰⁷ Die Vorschrift hat damit keinen repressiven, sondern rein präventiven Charakter und soll Gefahren für das Besteuerungsverfahren abwehren. Folglich steht die verfassungsrechtliche Norm des Art. 103 Abs. 3 GG einer Berücksichtigung von Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren nicht entgegen.

bb) Erfordernis einer rechtskräftigen Verurteilung

Weiterhin stellt sich die Frage, ob bereits die Einleitung eines entsprechenden Verfahrens i. S. d. § 397 AO für die Annahme einer Beeinträchtigung der Besteuerung ausreichen kann oder ob darüber hinaus auch eine rechtskräftige Verurteilung zu fordern ist.

So wird vorgebracht, dem Steuerpflichtigen müsse auch im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO während eines Strafverfahrens die aus Art. 20 Abs. 3 GG folgende Unschuldsvermutung zugutekommen, sodass nicht von Anfang an von einer Tatbestandsverwirklichung i. S. d. §§ 370 ff. AO ausgegangen werden dürfe, weil der Steuerpflichtige andernfalls „bestraft“ würde, selbst wenn sich der Tatvorwurf im Nachhinein als unzutreffend herausstellen würde.⁵⁰⁸

Auf den ersten Blick scheint diese Argumentation erhebliche Parallelen zu der Frage aufzuweisen, ob Rechtsstreitigkeiten mit den Finanzbehörden im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO Berücksichtigung finden dürfen.⁵⁰⁹ Eine direkte Übernahme der dort gefundenen Ergebnisse kommt hier jedoch aus zwei Gesichtspunkten nicht in Betracht.

Erstens ging es bei der dortigen Argumentation darum, dass der Steuerpflichtige auf Grund von Art. 19 Abs. 4 GG nicht von Rechtsstreitigkeiten mit den Finanzbehörden abgehalten werden dürfe. Dabei wird es regelmäßig um Streitigkeiten über Rechtsauffassungen gehen, die im Einspruchsverfahren nach den §§ 347 ff. AO oder vor den Finanzgerichten ausgetragen werden. Hier geht es jedoch um Verfahren vor der ordentlichen Gerichtsbarkeit nach § 391 AO. Insofern führt die Zugrundelegung abweichender Rechtsansichten, soweit dieser Umstand für die Finanzbehörde hinreichend erkennbar wird, nicht zur Verwirklichung des Tatbestands einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO.⁵¹⁰ Vielmehr sind bei § 370 AO nach Nr. 1 unrichtige oder unvollständige Angaben über Tatsachen beziehungsweise nach Nr. 2, Nr. 3 die Unterlassung bestimmter Angaben oder Handlungen pönalisiert.⁵¹¹ Folglich weist der für die Einleitung eines entsprechenden Verfahrens erforderliche Anfangsver-

⁵⁰⁷ Hannig, NWB 2013, 3604, 3607.

⁵⁰⁸ So Habel/Müller/Bauerfeld, IWB 2019, 84, 88.

⁵⁰⁹ Dazu bereits Gliederungspunkt D. IV. 2. auf S. 375.

⁵¹⁰ Auch zu den äußerst schwierigen Abgrenzungsfragen zwischen steuerrechtlicher Bewertung und Tatsachenäußerung Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, § 370 AO, Rn. 240 ff.

⁵¹¹ Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 151 ff.

dacht erheblich qualifiziertere Voraussetzungen gegenüber den bei § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO thematisierten Konstellationen auf.

Zweitens verkennt eine auf die Unschuldsvermutung des Art. 20 Abs. 3 GG abhebende Argumentationslinie, dass es sich bei § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO gerade nicht um eine repressive Strafe, sondern um eine präventive Sicherungsmaßnahme handelt. Insofern gelten die soeben angeführten Erwägungen⁵¹² hier entsprechend. Dem zutreffenden Einwand einer noch nicht feststehenden Tatbestandsverwirklichung lässt sich ebenso gut mit einer Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes begegnen.⁵¹³

Folglich ist für eine mögliche Beeinträchtigung der Besteuerung keine rechtskräftige Verurteilung in einem Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren zu fordern. Vielmehr kann schon die Einleitung eines entsprechenden Verfahrens grundsätzlich herangezogen werden.

cc) Qualifizierte Anforderungen aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip

Dennoch erscheint es aus mindestens zwei Gründen äußerst zweifelhaft, jegliche Einleitung eines Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahrens als eine Beeinträchtigung der Besteuerung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO anzusehen.

Andernfalls läge es nämlich in der Hand der Finanzbehörde, die nach § 397 Abs. 1 AO neben der Polizei, der Staatsanwaltschaft, ihren Ermittlungspersonen oder dem Strafrichter zur Einleitung eines entsprechenden Verfahrens ermächtigt ist, selbst die Voraussetzungen für eine Beeinträchtigung der Besteuerung herbeizuführen.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass etwa nach § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO die nicht vollständige oder nicht rechtzeitige Erfüllung der Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 S. 1 AO im Falle einer zumindest leichtfertigen Verletzung eine Ordnungswidrigkeit darstellt. Darüber hinaus erfasst § 379 Abs. 2 AO die wenigstens leichtfertige Verletzung noch weiterer Mitwirkungspflichten.⁵¹⁴ Wie schon festgestellt, können Verstöße etwa gegen § 138 AO⁵¹⁵ für sich allein aber auf Grund des Konkurrenzverhältnisses zu § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO⁵¹⁶ nicht für das Merkmal einer Beeinträchtigung der Besteuerung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO herangezogen werden. Dementsprechend kann es auch nicht richtig sein, wenn die Finanzverwaltung diese quasi durch die Hintertür im Rahmen eines Steuerstraf- oder

⁵¹² Siehe bereits Gliederungspunkt D. V. 2. c) aa) auf S. 399.

⁵¹³ Dazu sogleich unter Gliederungspunkt D. V. 2. c) cc) auf S. 401.

⁵¹⁴ Vertiefend *Jäger*, in: Klein, Abgabenordnung, § 379 AO, Rn. 35 ff.

⁵¹⁵ Zur Berücksichtigungsfähigkeit von Verstößen gegen § 138 AO Gliederungspunkt D. V. 2. b) auf S. 397.

⁵¹⁶ Siehe zu diesem Konkurrenzverhältnis bereits die systematische Auslegung unter Gliederungspunkt D. V. 1. c) aa) auf S. 390.

Steuerordnungswidrigkeitenverfahren berücksichtigen dürfte.⁵¹⁷ Folglich muss schon auf Grund des Verhältnismäßigkeitsprinzips aus Art. 20 Abs. 3 GG eine pauschale Berücksichtigung von Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren ausscheiden.

Als einschränkendes Kriterium erscheint es auf einer ersten Stufe sinnvoll, zunächst zwischen Steuerordnungswidrigkeiten und Steuerstraftaten beziehungsweise nach der Schwere anhand der vom Gesetzgeber angeordneten Rechtsfolge zu differenzieren. Darüber hinaus ist auf einer zweiten Stufe das in einem Teil der Literatur geforderte Kriterium einer summarischen Plausibilitätsprüfung der in dem Verfahren erhobenen Vorwürfe anzuwenden.⁵¹⁸ Weil sich das Ermittlungsstadium in solchen Verfahren über Jahre hinziehen kann, wird insbesondere bei schon länger andauernden Verfahren eine (gegebenenfalls neue) Bewertung nach der aktuellen Lage anzustellen sein. Auf der nächsten Stufe ist dann auf Grund des Kausalitätserfordernisses in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO abzuwägen, ob die in dem Verfahren erhobenen Vorwürfe, deren Zutreffen unterstellt, durch eine Auslandsbuchführung begünstigt oder perpetuiert werden könnten. Nur wenn dies der Fall ist, kann eine Beeinträchtigung der Besteuerung durch ein nicht rechtskräftig abgeschlossenes Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren angenommen werden.

Nachgelagert muss im Falle einer schon rechtskräftigen Verurteilung beziehungsweise Bebußung der aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG entwickelte Gedanke einer entsprechenden Anwendung der Verjährungsvorschrift des § 169 Abs. 2 S. 2 AO auch hier gelten,⁵¹⁹ sodass schon länger zurückliegende Sanktionen zumindest nicht mehr uneingeschränkt für die Annahme einer Beeinträchtigung der Besteuerung i. S. d. § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO herangezogen werden können.

d) Notwendigkeit von Vollstreckungsverfahren

Umstritten ist ebenso, ob die Notwendigkeit eines Vollstreckungsverfahrens auf Grund der unzureichenden Erfüllung eigener steuerlicher Zahlungspflichten für eine Beeinträchtigung der Besteuerung heranzuziehen ist. Während die Finanzverwaltung⁵²⁰ dies bejaht und dafür von einem Teil der Literatur Zustimmung⁵²¹ erfährt,

⁵¹⁷ Dies klingt beim Durchlesen des gesamten Abschnitts zunächst nach einem Widerspruch zu dem Ergebnis unter Gliederungspunkt D. V. 2. c) aa) auf S. 399, dass eine absolute Sperrwirkung durch § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO im Falle von Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahrens nicht eingreife. Dort wurde jedoch nur herausgearbeitet, dass es dann keine „absolute“ Sperrwirkung geben kann. Vielmehr muss auf Grundlage der sogleich folgenden Erwägungen eine differenzierte Betrachtung angestellt werden.

⁵¹⁸ Mit dieser isolierten Anforderung *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 55.

⁵¹⁹ Dafür gelten die unter Gliederungspunkt D. IV. 3. auf S. 376 angestellten Erwägungen entsprechend.

⁵²⁰ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 4; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1. 3. 2012, VI 328-S0316-032, Nr. 3 lit. b.

wird die Berücksichtigung dieses Aspekts von einem anderen Teil der Literatur abgelehnt⁵²².

Gegen dieses von der Finanzverwaltung formulierte Regelbeispiel wird angeführt, dass die Formulierung durch den zeitlichen Aspekt des „Nötigwerdens“ zu viel Spielraum lasse, weil nicht, etwa wie bei der Berücksichtigung von Strafverfahren oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren, auf die Verfahrenseinleitung abgestellt werde.⁵²³ Diesem Argument ist allerdings entgegenzuhalten, dass eine Vollstreckung nach §§ 249 ff. AO erst unter qualifizierten Voraussetzungen möglich ist. So soll der Vollstreckungsschuldner nach § 259 AO in der Regel⁵²⁴ vor Beginn der Vollstreckung mit einer Zahlungsfrist von einer Woche gemahnt werden. Auch darf die Vollstreckung nach § 254 Abs. 1 S. 1 AO grundsätzlich erst beginnen, wenn die Leistung fällig und der Vollstreckungsschuldner zur Leistung, Duldung oder Unterlassung aufgefordert worden sowie seit der Aufforderung mindestens eine Woche verstrichen ist.⁵²⁵ Vor diesem Hintergrund kann der zeitliche Aspekt als hinreichend bestimmt angesehen werden.

Weiterhin wird gegen eine Berücksichtigung als systematisches Argument vortragen, dass das Vollstreckungsverfahren in den §§ 249 ff. AO dem Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren nachgelagert und die Verlagerung der Buchführung im Ermittlungsverfahren geregelt ist.⁵²⁶ Dieses Argument ließe sich allerdings auch umdrehen, da § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO nur Mitwirkungspflichten aus dem Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren aufzählt. Dementsprechend wäre es denkbar, dass die von der Norm ausgelöste Sperrwirkung⁵²⁷ sich gerade nur auf Normen aus diesem Bereich bezieht.

Entscheidend sind jedoch zwei andere Argumente. So wird regelmäßig kein Zusammenhang zwischen der Notwendigkeit eines Vollstreckungsverfahrens wegen einer unzureichenden Erfüllung eigener steuerlicher Zahlungspflichten und der

⁵²¹ Laut *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 55 spreche die Einleitung eines Vollstreckungsverfahrens „in jedem Fall“ für die Beeinträchtigung der Besteuerung. Eine Begründung für diese deutliche Positionierung gibt er aber nicht. Zumal er gleichzeitig die nicht fristgerechte Steuerzahlung zumindest „nicht ohne Weiteres“ als Beeinträchtigung der Besteuerung werten möchte.

⁵²² *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 89; in diese Richtung wohl auch *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 59, der sich aber nicht explizit zum Vollstreckungsverfahren äußert, sondern nur feststellt, dass verspätete Steuerzahlungen kein alleiniger Versagungsgrund sein dürften.

⁵²³ *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 89.

⁵²⁴ Zur den Ausnahmen *Dißars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 259 AO, Rn. 4 ff.

⁵²⁵ Eingehend zu den Voraussetzungen für den Beginn der Vollstreckung *Neumann*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 254 AO, Rn. 3 ff.

⁵²⁶ Wahrscheinlich nur als Redaktionsversehen auf eine Regelung im Festsetzungsverfahren abstellend *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 89.

⁵²⁷ Dazu bereits Gliederungspunkt D. V. 1. c) aa) auf S. 390.

Auslandsbuchführung bestehen.⁵²⁸ Dementsprechend steht das Kausalitätserfordernis⁵²⁹ einer Berücksichtigung im Wege. Ein Zusammenhang besteht aber zwischen dem Vollstreckungsverfahren und einer Nichterfüllung der steuerlichen Zahlungspflichten. Für diese geht die überwiegende Literaturansicht jedoch mit Recht davon aus, dass dadurch nicht der Versagungstatbestand des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO ausgelöst werden kann.⁵³⁰

Im Ergebnis wird man daher die Notwendigkeit eines Vollstreckungsverfahrens auf Grund der unzureichenden Erfüllung eigener steuerlicher Zahlungspflichten nicht als alleinigen Grund für eine Beeinträchtigung der Besteuerung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO ansehen können. Vielmehr müssen weitere Aspekte hinzutreten. Zu denken wäre etwa an eine Vollstreckung nach einer Schätzung gem. § 162 AO, bei der im Nachhinein noch die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden sollen⁵³¹ oder zumindest für weitere Veranlagungszeiträume eine Prüfung erfolgen soll. Wobei anzunehmen sein muss, dass der Steuerpflichtige die Aufzeichnungen über die Besteuerungsgrundlagen durch die Verlagerung einem Zugriff der Finanzbehörden zu entziehen versucht.

e) Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Auskunftsklausel

Als letztes Kriterium fordern die Finanzverwaltung⁵³² und die ganz überwiegende Ansicht in der Literatur⁵³³, dass mit dem Staat, in den die Verlagerung stattfinden soll, ein Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Auskunftsklausel bestehen muss.

Zur Beantwortung der Frage, ob eine Beeinträchtigung der Besteuerung anzunehmen ist, wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Auskunftsklausel vorliegt, muss erst analysiert werden, welche Wirkungen der Vereinbarung einer großen Auskunftsklausel zukommen, um in einem zweiten Schritt bestimmen zu

⁵²⁸ In diese Richtung auch *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 89.

⁵²⁹ Zu dieser im Wortlaut angelegten Einschränkung schon Gliederungspunkt D. V. 1. a) bb) auf S. 388.

⁵³⁰ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 70; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 59; nach Ansicht von *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 55 soll die nicht fristgerechte Steuerzahlung zumindest „nicht ohne Weiteres“ ausreichen.

⁵³¹ Möglich ist eine Schätzung auch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO. Zu dieser Option *Frotscher*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 162 AO, Rn. 158; *Schmidt-Liebig*, DStR 1996, 1669, 1670.

⁵³² Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20.1.2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 4; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1.3.2012, VI 328-S0316-032, Nr. 3 lit. b.

⁵³³ *Buba*, BBP 2017, 149, 150; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 70; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 59; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 55; andere Ansicht *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 90; *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 29.

können, ob ohne diese Wirkungen eine Beeinträchtigung der Besteuerung angenommen werden kann.

*aa) Wirkungen einer großen Auskunftsklausel
in Doppelbesteuerungsabkommen*

Nach Auskunft des Bundesfinanzministeriums sind momentan 96 Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie 27 zusätzliche Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Informationsaustauschs zwischen Deutschland und anderen Staaten in Kraft.⁵³⁴ Zumeist findet sich die Rechtsgrundlage für einen gegenseitigen Informationsaustausch in den Art. 26, 27 der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen.⁵³⁵ Von einer kleinen Auskunftsklausel wird gesprochen, wenn die Vereinbarung lediglich darauf gerichtet ist, Auskünfte zu erteilen, die zur Durchführung des Doppelbesteuerungsabkommens erforderlich sind.⁵³⁶ Demgegenüber ist eine große Auskunftsklausel nicht auf Auskünfte zur Durchführung des jeweiligen Abkommens beschränkt, sondern ermöglicht zusätzlich den Austausch von Daten, die zur Durchführung des innerstaatlichen Steuerrechts bedeutend sind.⁵³⁷ So kann nur bei Vereinbarung einer großen Auskunftsklausel die Amtshilfe auch dann in Anspruch genommen werden, wenn keine Doppelbesteuerung droht.⁵³⁸

bb) Anwendung der herausgearbeiteten Maßstäbe

Demnach ist festzustellen, dass nur eine große Auskunftsklausel einen hinreichenden Ansatzpunkt bietet, da eine kleine Auskunftsklausel in Verlagerungskonstellationen keinen Vorteil bringen würde. Ebenso können aber auch andere Abkommen⁵³⁹ oder zwischenstaatliche Regelungen⁵⁴⁰, die ein vergleichbares Niveau an Amtshilfe und Informationsaustausch ermöglichen, als ausreichend angesehen

⁵³⁴ BMF vom 15. 1. 2020, IV B 2-S 1301/07/10017-11, abgedruckt in BStBl. I 2020, 162, 163 ff.

⁵³⁵ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 117 AO, Rn. 5.

⁵³⁶ Engelschalk, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 OECD-MA, Rn. 471; Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 117 AO, Rn. 8; Zöllner, in: Koenig, Abgabenordnung, § 117 AO, Rn. 8.

⁵³⁷ Hendricks, in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 26 MA, Rn. 101.

⁵³⁸ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 117 AO, Rn. 7 weist jedoch mit Recht darauf hin, dass die Unterschiede zwischen den Klauselarten fließend sind und von der Ausgestaltung im jeweiligen Abkommen abhängen.

⁵³⁹ Einen Überblick zu Regelungen zum zwischenstaatlichen Informationsaustausch sowie zu Rechts- und Amtshilfevereinbarungen gibt Dölker, BB 2017, 279 ff.

⁵⁴⁰ Zu denken wäre etwa an die Amtshilferichtlinie 2011/16/EU, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 64 vom 11. 3. 2011. Da seit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 die Vorschrift des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO aber nur noch auf Drittstaaten anzuwenden ist, handelt es sich bei der Überlegung, dass ein Informationsaustausch nach der Amtshilfe richtlinie ebenfalls ausreichen würde, um eine nur noch theoretische Erwägung.

werden. Ebenso würde das aufgestellte Kausalitätserfordernis⁵⁴¹ durch diese Voraussetzung gewahrt.

Gegen das Erfordernis einer großen Auskunftsklausel wird als historisches Argument eingewandt, dass dieses Erfordernis nur in Bezug auf die ganz ursprüngliche Rechtslage des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 nachvollziehbar gewesen sei, da damals eine Verlagerung der elektronischen Buchführung nur in einen Mitgliedstaat der EU oder des EWR zulässig gewesen sei.⁵⁴² Dieses Argument vermag jedoch nicht zu überzeugen, weil mit anderen Mitgliedstaaten der EU bereits die Amtshilferichtlinie 77/799/EWG⁵⁴³ und die Verordnung 1798/2003/EG⁵⁴⁴ einen Informationsaustausch absichern sollten. Selbiges galt durch die ausdrückliche Anordnung in § 146 Abs. 2a S. 2 Nr. 1, Nr. 2 AO i. d. F. JStG 2009 für Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums. Insofern wäre das Erfordernis eines Doppelbesteuerungsabkommens mit großer Auskunftsklausel nach der ganz ursprünglichen Rechtslage entgegen der angebrachten Argumentation sogar vollkommen entbehrlich gewesen.

Gegen das Erfordernis wird als weiteres Argument angeführt, dass der Sinn und Zweck der Einführung des § 146 Abs. 2a AO a. F. gerade darin bestand, eine Reduktion der Buchführungskosten zu ermöglichen, wobei eine Kostensenkung „regelmäßig erst in Entwicklungsländern deutlich spürbar“ sei, mit diesen Staaten aber meistens kein Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Auskunftsklausel bestehe.⁵⁴⁵ Zutreffend ist insofern, dass nur ungefähr die Hälfte der von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen eine große Auskunftsklausel aufweist,⁵⁴⁶ sodass durch diese Voraussetzung erhebliche Einschränkungen für die Möglichkeit zur Verlagerung der Buchführung auftreten.⁵⁴⁷ Bei genauerer Betrachtung handelt es sich bei dieser Argumentation aber weniger um eine Erwägung aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift, als vielmehr um eine rechtspolitische Forderung. Eine Möglichkeit zur Kostenreduktion wird durch § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO bereits geschaffen. Bei der Kritik, dass eine Verlagerung auch in Entwicklungsländer möglich sein müsse, handelt es sich letztendlich um die Forderung nach weitergehenden Liberalisierungen zur Kostensenkung. Solche Abwägungsent-

⁵⁴¹ Herleitung des Kausalitätserfordernisses unter Gliederungspunkt D. V. 1. a) bb) auf S. 388.

⁵⁴² *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 90.

⁵⁴³ Richtlinie 77/799/EWG, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 336 vom 27. 12. 1977, S. 15 ff.

⁵⁴⁴ Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 264 vom 15. 10. 2003, S. 1 ff.

⁵⁴⁵ *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 90.

⁵⁴⁶ Eine Liste der Staaten mit großem Informationsaustausch findet sich bei BMF vom 29. 5. 2019, IV B 6-S 1320/07/10004:008, abgedruckt in BStBl. I 2019, 480, 507 f., Anlage 1, Abschnitt A. Eine nach den unterschiedlichen Auskunftsklauseln aufgeschlüsselte Übersicht findet sich bei *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 OECD-MA, Rn. 58.

⁵⁴⁷ *Sinewe/Frase*, BB 2011, 2198, 2199.

scheidungen, die dann zu Lasten der steuerlichen Kontrollmöglichkeiten gehen, obliegen jedoch dem Gesetzgeber.

Problematisch könnte das Erfordernis einer großen Auskunftsklausel vor dem Hintergrund der spezialgesetzlichen Rückverweisung auf § 146 Abs. 2b AO für die Aufbewahrung von umsatzsteuerlichen Rechnungen in Drittstaaten gem. § 14b Abs. 5 UStG⁵⁴⁸ sein. Schließlich ist die Umsatzsteuer ganz überwiegend unionsrechtlich determiniert, sodass eine entsprechende Voraussetzung am Unionsrecht zu messen sein könnte. Nach Art. 247 Abs. 3 MwStSystRL darf ein Mitgliedstaat jedoch spezifische Anforderungen festlegen, wonach die Aufbewahrung der Rechnungen in einem Land verboten oder eingeschränkt wird, mit dem keine Rechtsvereinbarung über Amtshilfe besteht, deren Anwendungsbereich mit dem der Richtlinie 2010/24/EU sowie der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 vergleichbar ist. Somit ist das Erfordernis eines Doppelbesteuerungsabkommens mit großer Auskunftsklausel auch unionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Als Argument für ein solches Erfordernis kann noch eine systematische Erwägung herangezogen werden. So verlangt der Gesetzgeber in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO ausdrücklich die Mitteilung des Standorts des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift. Diese Information würde der Finanzbehörde aber letztendlich kaum einen Nutzen bringen, wenn eine entsprechende Zusammenarbeit mit dem Staat, in den die elektronische Buchführung verlagert werden soll, nicht gewährleistet wäre. Auch was die innertatbestandliche Konkurrenz zwischen § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO und § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO angeht, würde sich diese Erwägung perfekt in das hier entwickelte Konzept einer Ergänzungsfunktion des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO einfügen.

Insgesamt sprechen also die besseren Argumente dafür, eine Beeinträchtigung der Besteuerung anzunehmen, wenn mit dem Verlagerungsstaat weder ein Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Auskunftsklausel noch eine andere Regelung mit vergleichbarem Schutzniveau besteht.

3. Einbeziehung von Compliance-Maßnahmen als Tatbestandsvoraussetzung

Umstritten ist weiterhin, ob und inwieweit Compliance-Maßnahmen für das Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung zu berücksichtigen sind.

Nach den herausgearbeiteten Konturen des unbestimmten Rechtsbegriffs, der eine enge Auslegung erfordert, ist der überwiegenden Literaturansicht⁵⁴⁹ zuzu-

⁵⁴⁸ Zu dieser Rückverweisung schon Gliederungspunkt C. I. 2. c) auf S. 221.

⁵⁴⁹ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a artikuliert ausdrücklich, dass § 146 Abs. 2a S. 2 Nr. 4 AO (a.F.) „nicht als allg. Compliance-Regel

stimmen, dass es sich bei § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO nicht um eine allgemeine Compliance-Regelung handeln kann, bei der die Finanzbehörde letztendlich ein „bisherige[s] Wohlverhalten“⁵⁵⁰ des Steuerpflichtigen voraussetzen darf.

a) Berücksichtigung der Ergänzungsfunktion

Als Ausfluss der Ergänzungsfunktion⁵⁵¹ ist jedoch zumindest im Hinblick auf die Einhaltung und Absicherung der in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1, Nr. 3 AO genannten Voraussetzungen eine Compliance-Komponente zu erblicken. Selbiges muss insbesondere auch für die Organisationsanforderungen im Zusammenhang mit der Verlagerung der Buchführung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO gelten. Schließlich kann eine unsachgemäße Prozesskettenorganisation eine noch weitergehende Beeinträchtigung für die Besteuerung bedeuten als etwa die Nichtmitteilung des Standorts des Datenverarbeitungssystems.

aa) Zusammenhängender Prüfungsrahmen

Für ein solches Verständnis spricht schon ein teleologischer Aspekt. Würde man solche besonderen Compliance-Maßnahmen nicht vom Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung erfasst sehen, bliebe der Finanzbehörde kaum eine Möglichkeit, um bei einem Antrag des Steuerpflichtigen nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO die Einhaltung der Compliance-Anforderungen zu überprüfen.⁵⁵² In Betracht käme allenfalls eine Berücksichtigung im Ermessen⁵⁵³. Insofern würde es wenig Sinn ergeben, den eigentlichen Kern der Organisationspflichten, nämlich beispielsweise die Möglichkeit eines Datenzugriffs nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO, im Tatbestand zu prüfen, aber die Prüfung untrennbar dazugehöriger Compliance-Anforderungen in das Ermessen zu verlagern. Dies hätte nämlich zur Konsequenz, dass nur der Kern der jeweiligen Tatbestandsmerkmale durch die Finanzgerichte voll überprüfbar wäre, während hinsichtlich der dazugehörigen Compliance-Anforderungen eine Prüfung gem. § 102 FGO nur auf Ermessensfehler stattfinden könnte. Insofern entstünde die regelmäßig schwer zu beantwortende Abgrenzungsfrage, welche Anforderung noch zum Kern der jeweiligen Tatbe-

fehlzudeuten“ sei; so auch *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 70; *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 29; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 58; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 55; andere Ansicht wohl nur *Braun*, StW 2011, 103, 104.

⁵⁵⁰ Mit dieser treffenden Formulierung *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 55.

⁵⁵¹ Dazu bereits Gliederungspunkt D. V. 1. auf S. 386.

⁵⁵² Zu inhaltlichen Anforderungen an diesen Antrag sogleich noch Gliederungspunkt D. VI. 1. c) auf S. 418.

⁵⁵³ Zu den dort anzustellenden Erwägungen noch Gliederungspunkt D. VII. auf S. 427.

standsvoraussetzung gehört und wann es sich um eine nicht mehr vollständig gerichtlich überprüfbare Compliance-Anforderung handelt.

*bb) Einheitliche Auslegung zur Widerrufsmöglichkeit
in § 146 Abs. 2b S. 3 AO*

Dass solche besonderen Compliance-Erwägungen in das Tatbestandsmerkmal der Beeinträchtigung der Besteuerung einfließen müssen, belegt noch ein innersystematischer Vergleich. So verlangt § 146 Abs. 2b S. 3 AO von der Finanzbehörde, die Bewilligung zu widerrufen, sobald ihr Umstände bekannt werden, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen. Nach einhelliger Auffassung ist das Tatbestandsmerkmal der Beeinträchtigung der Besteuerung dabei sowohl in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO wie auch in § 146 Abs. 2b S. 3 AO einheitlich auszulegen.⁵⁵⁴ Wollte man also in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO keine Ergänzungsfunktion im Hinblick auf Compliance-Maßnahmen zur Absicherung der in § 146 Abs. 2b S. 1, S. 2 Nr. 1, Nr. 3 AO genannten Voraussetzungen sehen, so müsste man bei einer einheitlichen Auslegung konsequenterweise davon ausgehen, dass bei einer nachträglichen Beeinträchtigung der dort genannten Merkmale keine Einwirkungsmöglichkeit der Finanzbehörde in Form eines Widerrufs und einer Rückverlagerungsaufforderung nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO bestünde.

cc) Zwischenergebnis

Somit spricht einiges dafür, in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO auf Grund der gebotenen engen Auslegung zwar keine allgemeine Compliance-Regelung zu erblicken, aber dennoch mit der hier entwickelten Position eines Mittelwegs eine Ergänzungsfunktion für Compliance-Maßnahmen im Hinblick auf die anderen Tatbestandsmerkmale anzunehmen.

b) Compliance-Maßnahmen im Rahmen der Verfahrenssteuerung und Dokumentation

Bei solchen besonderen Compliance-Maßnahmen, die dem Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung unterfallen, ist insbesondere an Anforderungen im Rahmen der organisatorisch-technischen Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems⁵⁵⁵ zu denken.

⁵⁵⁴ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 77; Hannig, NWB 2013, 3604, 3608; Mürtens, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 62; Roderburg/Richter, IStR 2016, 456, 461; so wohl auch Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a, 47c.

⁵⁵⁵ Eingehend zu diesen Anforderungen bereits die Gliederungspunkte B. IV. 5. d) cc) auf S. 193, C. IV. 1. a) auf S. 284, D. II. 6. b) auf S. 333, D. III. 3. b) auf S. 362 und D. IV. 5. a) auf S. 380.

So kann etwa eine Beeinträchtigung der Besteuerung anzunehmen sein, wenn der Steuerpflichtige die jeweiligen Verfahrensabläufe im Zusammenhang mit der Erfüllung steuerrechtlicher Buchführungsaufgaben im Ausland nicht hinreichend geplant und dokumentiert hat. Zu denken ist dabei beispielsweise an organisatorische Schwächen bei der Übermittlung der Unterlagen oder technische Mängel der eingesetzten Datenverarbeitungssysteme, die zu erheblichen Verzögerungen in den Prozessabläufen und damit einer eingeschränkten Überprüfbarkeit oder sogar zum Verlust von Datenbeständen führen könnten. Ist insofern bereits bei der Antragstellung vorhersehbar, dass das vom Steuerpflichtigen entwickelte Konzept oder die zur Umsetzung ergriffenen Maßnahmen untauglich sind, hat die Finanzverwaltung die Bewilligung auf Grundlage des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO zu versagen. Ebenso kann eine Beeinträchtigung der Besteuerung anzunehmen sein, wenn der Steuerpflichtige die Verfahrensabläufe in der Theorie zwar hinreichend geplant und dokumentiert hat, aber nicht unerhebliche Mängel bei der tatsächlichen Umsetzung in der Praxis auftreten.⁵⁵⁶

Unter dem Aspekt der Einbeziehung von Compliance-Maßnahmen muss das Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung daher so gelesen werden, dass dem Steuerpflichtigen zumutbare⁵⁵⁷ organisatorische Maßnahmen getroffen werden müssen, um eine Beeinträchtigung der Besteuerung im Zusammenhang mit der Auslandsbuchführung weitestgehend zu vermeiden. Dabei ist jedoch erneut zu bedenken, dass sich Beeinträchtigungen nie vollständig ausschließen lassen. Auf Grund des entwickelten Anforderungsmaßstabs sind deshalb bei der tatsächlichen Umsetzung hohe Anforderungen an die Annahme einer Beeinträchtigung der Besteuerung zu stellen. Eine solche kann etwa angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige trotz Kenntnis von nicht unerheblichen organisatorischen Mängeln in den Prozessabläufen keine zumutbaren Anpassungsmaßnahmen vornimmt oder leichtfertig das Vorliegen solcher Mängel verkennt, etwa weil keine zumutbaren Kontroll- und Sicherungsmaßnahmen implementiert wurden.

c) Verpflichtung zur Anfertigung von Backups und ihrer Verbringung in das Inland

In der Praxis finden sich auch Fälle, in denen einige Finanzämter eine Bewilligung der Auslandsbuchführung von der Bedingung abhängig gemacht haben, dass die im Ausland vorgehaltenen Datenbestände in einer maschinell auswertbaren Weise gespeichert und die gespeicherten Daten auf ein Speichermedium im Inland in re-

⁵⁵⁶ Für den Fall einer mangelhaften Konzeptumsetzung in der Praxis ist aus der Perspektive der Finanzbehörde insbesondere ein Widerruf in Erwägung zu ziehen. Zu den Handlungsoptionen der Behörde bei Verstößen gegen die Vorgaben der Norm noch Gliederungspunkt E. II. auf S. 479.

⁵⁵⁷ Die Zumutbarkeit ist dabei erneut an Kriterien wie der Unternehmensgröße, der Rechtsform, der Branche und der internen Organisationsstrukturen auszurichten. Dazu schon Gliederungspunkt B. IV. 5. e) auf S. 197.

gelmäßigen, zum Beispiel monatlichen, Abständen repliziert werden.⁵⁵⁸ Ob eine solche Vorgehensweise zulässig ist, hängt von mehreren Faktoren ab.

Das erste Kriterium einer maschinellen Auswertbarkeit der Datenbestände kann unmittelbar auf die gesetzliche Anordnung in § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO gestützt werden. Die maschinelle Auswertbarkeit darf jedoch nicht mit einem strukturierten Datenformat verwechselt werden. Die Umwandlung in ein strukturiertes Datenformat und die Vorhaltung in ebendiesem Format kann nämlich auch im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO nicht verlangt werden,⁵⁵⁹ weil dabei keine Spezifika einer Auslandsbuchführung eingreifen, die eine abweichende Beurteilung gegenüber einer inländischen Buchführung rechtfertigen würden.

Das zweite Kriterium, die Datenbestände zusätzlich im Inland aufzubewahren und beispielsweise in monatlichen Abständen zu aktualisieren, ist sehr vergleichbar zum Einsatz von Spiegelservern,⁵⁶⁰ deren verpflichtender Einsatz jedoch abzulehnen⁵⁶¹ ist. Bei sehr grober informationstechnischer Betrachtung könnte man sagen, dass der Unterschied zwischen dem Einsatz eines Spiegelservers⁵⁶² und der Anfertigung entsprechender Backups nur die zeitliche Komponente ist. So liegen die Replikationsintervalle bei einem Spiegelserver regelmäßig im Sekunden- oder Minutenbereich, während klassische Backups eher in größeren Zeitabständen⁵⁶³ angefertigt werden. Auf technischer Ebene geht mit dieser Unterscheidung einher, dass eine Netzwerkverbindung⁵⁶⁴ bei einem Backup in das Inland gerade nicht dauerhaft bestehen muss. Auch der erforderliche Datenverkehr kann deutlich geringer sein.⁵⁶⁵ Insofern ist es zwar zutreffend, dass die Implementierung einer Backup-Strategie einen zusätzlichen Aufwand für den Steuerpflichtigen bedeutet,⁵⁶⁶ jedoch ist dieser Aufwand deutlich geringer als bei der Vorhaltung eines Spiegelservers im Inland.

⁵⁵⁸ Mit dieser Feststellung bereits *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350.

⁵⁵⁹ Zur Frage, ob grundsätzlich eine Verpflichtung zur Umwandlung von Datenbeständen in ein strukturiertes Format besteht, ausführlich bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. c) auf S. 136.

⁵⁶⁰ Die parallele Argumentationslinie erkennend und deshalb eine solche Verpflichtung ablehnend *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350.

⁵⁶¹ Zur Ablehnung einer Verpflichtung zum Einsatz von Spiegelservern bereits Gliederungspunkt C. IV. 1. a) cc) auf S. 286.

⁵⁶² Zur technischen Funktionsweise solcher Systeme bereits Gliederungspunkt C. I. 2. d) aa) auf S. 222.

⁵⁶³ Im Falle von automatischen Backups kommt es dabei auf die Einstellungen des Systems an.

⁵⁶⁴ Theoretisch wäre es sogar denkbar, die Datenträger mit den Backups in physischer Form in das Inland zu verschicken, auch wenn dies aus heutiger Perspektive zumeist als unpraktikabel erscheinen dürfte.

⁵⁶⁵ Bei dieser Aussage kommt es darauf an, ob ein Vollbackup durchgeführt wird oder ob lediglich eine differenzielle oder inkrementelle Datensicherung durchgeführt wird. Zu solchen Backup-Strategien und den Unterschieden siehe *Müller/Neidhöfer*, IT für Manager, S. 129 ff.

⁵⁶⁶ Eine solche Verpflichtung deshalb als unverhältnismäßig und dem Gesetzeszweck widersprechend ablehnend *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 350.

Vor diesem Hintergrund muss die Frage, ob die Subsumtion einer solchen Verpflichtung unter § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO möglich ist, differenziert beantwortet werden. Grundsätzlich dürfte eine entsprechende Verpflichtung tatsächlich dem Gesetzeszweck zuwiderlaufen, weil dadurch der von der Norm angestrebte Entlastungszweck, je nach Ausgestaltung der Verpflichtung, nicht unerheblich beeinträchtigt werden könnte. Indes wäre die Verpflichtung zu regelmäßigen Backups, die dann im Inland aufzubewahren sind, eine mildere Maßnahme gegenüber einer Versagung der Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO. Dementsprechend wird man eine solche Verpflichtung nur in Ausnahmefällen annehmen können, in denen konkrete Umstände die Annahme rechtfertigen, dass andernfalls eine Beeinträchtigung der Besteuerung anzunehmen ist. Nach dem schon herausgearbeiteten Verständnis des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO muss die Finanzverwaltung dabei eine gesteigerte Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen eines solchen Ausnahmefalls tragen.⁵⁶⁷

Für den Aspekt einer verhältnismäßigen Ausgestaltung dürften die Sicherungsintervalle von zentraler Bedeutung sein. Je kürzer der Sicherungsintervall sein soll (Monate, Wochen, Tage), desto höher sind die Rechtfertigungsanforderungen. Ebenso dürfte zu berücksichtigen sein, über welche organisatorisch-technischen Mittel der Steuerpflichtige verfügt und welches Aufkommen von Buchführungsdaten überhaupt zu erwarten ist.

4. Fazit zum Merkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung

Es bleibt festzuhalten, dass der unbestimmte Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung zwar auf den ersten Blick schwammig wirkt, dass sich aber durch eine tiefere Auslegung durchaus praxistaugliche Konturen und Eingrenzungen für das Merkmal entwickeln lassen. Vor dem Hintergrund der hier ausgearbeiteten Maßstäbe erscheint die von einigen Landesfinanzverwaltungen angelegte Begriffsbestimmung teilweise als zu streng. Die Frage, ob es sich bei § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO um eine allgemeine Compliance-Regelung handelt, muss schon auf Grund der geboten engen Auslegung verneint werden. Über die hier entwickelte Ergänzungsfunktion können jedoch besondere Compliance-Aspekte bei der Prüfung der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung eine Berücksichtigung finden.

⁵⁶⁷ Zu den Folgen der Formulierung als Negativvoraussetzung siehe schon Gliederungspunkt D. V. 1. a) auf S. 386.

a) Compliance-Maßnahmen im Zusammenhang mit § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO

Für den Steuerpflichtigen bedeutet die Zugrundelegung dieser Maßstäbe zunächst, dass er zwei zentrale Punkte außerhalb seiner Sphäre in den Blick nehmen sollte.

So sollte zuerst geprüft werden, ob mit dem Staat, in den die Auslagerung von Buchführungsaufgaben stattfinden soll, ein Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Auskunfts Klausel oder ein vergleichbares Regelwerk auf dem Gebiet der Amtshilfe und des Informationsaustauschs besteht. Da die Finanzämter dazu übergehen, Verlagerungen in Staaten, mit denen ein entsprechendes Abkommen zwar noch nicht ratifiziert, aber schon vereinbart wurde, unter Aufnahme einer entsprechenden Nebenbestimmung i. S. d. § 120 Abs. 2 Nr. 2 AO zu bewilligen,⁵⁶⁸ kann sich bei der Planung einer Verlagerung auch ein Blick auf die Liste künftiger Abkommensstaaten lohnen.⁵⁶⁹

Als zweiten Punkt sollte der Steuerpflichtige berücksichtigen, ob gegen ihn laufende oder abgeschlossene Strafverfahren oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren vorliegen. In diesem Fall könnte er sich für eine Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO darum bemühen, darzulegen, weshalb trotzdem keine Beeinträchtigung der Besteuerung anzunehmen ist. Gerade für leichtere Delikte oder lange zurückliegende Verurteilungen bietet das Verhältnismäßigkeitsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG einen guten Ansatzpunkt für entsprechende Argumentationen. Auch wenn nach den hier entwickelten Maßstäben das ordnungsgemäße Abgabeverhalten, die Anzeigepflicht nach § 138 AO oder allein die Tatsache, dass ein Vollstreckungsverfahren erforderlich ist, keine hinreichenden Ansatzpunkte für die Annahme einer Beeinträchtigung der Besteuerung bieten, so ist es in der Praxis doch die Finanzbehörde, welche über den Antrag des Steuerpflichtigen entscheidet.⁵⁷⁰ Dementsprechend sollte der Steuerpflichtige auch für diese Punkte darstellen, warum eine Beeinträchtigung der Besteuerung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO nicht zu erwarten ist.⁵⁷¹

Innerhalb seiner Sphäre liegt für den Steuerpflichtigen die Entwicklung eines plausiblen Konzepts im Zusammenhang mit der Verlagerung. Deshalb sollte der Steuerpflichtige die in dieser Arbeit zu den verschiedenen Voraussetzungen entwickelten Maßnahmen in sein Tax Compliance-Management-System integrieren und

⁵⁶⁸ Mit dieser Feststellung aus der Praxis *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 351.

⁵⁶⁹ Mit Stand Januar 2020 laufen Verhandlungen oder befinden sich in Planung mit 70 Staaten, wobei es sich in einigen Fällen auch um Neuverhandlungen mit Staaten handelt, mit denen bereits ein Abkommen besteht. Eine aktuelle Liste findet sich bei *Wassermeyer/Kaeser/Schwenke/Drüen*, in: *Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Übersicht*, S. 10 ff.

⁵⁷⁰ Warum gerichtlicher Rechtsschutz gegen eine Versagung der Finanzbehörde aus praktischen Erwägungen oft keine vorzugswürdige Option sein dürfte, wird noch unter Gliederungspunkt D. VII. 2. b) auf S. 434 erörtert.

⁵⁷¹ In diese Richtung auch *Hannig*, NWB 2013, 4072, 4076.

die entsprechenden Planungen dem Finanzamt schon bei der Antragstellung offenlegen. Mit einer möglichst umfangreichen Offenlegung kann auch verhindert werden, dass diese Umstände der Finanzbehörde erst im Nachhinein bekannt werden, sodass zumindest auf Grund der bereits im Antrag mitgeteilten Umstände ein Widerruf nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO ausscheiden muss.⁵⁷² Insofern wird der Finanzbehörde zwar umfangreiches Material offenbart, jedoch genießt der Steuerpflichtige dabei den Schutz des Steuergeheimnisses gem. § 30 AO.

Insgesamt sind für den Steuerpflichtigen gerade im Hinblick auf den unbestimmten Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung im Umgang mit der Finanzbehörde pragmatische Lösungen gefragt. So kann es, etwa durch das Angebot zusätzlicher Sicherungsmaßnahmen, gelingen, die Finanzverwaltung trotz der Einschlägigkeit eines von ihr aufgestellten Regelbeispiels von einer Bewilligungsfähigkeit nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO zu überzeugen. Als ein solcher pragmatischer Ansatz ist beispielsweise zu erwägen, dass es aus informationstechnischer Sicht ohnehin ratsam ist, Backups der digitalen Datenbestände an mehreren Standorten aufzubewahren, um Gefahren wie etwa Feuer, Diebstahl etc. entgegenzuwirken. Vor diesem Hintergrund kostet es den Steuerpflichtigen nichts, eine ohnehin geplante Maßnahme der Finanzverwaltung als „Entgegenkommen“ anzubieten.

b) Handlungsempfehlungen an den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung

Aus rein dogmatischer Perspektive könnte man erwägen, die artverwandten Voraussetzungen aus § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO und § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO zusammenzuführen und die in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO genannten Voraussetzungen zur Verschlinkung des Anforderungskatalogs nur noch als Regelbeispiel einer Beeinträchtigung der Besteuerung zu normieren. Damit ginge allerdings erneut⁵⁷³ ein nicht wünschenswertes Verschwimmen der in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO klar aufgezählten Prüfungsvoraussetzungen einher.

Bei Betrachtung der in der Literatur erhobenen Kritik an der Unbestimmtheit des Tatbestandmerkmals der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung ist festzustellen, dass diese zwar bis heute nicht verebbt, jedoch gegenüber der Einführung der Regelung schon erheblich zurückgegangen ist. Soweit die Kritik erhoben wird, dass die Regelung noch immer „wenig praxistauglich“ sei, da „das Gesetz nicht abschließend regelt, wann eine Beeinträchtigung der Besteuerung gegeben ist“⁵⁷⁴, wird übersehen, dass eine stärkere Eingrenzung oder gar Streichung dieser Verlagerungsvorausset-

⁵⁷² Zu dieser Strategie im Rahmen der abwehrenden Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems schon Gliederungspunkt B. IV. 5. c) dd) auf S. 184.

⁵⁷³ Zu einer ähnlichen Erwägung im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO bereits Gliederungspunkt D. IV. 5. b) auf S. 381.

⁵⁷⁴ So *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 92.

zung den Ermessensspielraum⁵⁷⁵ der Behörde in erheblichem Maße aufleben lassen würde. Dies kann aber unter dem Aspekt eines effektiven Rechtsschutzes keineswegs im Interesse der Steuerpflichtigen sein und würde die Unsicherheiten nur vom Tatbestand in das Ermessen verlagern. Der Gesetzgeber sollte die Voraussetzung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO also unverändert beibehalten.

Zwei Handlungsempfehlungen im Zusammenhang mit § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO können jedoch an die Finanzverwaltung gerichtet werden. Zum einen sollte der Regelbeispielkatalog auf die hier herausgearbeiteten Konstellationen verschlankt werden. Dabei wäre es auch wünschenswert, wenn deutlicher herausgestellt würde, dass es sich um widerlegliche Regelbeispiele handelt, da einige Sachbearbeiter/innen bei der Einschlägigkeit eines Merkmals reflexartig einen Zwang zur Versagung der Bewilligung annehmen. Zum anderen sollten die von einigen Landesfinanzverwaltungen aufgestellten Anforderungen bundeseinheitlich geregelt werden,⁵⁷⁶ um divergierende Entscheidungen⁵⁷⁷ in diesem Bereich zu vermeiden. Als Regelungsort böte sich eine Definition in den GoBD an, die seit der Neuregelung zum 1. 1. 2020 ohnehin schon auf § 146 Abs. 2b AO⁵⁷⁸ eingehen.

c) Folgerungen für das Praxisbeispiel

Für das Praxisbeispiel⁵⁷⁹ bedeutet dies, dass die Finanzbehörde den Antrag der E AG auf Bewilligung der Auslagerung der digitalen Buchführung an den Standort der N AG in der Schweiz nicht mit der Begründung versagen dürfte, dass die E AG in der Vergangenheit ihrer Anzeigepflicht nach § 138 Abs. 2 Nr. 3 lit. a AO nicht nachgekommen ist und überdies die Steuererklärungen in den letzten zwei Jahren nicht fristgerecht i. S. d. § 149 Abs. 2 S. 1 AO abgegeben hat. Was die Einleitung des Ordnungswidrigkeitenverfahrens gem. § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO anbelangt, dürfte eine Versagung nach dem Verhältnismäßigkeitsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG ausscheiden, weil es sich „nur“ um eine leichte Ordnungswidrigkeit handelt und nicht ersichtlich ist, dass die damit zusammenhängenden Verstöße durch eine Auslandsbuchführung begünstigt oder perpetuiert werden könnten. Durch Art. 4 des Änderungsprotokolls⁵⁸⁰ zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der

⁵⁷⁵ Zur Reduktion dieses Ermessensspielraums de lege lata noch Gliederungspunkt D. VII. 1. auf S. 428.

⁵⁷⁶ Mit dieser Forderung auch *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019, 84, 92, die allerdings als Regelungsort ein BMF-Schreiben vorschlagen.

⁵⁷⁷ Zur Vermeidung solcher Abweichungen im Konzernverbund noch Gliederungspunkt D. VI. 2. auf S. 419.

⁵⁷⁸ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1282 f., Rn. 136, wo noch die Bezugnahme auf § 146 Abs. 2a AO a.F. erfolgt, der erst zum 29. 12. 2020 in Abs. 2b verschoben wurde.

⁵⁷⁹ Zum Sachverhalt siehe Gliederungspunkt D. V. auf S. 383.

⁵⁸⁰ Gesetz zu dem Protokoll vom 27. Oktober 2010 zur Änderung des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, abgedruckt in BGBl. II 2011, 1090, 1093.

Schweiz enthält Art. 27 DBA Schweiz inzwischen auch eine große Auskunftsklausel über den Informationsaustausch.

Somit stünde nach der hier vertretenen Ansicht § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO einer Verlagerung nicht im Wege. Dieses Ergebnis kommt dadurch zustande, dass die Einhaltung der Pflichten nach den §§ 138, 149 AO weder vom Prüfungskatalog des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO noch vom unbestimmten Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO erfasst werden.

Dennoch ist auf Grund des Unternehmenssitzes der E AG in München damit zu rechnen, dass das Finanzamt auf Grund der Verwaltungsanweisung des Bayerischen Landesamtes für Steuern⁵⁸¹ die Bewilligung versagen könnte. Aus diesem Grund sind zwei Punkte zu beachten. Erstens sollte auf rechtlicher Ebene versucht werden, eine Lösung mit dem Finanzamt zu erzielen. Dafür kann der Hinweis auf die regelbeispielhafte Formulierung in der Verwaltungsanweisung einen Ansatzpunkt bilden. Ebenso kann durch die Vorlage eines entsprechenden Compliance-Konzepts im Rahmen der Antragstellung die Entscheidung positiv beeinflusst werden. Zweitens ist der E AG auf rein wirtschaftlicher Ebene auf Grund der insoweit unsicheren Lage von übereilten Investitionsentscheidungen abzuraten. Diese sollten zurückgestellt werden, bis eine entsprechende Bewilligung vorliegt.

VI. Antragstellung und Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen

Neben den in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 4 AO normierten materiellen Voraussetzungen für eine Verlagerung der elektronischen Buchführung in einen Drittstaat kommt als formelle Voraussetzung für eine Bewilligung hinzu, dass der Steuerpflichtige einen Antrag bei der zuständigen Finanzbehörde stellen muss.

Dafür stellt sich die Frage, welchen Inhalt, Umfang und welche Form der Bewilligungsantrag haben muss.⁵⁸² In diesem Zusammenhang kann sich bei Konzernen oder Unternehmensgruppen mit mehreren Gesellschaften die Folgefrage auf tun, ob eine einmalige Antragstellung für gleich mehrere Gesellschaften ausreicht beziehungsweise ob eine einmal erteilte Bewilligung gleichzeitig auch andere Konzerngesellschaften erfassen kann. Da § 146 Abs. 2b S. 1 AO eine Bewilligung durch die zuständige Finanzbehörde vorsieht, muss anhand der §§ 16 ff. AO geklärt werden, welche Finanzbehörde sachlich und örtlich zuständig ist.

Darüber hinaus gibt § 146 Abs. 2b S. 4 AO dem Steuerpflichtigen auf, bei einer Änderung der unter § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO genannten Umstände, also bei einem Wechsel des Standorts des Datenverarbeitungssystems beziehungsweise des externen Dienstleisters, auf den Buchführungsaufgaben verlagert wurden, unverzüglich der zuständigen Finanzbehörde eine Mitteilung zu machen. Für diese Pflicht stellt

⁵⁸¹ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1–3/5 St42.

⁵⁸² Hannig, NWB 2013, 4072 beschäftigt sich in einem eigenständigen Aufsatz mit praktischen Hinweisen zu Aufbau und Formulierung des Bewilligungsantrags.

sich insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Steuerpflichtige nicht immer Kenntnis von einer Standortverlagerung haben wird,⁵⁸³ die Frage, welche Anforderungen an diese Anzeigepflicht zu stellen sind.

Außerdem wird in diesem Zusammenhang der Fragestellung nachzugehen sein, wie Altfälle zu behandeln sind, die ihre elektronische Buchführung etwa auf Grundlage des § 146 Abs. 2a AO a.F. oder durch eine Bewilligung von Erleichterungen gem. § 148 AO bereits vor dem erstmaligen Inkrafttreten des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 in das Ausland verlegt haben. Insofern ist zu untersuchen, ob die einmal erteilten Bewilligungen auch unter der Geltung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2010 beziehungsweise des § 146 Abs. 2b AO weiterhin Bestand haben können.

1. Inhalt, Umfang und Form des Antrags

Um einen Antrag auf Bewilligung einer elektronischen Auslandsbuchführung stellen zu können, muss zuerst bestimmt werden, wer überhaupt das Subjekt der Antragspflicht ist. Wichtig ist dies vor allem für verzweigte Konzerngesellschaften mit mehreren Tochterunternehmen oder etwa Unternehmensgruppen. In einem zweiten Schritt muss sodann überlegt werden, in welcher Form der Antrag zu stellen ist, um in einem dritten Schritt zu bestimmen, welche Informationen in den Antrag aufgenommen werden müssen oder sollten.

a) Subjekt der Antragspflicht

Antragspflichtig ist nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO grundsätzlich der konkrete Steuerpflichtige i. S. d. § 33 Abs. 1 AO, der elektronische Bücher oder sonstige elektronische Aufzeichnungen ganz oder zumindest teilweise in einem Drittstaat führen und/oder aufbewahren möchte. Für juristische Personen handeln gem. § 34 Abs. 1 S. 1 AO deren gesetzliche Vertreter und für nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen deren Geschäftsführer.⁵⁸⁴ Für Konzerne oder Unternehmensgruppen mit mehreren Gesellschaften bedeutet dies, dass jede Gesellschaft separat antragspflichtig ist.⁵⁸⁵

b) Form des Antrags

Nach der Rechtslage bis zum Jahressteuergesetz 2020 konnte der Antrag nur schriftlich erfolgen. Mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurde nun die zusätzliche

⁵⁸³ Zu dieser Problematik bereits Gliederungspunkt A. IV. 1. d) auf S. 59.

⁵⁸⁴ Zum Kreis der Vertretenen und Vertretungsberechtigten: *Schwarz*, in: *Schwarz/Pahlke*, AO/FGO Kommentar, § 34 AO, Rn. 7 ff.

⁵⁸⁵ *Görke*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 64; *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457.

Möglichkeit einer elektronischen Antragstellung geschaffen. Dabei ist zu beachten, dass eine solche Antragstellungsmöglichkeit aber erst noch der technischen Umsetzung bei den Finanzämtern bedarf.

Nach einigen Literaturstimmen kann der Antrag auch konkludent gestellt werden,⁵⁸⁶ beispielsweise durch Hinweise auf eine Auslandsbuchführung in der Steuererklärung oder im Schriftwechsel mit dem Finanzamt,⁵⁸⁷ und ebenso konkludent bewilligt werden.⁵⁸⁸ Auf Grund der sogleich⁵⁸⁹ noch zu umschreibenden Inhaltsanforderungen erscheint die Möglichkeit einer konkludenten Antragstellung aber zumindest risikobehaftet.

c) Inhalt des Antrags

Schon aus dem Sinn und Zweck, eine genaue Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO durch die Finanzbehörde zu ermöglichen, muss der Antrag das geplante Verfahren detailliert beschreiben, damit in dem Bescheid des Finanzamtes genau aufgeführt werden kann, welche Prozessschritte und in welchem Umfang von der Bewilligung erfasst werden.⁵⁹⁰ Deshalb wird gefordert, bereits der Antrag müsse eine detaillierte Beschreibung der elektronischen Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen enthalten, für die eine Verlagerung vorgesehen ist.⁵⁹¹ Zu dieser detaillierten Beschreibung zählt die Finanzverwaltung auch das geplante Verfahren, also etwa Ausführungen, wie Informationen aus Papierunterlagen in das Ausland gelangen sollen und welche organisatorisch-technischen Maßnahmen ergriffen werden, um die Richtigkeit der Kontierung und Vollständigkeit der erfassten Belege sicherstellen zu können.⁵⁹² Dabei muss schon der Antrag erkennen lassen, dass die Ordnungsmäßigkeit gewahrt wird.⁵⁹³

⁵⁸⁶ So *Lieber/Wagner*, Ubg 2012, 229, 236.

⁵⁸⁷ Mit diesen Beispielen *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 65, der jedoch zugibt, dass dies wegen der damit einhergehenden Unklarheiten vermieden werden sollte.

⁵⁸⁸ So *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 43.

⁵⁸⁹ Siehe den nächsten Gliederungspunkt D. VI. 1. c) auf S. 418.

⁵⁹⁰ So auch *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 65.

⁵⁹¹ *Günther*, AO-StB 2017, 77, 78 mit dem Hinweis auf die Anforderungen der Finanzverwaltung.

⁵⁹² Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20.1.2017 – S 0316.1.1–3/5 St42, Nr. 2; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 65.

⁵⁹³ *Brand et al.*, Steuersicher archivieren, S. 155.

2. Zuständige Finanzbehörde

Der Antrag auf Verlagerung der Buchführung ist nach § 146 Abs. 2b AO an die zuständige Finanzbehörde zu richten. Deshalb muss ermittelt werden, welche Finanzbehörde für den Antrag zuständig ist. Bei der Zuständigkeitsfrage ist zwischen der sachlichen und der örtlichen Zuständigkeit zu differenzieren.

Welche Finanzbehörde sachlich für den Antrag zuständig ist, richtet sich gem. § 16 AO nach dem FVG⁵⁹⁴. Die örtliche Zuständigkeit richtet sich nach den §§ 17 ff. AO. Zuständig ist damit das für den Antragsteller örtlich zuständige Festsetzungsfinanzamt.⁵⁹⁵

Ein praktisches Problem besteht darin, dass bei Konzernen oder Unternehmensgruppen, die durch eine Verlagerungsentscheidung oft das Ziel verfolgen, eine zentrale und konzern einheitliche Buchführung herzustellen, für jede einzelne Gesellschaft ein eigener Antrag gestellt werden muss,⁵⁹⁶ wodurch in solchen Konstellationen regelmäßig mehrere Finanzämter zuständig sind.⁵⁹⁷ Damit entsteht die Gefahr abweichender Entscheidungen der einzelnen Finanzbehörden. Dieser Umstand kann insbesondere vor dem Hintergrund der auf Grund von Art. 3 Abs. 1 GG gebotenen Gleichheit⁵⁹⁸ der Besteuerung problematisch werden.

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat auf diese Problematik mit einer Verwaltungsanweisung⁵⁹⁹ reagiert, die vorschreibt, dass bei Konzernen i. S. d. §§ 13 und 18 S. 1 Nr. 1 BpO das Finanzamt, dessen Zuständigkeit für die Besteuerung des herrschenden oder einheitlich leitenden Unternehmens begründet ist, im Rahmen der Bewilligungsentscheidung nach § 146 Abs. 2b AO zu beteiligen ist. Da Konzerne und Unternehmensgruppen oft mehrere Standorte in verschiedenen Bundesländern haben und damit die Finanzämter verschiedener Bundesländer zuständig sein können, sollte in diesen Konstellationen an eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO gedacht werden.⁶⁰⁰

3. Anzeigepflicht nach § 146 Abs. 2b S. 4 AO

Nach § 146 Abs. 2b S. 4 AO hat der Steuerpflichtige eine Änderung der unter § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO benannten Umstände, also eine Änderung des Standorts

⁵⁹⁴ Gesetz über die Finanzverwaltung.

⁵⁹⁵ *Hannig*, NWB 2013, 4072, 4073.

⁵⁹⁶ Zum Subjekt der Antragspflicht bereits Gliederungspunkt D. VI. 1. a) auf S. 417.

⁵⁹⁷ *Günther*, AO-StB 2017, 77, 78; *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456 f.

⁵⁹⁸ Die Vorschrift des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet nur eine Gleichbehandlung durch denselben Hoheitsträger. Gemeint sind daher Konstellationen, in denen mehrere Finanzämter innerhalb eines Bundeslandes unterschiedlich entscheiden könnten.

⁵⁹⁹ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1–3/5 St42, Nr. 3.

⁶⁰⁰ So auch *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457, dort Fußnote 2.

des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift, der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich mitzuteilen.

Problematisch ist insofern, dass eine physische Verlagerung von Datenspeicherkapazitäten für den Steuerpflichtigen oftmals nicht ersichtlich ist und im Hintergrund geschieht, wenn er sich bei einem Dienstleister Serverkapazitäten mietet⁶⁰¹ oder die Buchführungssysteme eines Drittanbieters verwendet.⁶⁰² Trotz dieser eingeschränkten Erkenntnismöglichkeiten trifft den Steuerpflichtigen die Anzeigepflicht des § 146 Abs. 2b S. 4 AO. Zudem greift § 146 Abs. 2c AO die Anzeigepflicht explizit in § 146 Abs. 2c Var. 2 AO auf und verbindet damit die Möglichkeit der Finanzbehörde, ein Verzögerungsgeld⁶⁰³ festzusetzen.

In der Literatur wird daher kritisiert und hinterfragt, inwieweit diese Mitteilungspflicht in Anbetracht von technischen Entwicklungen wie etwa Cloud-Computing noch sinnvoll sei.⁶⁰⁴ Zur Lösung dieser Problematik bieten sich zwei Ansatzpunkte an.

Zwar fordert § 146 Abs. 2b AO für die Eröffnung seines Anwendungsbereichs kein subjektives Element,⁶⁰⁵ jedoch könnte der Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 4 AO mit dem Erfordernis, eine Änderung der unter § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO benannten Umstände „unverzüglich“ mitzuteilen, einen Ansatzpunkt bieten, um ein subjektives Element auf der Ebene der Anzeigepflicht zu implementieren. Das Tatbestandsmerkmal „unverzüglich“ in § 146 Abs. 2b S. 4 AO ist im Sinne des § 121 Abs. 1 S. 1 BGB zu verstehen.⁶⁰⁶ Durch die in § 121 Abs. 1 S. 1 BGB enthaltene subjektive Anknüpfung an die Schuldhafteigkeit⁶⁰⁷ könnte hier eine eventuelle Unkenntnis des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sein.

Als zweiter Ansatzpunkt käme die Berücksichtigung einer etwaigen Unkenntnis von einer Änderung der Umstände auch erst auf Rechtsfolgenseite in Betracht. So räumt § 146 Abs. 2c Var. 2 AO der Finanzbehörde ein Entschließungs- und Auswahlermessen ein, ob und in welche Höhe ein Verzögerungsgeld festzusetzen ist.⁶⁰⁸

⁶⁰¹ Mit dieser Aussage zur Miete von Serverkapazitäten schon *tom Suden*, Stbg 2009, 207, 208.

⁶⁰² Zur Darstellung dieser Problemlagen schon Gliederungspunkt A. IV. 1. d) auf S. 59.

⁶⁰³ Zu dieser Handlungsoption der Finanzverwaltung noch Gliederungspunkt E. II. 2. auf S. 485.

⁶⁰⁴ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 88.

⁶⁰⁵ Zur Ablehnung der Frage, ob insgesamt für den Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO ein subjektives Merkmal zu fordern ist, bereits Gliederungspunkt C. III. 4. auf S. 280.

⁶⁰⁶ *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 54; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 67.

⁶⁰⁷ Eine genaue Definition des schuldhafte Zögerns findet sich bei *Armbrüster*, in: MüKo BGB, § 121 BGB, Rn. 7 ff.

⁶⁰⁸ Zur zentralen Bedeutung eines Verschuldens des Steuerpflichtigen im Rahmen des Entschließungs- und Auswahlermessens bei der Festsetzung des Verzögerungsgelds noch Gliederungspunkt E. II. 2. c) auf S. 492.

Dementsprechend könnte im Falle einer Unkenntnis des Steuerpflichtigen vollständig von der Verhängung eines Verzögerungsgelds abgesehen werden oder zu mindest eine Milderung bei der Höhe stattfinden.

Gegen eine Berücksichtigung bereits auf Tatbestandsebene in § 146 Abs. 2b S. 4 AO spricht schon eine genauere Analyse des Wortlauts der Norm. So wird für die unverzügliche Mitteilung nicht etwa auf die Kenntnis des Steuerpflichtigen von den Umständen abgestellt, sondern auf die objektiven Umstände selbst, welche die Anzeigepflicht auslösen. Das subjektive Element scheint sich daher nicht auf eine Aufsichts- und Nachforschungspflicht zu beziehen, sondern nur auf die Zeitspanne zwischen Kenntniserlangung und Mitteilung an die Behörde. Dieser Ansatz stimmt auch mit der systematischen Auslegung überein, weil schon dargelegt wurde, dass der Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2b AO allgemein kein subjektives Merkmal enthält.⁶⁰⁹ In diesem Sinne wäre es konsequent, auch für die Anzeigepflicht nach § 146 Abs. 2b S. 4 AO ein solches Merkmal nicht anzunehmen. Letztendlich streitet auch der Sinn und Zweck der Anzeigepflicht dafür, keine subjektive Anknüpfung im Tatbestand zu sehen. Dieser besteht darin, eine aktuelle Informationslage für die Finanzbehörde sicherzustellen.⁶¹⁰ Bei einer Anknüpfung an die subjektive Kenntnis des Steuerpflichtigen hätte dieser es aber in der Hand, etwa durch den Aufbau mangelhafter Compliance-Strukturen, eine eigene Kenntnis zu verhindern und damit die Einschlägigkeit des Tatbestands abzuwenden.

Somit sprechen die besseren Argumente dafür, die Anzeigepflicht objektiv auszulegen und eine Korrektur für Fälle einer nicht zu vertretenden Unkenntnis erst auf Rechtsfolgenreite vorzunehmen.

4. Die Behandlung von Altfällen

Ebenfalls umstritten ist die Behandlung von Altfällen. Dafür ist zwischen drei Konstellationen zu unterscheiden. Ausgehend von der heutigen Rechtslage kommen rückwärts gesehen als Erstes Fälle in Betracht, in denen eine Bewilligung auf Grundlage des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2010 oder i. d. F. JStG 2009 ergangen ist. Zweitens existieren Fälle, in denen noch vor dem erstmaligen Inkrafttreten des § 146 Abs. 2a AO a.F. eine Erleichterung auf Grundlage des § 148 AO bewilligt wurde. Und drittens dürfte eine große Gruppe existieren, bei der weder nach alter noch nach neuer Rechtslage ein Antrag gestellt wurde, die Buchführung oder Teile davon jedoch auch ohne entsprechende Bewilligung in das Ausland verlagert wurden. Da es sich bei der letztgenannten Konstellation bei genauer Betrachtung nicht um „Alt-

⁶⁰⁹ Zu dieser Erwägung bereits Gliederungspunkt C. III. 4. auf S. 280.

⁶¹⁰ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a.

fälle“ handelt, wird diese Konstellation erst bei den Handlungsoptionen der Finanzverwaltung im nächsten Kapitel aufgegriffen.⁶¹¹

a) Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 und i. d. F. JStG 2010

Unproblematisch erscheint die Behandlung von Altfällen, in denen eine Bewilligung im Zeitraum vom 25. 12. 2008 bis 13. 12. 2010⁶¹² erteilt wurde. Für diese Fälle sind die Bewilligungs- und Widerrufsvoraussetzungen des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 weiterhin anwendbar.⁶¹³ Da diese sogar strengere und detailliertere Voraussetzungen als die heutige Rechtslage vorsahen,⁶¹⁴ sind in diesen Konstellationen keine Probleme zu erwarten.

Ebenso wenig problematisch ist die Behandlung von Fällen, in denen eine Bewilligung auf Grundlage des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2010 erteilt wurde, da die Voraussetzungen für Verlagerungen in Drittstaaten grundsätzlich identisch geblieben sind und für Verlagerungen in andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union das Bewilligungserfordernis sogar entfallen ist.⁶¹⁵ Für den auf Grund der regelmäßig ohnehin weitergehenden Anforderungen an die von § 147 Abs. 6 AO umfassten Datenbestände⁶¹⁶ wenig realistischen Fall, dass ein Datenzugriff zwar nach § 147 Abs. 6 AO, jedoch nicht nach § 146b Abs. 2 S. 2 AO oder § 27b Abs. 2 S. 2 UStG möglich wäre, bleiben bereits erteilte Bewilligungen⁶¹⁷ nach § 124 Abs. 2 AO weiterhin wirksam. Ein Widerruf nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO ist schon deshalb nicht zu befürchten, da das Merkmal einer Beeinträchtigung der Besteuerung auf Grund nachträglich eintretender Umstände⁶¹⁸ insofern nicht einschlägig ist.

⁶¹¹ Zu den Fällen fehlender Antragstellung oder Bewilligung noch Gliederungspunkt E. II. 1. c) auf S. 484.

⁶¹² Zum Inkrafttreten der Regelung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2010, die eigentlich rückwirkend zum 1. 1. 2010 geplant war, siehe *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 40; *Melchior*, DStR 2010, 2481, 2491.

⁶¹³ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 40.

⁶¹⁴ Ausführlich zu den Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2010 schon Gliederungspunkt B. II. 2. auf S. 86.

⁶¹⁵ Zu den Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020 bereits Gliederungspunkt B. II. 3. auf S. 87.

⁶¹⁶ Zur Ausdehnung der Datenzugriffsmöglichkeit bereits Gliederungspunkt D. II. 1. auf S. 297.

⁶¹⁷ Bei der Bewilligung nach § 146 Abs. 2a S. 1 AO a.F. handelt es sich um einen Verwaltungsakt i. S. d. § 118 AO, siehe *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 37 m. w. N.

⁶¹⁸ Zu diesem zeitlichen Bezugspunkt im Rahmen des Widerrufs schon Gliederungspunkt B. IV. 5. c) dd) auf S. 184.

b) Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO

Deutlich problematischer scheint die Behandlung von Konstellationen, in denen eine Bewilligung auf Grundlage des § 148 S. 1 AO vor dem 25.12.2008 erteilt wurde.

aa) Praktische Relevanz

Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass seitdem mehr als zehn Jahre vergangen sind, könnte man sich die Frage stellen, ob solche Fälle in der Praxis überhaupt noch existieren. Diese Frage lässt sich durch die Verknüpfung von zwei Informationen bejahen. So lautet eine Vorgabe der Finanzverwaltung, dass für Fälle, in denen eine Verlagerung der Buchführung in das Ausland vor dem 25. 12. 2008 stattgefunden hat, zu prüfen ist, ob eine Rückverlagerung verlangt werden muss.⁶¹⁹ In der Praxis wird eine solche Überprüfung aber häufig erst im Rahmen der (nächsten) Betriebsprüfung stattfinden.⁶²⁰ Der Turnus für solche Überprüfungen ist abhängig von der Größenklasse des Betriebs⁶²¹ und liegt im statistischen Mittel für Großbetriebe bei 3 bis 4,5 Jahren, für Mittelbetriebe bei 11 bis 15 Jahren, für Kleinbetriebe bei 21 bis 30 Jahren und für Kleinstbetriebe sogar nur bei 53 bis 100 Jahren.⁶²² Vor diesem Hintergrund dürften auch heute noch Fälle existieren, in denen noch eine Bewilligung auf Grundlage des § 148 AO vorliegt.

bb) Konkurrenzverhältnis zwischen § 148 AO und § 146 Abs. 2b AO

Für die Frage der weiteren Anwendbarkeit des § 148 AO ist das Konkurrenzverhältnis zwischen § 146 Abs. 2b AO und § 148 AO entscheidend.

So wird vertreten, dass es sich bei § 146 Abs. 2b AO um eine Spezialregelung handelt, die in ihrem Anwendungsbereich den § 148 AO verdrängt.⁶²³ Als Argument

⁶¹⁹ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1–3/5 St42, Nr. 6.

⁶²⁰ *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 352.

⁶²¹ Eine Festlegung der Größenklassen findet sich bei BMF vom 13. 4. 2018, IV A 4-S 1450/17/10001, abgedruckt in BStBl. I 2018, 614, 615.

⁶²² Für Mittel-, Klein- und Kleinstbetriebe ist kein bestimmter Prüfungsturnus vorgesehen, siehe *Melchior*, in: *Alber/Arendt/Faber/Fey/Golombek/et al.*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stichwort: Außenprüfung, Rn. 16. Die verwendeten Zahlen beruhen auf Schätzungen und sind deshalb unpräzise. Dennoch können sie eine Richtung aufzeigen. Zum Zahlenmaterial siehe *Fischer*, *Manager Magazin* vom 15. 3. 2005, abrufbar unter: <https://bit.ly/2CvSJW7>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021; *Schroeder*, *betriebsausgabe.de* vom 7. 2. 2017, abrufbar unter: <https://bit.ly/3kVcJTJx>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁶²³ *Driën*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 40; *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256; *Melan/Karrenbrock*, StBp 2009, 355, 358; nicht eindeutig *Görke*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 74, der eine Verbringung von Papierbelegen in das Ausland auf Grundlage einer Bewilligung nach „§ 146 Abs. 2a [AO a.F.] oder § 148 [AO]“ als möglich ansieht.

wird angeführt, dass § 146 Abs. 2b AO dem Steuerpflichtigen schon keine Pflichten auferlege, von denen er nach § 148 AO befreit werden könne, sondern nur regele, unter welchen Voraussetzungen eine elektronische Buchführung im Ausland bewilligt werden könne.⁶²⁴ Ebenso könnte für diese Position streiten, dass § 146 Abs. 2b S. 2 AO neben der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung noch weitere Voraussetzungen normiert, die durch eine Bewilligung nach § 148 S. 1 AO unterlaufen werden könnten.

Gegen diese Position könnte man einwenden, dass nach dem hier entwickelten Verständnis seit der Hochstufung der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO⁶²⁵ zu einer Regelvoraussetzung ein Stufenverhältnis zwischen dem wortlautidentischen Tatbestandsmerkmal in § 146 Abs. 2b AO und in § 148 AO besteht, wodurch diese Voraussetzung nicht mehr einheitlich auszulegen ist und an eine Nichtbeeinträchtigung im Rahmen des § 148 S. 1 AO ein deutlich strengerer Maßstab anzulegen ist.⁶²⁶ Auch bezieht sich § 148 AO nach systematischer Auslegung mit seiner Stellung am Ende des ersten Unterabschnitts zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen in den §§ 140 bis 148 AO grundsätzlich auf alle vorstehenden Vorschriften.

Auch wenn gute Argumente für beide Annahmen sprechen, so erscheint es doch zutreffender, in § 146 Abs. 2b AO eine abschließende Spezialregelung zu erblicken. Andernfalls könnten nämlich die vom Gesetzgeber stark ausdifferenzierten Voraussetzungen unterlaufen werden. Vor diesem Hintergrund ist seit Inkrafttreten des § 146 Abs. 2a AO a.F. davon auszugehen, dass eine Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2b AO ausscheidet.

cc) Rechtliche Folgen für die Altfälle

Auch wenn demnach eine Bewilligung gem. § 148 AO im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2b AO ausscheidet, so bedeutet das dennoch nicht, dass die bereits vor Inkrafttreten des § 146 Abs. 2b AO erteilten Bewilligungen damit automatisch wegfallen würden.⁶²⁷ Schließlich handelt es sich auch bei einer Bewilligung nach § 148 S. 1 AO um einen Verwaltungsakt i. S. d. § 118 S. 1 AO.⁶²⁸ Nach § 124 Abs. 2 AO bleibt ein Verwaltungsakt wirksam, solange und soweit er nicht zurückgenommen, widerrufen, anderweitig aufgehoben oder durch Zeitablauf oder auf andere Weise erledigt ist.

Auf Grund der gesetzlich angeordneten Widerrufsmöglichkeit der §§ 148 S. 3, 131 Abs. 2 Nr. 1 Var. 1 AO stehen die auf Grundlage des § 148 S. 1 AO vor dem

⁶²⁴ *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256.

⁶²⁵ Gemeint ist die Hochstufung im Zuge der Reform durch das Jahressteuergesetz 2010.

⁶²⁶ Ausführlich dazu bereits Gliederungspunkt D. V. 1. c) bb) auf S. 392.

⁶²⁷ Im Ergebnis so auch *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1263.

⁶²⁸ *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 148 AO, Rn. 8.

Inkrafttreten des § 146 Abs. 2a AO a.F. erteilten Bewilligungen jedoch „auf wackeligen Beinen“. ⁶²⁹ Da es sich bei der Widerrufsmöglichkeit nach §§ 148 S. 3, 131 Abs. 2 Nr. 1 Var. 1 AO um eine Ermessensentscheidung handelt, muss bei der Ermessensausübung unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit nach Art. 20 Abs. 3 GG dem Steuerpflichtigen hinreichend Gelegenheit gegeben werden, einen Antrag nach § 146 Abs. 2b AO zu stellen, sodass eine Aufforderung zur Rückverlagerung der Buchführung nur dann in Betracht kommen dürfte, wenn die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO aktuell nicht vorliegen und auch nicht innerhalb einer angemessenen Frist herstellbar wären. ⁶³⁰

5. Fazit zur Antragstellung und Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen

Letztendlich spiegeln sich in der Antragstellung und der Anzeigepflicht für Standortänderungen nur die schon eingehend analysierten Bewilligungsvoraussetzungen wider, sodass sich bei Beachtung der dort schon entwickelten Anforderungen keine größeren Probleme ergeben sollten. Für Altfälle, die eine Bewilligung bereits unter einer vorhergehenden Rechtslage erhalten haben, hat eine solche Bewilligung grundsätzlich auch weiterhin Bestand.

a) Compliance-Maßnahmen zur Erfüllung der Antrags- und Anzeigepflichten

Die Antragstellung bietet dem Steuerpflichtigen den richtigen Ansatzpunkt, sein Portfolio an Compliance-Maßnahmen der Finanzbehörde aufzuzeigen und selbst positiv auf die Bewilligungsentscheidung einzuwirken. Hinsichtlich der Zuständigkeit ist bei Konzernen und Unternehmensgruppen zu beachten, dass jede einzelne Gesellschaft einen Antrag stellen muss. Um abweichende Entscheidungen zu vermeiden, sollte auf eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO zwischen den Finanzbehörden hingewirkt werden. Steuerpflichtigen, die der Prüfungszuständigkeit einer Groß- und Konzernbetriebsprüfungsstelle unterliegen, ist anzuraten, vorher bereits in einen Abstimmungsprozess mit dieser Prüfstelle einzutreten, weil sich die zuständigen Festsetzungsfinanzämter vor einer Entscheidung über den Bewilligungsantrag regelmäßig mit dieser Stelle abstimmen. ⁶³¹

Weiterhin sollte der Steuerpflichtige genau dokumentieren, welche Umstände er der Finanzbehörde in seinem Antrag mitgeteilt hat. Schließlich kann ein späterer Widerruf nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO nicht mehr auf solche Umstände gestützt werden, die der Finanzbehörde bereits im Antrag mitgeteilt wurden. Um das Risiko

⁶²⁹ Mit dieser Formulierung *Melan/Karrenbrock*, StBp 2009, 355, 358.

⁶³⁰ So auch schon *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1263.

⁶³¹ Mit dieser Empfehlung *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3605.

eines Widerrufs bewerten zu können, sollte der Steuerpflichtige möglichst noch Jahre nach der Antragstellung wissen, welche Umstände der Finanzbehörde bereits offenbart wurden.

Zur Erfüllung der Anzeigepflicht nach § 146 Abs. 2b S. 4 AO sollte der Steuerpflichtige geeignete Melde- und Überwachungsmaßnahmen⁶³² in sein Tax Compliance-Management-System integrieren.⁶³³ Für Steuerpflichtige, die bereits Buchführungsaufgaben mit einer Bewilligung nach § 148 AO in das Ausland verlegt haben, ist zu empfehlen, im Falle einer Verlagerung in ein Drittland zeitnah die entsprechenden Strukturen zu schaffen, um die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO zu erfüllen.

b) Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung

Im Hinblick auf die Rechtslage bis zur Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 hätten sich zwei dringende Handlungsempfehlungen ergeben, die nun nur noch in abgewandelter Form aufgegriffen werden sollen.

Zum einen erschien die Form einer schriftlichen Antragstellung zur späteren Verlagerung digitaler Buchführungsunterlagen in das Ausland auch vor dem Hintergrund einer umfassenden E-Government-Strategie nicht mehr zeitgemäß.⁶³⁴ Diesen Kritikpunkt hat der Gesetzgeber aber bereits durch die Möglichkeit zu einer elektronischen Antragstellung beseitigt. Insofern richtet sich die Handlungsempfehlung nun nicht mehr an den Gesetzgeber, sondern an die Finanzverwaltung, dass diese eine leichtgängige Möglichkeit schafft, einen Antrag nach dem neuen § 146 Abs. 2b AO zu stellen. Auf Grund der komplexen und sehr unterschiedlichen Compliance-Anforderungen bietet sich eine Eingabemöglichkeit allein mit starren Textfeldern nicht an.⁶³⁵ Da die Steuerpflichtigen heutzutage viele Verfahrensdokumentationen und Systembeschreibungen etwa in Form von PDF-Dateien ablegen, sollte im Online-Portal die Möglichkeit geschaffen werden, dass diese Informationen auch medienbruchfrei übermittelt werden können und nicht erst ausgedruckt werden müssen, um später unter Umständen von der Finanzbehörde zur Archivierung erneut digitalisiert zu werden.

Zweitens hätte sich vor der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 der Denkanstoß an den Gesetzgeber angeboten, zumindest über eine Abschaffung der Antrags- und Bewilligungspflicht für eine Verlagerung der elektronischen Buchführung in andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union nachzudenken, um einer

⁶³² Zu solchen Maßnahmen bereits Gliederungspunkt D. III. 3. b) auf S. 362.

⁶³³ So auch *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 457, dort Fußnote 5.

⁶³⁴ Allgemein schon zur Kritik an papierschriftlichen Mitteilungspflichten im digitalen Umfeld, siehe *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 415 f.

⁶³⁵ Zum Gedanken eines erheblichen Einflusses der technischen Ausgestaltung etwa durch die Errichtung bestimmter „Antwortkorridore“ schon *Siegel*, NVwZ 2009, 1128, 1129.

möglichen Unionsrechtswidrigkeit der Vorschrift zu entgehen. Diese Erwägung hat der Gesetzgeber aber seit dem 29.12.2020 im neu eingefügten § 146 Abs. 2a AO schon umgesetzt. Dennoch kann in diesem Zusammenhang noch eine rechtspolitische Forderung aus der Literatur erörtert werden. So wurde bereits mit Einführung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 gefordert, dass etwa die Normierung einer automatischen Befreiung ohne Antrag angezeigt sei, um eine Anpassung an internationale Gepflogenheiten zu schaffen.⁶³⁶ Gegen eine vollständige Abschaffung spricht sicher, dass damit das Spannungsfeld zwischen den Flexibilisierungsinteressen der Steuerpflichtigen einerseits und den staatlichen Kontrollinteressen andererseits einseitig zu Lasten des Fiskus austariert würde. Andererseits wären etwa auch Modelle denkbar, in denen eine Bewilligung nach einem Antrag des Steuerpflichtigen und dem Ablauf einer gewissen Zeitspanne fingiert wird, soweit die Finanzbehörde nicht widerspricht. Wahrscheinlich wird sich der Trend zukünftig in diese Richtung bewegen. Vorerst sollten allerdings die Erfahrungen mit der Aufhebung der Antrags- und Bewilligungspflicht im neuen § 146 Abs. 2a AO abgewartet werden.

VII. Anspruch auf Bewilligung durch Einschränkungen des Ermessensspielraums

Bei § 146 Abs. 2b S. 1 AO handelt es sich nach dem Wortlaut „kann“ um eine Ermessensvorschrift. Demnach würde die Bewilligung im pflichtgemäßen Ermessen i. S. d. § 5 AO der zuständigen Finanzbehörde stehen. Aus der Perspektive des Steuerpflichtigen stellt sich damit als letztes die Frage, welche über die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2 AO hinausgehenden Erwägungen die Behörde im Rahmen eines Bewilligungsverfahrens hier einfließen lassen könnte. Während die überwiegende Literatur⁶³⁷ und auch die Finanzverwaltung selbst⁶³⁸ von einem Ermessen der zuständigen Finanzbehörde ausgehen, vertritt ein Teil der Literatur die Ansicht, dass schon bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen eine Ermessensreduzierung auf Null eintreten müsse.⁶³⁹

Insofern ist zu untersuchen, welche Ermessenserwägungen neben den Tatbestandsvoraussetzungen überhaupt angestellt werden könnten und welche Umstände

⁶³⁶ *Niemann/Paul*, K&R 2009, 444, 451.

⁶³⁷ Siehe etwa *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 37; *Drien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 43; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 48; *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 461.

⁶³⁸ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20.1.2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 7; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1.3.2012, VI 328-S0316-032, Nr. 3 lit. c.

⁶³⁹ *Hannig*, NWB 2013, 4072, 4077. In diese Richtung auch *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 58, der davon ausgeht, dass sich die Ermessensentscheidung „im Regelfall zu einem Anspruch auf Bewilligung verdichten wird“.

für die Ermessensausübung von Bedeutung sein könnten. Zu denken ist dabei insbesondere an die GoBD oder an die Verfügungen einzelner Landesfinanzverwaltungen, die durch eine Selbstbindung der Verwaltung über Art. 3 Abs. 1 GG eine Außenwirkung entfalten⁶⁴⁰ und auch in die Ermessensausübung einstrahlen können.

Darüber hinaus stellt sich vor dem Hintergrund des § 102 FGO die Frage, inwieweit die Entscheidung der Finanzbehörde gerichtlich überprüfbar ist. Insofern kann die Abgrenzung zwischen dem Ermessen auf Rechtsfolgendeite und dem unbestimmten Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung auf Tatbestandsseite eine erhebliche Bedeutung gewinnen.

1. Ausgestaltung des § 146 Abs. 2b AO als Koppelungsvorschrift

Bei einer Gesamtbetrachtung des § 146 Abs. 2b AO ist zunächst festzustellen, dass es sich bei der Norm um eine Koppelungsvorschrift handelt. Von einer Koppelungsvorschrift⁶⁴¹ spricht man, wenn ein unbestimmter Rechtsbegriff auf Tatbestandsseite mit einer Ermessensermächtigung auf Rechtsfolgendeite verknüpft wird.⁶⁴² In § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO findet sich auf Tatbestandsseite der unbestimmte Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung. Gleichzeitig spricht der Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 1 AO davon, dass die Behörde eine Bewilligung erteilen „kann“. Insofern ergeben sich aus dem Umstand, dass es sich um eine Koppelungsvorschrift handelt, jedoch grundsätzlich⁶⁴³ keine Besonderheiten, da sowohl der unbestimmte Rechtsbegriff als auch das Ermessen nach den für sie jeweils geltenden Regelungen zu beurteilen sind.⁶⁴⁴

a) Anzustellende Erwägungen im Rahmen des Ermessens

Obwohl der überwiegende Teil der Literatur von einem Ermessen der Finanzbehörde ausgeht,⁶⁴⁵ finden sich auch bei tieferer Recherche dort kaum⁶⁴⁶ Vorschläge,

⁶⁴⁰ Zu dieser Außenwirkung für Verwaltungsinnenrecht über Art. 3 Abs. 1 GG bereits Gliederungspunkt B. I. 5. auf S. 80.

⁶⁴¹ Teilweise wird auch von Mischtatbeständen gesprochen, siehe dazu die Nachweise bei *Sachs*, in: *Stelkens/Bonk/Sachs*, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, § 40 VwVfG, Rn. 36, dort Fußnote 152 m. w. N.

⁶⁴² *Koenig*, in: *Koenig*, *Abgabenordnung*, § 5 AO, Rn. 18.

⁶⁴³ Zur Ausnahme eines Hineinragens des unbestimmten Rechtsbegriffs in den Ermessensbereich sogleich noch unter Gliederungspunkt D. VII. 2. a) bb) auf S. 433.

⁶⁴⁴ *Koenig*, in: *Koenig*, *Abgabenordnung*, § 5 AO, Rn. 18; *Neumann*, in: *Gosch*, *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, § 5 AO, Rn. 6; *Sachs*, in: *Stelkens/Bonk/Sachs*, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, § 40 VwVfG, Rn. 36.

⁶⁴⁵ Dazu bereits Fußnote 637 auf S. 427.

welche konkreten Ermessenserwägungen die Behörde im Rahmen ihres Ermessens letztendlich anstellen könnte. Durch die Reform im Zuge des Jahressteuergesetzes 2020⁶⁴⁷ entfällt die Berücksichtigung des Unionsrechts als ermessenslenkende Komponente bei einer Verlagerung der elektronischen Buchführung in einen Mitgliedstaat der EU,⁶⁴⁸ weil nach der Neufassung des § 146 Abs. 2b AO dieser eine Bewilligung durch die Finanzbehörde nur noch für die Verlagerung in Drittstaaten vorsieht.

Auch auf Seiten der Finanzverwaltung lässt sich kaum ein Ansatz finden. Nur in den Verfügungen einiger Länderfinanzverwaltungen heißt es, dass über den Antrag des Steuerpflichtigen nach pflichtgemäßem Ermessen unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit zu entscheiden sei.⁶⁴⁹ Darüber hinaus wird dort zum Ermessen nur in negativer Hinsicht ausgeführt, dass die Einrichtung eines Spiegelservers nicht verlangt werden könne. Welche positiven Anforderungen in das Ermessen einfließen könnten, lässt sich weder den GoBD des Bundesfinanzministeriums noch den Verfügungen der Länderfinanzverwaltungen entnehmen. Vielmehr beziehen sich die dortigen Ausführungen auf die Ausgestaltung des Anwendungsbereichs und der Tatbestandsmerkmale der Norm.

Auch bei tieferem und längerem Nachdenken lassen sich keine typischen Konstellationen finden, in denen zwar die Tatbestandsmerkmale des § 146 Abs. 2b AO erfüllt sind, also insbesondere auf Grundlage der Prognoseentscheidung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO keine Beeinträchtigung der Besteuerung anzunehmen ist, aber dennoch eine Bewilligung im Rahmen der Ermessensausübung zu versagen wäre.

Vor diesem Hintergrund liegt es nahe, bei einem Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO eine Ermessensreduzierung auf Null anzunehmen.

b) Dogmatische Herleitung einer Ermessensreduktion in typischen Fällen

Gegen eine solche Ermessensreduktion auf Null könnte der Wortlaut „kann“ in § 146 Abs. 2b S. 1 AO sprechen. So wird eine Ermessensermächtigung häufig durch

⁶⁴⁶ Nur bei *Ravenstein*, BB 2008, 2226, 2228 findet sich die Erwägung, dass „[e]inzig die Integrität des Steuerpflichtigen [...] einer Ermessensentscheidung zugänglich sein [dürfte]“. Diese Erwägung wurde aber noch vor dem erstmaligen Inkrafttreten des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 auf Grundlage des Regierungsentwurfs angestellt. *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 349 formuliert eher allgemein, dass bei der Ermessensausübung der Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2a AO a. F. zu berücksichtigen sei.

⁶⁴⁷ BGBl. I 2020, 3096, 3127.

⁶⁴⁸ Zutreffend nehmen *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1261 für die alte Rechtslage eine Ermessensreduktion auf Null bei der Verlagerung in einen Mitgliedstaat der EU an.

⁶⁴⁹ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20.1.2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 7; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1.3.2012, VI 328-S0316-032, Nr. 3 lit. c.

die Begriffe „kann“ oder „können“ ausgedrückt.⁶⁵⁰ Hätte der Gesetzgeber demgegenüber im Rahmen des Ermessens nur eine Entscheidungskompetenz der Finanzbehörde für atypische Fälle begründen wollen, hätte er formulieren können, dass die Bewilligung beim Vorliegen der Voraussetzungen nach § 146 Abs. 2b S. 2 AO erteilt werden „soll“.

Die Erklärung, weshalb der Wortlaut ein weites Ermessen der Finanzbehörde vorsieht, lässt sich mit einer historischen Auslegung finden. So sah § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 ursprünglich die Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung nur als Öffnungsklausel, aber nicht als immer zu erfüllende Regelvoraussetzung vor.⁶⁵¹ Dementsprechend ergab sich für die ursprüngliche Rechtslage tatsächlich das Bedürfnis, im Rahmen des Ermessens Umstände einzubeziehen, welche die Annahme rechtfertigten, dass durch die Verlagerung, etwa auf Grund unzureichender Compliance-Maßnahmen, eine Beeinträchtigung für die Besteuerung anzunehmen war. Inzwischen ist dies aber eine eigenständige Tatbestandsvoraussetzung außerhalb des Ermessens.

Diese Erwägung kann auch als Anknüpfungspunkt für ein weiteres systematisches Argument genutzt werden. So wird das Ermessen in § 146 Abs. 2b S. 1 AO erst eröffnet, wenn im Rahmen der Voraussetzung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO feststeht, dass die Verlagerung die Besteuerung nicht beeinträchtigt. Dementsprechend saugt der vorgeschaltete Tatbestand mit seinem unbestimmten Rechtsbegriff alle Erwägungen auf, die im Regelfall angestellt werden können.

Für eine Ermessensreduktion spricht auch der Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2b AO. So wollte der Gesetzgeber mit den komplexen Voraussetzungen das Spannungsfeld zwischen Flexibilisierungsbedürfnissen der Wirtschaft einerseits und den Sicherungsinteressen des Staates an einer ordnungsgemäßen Besteuerung andererseits ausgleichen.⁶⁵² Wenn den Sicherungsinteressen aber bereits über die ausdifferenzierten Tatbestandsvoraussetzungen und insbesondere über das Merkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung Rechnung getragen wird, würde die Annahme eines weiten Ermessensspielraums dieses Gleichgewicht beeinträchtigen.

c) Zwischenergebnis

Insgesamt sprechen also gute Argumente dafür, für typische Fälle eine Ermessensreduktion anzunehmen, sodass sich das Ermessen im Regelfall zu einem Anspruch auf Erteilung der Bewilligung verdichten wird.⁶⁵³ Dieses Ergebnis fügt sich zudem in die zu § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO entwickelte Ergänzungsfunktion ein und

⁶⁵⁰ *Koenig*, in: *Koenig*, Abgabenordnung, § 5 AO, Rn. 8.

⁶⁵¹ Zu dieser Änderung schon Gliederungspunkt D. V. 1. c) bb) auf S. 392.

⁶⁵² Zu dieser Zielsetzung der Regelung schon Gliederungspunkte A. auf S. 27 und C. I. 3. b) auf S. 225.

⁶⁵³ Im Ergebnis so auch *Hannig*, NWB 2013, 4072, 4077; *Rätke*, in: *Klein*, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 58.

bewegt sich in einer Linie mit den dort erarbeiteten Regelungen zur Darlegungs- und Beweislast. Diese könnten nämlich unterlaufen werden, wenn man der Finanzbehörde ein weites Ermessen zubilligen würde. Schließlich könnte sich die Finanzbehörde dann auf den Standpunkt stellen, dass die Bewilligung nicht auf Grundlage des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO versagt wird, für dessen Vorliegen gesteigerte Anforderungen anzunehmen sind, sondern sich stattdessen in den schwerer zu kontrollierenden Bereich des Ermessens zurückziehen.

2. Gerichtlicher Rechtsschutz als Compliance-Maßnahme

Aus der Perspektive des Steuerpflichtigen ergibt sich damit die abschließende Frage, welche Maßnahmen er ergreifen kann, wenn die Finanzbehörde eine Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO versagt und auch im Einspruchsverfahren der §§ 347 ff. AO keine Lösung erzielt werden kann. Als letzte Option in der Reihe der schon zu den Einzelvoraussetzungen ausführlich erörterten Compliance-Erwägungen sollte dann die gerichtliche Durchsetzung einer Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO vor den Finanzgerichten erwogen werden. Maßnahmen der Tax Compliance sind zwar primär darauf gerichtet, eine Auseinandersetzung mit der Finanzbehörde zu vermeiden, jedoch kann auch die strategische Rechtsverfolgung und Rechtsdurchsetzung ein legitimer Bestandteil der Tax Compliance sein.⁶⁵⁴

a) Gerichtliche Überprüfbarkeit der Bewilligungsentscheidung

Bei der Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO handelt es sich um einen Verwaltungsakt i. S. d. § 118 AO.⁶⁵⁵ Folglich kann gegen die Versagung dieses Verwaltungsakts nach den §§ 347 ff. AO Einspruch eingelegt und gegen eine ablehnende Einspruchsentscheidung nach § 40 Abs. 1 Var. 2 FGO eine Verpflichtungsklage erhoben werden.⁶⁵⁶

Da die überwiegende Literaturansicht von einem weiten Ermessen der Finanzbehörde ausgeht, erscheint es nur konsequent, dass diese Stimmen insofern auch nur eine nach § 102 FGO eingeschränkte gerichtliche Überprüfbarkeit der Bewilligungsentscheidung annehmen.⁶⁵⁷

⁶⁵⁴ *Talaska*, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 1.35 f.

⁶⁵⁵ *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 37 m. w. N.

⁶⁵⁶ *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 48; *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 461.

⁶⁵⁷ So etwa *Drißen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 43; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 81; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 48; *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 461.

Nach dem hier entwickelten Verständnis einer Ermessenreduktion auf Null für typische Fälle kann das Gericht jedoch grundsätzlich selbst eine abschließende Entscheidung treffen und diese an die Stelle der Entscheidung durch die Behörde setzen.⁶⁵⁸ Dem könnten nur zwei Erwägungen entgegenstehen. Zum einen müsste auch der unbestimmte Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung einer vollständigen gerichtlichen Kontrolle unterliegen. Zum anderen dürfte dieser unbestimmte Rechtsbegriff nicht derart in den Ermessensbereich hineinragen, dass dadurch zugleich Inhalt und Grenzen der Ermessensausübung bestimmt werden.

*aa) Kontrollmaßstab für den unbestimmten Rechtsbegriff
der Nichtbeeinträchtigung*

Wie schon im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO ausführlich hergeleitet wurde, sind unbestimmte Rechtsbegriffe wegen Art. 19 Abs. 4 GG grundsätzlich im vollen Umfang durch die Gerichte überprüfbar, sodass auch für das Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung nach § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO allenfalls an eine Einschränkung über die Fallgruppe der Prognoseentscheidungen gedacht werden könnte.⁶⁵⁹ Im Gegensatz zu der bei § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO geführten Argumentation ist die Prognoseentscheidung im Rahmen des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO gerade nicht anhand eines vom Gesetzgeber fest umrissenen Katalogs zu treffen. Dennoch lassen sich durch die methodische Auslegung feste Konturen für den Prüfungsumfang und -maßstab des unbestimmten Rechtsbegriffs der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung erkennen.⁶⁶⁰ Insbesondere vor dem Hintergrund der für § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO entwickelten Ergänzungsfunktion⁶⁶¹ erschiene es systemwidrig, den zusammenhängenden Prüfungsrahmen⁶⁶² bei einer gerichtlichen Kontrolle derart auseinander zu reißen, dass der Kern der Tatbestandsmerkmale in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO vollständig zu prüfen wäre, jedoch damit zusammenhängende Aspekte dieser Prüfung nicht unterlägen. Zusätzlich kann hier nochmals⁶⁶³ das Argument aufgegriffen werden, dass der gesetzgeberische Wille zu einer nur eingeschränkt gerichtlich prüfaren Beurtei-

⁶⁵⁸ Nicht in Bezug auf § 146 Abs. 2b AO, aber allgemein zur Rechtsfolge einer Ermessensreduzierung auf Null *Neumann*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 5 AO, Rn. 27 m. w. N.

⁶⁵⁹ Ausführlich zum Grundsatz der vollständigen gerichtlichen Überprüfbarkeit und zu möglichen Ausnahmen für Prognoseentscheidungen schon Gliederungspunkt D. IV. 4. auf S. 378.

⁶⁶⁰ Zur Konturierung des unbestimmten Rechtsbegriffs bereits Gliederungspunkt D. V. 1. auf S. 386.

⁶⁶¹ Herleitung der Ergänzungsfunktion unter Gliederungspunkt D. V. 1. auf S. 386.

⁶⁶² Zu dieser Erkenntnis schon Gliederungspunkt D. V. 3. a) aa) auf S. 408.

⁶⁶³ Siehe schon das zweite Argument unter Gliederungspunkt D. IV. 4. auf S. 378.

lungsermächtigung hinreichend deutlich zum Ausdruck kommen müsste.⁶⁶⁴ Ein solcher gesetzgeberischer Wille ist aber auch für das Merkmal des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO nicht erkennbar. Da an die Begründung einer Ausnahme erhöhte Anforderungen zu stellen sind, muss es hier beim Grundsatz der vollständigen gerichtlichen Überprüfbarkeit des Tatbestandsmerkmals bleiben.

*bb) Hineinragen des unbestimmten Rechtsbegriffs
in die Ermessensausübung*

In Betracht käme daher allenfalls noch ein Hineinragen des unbestimmten Rechtsbegriffs in das Ermessen. Ein solches Hineinragen kann angenommen werden, wenn für die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs dieselben Kriterien maßgeblich sind wie für die Beurteilung der Ermessensentscheidung, sodass wegen dieser materiellen Verzahnung von Tatbestand und Rechtsfolge eine einheitliche Ermessensvorschrift vorliegen würde.⁶⁶⁵ Eine solche Verzahnung könnte man allenfalls insofern erwägen, als es dem § 146 Abs. 2b AO insgesamt darum geht, eine Beeinträchtigung der Besteuerung zu verhindern und von einer Literaturstimme gefordert wird, bei der Ermessensausübung diesen Zweck des § 146 Abs. 2a AO zu berücksichtigen.⁶⁶⁶ Eine Erschließbarkeit des Zwecks aus dem Tatbestand und die Berücksichtigung dieses Zwecks im Rahmen des Ermessens gilt aber grundsätzlich für jede Ermessensnorm und kann daher kein Beleg für das Hineinragen des unbestimmten Rechtsbegriffs im Tatbestand in die Ermessensrechtsfolge sein.⁶⁶⁷

Auch die Rechtsprechung des gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes zur Billigkeitsregelung des § 131 AO a.F.⁶⁶⁸, der dem heutigen § 227 AO entspricht, lässt sich nicht ohne weiteres auf (andere) Koppelungsvorschriften übertragen.⁶⁶⁹ Zum einen erscheint die dort gewählte Konstruktion aus rechtsdogmatischer Perspektive nämlich zumindest als fragwürdig.⁶⁷⁰ Zum anderen handelt es

⁶⁶⁴ BVerfG vom 31.5.2011, Az. 1 BvR 857/07, ECLI:DE:BVerfG:2011:rs20110531.1bvr085707, Rn. 74; BVerwG vom 16.5.2007, Az. 3 C 8/06, ECLI:DE:BVerwG:2007:160507U3C8.06.0, Rn. 26 f. m. w. N.

⁶⁶⁵ Allgemein zu einem solchen Hineinragen *Koenig*, in: *Koenig, Abgabenordnung*, § 5 AO, Rn. 19.

⁶⁶⁶ Mit dieser Anforderung an die Ermessensausübung *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 349.

⁶⁶⁷ *Neumann*, in: *Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, § 5 AO, Rn. 6.

⁶⁶⁸ GmS-OGB vom 19. 10. 1971, Az. GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, Rn. 29 f. geht davon aus, dass es sich bei § 131 AO a. F. zwar nicht um eine Koppelungsvorschrift, sondern „eine einheitliche Ermessensvorschrift“ handle, aber dennoch eine „taktvolle und behutsame Rechtskontrolle“ möglich sei.

⁶⁶⁹ *Koenig*, in: *Koenig, Abgabenordnung*, § 5 AO, Rn. 19; *Neumann*, in: *Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, § 5 AO, Rn. 6; siehe dazu auch BFH vom 28. 11. 2016, Az. GrS 1/15, ECLI:DE:BFH:2016:B.281116.GRS1.15.0, Rn. 99 ff. mit Ausführungen zur nahezu einhelligen Kritik aus der Literatur an der Entscheidung des GmS-OGB.

⁶⁷⁰ Siehe die heftige Kritik bei *Drüen*, in: *Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO*, § 5 AO, Rn. 27 m. w. N.

sich bei § 146 Abs. 2b AO im Vergleich zu § 227 AO nicht um eine sonst tatbestandslose Billigkeitsnorm.

cc) Zwischenergebnis

Somit steht einer vollständigen gerichtlichen Kontrolle und einer abschließenden Entscheidung durch die Finanzgerichtsbarkeit auf rechtlicher Ebene grundsätzlich nichts entgegen. Nur für atypische Fälle verbleibt der Finanzbehörde in § 146 Abs. 2b AO ein Ermessensspielraum.

b) Praxiserwägungen zur gerichtlichen Durchsetzung einer Bewilligung

In der Praxis werden mit den gerichtlichen Rechtsschutzmöglichkeiten regelmäßig besondere Problemlagen verbunden sein. So können gerade für größere Unternehmen mit der Absicht, steuerrechtliche Buchführungsprozesse in das Ausland zu verlagern, erhebliche Investitionsentscheidungen etwa für die Planung und den Aufbau einer entsprechenden IT-Infrastruktur einhergehen. Solche Investitionsentscheidungen werden aber schon aus betriebswirtschaftlichen Gründen regelmäßig nicht unter der Prämisse eines unter Umständen langwierigen finanzgerichtlichen Verfahrens getroffen werden können. Schließlich ist ein solches Verfahren letztendlich immer mit dem Risiko einer Niederlage verbunden, sodass bereits getätigte Investitionen ihr Ziel verfehlen könnten. Auch für zukünftige Planungen ist ein gegebenenfalls langwieriges Verfahren zur gerichtlichen Durchsetzung einer Bewilligung mit erheblichen Problemen verbunden. Schließlich handelt es sich gerade auf Grund des Digitalisierungsaspekts um eine sehr dynamische Materie, sodass bereits angestellte Planungen im Zeitpunkt eines endgültigen Obsiegens vor Gericht unter Umständen auf Grund von technischen Weiterentwicklungen und sich zwischenzeitlich gewandelten Prozessstrukturen im Unternehmen erneut durchgeführt werden müssten. Dabei besteht zumindest die Gefahr, dass die gesetzlichen Anforderungen des § 146 Abs. 2b AO durch die veränderten Umstände und Prozessstrukturen nicht mehr ohne zusätzliche Modifikationen erfüllt werden können und ein bereits entwickeltes Konzept (erneut) mit erheblichem Kostenaufwand überarbeitet werden müsste. Somit wird der Steuerpflichtige selbst bei Annahme einer Ermessensreduktion auf Null vor der Erhebung einer Verpflichtungsklage beim Finanzgericht in der Praxis regelmäßig zurückschrecken.

In der Literatur wird zum Rechtsschutz gegen eine ablehnende Bewilligungsentscheidung betont, dass insofern auch vorläufiger Rechtsschutz durch eine einstweilige Anordnung nach § 114 FGO gewährt werden könne.⁶⁷¹ In Betracht käme

⁶⁷¹ *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 43; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 81; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 48; *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 461.

eine Regelungsanordnung nach § 114 Abs. 1 S. 2 FGO.⁶⁷² In der Norm ist vorgesehen, dass eine einstweilige Anordnung auch zur Regelung eines vorläufigen Zustands in Bezug auf ein streitiges Rechtsverhältnis zulässig ist, wenn diese Regelung, vor allem bei dauernden Rechtsverhältnissen, um wesentliche Nachteile abzuwenden oder drohende Gewalt zu verhindern oder aus anderen Gründen nötig erscheint.

Für eine einstweilige Anordnung muss demnach sowohl ein Anordnungsanspruch als auch ein Anordnungsgrund vorliegen.⁶⁷³ Nach dem hier vertretenen Verständnis einer Ermessensreduktion auf Null würde im Falle des Vorliegens der Voraussetzungen nach § 146 Abs. 2b S. 2 AO ein Anordnungsanspruch auf Erteilung der Bewilligung zur Verlagerung der elektronischen Buchführung bestehen. Problematisch ist dagegen der Anordnungsgrund. Nach der Formulierung des § 114 Abs. 1 S. 2 FGO, die § 940 ZPO nachgebildet ist, müssen die „anderen Gründe“ systematisch den „wesentliche Nachteile[n]“ oder der „drohende[n] Gewalt“ gleichgestellt sein, sodass auch diese so gewichtig sein müssen, dass sie die wirtschaftliche Existenz des Antragstellers bedrohen.⁶⁷⁴ Es muss sich also um so schwerwiegende und außergewöhnliche Folgen für den Antragsteller handeln, dass diese den Erlass einer Regelungsanordnung nahezu unausweichlich werden lassen.⁶⁷⁵ Diese sehr hohe Hürde wird sich bei einem Antrag auf Bewilligung einer Auslandsbuchführung nach § 146 Abs. 2b AO aber kaum überspringen lassen. Schließlich geht es darum, zusätzliche Effizienzvorteile zu erreichen. Fälle, in denen eine ablehnende Bescheidung die wirtschaftliche Existenz des Antragstellers bedrohen könnte, wären insofern allenfalls denkbar, wenn der Steuerpflichtige seine Prozessstrukturen bereits im Vorfeld einer Bewilligung umgestellt hätte und nun die Kosten einer regelmäßig sehr teuren Rückgängigmachung⁶⁷⁶ nicht mehr tragen könnte. In diesen Konstellationen kann aber kein Vertrauensschutz auf die auch nur vorübergehende Erhaltung des rechtswidrigen Zustands bestehen, der zudem durch die Verlagerung ohne Bewilligung vom Steuerpflichtigen selbst herbeigeführt wurde.

Folglich wäre ein gerichtlicher Rechtsschutz nach § 114 Abs. 1 S. 2 FGO zwar theoretisch denkbar, jedoch dürften die Voraussetzungen dafür in der Praxis kaum vorliegen. Insofern werden die in diesem Abschnitt dargelegten Erwägungen zu einer Ermessensreduktion auf Null und der vollständigen gerichtlichen Überprüfbarkeit in der Praxis oftmals eine theoretische Option bleiben. Vielmehr sollte der Steuerpflichtige schon frühzeitig im Kontakt mit den Finanzbehörden versuchen, pragmatische und kooperative Lösungen herbeizuführen.

⁶⁷² Zur Abgrenzungsproblematik zwischen Sicherungsanordnung und Regelungsanordnung siehe *Stapperfend*, in: Gräber, FGO, § 114 FGO, Rn. 32.

⁶⁷³ *Starke*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 114 FGO, Rn. 7.

⁶⁷⁴ *Starke*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 114 FGO, Rn. 9.

⁶⁷⁵ *Gosch*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 114 FGO, Rn. 49.

⁶⁷⁶ Mit dem Hinweis auf einen unter Umständen erheblichen Kostenaufwand bei einer kurzfristigen Rückverlagerung der Buchführung auch schon *Weinbrenner*, DStR 2009, 2082, 2086.

VIII. Fazit zu den Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO

Insgesamt zeigt sich, dass es zwar noch eine Vielzahl von rechtlichen Streitpunkten im Zusammenhang mit den Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO gibt. Jedoch hat die vorliegende Untersuchung dargelegt, dass sich mit einer wissenschaftlich-methodischen Herangehensweise handhabbare Lösungen für diese Streitpunkte finden lassen, sodass auch der einzelne Steuerpflichtige auf Grundlage der bestehenden Voraussetzungen durchaus praxistaugliche Internationalisierungsstrategien für seine Buchführungsaufgaben entwickeln kann.

Aus der Perspektive des Steuerpflichtigen sollte dabei ein besonderes Augenmerk auf die abwehrende und die organisatorisch-technische Funktionskomponente des Tax Compliance-Management-Systems gelegt werden. So sind hinsichtlich der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2 AO auf den Einzelfall abgestimmte Maßnahmen zu planen und zu implementieren, damit auch im Falle einer Auslandsbuchführung die Besteuerung nicht beeinträchtigt wird. Insoweit spiegelt sich in den Tatbestandsvoraussetzungen des § 146 Abs. 2b S. 2 AO die besondere Verknüpfung zwischen Internationalisierung und Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht, weil nicht nur die allgemeinen Anforderungen beim Einsatz von IT-Systemen,⁶⁷⁷ sondern zusätzliche, darauf aufsetzende Sicherungsmaßnahmen⁶⁷⁸ zu planen und einzuhalten sind, die im Zusammenhang mit der Auslandsberührung stehen.

Für den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung gelten die zu den jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen herausgearbeiteten Empfehlungen,⁶⁷⁹ die hier schon aus Platzgründen nicht einzeln wiederholt werden sollen. Es lässt sich jedoch bei einer Gesamtbetrachtung zusammenfassen, dass der Gesetzgeber nicht nur im Hinblick auf den Anwendungsbereich⁶⁸⁰, sondern auch hinsichtlich der einzelnen Merkmale des § 146 Abs. 2b S. 2 AO aus Gründen der Rechtssicherheit und Normenklarheit allenfalls zurückhaltend agieren sollte. Unter dem Aspekt der Rechtssicherheit besteht andernfalls die Gefahr, dass durch zu weitreichende Änderungen die von den Steuerpflichtigen getätigten Investitionsentscheidungen zunichtege-

⁶⁷⁷ Dazu schon die Gliederungspunkte B. IV. 5. c) aa) auf S. 180, bb) auf S. 183, cc) auf S. 183, B. IV. 5. d) aa) auf S. 188, bb) auf S. 191 und dd) auf S. 195.

⁶⁷⁸ Zu den allgemeinen Compliance-Anforderungen an eine Auslandsbuchführung schon B. IV. 5. c) dd) auf S. 184 und B. IV. 5. d) cc) auf S. 193 sowie zu den besonderen Anforderungen im Zusammenhang mit den Tatbestandsvoraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO siehe Gliederungspunkte D. II. 6. b) auf S. 333, D. III. 3. b) auf S. 362, D. IV. 5. a) auf S. 380, D. V. 4. a) auf S. 413, D. VI. 5. a) auf S. 425 und D. VII. 2. auf S. 431.

⁶⁷⁹ Siehe dazu die Gliederungspunkte D. II. 6. c) auf S. 336, D. III. 3. c) auf S. 364, D. IV. 5. b) auf S. 381, D. V. 4. b) auf S. 414 und D. VI. 5. b) auf S. 426.

⁶⁸⁰ Zur diesbezüglichen Empfehlung, Änderungen sogar ganz zu unterlassen, siehe schon die rechtspolitischen Empfehlungen unter Gliederungspunkt C. IV. 2. auf S. 288.

macht würden.⁶⁸¹ Daher sollte bestenfalls vorsichtig an den aufgezeigten Stell-schrauben nachgesteuert werden. Unter dem Gesichtspunkt der Normenklarheit sollte der Gesetzgeber auch im Blick behalten, dass eine zu restriktive und kleinteilige Regelung in der Praxis schnell zur Unbeherrschbarkeit führen kann, was sich schon an der massiven Kritik zu § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 gezeigt hat.⁶⁸² Eine Rückkehr zu diesem Zustand sollte deshalb unbedingt vermieden werden.

Auch die Finanzverwaltung könnte über ein vorsichtiges Nachsteuern etwa über die GoBD nachdenken. So hat die Neufassung der GoBD⁶⁸³ schon einen Zugewinn an Rechtssicherheit in Bezug auf die hier untersuchten Konstellationen gebracht, der auf Grundlage von Art. 3 Abs. 1 GG auch positive Auswirkungen auf die Bewilligungspraxis bedeuten wird. Zugleich bieten sich die GoBD auch zukünftig als Instrument zur Feinsteuerung an, etwa durch eine regelbeispielhafte Aufzählung, welche Datenbestände vom Zugriffsrecht der Finanzverwaltung über § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO erfasst werden sollen.⁶⁸⁴ Durch solche Anpassungen könnte für die Steuerpflichtigen eine zusätzliche Orientierung geschaffen werden, was letztendlich nicht nur positive Auswirkungen auf die Rechtssicherheit, sondern auch auf die Beherrschbarkeit der zugrundeliegenden Norm haben dürfte. Eine solche einfachere Beherrschbarkeit kann wiederum positive Effekte für die Rechtsbefolgung durch die Steuerpflichtigen haben und damit letztendlich dem Rechtsstaat als Steuerstaat dienen. Zunächst bleibt aber abzuwarten, wie sich die bereits implementierten Neuerungen in diesem Bereich entwickeln. Diese Erfahrungen können dann als Fundament genutzt werden, um weitere Anpassungen in Betracht zu ziehen.

⁶⁸¹ Zur Problematik, warum Übergangsregelungen in diesem Bereich zu zusätzlicher Rechtsunsicherheit führen könnten, bereits Gliederungspunkt C. IV. 2. auf S. 288.

⁶⁸² Zu dieser Kritik an § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 bereits Gliederungspunkt B. II. auf S. 82.

⁶⁸³ BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269 ff.

⁶⁸⁴ Zu diesem Vorschlag der Verbände DIHK, ZDH, BDB, HDE, BVI, BDA, GVWV, BGA bereits Fußnote 213 auf S. 336 und zum hier unterbreiteten, darüber hinausgehenden Vorschlag eines koordinierten Vorgehens von Gesetzgeber und Finanzverwaltung mittels Einführung einer Verordnungsermächtigung in § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO bereits Gliederungspunkt D. II. 6. c) auf S. 336.

E. Handlungsoptionen der Finanzverwaltung

Während sich die vorhergehenden Kapitel mit Fragen der Internationalisierung und Digitalisierung der steuerrechtlichen Buchführung beschäftigt haben, welche sich schwerpunktmäßig aus der Perspektive des Steuerpflichtigen stellen, weil es dieser ist, der die Mitwirkungspflichten zu erfüllen hat, soll in diesem Kapitel zur Abrundung des steuerverwaltungsrechtlichen Teils noch die Perspektive der Finanzverwaltung einbezogen werden. Aus der Perspektive der Finanzverwaltung dürften vor allem zwei Kernfragen mit den Untersuchungen der vorhergehenden Kapitel verknüpft sein.

Erstens stellt sich die Frage, welche Möglichkeiten den Finanzbehörden zur Überprüfung der steuerrechtlichen Buchführung zur Verfügung stehen, wenn der Steuerpflichtige diese in das Ausland verlagert hat. Dabei entsteht insbesondere eine völkerrechtliche Problematik, wenn Datenbestände, die auf einem fremden Hoheitsgebiet gespeichert sind, eingesehen werden sollen. Insofern ist auch zu untersuchen, welche Festlegung der deutsche Gesetzgeber mit der Aussage in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO treffen wollte, dass der Datenzugriff „in vollem Umfang“ möglich sein muss.¹

Zweitens stellt sich die Folgefrage, welche Handlungsoptionen den Finanzbehörden zur Verfügung stehen, falls im Zusammenhang mit der Verlagerung der Buchführung in das Ausland eine Prüfbarkeit der Buchführung nicht mehr oder nur noch eingeschränkt gewährleistet ist. Da sowohl § 146 Abs. 2a S. 2 AO als auch § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO eine Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland von einer Datenzugriffsmöglichkeit nach §§ 146b Abs. 2 S. 2, 147 Abs. 6 AO und § 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG abhängig machen, daneben aber noch weitere Vorgaben existieren, erscheint es sinnvoll, die Folgefrage in Anknüpfung an die vorhergehenden Kapitel auszurichten, und zu analysieren, welche Maßnahmen die Finanzbehörden bei Verstößen gegen § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO ergreifen können, also welche Rechtsfolgen an etwaige Verstöße gegen die im Rahmen dieser Arbeit in den Fokus genommenen Vorschriften geknüpft sind.

¹ Auf die Fragestellung, welche Systeme und Datenbestände der Steuerpflichtige aus seiner Perspektive für den Datenzugriff vorhalten muss, wurde bereits unter Gliederungspunkt D. II. auf S. 295 ausführlich eingegangen. In diesem Kapitel soll es demgegenüber um die Perspektive der Finanzverwaltung gehen.

I. Überprüfbarkeit der Buchführung unter Internationalisierungsaspekten

Zum Ausgangspunkt der Untersuchung, welche Überprüfungsmöglichkeiten den Finanzbehörden bei einer Auslandsbuchführung zur Verfügung stehen, soll nochmals das Verifikationsprinzip genommen werden. Dieses wurde bereits in der Einleitung als eine zentrale Komponente für die Absicherung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit und damit als wichtige Legitimationsgrundlage des Steuerstaates als Rechtsstaat aufgezeigt.² Wie dargelegt wurde, hat diese Verifikationsfunktion auch durch den weitgehenden Übergang von Vorlagepflichten zu Vorhalteplichten durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens nicht an Bedeutung verloren, sondern eher noch an Relevanz hinzugewonnen.³ Gerade vor dem Hintergrund des Art. 3 Abs. 1 GG müssen an Sachverhalte mit einem Auslandsbezug die gleichen Anforderungen an die materiell richtige Sachverhaltsaufklärung gestellt werden wie an reine Inlandssachverhalte, sodass eine gründliche Ermittlungsmöglichkeit der Finanzbehörden gewährleistet sein muss.⁴ Dementsprechend hat auch die Überprüfbarkeit der Buchführung durch die Finanzbehörden bei einer elektronischen Buchführung im Ausland eine zentrale Bedeutung.

Um zu ermitteln, welche rechtmäßigen Handlungsoptionen den Finanzbehörden bei einer Überprüfung der steuerlichen Buchführung nach einer Verlagerung der Buchführungsdaten in das Ausland nach § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zur Verfügung stehen, bietet es sich an, in drei Schritten vorzugehen. Zuerst werden kurz die Grundlagen zum Datenzugriff umrissen und die deutschen Regelungen herausgestellt, um herauszufinden, welche Datenzugriffsmöglichkeiten der Gesetzgeber den Finanzbehörden überhaupt einräumt. In einem zweiten Schritt wird dann der rechtliche Rahmen für einen behördlichen Zugriff auf Datenbestände im Ausland herausgearbeitet und untersucht, ob der völkerrechtliche Grundsatz der Gebietshoheit auf einen Datenzugriff überhaupt anwendbar ist. Insofern ist ebenfalls anzusprechen, welche rechtliche Bindungswirkung den völkerrechtlichen Vorgaben zukommt. In einem dritten Schritt sind dann die Erkenntnisse der ersten beiden Schritte übereinander zu legen, um zu vergleichen, inwieweit die nationalen Regelungen zum Datenzugriff mit den völkerrechtlichen Vorgaben in Einklang gebracht werden können, um der schon eingangs angesprochenen Bedeutung der Prüfbarkeit dieser Datenbestände Rechnung zu tragen.

² Zu dieser zentralen Bedeutung schon Gliederungspunkt A. III. 3. auf S. 48.

³ Dazu schon Gliederungspunkt B. IV. 2. d) auf S. 115.

⁴ *Heintzen*, DStZ 2015, 265, 269.

1. Grundlagen zum Datenzugriff durch die Finanzbehörden

Um kurz die Grundlagen zum Datenzugriff aufzugreifen, soll zuerst erläutert werden, was aus der Perspektive der Finanzverwaltung unter einem Datenzugriff zu verstehen ist und in welchem Rahmen ein solcher Datenzugriff nach nationalem Recht möglich ist. Darauf aufbauend kann dann auf die einzelnen Arten des Datenzugriffs eingegangen werden, um diese nach der Entfaltung des völkerrechtlichen Rahmens auf ihre Zulässigkeit bei einer Auslandsbuchführung nach § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO überprüfen zu können.

a) Terminologie des Datenzugriffs

Für die Befugnisse der Finanzbehörde im Rahmen des § 147 Abs. 6 AO hat sich der Oberbegriff des „Datenzugriffs“ eingebürgert.⁵ Ebenso hat sich diese Terminologie für das Recht nach § 146b Abs. 2 S. 2 AO⁶ und § 27b Abs. 2 S. 2 UStG⁷ durchgesetzt. Dabei handelt es sich jedoch nicht um ein behördliches Recht auf „Selbstbedienung“, wie der Wortlaut eines Zugriffs suggeriert.⁸ Vielmehr handelt es sich um eine Erweiterung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen. So kann die Finanzbehörde etwa nach § 200 Abs. 1 S. 2 AO den Steuerpflichtigen dazu auffordern, sie bei der Ausübung der Rechte nach § 147 Abs. 6 AO im Rahmen einer Außenprüfung zu unterstützen.⁹

Auf Grund der in der Rechtsprechung, Verwaltung und Literatur gebräuchlichen Terminologie wird daher auch hier der Begriff des Datenzugriffs als Oberbegriff für die Rechte der Finanzbehörde aus §§ 146b Abs. 2 S. 2, 147 Abs. 6 AO, 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG verwendet.

b) Rahmen und Rechtsqualität des Datenzugriffs

Bei der Frage, in welchem Rahmen eine Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung überhaupt möglich ist, ist zunächst die Norm des § 200 Abs. 1 AO zu nennen. Da sich die Norm des § 200 AO bei systematischer Betrachtung im vierten Teil zur Durchführung der Besteuerung in den §§ 134 bis 217 AO und dort konkret im vierten Abschnitt zur Außenprüfung in den §§ 193 bis 203a AO befindet, ist der primäre Anwendungsbereich der Norm zunächst im Rahmen der Außenprüfung

⁵ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 69a m. w. N.

⁶ Siehe die Überschrift bei *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146b AO, Rn. 27.

⁷ Siehe etwa *Mann*, BC 2014, 74, 78.

⁸ Mit dieser Aussage in Bezug auf § 147 Abs. 6 AO: *Buse*, AO-StB 2012, 373, 375; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 69a; in Bezug auf § 27b UStG: *Tormöhlen*, in: Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, Umsatzsteuergesetz, § 27b UStG, Rn. 19.1.

⁹ Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen ist nach § 328 AO erzwingbar, siehe *Schmitz*, StBp 2002, 253, 256.

i. S. d. §§ 193 ff. AO zu sehen. Darüber hinaus verweist § 208 AO, der systematisch im fünften Abschnitt zur Steuerfahndung (Zollfahndung) zu verorten ist, in § 208 Abs. 1 S. 3 AO auf eine sinngemäße Anwendung des § 200 Abs. 1 S. 2 AO und damit auch auf § 147 Abs. 6 AO. Die Norm erlangt somit ebenso im Rahmen der Steuerfahndung eine eigenständige Bedeutung. Im Zuge der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 wurde in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO zusätzlich der Verweis auf § 146b Abs. 2 S. 2 AO und § 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG eingefügt.¹⁰ Die Umsatzsteuer- und Kassen-Nachschau bilden einen ebenso zulässigen Rahmen für einen Datenzugriff der Finanzbehörde.

Bei rechtlicher Betrachtung handelt es sich bei dem Mitwirkungsverlangen im Rahmen der Außenprüfung um einen Verwaltungsakt i. S. d. § 118 AO, den Datenzugriff durch die Finanzbehörde zu dulden und ggf. die Finanzbehörde dabei zu unterstützen.¹¹ Selbiges gilt für die Umsatzsteuer-Nachschau gem. § 27b UStG¹² und die Kassen-Nachschau nach § 146b AO¹³. Folglich liegt in jeder dieser Konstellationen ein Hoheitsakt vor.¹⁴ Diese Feststellung ist insbesondere vor dem Hintergrund des im nächsten Unterabschnitt¹⁵ zu analysierenden völkerrechtlichen Grundsatzes der Gebietshoheit sowie des damit zusammenhängenden Interventionsverbots von Relevanz. Der Verwaltungsakt ist bei einer Außenprüfung nach § 200 Abs. 1 S. 2 AO grundsätzlich an den Steuerpflichtigen zu richten.¹⁶ Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016¹⁷ hat der Gesetzgeber zusätzlich in § 147 Abs. 6 S. 3 AO normiert, dass auch einem Dritten, bei dem sich Datenbestände i. S. d. § 147 Abs. 1 AO befinden, Duldungspflichten zukommen.¹⁸

c) Anwendungsvoraussetzung und Arten des Datenzugriffs

Als Anwendungsvoraussetzung sieht der Wortlaut des § 147 Abs. 6 AO ebenso wie § 27b Abs. 2 S. 2 UStG vor, dass die Unterlagen mit Hilfe eines Datenverar-

¹⁰ BGBl. I 2020, 3096, 3127.

¹¹ *Difbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 147 AO, Rn. 39; *Driten*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 82; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 80, 92.

¹² Nicht unumstritten, aber ganz überwiegende Ansicht, siehe *Kemper*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG-Kommentar, § 27b UStG, Rn. 28, dort Fußnote 7 m. w. N.

¹³ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146b AO, Rn. 9.

¹⁴ Zum Merkmal der hoheitlichen Maßnahme *Güroff*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 118 AO, Rn. 7 ff.; zum gleichbedeutenden Merkmal in § 35 VwVfG, siehe *Stelkens*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, § 35 VwVfG, Rn. 104 ff.

¹⁵ Dazu noch Gliederungspunkt E. I. 2. auf S. 449.

¹⁶ *Driten*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 82.

¹⁷ BGBl. I 2016, 3152, 3153, rechte Spalte.

¹⁸ *Difbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 147 AO, Rn. 44b.

beitungssystem erstellt worden sind. Insofern könnte man annehmen, dass ausschließlich jene Unterlagen betroffen sind, die digital im Datenverarbeitungssystem selbst hergestellt wurden, also bei ihrer Entstehung nicht außerhalb des Datenverarbeitungssystems im Original vorhanden waren.¹⁹ Würde man davon ausgehen, wären nur originär²⁰ digitale Unterlagen vom Datenzugriff erfasst. Dies würde jedoch den Sinn und Zweck, eine schnelle und unkomplizierte Prüfung durch die Finanzbehörden zu ermöglichen,²¹ unterlaufen. Richtigerweise wird man deshalb davon ausgehen müssen, dass der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO zwar eine digitale Buchführung voraussetzt, dass eine solche im Sinne der Norm aber nicht nur vorliegt, wenn die Unterlagen originär digital erstellt wurden, sondern auch, wenn es sich um nachträglich²² digitalisierte Unterlagen handelt.²³ Für diese Datenbestände teilt die Vorschrift des § 147 Abs. 6 AO den Datenzugriff in drei²⁴ Zugriffsarten²⁵ ein.

aa) Z1-Datenzugriff als unmittelbarer Zugriff

Nach § 147 Abs. 6 S. 1 AO hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Für den Datenzugriff bei einem Dritten legt § 147 Abs. 6 S. 3 Nr. 1 AO fest, dass der Dritte der Finanzbehörde Einsicht in die für den Steuerpflichtigen gespeicherten Daten zu gewähren hat.

Bei einem Z1-Datenzugriff geht es um einen Zugang zu sämtlichen Systemen und den darauf befindlichen Auswertungsprogrammen, also um einen unmittelbaren Zugriff auf das System des Steuerpflichtigen oder des Dritten, bei dem die Daten des Steuerpflichtigen gespeichert sind.²⁶ Die Ermächtigung umfasst lediglich einen sogenannten „Nur-Lesezugriff“.²⁷ Folglich dürfen bei einem Z1-Zugriff keine ei-

¹⁹ Nicht ganz eindeutig, aber so wohl *Sauer*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 147 AO, Rn. 53.

²⁰ Zu originär digitalen Unterlagen bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. a) auf S. 124.

²¹ Dazu schon Gliederungspunkt B. IV. 3. c) auf S. 136.

²² Zu derivativ digitalen Unterlagen und den Digitalisierungsanforderungen schon Gliederungspunkt B. IV. 3. b) auf S. 126.

²³ So auch BFH vom 9. 2. 2011, Az. I B 151/10, ECLI:DE:BFH:2011:B.090211.IB151.10.0, Rn. 11; BFH vom 26. 9. 2007, Az. I B 53/07, ECLI:DE:BFH:2007:B.260907.IB53.07.0, Rn. 19; *Rärke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 61.

²⁴ Wohl nur *Wargowske*, beck.digitax 2020, 344, 352 f. geht davon aus, dass die Vorschrift den Datenzugriff in vier Arten einteilt. Dabei sieht er einen Datenzugriff bei einem Dritten nach § 147 Abs. 6 S. 3 AO zumindest terminologisch als vierte Zugriffsoption (Z4) an.

²⁵ Zu den Anforderungen an die einzelnen Zugriffsarten aus Perspektive der Finanzverwaltung, siehe BMF vom 28. 11. 2019, IV A 4 – S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1285, Rn. 165 ff.

²⁶ *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 147 AO, Rn. 41; *Schütte/Götz*, DStR 2020, 90, 92.

²⁷ FG Rheinland-Pfalz vom 13. 6. 2006, Az. 1 K 1743/05, ECLI:DE:FGRLP:2006:0613.1K1743.05.0A, Rn. 54; *Kamps*, AG 2016, 627.

genen Analyse- und Prüfprogramme der Steuerbehörde auf dem fremden System installiert und eingesetzt werden.²⁸ Ebenso wenig kann die Finanzbehörde verlangen, dass der Steuerpflichtige bisher nicht vorhandene Software mit weitergehenden Auswertungsmöglichkeiten auf seinem System installiert.²⁹ Nach dem bereits herausgearbeiteten Grundsatz der Wahlfreiheit³⁰, bei dem der Steuerpflichtige auch die Art des eingesetzten Buchführungssystems selbst bestimmen kann,³¹ ist die Finanzbehörde bei einem Z1-Zugriff also auf die vom jeweiligen System gebotenen Auswertungsoptionen beschränkt. Ebenso ist eine Fernabfrage, also ein Online-Zugriff von der Finanzbehörde aus,³² unzulässig.³³

Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen i. S. d. § 200 Abs. 1 S. 2 AO kann in Konstellationen des Z1-Datenzugriffs darin bestehen, dass er den Außenprüfer in die Benutzung des Datenverarbeitungssystems einweist und ihm eine Zugangsberechtigung für die vom Zugriffsrecht erfassten Datenbestände³⁴ einräumt.³⁵ Eine weitergehende Pflicht, etwa zur Bereitstellung eigenen Personals, um den Datenzugriff zu unterstützen, besteht allerdings nicht.³⁶

bb) Z2-Datenzugriff als mittelbarer Zugriff

In § 147 Abs. 6 S. 2 Var. 1 AO ist normiert, dass die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen kann, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet werden. Ebenso hat ein Dritter, bei dem sich die Daten des Steuerpflichtigen befinden, diese Daten gem. § 147 Abs. 6 S. 3 Nr. 2 AO nach den Vorgaben der Finanzbehörde maschinell auszuwerten.

Diese auch als Z2 oder mittelbarer Datenzugriff bezeichnete Form ist sehr vergleichbar mit dem unmittelbaren Z1-Datenzugriff.³⁷ Es kann also auch hier nicht

²⁸ *Braun/Uterhark/Köppe*, IStR 2018, 451, 454; *Tormöhlen*, AO-StB 2014, 243, 244.

²⁹ *Eberlein*, DSz 2002, 249, 250; *Höreth/Schiegl*, BB 2001, 2509, 2511; *Kamps*, AG 2016, 627, 628; andere Ansicht *Burchert*, INF 2001, 230, 232.

³⁰ Siehe dazu bereits die Gliederungspunkte B. IV. 1. auf S. 106 und B. IV. 3. c) auf S. 136.

³¹ *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 78; *Intemann/Cöster*, DStR 2004, 1981, 1983.

³² Dass es für das Verbot der Fernabfrage nur auf einen Datenzugriff von einem aus Sicht des Steuerpflichtigen oder Dritten „externen“ Ort ankommen kann und welche Auswirkungen dies für einen Zugriff auf Buchführungsdaten im Ausland hat, wird noch ausführlich unter Gliederungspunkt E. I. 3. b) bb) (1) auf S. 459 thematisiert.

³³ *Braun/Uterhark/Köppe*, IStR 2018, 451, 454; *Tormöhlen*, AO-StB 2014, 243, 244.

³⁴ Zu den erfassten Datenbeständen schon Gliederungspunkt D. II. 3. auf S. 305; sowie zum damit zusammenhängenden Erstqualifikationsrecht des Steuerpflichtigen bereits Gliederungspunkt D. II. 5. auf S. 323.

³⁵ *Kamps*, in: *Streck/Mack/Schwedhelm*, Tax Compliance, Rn. 3.74; *Tormöhlen*, AO-StB 2014, 243, 244.

³⁶ *Kamps*, in: *Streck/Mack/Schwedhelm*, Tax Compliance, Rn. 3.74.

³⁷ Auf die identische Grundstruktur hinweisend *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 79.

verlangt werden, dass bisher nicht vorhandene Software auf dem System installiert wird, sodass die Finanzbehörde auf die vom jeweiligen System gebotenen Auswertungsoptionen beschränkt ist.³⁸ Der Unterschied besteht darin, dass bei einem Z2-Datenzugriff nicht der Außenprüfer selbst das Datenverarbeitungssystem bedient, sondern der Steuerpflichtige beziehungsweise der Dritte dies nach den Vorgaben und Anweisungen des Prüfers tut.³⁹ Zutreffend erscheint es insofern, von einer technischen Hilfe durch den Steuerpflichtigen oder den von ihm beauftragten Dritten zu sprechen.⁴⁰

Die Mitwirkungspflichten sind dementsprechend bei einem Z2-Datenzugriff erheblich gesteigert, da der Steuerpflichtige oder der Dritte entsprechende Ressourcen vorhalten muss, um den Auswertungsverlangen des Außenprüfers entweder selbst oder durch eigene Mitarbeiter nachzukommen.⁴¹ Dabei darf der Steuerpflichtige aber nicht zu einem „Hilfsprüfer“ gemacht werden.⁴² Er muss zwar auf Nachfragen des Prüfers Auskünfte erteilen,⁴³ jedoch nicht von sich aus auf vorhandene Auswertungsoptionen oder sinnvolle Datenverknüpfungsmöglichkeiten hinweisen.⁴⁴

cc) Z3-Datenzugriff in Form der Datenträgerüberlassung

Der Z3-Datenzugriff ist in § 147 Abs. 6 S. 2 Var. 2, S. 3 Nr. 3 AO geregelt. Danach kann die Finanzbehörde verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.

Bei einem Z3-Datenzugriff, der auch als Datenträgerüberlassung bezeichnet wird, werden die Buchführungsdaten aus dem System des Steuerpflichtigen beziehungsweise des Drittanbieters von diesem selbst⁴⁵ exportiert und dem Außenprüfer in

³⁸ *Kamps*, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 3.78.

³⁹ *Tormöhlen*, AO-StB 2014, 243, 245.

⁴⁰ So auch *Braun/Uterhark/Köppe*, IStR 2018, 451, 454; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 71.

⁴¹ *Tormöhlen*, AO-StB 2014, 243, 245.

⁴² Mit dieser Formulierung *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 79; zustimmend *Kamps*, AG 2016, 627, 628.

⁴³ Wohl eingrenzend auf „ergänzende EDV-spezifische Fragen“ *Kamps*, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 3.78.

⁴⁴ *Schaumburg*, DStR 2002, 829, 834; *Schüßler*, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, S. 23; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 71.

⁴⁵ Der Außenprüfer ist demgegenüber nicht zu einer Selbstvornahme berechtigt, siehe *Kamps*, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 3.80; *Köchling/Deák*, beck.digitax 2020, 285, 286; *Tormöhlen*, AO-StB 2014, 243, 245.

digitaler Form auf einem Speichermedium zur Verfügung gestellt.⁴⁶ Als Speichermedien kommen beispielsweise CDs, DVDs, Blue-Ray-Disks oder USB-Sticks in Betracht.⁴⁷ Zwar hat die Finanzbehörde als Folge des Grundsatzes der Wahlfreiheit des eingesetzten Buchführungssystems keinen Anspruch auf eine Kompatibilität der exportierten Daten mit der von ihr eingesetzten Software,⁴⁸ jedoch besteht die Besonderheit des Z3-Zugriffs gerade darin, dass die Finanzbehörde die exportierten Datenbestände auf eigenen Rechnern mit eigenen Analyse- und Prüfprogrammen auswerten darf.⁴⁹ Soweit ein Datenimport in das von der Finanzbehörde eingesetzte System also möglich ist, können bei einem Z3-Datenzugriff dementsprechend auch Analyseverfahren angewandt werden, die im System des Steuerpflichtigen nicht zur Verfügung stehen.

Als Mitwirkungspflicht i. S. d. § 200 Abs. 1 S. 2 AO ist bei einem Z3-Datenzugriff die Durchführung des Datenexports sowie die Zurverfügungstellung⁵⁰ des externen Datenträgers geschuldet. Da sich die exportierten Datensätze auf einem externen Datenträger befinden, stellt sich die Frage nach der Zulässigkeit einer Fernabfrage bei einem Z3-Zugriff nicht,⁵¹ da ein Online-Zugriff auf einen externen Datenträger aus technischen Gründen kaum⁵² denkbar ist.

dd) Zugriffsformen im Rahmen der Umsatzsteuer- und Kassen-Nachschau

Diese Abstufung nach der Zugriffsform lässt sich ebenso auf die Kassen-Nachsau nach § 146b Abs. 2 AO sowie die Umsatzsteuer-Nachsau nach § 27b UStG übertragen, auf die § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO seit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 verweist.

Für die Kassen-Nachsau ergibt sich dies aus dem Wortlaut des § 146b Abs. 2 S. 2 AO. Danach sind die damit betrauten Amtsträger der Finanzbehörde berechtigt, elektronische Bücher und Aufzeichnungen i. S. d. § 146b Abs. 2 S. 1 AO einzusehen, die Übermittlung von Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle i. S. d. § 146a

⁴⁶ *Drißen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 80; *Schütte/Götz*, DStR 2020, 90, 92.

⁴⁷ *Kamps*, AG 2016, 627, 628.

⁴⁸ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 72.

⁴⁹ *Braun/Uterhark/Köppe*, IStR 2018, 451, 454; *Sauer*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 147 AO, Rn. 53.

⁵⁰ Zur sehr umstrittenen Fragestellung, an welchem Ort die Zurverfügungstellung zu erfolgen hat, sowie zur Relevanz für die vorliegende Untersuchung noch Gliederungspunkt E. I. 3. b) dd) (1) auf S. 463.

⁵¹ Andere Ansicht wohl *Kamps*, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rn. 3.80, der ausdrücklich feststellt, für einen Online-Zugriff fehle es an einer Ermächtigungsgrundlage, weshalb ein solcher dem Prüfer nicht erlaubt sei.

⁵² Zu denken wäre allenfalls an eine externe Festplatte mit Netzwerkanschluss. Dieser Fall dürfte jedoch auf Grund der typischerweise auf passiven Datenträgern, wie CDs oder USB-Sticks, erfolgenden Zurverfügungstellung realitätsfern sein.

Abs. 3 S. 1 Nr. 2 lit. c AO zu fordern oder zu verlangen, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.⁵³

Für die Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b Abs. 2 UStG wird demgegenüber vertreten, dass lediglich eine Einsicht in die gespeicherten Datenbestände und hierfür die Nutzung des Systems der Steuerpflichtigen wie bei einem unmittelbaren Z1-Datenzugriff in Betracht komme.⁵⁴ Dafür wird mit dem Wortlaut des § 27b Abs. 2 S. 2 UStG argumentiert, der vorsieht, dass, falls die Unterlagen nach § 27b Abs. 2 S. 1 UStG mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt wurden, die mit der Umsatzsteuer-Nachschau betrauten Amtsträger auf Verlangen die gespeicherten Daten über die der Umsatzsteuer-Nachschau unterliegenden Sachverhalte einsehen und soweit erforderlich hierfür das Datenverarbeitungssystem nutzen können. Somit könne nach dem Wortlaut nicht verlangt werden, dass die Daten nach den Vorgaben des Amtsträgers ausgewertet werden oder ein Datenträger zur Verfügung gestellt werde.⁵⁵

Dagegen spricht jedoch, dass im Rahmen einer systematischen Auslegung die Vorschrift des § 27b Abs. 2 S. 1 UStG mitzulesen ist. Danach haben die von der Umsatzsteuer-Nachschau betroffenen Personen auf Verlangen des Amtsträgers Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden vorzulegen und Auskünfte zu erteilen. Die Vorlagepflicht ist dabei vergleichbar mit der Zurverfügungstellung eines Datenträgers im Rahmen eines Z3-Datenzugriffs, und die Auskunftserteilung lässt sich in Richtung eines Z2-Datenzugriffs verstehen. Diese Zugriffsformen dürften deshalb auch von § 27b Abs. 2 S. 2 UStG miterfasst werden, weil bei genauerer Betrachtung des Wortlauts vorgesehen ist, dass die Amtsträger die gespeicherten Daten einsehen und soweit „erforderlich“ hierfür das Datenverarbeitungssystem nutzen können. Die Nutzung des Datenverarbeitungssystems des Steuerpflichtigen ist für einen Z1-Zugriff indes immer erforderlich. Ohne die Nutzung dieses Datenverarbeitungssystems wäre ein Z1-Zugriff schon deshalb nicht vorstellbar, weil es dabei um einen unmittelbaren Zugriff auf ebendieses Datenverarbeitungssystem geht. Folglich hätte dieser Umstand nicht unter einen Erforderlichkeitsvorbehalt gestellt werden müssen, wenn nicht noch andere Zugriffsarten wie etwa die Zurverfügungstellung eines Datenträgers erfasst wären, bei der die Nutzung des Datenverarbeitungssystems gerade nicht erforderlich ist.

⁵³ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 146b AO, Rn. 10 stellt ausdrücklich fest, dass § 146b Abs. 2 S. 2 AO der Regelung in 147 Abs. 6 AO entspricht.

⁵⁴ So Leipold, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 27b UStG, Rn. 23; Tormöhlen, in: Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, Umsatzsteuergesetz, § 27b UStG, Rn. 21.1; zweifelnd, ob der Unternehmer eine stetige unmittelbare Lesbarkeit seiner gespeicherten Daten gewährleisten muss, Kemper, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG-Kommentar, § 27b UStG, Rn. 83.

⁵⁵ Mit diesem Wortlautargument Tormöhlen, in: Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, Umsatzsteuergesetz, § 27b UStG, Rn. 21.1.

Folglich sind die Datenzugriffsarten nach §§ 146b Abs. 2 S. 2, 147 Abs. 6 AO, 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG einheitlich zu bewerten, wofür auch die einheitliche Verweisung in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO spricht.

ee) Ermessensausübung durch die Finanzbehörde

Der Wortlaut des § 147 Abs. 6 AO zeigt, dass die Finanzbehörden im Rahmen einer Außenprüfung über den Verweis in § 200 Abs. 1 S. 2 AO beziehungsweise bei Steuerfahndungsmaßnahmen über den Verweis in § 208 Abs. 1 S. 3 AO das Recht, jedoch nicht die Pflicht, haben, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Selbiger Ermessensspielraum kommt der Finanzbehörde nach dem Wortlaut des § 146b Abs. 2 S. 2 AO „ist der Amtsträger berechtigt“ und § 27b Abs. 2 S. 2 UStG „können die [...] Amtsträger auf Verlangen“ zu.

Damit hat die Finanzbehörde ein Entschließungsermessen, ob sie überhaupt von der Möglichkeit eines Datenzugriffs Gebrauch macht. Auf einer zweiten Stufe besteht ein Auswahlermessen, welche der dargestellten Zugriffsmöglichkeiten die Finanzbehörde anwendet.⁵⁶ Ein Rangverhältnis der einzelnen Zugriffsarten wird dabei vom Gesetz nicht vorgegeben.⁵⁷ Soweit dies erforderlich ist und sich die einzelnen Zugriffsarten sinnvoll ergänzen, ist auch ein kumulativer Einsatz mehrerer Zugriffsarten innerhalb einer Prüfung möglich.⁵⁸ Nach dem aus Art. 20 Abs. 3 GG folgenden Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hat die Finanzbehörde die Zugriffsart zu wählen,⁵⁹ welche die Prüfungsgrundsätze und den Zweck der Prüfung wahrt sowie den Steuerpflichtigen am wenigsten belastet.⁶⁰ Als im Rahmen des Auswahlermessens zu berücksichtigende Kriterien kommen beispielsweise die Unternehmensgröße und die Mitarbeiterzahl⁶¹ sowie insgesamt der Zeit-, Kosten- und Arbeitsaufwand⁶² in Betracht.

⁵⁶ BFH vom 24.6.2009, Az. VIII R 80/06, ECLI:DE:BFH:2009:U.240609.VIIIR80.06.0, Rn. 26 zu § 147 Abs. 6 AO.

⁵⁷ BFH vom 27.9.2010, Az. II B 164/09, ECLI:DE:BFH:2010:B.270910.IIB164.09.0, Rn. 4 in Bezug auf § 147 Abs. 6 AO.

⁵⁸ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 76a m. w. N.; *Braun/Peters*, beck.digitax 2020, 139, 141.

⁵⁹ Zur strikten Ausrichtung dieser Ermessensausübung am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bereits BFH vom 27.9.2010, Az. II B 164/09, ECLI:DE:BFH:2010:B.270910.IIB164.09.0, Rn. 4.

⁶⁰ *Jochum*, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung, S. 218.

⁶¹ *Apitz*, StBp 2002, 33, 45; *Burchert*, INF 2001, 230, 235.

⁶² *Schaumburg*, DStR 2002, 829, 831; *Schmitz*, StBp 2002, 253, 254.

ff) Praxiserwägungen zum Datenzugriff

In der Praxis üben die Finanzbehörden ihr Ermessen immer häufiger in Richtung eines Z3-Datenzugriffs aus, sodass es sich bei dieser Zugriffsart inzwischen um den Regelfall handelt.⁶³ Für diese Entwicklung lassen sich mindestens drei zentrale Gründe benennen.

Der erste Grund lässt sich vor allem aus einer historischen Perspektive erklären. So hat erst der technische Fortschritt die Entwicklung sehr leistungsfähiger Hardware begünstigt. Während die Außenprüfer also früher vor allem deshalb auf die Infrastruktur des Steuerpflichtigen zurückgreifen mussten, um überhaupt in angemessener Zeit größere Datenmengen auswerten zu können, ist es heute mit einem handelsüblichen Notebook möglich, die Datenbestände in adäquater Zeit auszuwerten.⁶⁴

Zweitens bietet der Einsatz von Datenanalysetools wie etwa IDEA⁶⁵ softwareseitig eine Vielzahl von mathematisch-statistischen Prüfungsmethoden⁶⁶, die oft weitergehende Analysefunktionen⁶⁷ bieten, als das vom Steuerpflichtigen selbst eingesetzte System. Die Finanzverwaltung hat auf diese Auswertungsmöglichkeiten nicht nur durch die Anschaffung entsprechender Software, sondern darüber hinaus auch durch entsprechende Qualifikationsmaßnahmen für das eigene Personal sowie den Aufbau von zentralen Anlaufstellen mit DV-Fachprüfern reagiert.⁶⁸

Drittens steigt der Marktanteil von Buchführungs-, ERP-⁶⁹ sowie von Vor- und Nebensystemen⁷⁰, die einheitliche Schnittstellen anbieten⁷¹ und damit den Datentransfer in die von den Finanzbehörden genutzten Systeme erheblich erleichtern. Gerade dieser letztgenannte Grund dürfte der Tendenz zu einem Z3-Zugriff in den nächsten Jahren noch weiteren Vorschub leisten.

⁶³ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 72.

⁶⁴ Schäperclaus/Hanke, DB Beilage 4 zu Heft Nr. 47/2016, 17, 18.

⁶⁵ Zu diesem von der Finanzverwaltung eingesetztem Datenanalysetool schon Gliederungspunkt B. IV. 3. c) auf S. 136; zur umfassenden Funktionsbeschreibung siehe Fußnote 407 auf S. 137.

⁶⁶ Dazu bereits Gliederungspunkt A. IV. 1. b) auf S. 57 und dort insbesondere Fußnote 164.

⁶⁷ Ausführlich zu solchen Analysemöglichkeiten Becker, DSStR 2016, 1386 ff.

⁶⁸ Schäperclaus/Hanke, DB Beilage 4 zu Heft Nr. 47/2016, 17, 18.

⁶⁹ Eine kurze Beschreibung von ERP-Systemen findet sich in Fußnote 457 auf S. 147.

⁷⁰ Zur Definition und Abgrenzung solcher Vor- und Nebensysteme schon Gliederungspunkt D. II. 2. a) auf S. 299.

⁷¹ Schäperclaus/Hanke, DB Beilage 4 zu Heft Nr. 47/2016, 17, 18.

2. Rechtlicher Rahmen für den Datenzugriff unter Internationalisierungsaspekten

Zur Entfaltung des rechtlichen Rahmens für einen Datenzugriff im Ausland ist zuerst festzustellen, welche völkerrechtlichen Rahmenbedingungen überhaupt existieren. Ein besonderes Augenmerk ist dabei auf die Fragestellung zu richten, ob und inwieweit völkerrechtliche Vorgaben auch im digitalen Raum, also bei Zugriffen auf im Ausland belegende Datenbestände gelten können. Soweit solche Vorgaben bestehen, ist sodann zu untersuchen, welche rechtliche Verbindlichkeit der Einhaltung dieser Vorgaben, etwa auf Grund von Art. 25 GG, zukommt.

a) Völkerrechtliche Vorgaben

Zur Darlegung der völkerrechtlichen Vorgaben soll an den bereits im Rahmen des Geltungsbereichs der Abgabenordnung angesprochenen Grundsatz der Gebietshoheit⁷² angeknüpft werden, um diesen für die Frage nach der Zulässigkeit eines Datenzugriffs auf fremdem Staatsgebiet weiter auszuformen.

aa) Grundsatz der Gebietshoheit und Interventionsverbot

Da der völkerrechtliche Grundsatz der Gebietshoheit besagt, dass einem Staat die exklusive Befugnis zum Erlass von Hoheitsakten auf seinem Territorium zugeordnet ist, folgt daraus im Umkehrschluss, dass fremde Staatsorgane in diesem Gebiet grundsätzlich keine Staatsgewalt ausüben dürfen.⁷³ Damit soll die völkerrechtliche Souveränität des jeweiligen Staates geschützt werden.⁷⁴

Ein absolutes Verbot besteht für die sogenannte „enforcement jurisdiction“, also die unmittelbare Vornahme von Hoheitsakten durch fremde Staatsorgane,⁷⁵ sofern keine Zustimmung des Staates vorliegt, der Inhaber der Hoheitsgewalt für dieses Gebiet ist.⁷⁶

Völkerrechtlich zulässig kann demgegenüber die sogenannte „legislative jurisdiction“ sein.⁷⁷ So ist die Möglichkeit anerkannt, in innerstaatlichen Rechtsnormen an Sachverhalte anzuknüpfen, welche sich außerhalb des Geltungsbereichs dieser

⁷² Dazu schon Gliederungspunkt C. I. 1. a) aa) auf S. 207.

⁷³ *Epping*, in: Ipsen, Völkerrecht, § 7, Rn. 60; *Herdegen*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 25 GG, Rn. 47; *Stein/Buttlar/Kotzur*, Völkerrecht, Rn. 537.

⁷⁴ *Dombrowski*, Extraterritoriale Strafrechtsanwendung im Internet, S. 5 f.

⁷⁵ Ein Beispiel findet sich bei BVerfG vom 22.3.1983, Az. 2 BvR 475/78, ECLI:DE: BVerfG:1983:rs19830322.2bvr47578, Rn. 105. Dort wurde die Zustellung eines österreichischen Steuerbescheids in Deutschland mittels eingeschriebenen Briefs als ausländischer Hoheitsakt bewertet, der einer Zustimmung durch die Bundesrepublik Deutschland bedurfte.

⁷⁶ *Kempen/Hillgruber*, Völkerrecht, Kap. 4, Rn. 25. m. w. N.

⁷⁷ *Epping*, in: Ipsen, Völkerrecht, § 7, Rn. 69 ff.; *Kempen/Hillgruber*, Völkerrecht, Kap. 4, Rn. 25, 36.

innerstaatlichen Normen ereignen, wodurch aus völkerrechtlicher Perspektive eine Unterscheidung zwischen dem räumlichen Geltungsbereich einer Rechtsnorm⁷⁸ und ihrem sachlichen Anwendungsbereich erforderlich ist.⁷⁹ Dass das Völkerrecht nicht generell die Erstreckung des sachlichen Anwendungsbereichs über den räumlichen Geltungsbereich hinaus verbietet, bedeutet allerdings nicht, dass der gesetzgebende Staat beliebig von einer solchen Erstreckung Gebrauch machen darf. Bei dogmatischer Betrachtung handelt es sich nämlich bei der Kongruenz zwischen räumlichem Geltungsbereich und sachlichem Anwendungsbereich um den Regelfall, sodass bei der Erstreckung des sachlichen Anwendungsbereichs über den räumlichen Geltungsbereich hinaus eine Ausnahme vorliegt, die vor dem Hintergrund des aus Art. 2 UN-Charta folgenden Rechts auf territoriale Souveränität sowie dem völkergewohnheitsrechtlichen Interventionsverbot einer Begrenzung bedarf.⁸⁰ Diese Begrenzung soll nach der ganz überwiegenden Ansicht durch das Erfordernis einer echten Verknüpfung⁸¹, sogenannter „genuine link“, erfolgen.⁸² Eine echte Verknüpfung ist nur anzunehmen, wenn eine besondere Beziehung zum Regelungsobjekt oder -subjekt der Rechtsnorm mit extraterritorialer Wirkung vorliegt, weshalb die „Anknüpfungsmomente und ihre Sachnähe [...] von Völkerrechts wegen einem Mindestmaß an Einsichtigkeit genügen [müssen]“⁸³. Liegt dagegen keine echte Verknüpfung für eine Regelung mit Auslandsbezug vor, kann dies unter Umständen sogar einen Verstoß gegen das Interventionsverbot bedeuten.⁸⁴

bb) Geltung der Gebietshoheit und des Interventionsverbots im digitalen Raum

Umstritten ist indes, ob die aufgezeigten Maßstäbe auch im digitalen Raum, also bei einem Datenzugriff über das Internet oder über andere Netzwerkverbindungen Geltung beanspruchen.

⁷⁸ Um diesen räumlichen Geltungsbereich ging es bereits in Gliederungspunkt C. I. 1. a) auf S. 206, für die Frage des Datenzugriffs ist dagegen der völkerrechtlich-sachliche Anwendungsbereich relevant.

⁷⁹ *Epping*, in: Ipsen, Völkerrecht, § 7, Rn. 70.

⁸⁰ *Epping*, in: Ipsen, Völkerrecht, § 7, Rn. 71.

⁸¹ Teilweise wird auch von einer „substanziell hinreichenden Verknüpfung“, einem „sinnvollen Anknüpfungspunkt“, einem „legitimierenden Anknüpfungsgrund“, einer „rechtlich relevanten Inlandsbeziehung“ oder einem „eigenen legitimen Rechtspflegeinteresse“ gesprochen. Die Terminologie und die Anforderungen an die Verknüpfung werden im Detail unterschiedlich behandelt. Siehe dazu *Dombrowski*, Extraterritoriale Strafrechtsanwendung im Internet, S. 58 m. w. N.

⁸² *Kempen/Hillgruber*, Völkerrecht, Kap. 4, Rn. 37, dort Fußnote 53 mit zahlreichen Nachweisen aus nationaler und internationaler Literatur und Rechtsprechung.

⁸³ BVerfG vom 22.3.1983, Az. 2 BvR 475/78, ECLI:DE:BVerfG:1983:rs19830322. 2bvr47578, Rn. 96.

⁸⁴ *Epping*, in: Ipsen, Völkerrecht, § 7, Rn. 75 sieht diesen Verstoß wohl als zwingende Konsequenz. Überwiegend werden weitere Kriterien, wie etwa die Ausübung von Zwang gegen den anderen Staat, gefordert, siehe *Heintschel von Heinegg*, in: Ipsen, Völkerrecht, § 55, Rn. 48; *Stein/Buttlar/Kotzur*, Völkerrecht, Rn. 644 ff.

In Teilen der Literatur wird die Geltung des Grundsatzes der Gebietshoheit für das Internet abgelehnt, wobei mit wechselnden Begründungsansätzen im Kern darauf abgestellt wird, dass es sich beim Internet um eine von der realen Welt abgrenzbare und eigenständige Sphäre handele.⁸⁵ Dafür werden etwa Parallelen zum Weltraum gezogen,⁸⁶ der aus völkerrechtlicher Perspektive ähnlich wie die Hohe See oder die Antarktis einen hoheitsfreien Raum bildet.⁸⁷ Andere Literaturstimmen sind der Auffassung, dass es sich um ein jenseits der Gebietsgrenzen liegendes Gebilde handele, das lediglich punktuell einer staatlichen Gewalt unterworfen sei.⁸⁸ Teilweise wird auch auf die Andersartigkeit von Daten⁸⁹ auf Grund ihrer erheblichen Mobilität in weltweiten Datennetzen und die Erwägung abgestellt, dass es die Nutzer im Internet ohnehin zumeist kaum kümmern, an welchem konkreten Ort ihre Daten belegen sind.⁹⁰

Zuzugeben ist diesen Positionen, dass die dezentrale und länderübergreifende Struktur sowie der allgemeine Sprachgebrauch eines „virtuellen Raums“ tatsächlich den Eindruck vermitteln, dass es sich um eine eigenständige Sphäre handeln könnte. Ein Vergleich mit dem Weltraum oder der Hohen See passt aber schon deshalb nicht, weil es sich bei diesen Gebieten tatsächlich um vom Hoheitsgebiet einzelner Staaten physisch abgrenzbare Räume handelt, während sich digitale Datennetze beziehungsweise die sie erst ermöglichenden Geräte bei physisch-technischer Betrachtung regelmäßig⁹¹ auf dem Hoheitsgebiet einzelner Staaten befinden. Selbiges gilt damit für die auf ihnen transportierten oder gespeicherten Daten. Auch das Argument, dass es Nutzer nicht interessiere, an welchem Ort ihre Daten belegen sind, scheint wenig überzeugend. Übertragen in die „reale Welt“ ließe sich argumentieren, dass ein Mensch, der die Grenze eines Staates überschreitet, mit dem Betreten des Hoheitsgebiets dieses Staates dessen Hoheitsgewalt selbst dann unterliegt, wenn er sich dafür nicht interessiert. Einer im Ausgangspunkt sprachlichen Fehlannahme unterliegt die Ansicht, die das Internet als eigenständige Sphäre ansieht, die nur punktuell staatlicher Gewalt unterworfen sei. Übertragen auf die Erdoberfläche ließe sich nämlich ebenso argumentieren, dass diese auch nur punktuell der Gewalt einzelner Staaten unterworfen ist. Grundsätzlich übt nämlich jeder Staat die Hoheits-

⁸⁵ Neben den sogleich dargestellten Kernargumenten gibt es noch eine Vielzahl weiterer Argumente. Zwar handelt es sich bei der Problematik um eine wesentliche Vorfrage, jedoch kann diese seit vielen Jahren offene Frage schon aus Platzgründen hier nicht umfassend beantwortet werden.

⁸⁶ So etwa *Graham*, JurPC, Web-Dok. 35/1999, Abs. 41 ff.

⁸⁷ *Hobe*, in: Ipsen, Völkerrecht, § 47, Rn. 1.

⁸⁸ *Spang-Hanssen*, Cyperspace & International Law on Jurisdiction, S. 313 ff. m. w. N.

⁸⁹ *Daskal*, The Yale Law Journal 125 (2015), 326, 365 führt entsprechende Erwägungen unter der Überschrift „Data is different“ aus.

⁹⁰ *Burchard*, ZIS 2018, 249 f. m. w. N.

⁹¹ Tiefseekabel (wie z. B. TAT-14) oder Kommunikationssatelliten befinden sich zwar zumeist außerhalb des Hoheitsgebiets, sind aber dennoch einzelnen Staaten zuzurechnen. Siehe etwa zur Zurechnung auf Grund der Registrierungspflicht für Satelliten *Hobe*, in: Ipsen, Völkerrecht, § 47, Rn. 23 ff.

gewalt nur in seinem Gebiet aus. Folglich lässt sich auch das „Internet“ bei der Frage von Datenzugriffen nicht als Ganzes betrachten. Vielmehr muss auf den oder die konkreten Server abgestellt werden, welche sich, bei äußerer Betrachtung zwar nur schwer, aber dennoch physisch einem bestimmten Hoheitsgebiet zuordnen lassen.

Dass es sich bei der hier eröffneten Argumentationslinie nicht lediglich um eine theoretisch-informationstechnische Betrachtung handelt, beweisen tatsächliche Abschottungstendenzen durch einzelne Staaten, die (teilweise erfolgreich) versuchen, auf ihrem Hoheitsgebiet belegene Teile des Internets einer staatlichen Kontrolle zu unterwerfen.⁹² Die wohl herrschende Ansicht argumentiert mit Recht, dass es sich beim Internet vor allem deshalb nicht um einen völkerrechtlich eigenständigen Raum handelt, da mit einem Eintritt in die „digitale Welt“ die „reale Welt“ nicht verlassen wird und zwischen beiden Welten derart enge Schnittstellen bestehen, dass sich jegliche Aktivität im digitalen Raum auf eine Handlung in der echten Welt, also auf dem Gebiet eines Staates zurückführen lässt.⁹³ Dieser Begründungsansatz scheint ebenfalls überzeugend.

In der steuerrechtlichen Literatur wird die Debatte zu einem Datenzugriff im Ausland eher kurzsilbig oder meist unter Übergehung der völkerrechtlichen Problemlagen geführt. Auch dort finden sich einzelne Stimmen, die in einem solchen Datenzugriff durch die Finanzverwaltung keinen Eingriff in die Gebietshoheit fremder Staaten erblicken wollen.⁹⁴ Dem wird jedoch zutreffend entgegnet, dass die völkerrechtlichen Grundsätze nicht durch die Weiterentwicklung von Kommunikationsmöglichkeiten ausgehebelt werden dürften, sodass eine Sachverhaltsaufklärung der deutschen Finanzbehörden im Ausland durch einen Datenzugriff via Internet oder Intranet aus Deutschland gegen das Völkerrecht verstoßen kann.⁹⁵ So kann es schließlich auch keine Rolle spielen, ob die Finanzbehörden Ermittlungsmaßnahmen tatsächlich (physisch) auf fremdem Hoheitsgebiet durchführen oder ob fremdes Hoheitsgebiet etwa durch eine Online-Durchsuchung auf im Ausland befindlichen Servern betroffen wird.⁹⁶ Gerade auf Grund der in den letzten Jahren

⁹² Exemplarisch zu nennen sind etwa das Gesetz zum Aufbau eines eigenen DNS-Server-Systems durch Russland, dazu *Ackeret*, Neue Züricher Zeitung vom 12. 2. 2019, abrufbar unter: <https://bit.ly/2RXotHC>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021, oder die bereits sehr weitgehende Abschottung und Kontrolle des Internets in China, dazu *Kerkmann/Scheuer*, Handelsblatt vom 25. 1. 2019, abrufbar unter: <https://bit.ly/2HnG1us>, zuletzt abgerufen am 21. 1. 2021.

⁹³ *Determann*, Kommunikationsfreiheit im Internet, S. 166 ff.; *Dombrowski*, Extraterritoriale Strafrechtsanwendung im Internet, S. 7 ff. m. w. N.

⁹⁴ *So L'habitant*, Ubg 2019, 626, 631; in diese Richtung wohl auch *Schmitz*, StBp 2002, 189, 196; zumindest an einem Eingriff in Hoheitsrechte durch einen Datenzugriff zweifelnd *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1259.

⁹⁵ *Ditz*, DSStR 2004, 2038, 2042 stellt dafür auf das Prinzip der formellen Territorialität ab.

⁹⁶ *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, Rn. 25.1; *Schaumburg*, in: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 22.1 führt zudem aus, dass, falls derartige Maßnahmen im Ausland erforderlich seien, es einer Inanspruchnahme der Amts- oder Rechtshilfe durch den betroffenen Staat bedürfe. In diese Richtung auch *Wargowske/Werner*, beck.digitax 2020, 66, 69.

immens gestiegenen Bedeutung von Daten ist auch bei einem vom Inland aus erfolgenden Online-Zugriff auf Server im Ausland ein Eingriff in fremde Souveränitätsrechte anzunehmen.⁹⁷

Insgesamt sprechen die besseren Argumente somit dafür, den völkerrechtlichen Grundsatz der Gebietshoheit auch im digitalen Raum anzuwenden. Dementsprechend ist dieser Grundsatz ebenfalls auf den Datenzugriff der Finanzverwaltung übertragbar.

b) Verfassungsrechtliche Vorgaben zur Einhaltung der völkerrechtlichen Regelungen

Um aus den völkerrechtlichen Vorgaben valide Schlüsse für die vorliegende Untersuchung zum Datenzugriff nach § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO ziehen zu können, muss noch festgestellt werden, welche Bindungswirkung diesen völkerrechtlichen Regeln zukommt. Die rechtliche Bindungswirkung der völkerrechtlichen Vorgaben ergibt sich aus Art. 25 GG. Dort heißt es, dass die allgemeinen Regeln des Völkerrechtes Bestandteil des Bundesrechtes sind und den Gesetzen vorgehen sowie Rechte und Pflichten unmittelbar für die Bewohner des Bundesgebietes erzeugen.

Nach seinem Wortlaut bezieht sich die Geltungsanordnung des Art. 25 S. 1 GG auf die allgemeinen Regeln des Völkerrechts. Zu diesen allgemeinen Regeln des Völkerrechts, die von besonderer Bedeutung für das innerstaatliche Recht sind, zählt auch der Grundsatz der Gebietshoheit.⁹⁸ Auf Grund des Wortlauts des Art. 25 S. 2 GG, der vorsieht, dass die allgemeinen Regeln des Völkerrechts den Gesetzen vorgehen, und des systematischen Verhältnisses zu Art. 79 Abs. 3 GG, der eine Aufhebung des Art. 25 GG durch den Verfassungsgesetzgeber nicht verbietet, ist von einem „Zwischenrang“ dieser völkerrechtlichen Regelungen auszugehen.⁹⁹ Folglich stehen die allgemeinen Regeln des Völkerrechts innerhalb der deutschen Normenhierarchie über den Bundesgesetzen, aber unterhalb des Bundesverfassungsrechts.¹⁰⁰ Als Rechtsfolge sieht die Kollisionsregelung des Art. 25 S. 2 GG einen Anwendungsvorrang der allgemeinen Regeln des Völkerrechtes vor, sodass entgegenstehendes deutsches Recht zwar wirksam bleibt, im Einzelfall jedoch nicht angewandt werden darf, soweit es einer völkerrechtskonformen Auslegung nicht zugänglich

⁹⁷ *Beyer*, AO-StB 2013, 29.

⁹⁸ Ein Überblick über die allgemeinen völkerrechtlichen Regeln mit besonderer Relevanz für das innerstaatliche Recht findet sich bei *Herdegen*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 25 GG, Rn. 46 ff.

⁹⁹ *Heintschel von Heinegg/Frau*, in: Epping/Hillgruber, Grundgesetz, Art. 25 GG, Rn. 27.

¹⁰⁰ *Herdegen*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 25 GG, Rn. 78 m.w.N. auch zu den Ansichten eines Überverfassungsrangs und eines Gleichrangs mit dem Bundesverfassungsrecht.

ist.¹⁰¹ Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts ergibt sich daraus auch ein umfassendes Berücksichtigungsgebot, sodass „bei der Gestaltung der innerstaatlichen Rechtsordnung durch den Normgeber und bei der Auslegung und Anwendung von Vorschriften des innerstaatlichen Rechts durch Verwaltung und Gerichte die allgemeinen Regeln des Völkerrechts zu beachten [sind, woraus insbesondere folgt,] dass die Behörden und Gerichte der Bundesrepublik Deutschland durch Art. 25 GG grundsätzlich daran gehindert sind, innerstaatliches Recht in einer Weise auszulegen und anzuwenden, die die allgemeinen Regeln des Völkerrechts verletzt“¹⁰².

Folglich kommt dem völkerrechtlichen Grundsatz der Gebietshoheit sowohl im Hinblick auf die Rechtsetzung in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO als auch im Hinblick auf die Ermessensausübung und Durchführung des Datenzugriffs durch die Finanzbehörden¹⁰³ eine Bindungswirkung zu.

3. Möglichkeiten des Datenzugriffs nach einer Verlagerung in das Ausland

Entsprechend der im Völkerrecht angelegten Unterscheidung zwischen der „legislative jurisdiction“ und der „enforcement jurisdiction“ ist auch im Rahmen der vorliegenden Untersuchung zu den Datenzugriffsmöglichkeiten nach einer Verlagerung der digitalen Buchführungsdatenbestände in das Ausland zwischen der abstrakten Norm¹⁰⁴ und der Anwendung dieser Norm durch die Finanzbehörden im Einzelfall zu unterscheiden. Für die konkrete Anwendung durch die Finanzbehörden ist dabei eine Abstufung nach den Zugriffsarten vorzunehmen.

a) Völkerrechtliche Zulässigkeit des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO

Mit der in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO enthaltenen Anforderung, dass ein Datenzugriff auch nach einer Verlagerung der Buchführung in eine Desti-

¹⁰¹ *Heintschel von Heinegg/Frau*, in: Epping/Hillgruber, Grundgesetz, Art. 25 GG, Rn. 25, 28.

¹⁰² Ständige Rechtsprechung, siehe dazu BVerfG vom 5.11.2003, Az. 2 BvR 1506/03, ECLI:DE:BVerfG:2003:rs20031105.2bvr150603, Rn. 46 m. w. N.

¹⁰³ *Heintschel von Heinegg/Frau*, in: Epping/Hillgruber, Grundgesetz, Art. 25 GG, Rn. 28 weist darauf hin, dass ein völkerrechtswidriger Verwaltungsakt zwar nicht nichtig, jedoch im Falle seiner Anfechtung aufzuheben ist.

¹⁰⁴ Zwar könnte man sich unter der Kapitelüberschrift „Handlungsoptionen der Finanzverwaltung“ die Frage stellen, warum nicht nur die konkrete Anwendung der Norm durch die Finanzbehörden untersucht wird. Jedoch würde im Falle eines Verstoßes der Norm gegen Völkerrecht diese überhaupt nicht anwendbar sein, sodass einer Datenzugriffsmöglichkeit durch die Finanzbehörden schon die Ermächtigungsgrundlage entzogen wäre. Zum Unterschied zum sogenannten „Treaty Override“ noch Gliederungspunkt E. I. 3. c) aa) auf S. 472.

nation außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung¹⁰⁵ und damit außerhalb des Territoriums der Bundesrepublik Deutschland möglich sein muss, erweitert die Vorschrift ihren sachlichen Anwendungsbereich über den räumlichen Geltungsbereich hinaus.

Dementsprechend ist nach den dargestellten völkerrechtlichen Anforderungen im Rahmen der sogenannten „legislative jurisdiction“ eine echte Verknüpfung¹⁰⁶ zum Regelungsgegenstand erforderlich. Diese Verknüpfung kann hier in der inländischen¹⁰⁷ Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht nach den §§ 140 ff. AO gesehen werden. Diese ist unmittelbar mit der nachgelagerten Aufbewahrungspflicht nach § 147 AO verknüpft,¹⁰⁸ sodass auch die in § 147 Abs. 6 AO normierte Datenzugriffsmöglichkeit eine hinreichende Anknüpfung an einen inländischen Sachverhalt findet. Dieser Anknüpfungsmoment und seine Sachnähe genügen dem erforderlichen Mindestmaß an Einsichtigkeit.

Darüber hinaus schreibt § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO zwar die Ermöglichung des Datenzugriffs in vollem Umfang¹⁰⁹ vor, durch den Verweis auf §§ 146b Abs. 2 S. 2, 147 Abs. 6 AO und § 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG bedeutet dies aber in der Rechtsfolge ein Entschließungs- und Auswahlermessen der zuständigen Finanzbehörde, ob und in welcher Art der Datenzugriff im Einzelfall durchgeführt¹¹⁰ werden soll. Somit ist die Vorschrift nach dem dargelegten Maßstab des Bundesverfassungsgerichts einer völkerrechtskonformen Auslegung¹¹¹ zugänglich. Dementsprechend ist die Norm bei abstrakter Betrachtung aus völkerrechtlicher Perspektive nicht zu beanstanden.

¹⁰⁵ Zum räumlichen Geltungsbereich schon Gliederungspunkt C. I. 1. a) auf S. 206.

¹⁰⁶ Zu den Anforderungen an einen solchen „genuine link“ bereits Gliederungspunkt E. I. 2. a) aa) auf S. 449.

¹⁰⁷ Die völkerrechtliche Anforderung einer echten Verknüpfung kann insofern als weiterer Beleg für die unter Gliederungspunkt B. I. 1. c) auf S. 70 herausgearbeitete Ablehnung der neuen BFH-Rechtsprechung zur Einbeziehung ausländischer Rechtsnormen als „andere Gesetze“ i. S. d. § 140 AO herangezogen werden. Bei einer so weitgehenden Interpretation könnte man nämlich daran zweifeln, ob im Hinblick auf ausländische Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten noch eine substanziell hinreichende Verknüpfung zum inländischen Regelungsgegenstand einer Datenzugriffsmöglichkeit angenommen werden kann.

¹⁰⁸ Zu dieser Verknüpfung und sogar teilweisen Überschneidung siehe bereits Gliederungspunkt B. III. 2. a) ee) (1) auf S. 103.

¹⁰⁹ Zur genauen Bedeutung des Tatbestandsmerkmals „in vollem Umfang“ noch Gliederungspunkt E. I. 3. c) auf S. 472.

¹¹⁰ Zum Ermessen der Finanzbehörde beim Datenzugriff schon Gliederungspunkt E. I. 1. c) ee) auf S. 447.

¹¹¹ Zu dieser verfassungsrechtlichen Anforderung bereits Gliederungspunkt E. I. 2. b) auf S. 453.

b) Abstufung nach der Art des Zugriffs

Davon zu unterscheiden ist allerdings die Frage, ob und inwieweit die Finanzverwaltung im Rahmen der sogenannten „enforcement jurisdiction“ durch einen Verwaltungsakt i. S. d. § 118 S. 1 AO, also einen Hoheitsakt,¹¹² die Duldung beziehungsweise Mitwirkung am Datenzugriff auf im Ausland belegene Datenbestände erzwingen kann. Insofern wird man nach der bereits aufgezeigten Unterscheidung zwischen den einzelnen Arten des Datenzugriffs¹¹³ differenzieren müssen.

aa) Vorliegen hoheitlichen Handelns im Rahmen des Datenzugriffs

Vorab könnte man sich die Frage stellen, ob ein Datenzugriff im Rahmen einer Verlagerung nach § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO überhaupt die völkerrechtlichen Anforderungen an die Annahme eines hoheitlichen Handelns erfüllt. Unstreitig soll ein extraterritorialer Hoheitsakt jedenfalls dann anzunehmen sein, wenn eine Maßnahme staatlicher Organe mit öffentlich-rechtlich begründeter Zwangs- und Befehlsgewalt in das Territorium eines anderen Staates hineinwirkt.¹¹⁴

Umstritten ist dagegen, ob aus völkerrechtlicher Perspektive unter den Begriff des hoheitlichen Handelns auch zwangsfreie Maßnahmen subsumiert werden können.¹¹⁵ Insofern wird vertreten, dass fremde Hoheitsrechte dann nicht verletzt werden, wenn eine freiwillige und rechtmäßige Zustimmung der berechtigten Person vorliege.¹¹⁶ So könnte man kurz erwägen, ob der Steuerpflichtige mit der Verlagerung der elektronischen Buchführung oder eventuell sogar schon mit der Antragstellung eine „freiwillige Einwilligung“ zu einem späteren Datenzugriff durch die Finanzbehörde erteilt. Selbige Erwägung könnte man für einen Dritten anstellen, bei dem die Daten

¹¹² Zur Rechtsqualität des Datenzugriffsverlangens schon Gliederungspunkt E. I. 1. b) auf S. 440.

¹¹³ Die Datenzugriffsarten wurden oben unter Gliederungspunkt E. I. 1. c) auf S. 441 dargestellt.

¹¹⁴ *Dombrowski*, Extraterritoriale Strafrechtsanwendung im Internet, S. 10 ff.; *Schlochauer*, Die extraterritoriale Wirkung von Hoheitsakten nach dem öffentlichen Recht der Bundesrepublik Deutschland und nach internationalem Recht, S. 9. Demgegenüber soll nach modernem (allerdings noch immer umstrittenem) Verständnis das bloße „Surfen“ im Internet zu Ermittlungszwecken, also der Zugriff auf frei zugängliche Daten, entweder schon keinen Eingriff in fremde Hoheitsrechte darstellen, so *Hackner*, in: Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kap. 25, Rn. 88a, oder jedenfalls „ausnahmslos gerechtfertigt“ sein, so *Dombrowski*, Extraterritoriale Strafrechtsanwendung im Internet, S. 154 ff. m. w. N.

¹¹⁵ Vertiefend dazu *Dombrowski*, Extraterritoriale Strafrechtsanwendung im Internet, S. 10 f.

¹¹⁶ So *Braun*, PStR 2012, 86, 88 mit Bezug auf die Vorschrift des § 110 Abs. 3 StPO. In diese Richtung für § 146 Abs. 2a AO a. F. wohl auch *Weinbrenner*, DSr 2009, 2082, 2083, wenn er davon ausgeht, dass bei einem unmittelbaren Datenzugriff gegenüber dem Steuerpflichtigen ein Duldungsverwaltungsakt im Inland vorliegt, der jedoch keine unmittelbare Drittwirkung gegenüber einem Dienstleister im Ausland entfalte.

gespeichert sind. Anknüpfungspunkt für eine Einwilligung des Dritten wäre dann die vertragliche Vereinbarung¹¹⁷ zwischen ihm und dem Steuerpflichtigen. Auf Grundlage einer solchen Einwilligung könnte man sodann überlegen, ob dadurch der Zwangscharakter eines Datenzugriffs gänzlich entfiele.

Zwar hat das Bundesverfassungsgericht¹¹⁸ die Annahme eines völkerrechtlich relevanten Hoheitsakts nicht auf Zwangsmaßnahmen beschränkt. Diese Erkenntnis hilft jedoch nur bedingt weiter. Schließlich ist bei der Beurteilung, ob eine hoheitliche Maßnahme vorliegt, auf das Recht des betroffenen Staates abzustellen.¹¹⁹ Insofern sehen insbesondere einige Staaten mit einer dem Common Law zuzuordnenden Rechtsordnung in zwangsfreien Maßnahmen grundsätzlich keinen Hoheitsakt, sodass ein Eingriff in den Grundsatz der Gebietshoheit entfallen könnte.¹²⁰

Jedenfalls kann die auf eine Freiwilligkeit des Steuerpflichtigen oder des Dritten, bei dem die Daten des Steuerpflichtigen gespeichert werden, abzielende Argumentationslinie aber unabhängig von der jeweiligen Destination, in der die Datenspeicherung erfolgt, aus völkerrechtlichen Gründen nicht verfangen. So wird es sich bei dem vom Datenzugriff i. S. d. § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO betroffenen Personenkreis regelmäßig¹²¹ um natürliche oder juristische Personen des Privatrechts handeln. Von der Einwilligung dieser unmittelbar vom Datenzugriff betroffenen Personen kann die Beurteilung der völkerrechtlichen Zulässigkeit jedoch nicht abhängen, weil der völkerrechtliche Grundsatz der Gebietshoheit die Souveränität des jeweiligen Staates schützen soll, sodass dieser Schutz nicht zur Disposition von Personen des Privatrechts stehen kann.¹²²

Folglich läge auch bei Annahme einer Einwilligung durch die betroffenen Personen ein hoheitliches Handeln vor, welches den bereits entwickelten Anforderungen¹²³ genügen muss.

¹¹⁷ Zu den Anforderungen an eine solche Vereinbarung bereits Gliederungspunkt D. III. 3. b) auf S. 362.

¹¹⁸ BVerfG vom 22.3.1983, Az. 2 BvR 475/78, ECLI:DE:BVerfG:1983:rs19830322. 2bvr47578, Rn. 105.

¹¹⁹ *Epping*, in: Ipsen, Völkerrecht, § 7, Rn. 60.

¹²⁰ *Dombrowski*, Extraterritoriale Strafrechtsanwendung im Internet, S. 10, dort Rn. 36 m. w. N.

¹²¹ Zum über diesen Personenkreis hinausgehenden personellen Anwendungsbereich der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten bereits Gliederungspunkt B. I. 4. auf S. 78.

¹²² Nicht im Hinblick auf einen Datenzugriff, aber dies als allgemeinen Gedanken formulierend *Bertele*, Souveränität und Verfahrensrecht, S. 86 f.; *Spatscheck/Alvermann*, ISr 2001, 33 m. w. N. Auch der deutsche Steuergesetzgeber stellte in der Begründung zu § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 in BT-Drucks. 16/10189, S. 81, linke Spalte, ausdrücklich fest: „Die Zustimmung des Steuerpflichtigen zum Datenzugriff allein reicht nicht aus, da dieser nicht über Hoheitsrechte fremder Staaten disponieren kann“.

¹²³ Zu diesen völkerrechtlichen Anforderungen bereits Gliederungspunkt E. I. 2. a) auf S. 449.

bb) Zulässigkeit eines ZI-Datenzugriffs

Da es bei einem ZI-Datenzugriff um einen unmittelbaren Zugriff des Amtsträgers auf das System des Steuerpflichtigen oder des Dritten, bei dem die Daten des Steuerpflichtigen gespeichert sind, geht,¹²⁴ kommen im Falle einer digitalen Datenspeicherung auf einem oder mehreren ausländischen Servern aus informationstechnischer Perspektive nur zwei Optionen in Betracht, wie ein entsprechender unmittelbarer Datenzugriff realisiert werden könnte. Zum einen wäre es denkbar, dass der Amtsträger sich in das Ausland begibt und dort vor Ort auf das Datenverarbeitungssystem zugreift. Zum anderen wäre es denkbar, dass ein entsprechender Zugriff auf das im Ausland belegene System mittels einer Fernabfrage, also einem Online-Zugriff, aus dem Inland durchgeführt wird.

Die erstgenannte Option muss ohne Zustimmung des betroffenen Staates schon auf den ersten Blick ausscheiden. Denn aus dem Grundsatz der Gebietshoheit folgt, dass auf fremdem Hoheitsgebiet ohne Zustimmung des betroffenen Staates keine Außenprüfungen oder sonstigen Sachverhaltsaufklärungs- oder Ermittlungsmaßnahmen durchgeführt werden dürfen.¹²⁵ Wenn Amtsträger der deutschen Finanzbehörde in das Ausland reisen, um dort einen Verwaltungsakt auf Duldung oder sogar Mitwirkung am Datenzugriff durchzusetzen, handelt es sich evident um eine hoheitliche Maßnahme, die ohne Zustimmung des betroffenen Staates unzulässig ist.¹²⁶ Dabei spielt es auch keine Rolle, ob der Verwaltungsakt nach § 147 Abs. 6 S. 1 AO an den Steuerpflichtigen selbst oder nach § 147 Abs. 6 S. 3 Nr. 1 AO an den Dritten gerichtet wird, bei dem sich die Daten des Steuerpflichtigen befinden. Selbiges gilt für die Kassen-Nachschau nach § 146b AO, die nur im Inland durchgeführt werden darf,¹²⁷ und die Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG, die ebenfalls nicht zu einer Erweiterung der hoheitlichen Befugnisse der deutschen Finanzbehörden führt.¹²⁸ Folglich wird ein ZI-Datenzugriff vor Ort im Ausland in der Regel¹²⁹ nicht möglich sein.¹³⁰

¹²⁴ Zu den Grundlagen eines ZI-Datenzugriffs schon Gliederungspunkt E. I. 1. c) aa) auf S. 442.

¹²⁵ *Schaumburg*, in: *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, Rn. 22.1.

¹²⁶ Darüber hinaus dürfte in einigen Staaten eine Verhaftung und Verurteilung der deutschen Finanzbeamten drohen. Siehe etwa Art. 271 Nr. 1 StGB-Schweiz, dazu noch Gliederungspunkt E. I. 3. c) bb) auf S. 473.

¹²⁷ *Märtens*, in: *Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, § 146b AO, Rn. 7; in diese Richtung auch *Difbars*, in: *Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar*, § 146b AO, Rn. 5, der von Kassen spricht, die sich im Inland befinden.

¹²⁸ So auch *Kemper*, in: *Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG-Kommentar*, § 27b UStG, Rn. 71; siehe zu dieser Beschränkung für die Umsatzsteuer-Nachschau schon Gliederungspunkt C. III. 3. b) aa) (3) (a) auf S. 263.

¹²⁹ Ausnahmen von dieser Regel können sich etwa im Rahmen von international koordinierten Außenprüfungen ergeben. Siehe dazu noch Gliederungspunkt E. I. 3. b) ee) auf S. 465.

¹³⁰ Ohne nähere Begründung, aber mit dem gleichen Ergebnis auch *Conrad/Redeker*, in: *Auer-Reinsdorff/Conrad, Handbuch IT- und Datenschutzrecht*, § 22, Rn. 232.

Für die zweite Option, einer Fernabfrage der im Ausland gespeicherten Datenbestände vom Inland aus, muss differenziert werden. So wird in weiten Teilen der Literatur¹³¹ schon bei Inlandskonstellationen das Verbot einer Fernabfrage betont. Darüber hinaus bleibt die getrennt zu beantwortende Fragestellung, ob der Grundsatz der Gebietshoheit einer solchen Fernabfrage entgegenstehen würde.

(1) Kein Verstoß gegen das Fernabfrageverbot
nach Gliederungspunkt 11.1 GoBD

Das häufig thematisierte Fernabfrageverbot geht zurück auf Gliederungspunkt 11.1 GoBD. Zwar handelt es sich bei den GoBD nur um Verwaltungssinnenrecht, welches grundsätzlich keine Außenwirkung entfaltet,¹³² und damit die völkerrechtliche Fragestellung nach der Zulässigkeit eines solchen Datenzugriffs nicht berühren kann. Da in diesem Kapitel jedoch die Handlungsoptionen der Finanzverwaltung in den Fokus gestellt werden sollen, ist die Normierung in den GoBD dennoch von zentraler Bedeutung. Die GoBD entfalten nämlich eine Bindungswirkung gegenüber den Finanzbehörden,¹³³ denen die Handlungsoption einer Fernabfrage auf im Ausland gespeicherte Buchführungsdaten dann unter Umständen nicht zur Verfügung stünde. Mithin muss diese Vorfrage hier geklärt werden.

Der Wortlaut unter Gliederungspunkt 11.1 GoBD im Unterpunkt „Unmittelbarer Datenzugriff (Z1)“ scheint mit der Formulierung: „Dies schließt eine Fernabfrage (Online-Zugriff) der Finanzbehörde auf das DV-System des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde aus“¹³⁴ zunächst dafür zu sprechen, dass ein Z1-Datenzugriff auf im Ausland gespeicherte Daten per Fernabfrage ausscheiden muss. Das Pronomen „dies“ am Satzanfang stellt jedoch eine Verknüpfung zu den vorhergehenden Sätzen her, sodass der systematischen Auslegung eine besondere Bedeutung zukommt. In den vorhergehenden Sätzen wird erläutert, dass die Finanzbehörde das Recht habe, selbst unmittelbar auf das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen oder des von ihm beauftragten Dritten zuzugreifen. In dem Satz unmittelbar vor dem soeben wörtlich zitierten Satz heißt es: „Dabei darf [die Finanzbehörde] nur mit Hilfe dieser Hard- und Software [des Steuerpflichtigen oder Dritten] auf die elektronisch gespeicherten Daten zugreifen“. Es geht bei dem Verbot der Fernabfrage also darum, dass keine Hard- oder Software eingesetzt werden darf, welche nicht zur Infrastruktur des Steuerpflichtigen oder des von ihm beauftragten Dritten gehört. Auf Grund der hohen Komplexität, Zergliederung und Vernetzung moderner IT-Systeme wäre bei einer Auslegung ohne diesen Bezug auch der Sinn und Zweck der Da-

¹³¹ Siehe etwa *Braun/Uterhark/Köppe*, IStR 2018, 451, 454; *Ditz*, DSr 2004, 2038, 2040; *Herrfurth*, StuB 2015, 250, 256; *Schaumburg*, DSr 2002, 829, 833 f.; *Tormöhlen*, AO-StB 2014, 243, 244.

¹³² Zur Rechtsqualität der GoBD bereits Gliederungspunkt B. I. 5. auf S. 80.

¹³³ *Apitz*, StBp 2007, 152.

¹³⁴ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BSrBl. I 2019, 1269, 1285, Rn. 165.

tenzugriffsmöglichkeit, eine umfassende Prüfung von steuerlichen Unterlagen in digitaler Form zu ermöglichen, faktisch vereitelt.¹³⁵ Damit bezieht sich das Verbot der Fernabfrage nur auf einen von außerhalb der Infrastruktur des Steuerpflichtigen oder des von ihm beauftragten Dritten erfolgenden Zugriff. Dafür spricht in systematischer Auslegung auch, dass die Außenprüfung, in deren Rahmen der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO regelmäßig¹³⁶ erfolgt, nach §§ 200 Abs. 2 S. 1 AO, 6 S. 1 BpO grundsätzlich in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen durchzuführen ist. Nutzt die Finanzbehörde also das System des Steuerpflichtigen oder des Dritten, um etwa auch über eine Internet- oder Intranet-Verbindung auf dessen eigene Datenbestände zuzugreifen, wird davon das in Gliederungspunkt 11.1 GoBD normierte Fernabfrageverbot nicht tangiert.

Folglich steht dieses Fernabfrageverbot einem Datenzugriff auf im Ausland belegene Server nicht entgegen, solange der Zugriff über die Systeminfrastruktur des Steuerpflichtigen oder des Dritten von dessen inländischem Standort aus realisiert wird.

(2) Ausschluss des Z1-Datenzugriffs durch völkerrechtlichen Gebietshoheitsgrundsatz

Nach dem Grundsatz der Gebietshoheit, der auch im digitalen Raum gilt,¹³⁷ wäre ein unmittelbarer Zugriff auf Datenbestände im Ausland jedoch aus völkerrechtlicher Perspektive grundsätzlich rechtswidrig, sodass die Finanzverwaltung in derartigen Konstellationen durch Art. 25 GG daran gehindert ist,¹³⁸ ihr Auswahlermessen in Richtung eines Z1-Datenzugriffs auszuüben.

Teilweise wird jedoch vertreten, dass der Zugriff durch einen Amtsträger vom Inland aus auf einen Server im Ausland keinen Eingriff in die Souveränität dieses anderen Staates darstellen solle, weil die Datenbestände nur passiv betrachtet, also nicht verändert werden und der andere Staat, in dem der Zugriff erfolgt, auch sonst in keiner Weise an der Ausübung seiner Staatsgewalt gehindert werde.¹³⁹ Zutreffend ist an dieser Betrachtung zunächst, dass es sich bei einem Z1-Datenzugriff tatsächlich

¹³⁵ So auch *Goldshiteyn/Thönnnes*, BB 2010, 933, 935 f.; *Goldshiteyn/Thönnnes*, DSz 2010, 416, 418 ff., die zur Untermauerung noch der Frage nachgehen, was unter Hard- und Software in diesem Sinne zu verstehen ist.

¹³⁶ Zur Datenzugriffsmöglichkeit bei Steuerfahndungsmaßnahmen siehe § 208 Abs. 1 S. 3 AO.

¹³⁷ Zur Geltung der Gebietshoheit auch im digitalen Raum schon Gliederungspunkt E. I. 2. a) bb) auf S. 450.

¹³⁸ Zu dem an die Exekutive gerichteten Verbot, innerstaatliches Recht in diesem Falle anzuwenden, schon Gliederungspunkt E. I. 2. b) auf S. 453.

¹³⁹ Mit dieser Argumentation *L'habitant*, Ubg 2019, 626, 631; in diese Richtung auch *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1259, der aber wohl danach differenzieren will, ob der Verwaltungsakt gegen den Steuerpflichtigen oder den Dritten, bei dem sich die Daten befinden, gerichtet ist.

um einen sogenannten „Nur-Lesezugriff“ handelt, bei dem die Datenbestände nicht verändert werden.¹⁴⁰ Zu denken wäre dabei an den Vergleich mit einem Grenzbeamten, der vom Inland aus mit einem Fernglas über die Grenze schaut.

Dennoch ist die nur passive Betrachtung der im Ausland gespeicherten Buchführungsdaten durch einen Amtsträger vom Inland aus als hoheitliches Handeln auf fremdem Staatsgebiet einzustufen. Der Vergleich mit dem Grenzbeamten, der nur mit dem Fernglas über die Grenze blickt, hinkt nämlich insofern, als der Amtsträger die Buchführungsdaten mit einem schlichten Blick nicht erkennen könnte, weil die Buchführungsdaten quasi in einem umschlossenen Raum gesichert sind. Vielmehr bedarf er der Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder des Dritten, bei dem die Daten des Steuerpflichtigen gespeichert sind, damit dieser den hinter der Grenze liegenden Raum für den inländischen Amtsträger aufschließt und den Zugriff auf die Daten duldet.¹⁴¹ Durch diese Mitwirkungskomponente, die zwar vom Inland aus erfolgt, ihre Wirkung aber im Ausland entfaltet, stellt auch die passive Betrachtung einen hoheitlichen Eingriff dar.

Auch das Argument, dass der ausländische Staat durch eine bloß passive Betrachtung der Daten nicht an der Ausübung seiner Hoheitsrechte gehindert werde, täuscht über die wahre Problematik hinweg. So dürfte der betroffene Staat nämlich vor allem deshalb an einer Untersagung des Zugriffs gehindert sein, weil er überhaupt keine Kenntnis von dem Zugriff durch eine ausländische Finanzbehörde erlangt. Völkerrechtlich kann jedoch auch die heimliche Vornahme von Hoheitsakten den Grundsatz der Gebietshoheit verletzen.¹⁴² Insbesondere auf Grund der enormen Bedeutung, die Daten im Informationszeitalter zukommen kann, dürften Staaten ein berechtigtes Interesse daran haben, dass auf ihrem Hoheitsgebiet gespeicherte Datenbestände nicht durch das hoheitliche Handeln eines fremden Staatsorgans ohne eine entsprechende Einwilligung abgerufen werden.¹⁴³ Folglich kann die Hinderung des ausländischen Staates an der Ausübung seiner Staatsgewalt darin erblickt werden, dass der betroffene Staat über die Erteilung einer entsprechenden Zustimmung nicht mehr frei disponieren kann.

Dementsprechend muss ein Z1-Datenzugriff auf im Ausland gespeicherte Datenbestände als Handlungsoption der Finanzbehörde zur Überprüfung der steuerrechtlichen Buchführung grundsätzlich ausscheiden.

¹⁴⁰ Dazu bereits Gliederungspunkt E. I. 1. c) aa) auf S. 442.

¹⁴¹ Darin liegt auch der zentrale Unterschied zu einem Zugriff auf frei zugängliche Daten im Internet. Zur völkerrechtlichen Bewertung solcher Vorgänge bereits Fußnote 114 auf S. 456 m. w. N.

¹⁴² *Epping*, in: Ipsen, Völkerrecht, § 7, Rn. 61.

¹⁴³ *Beyer*, AO-StB 2013, 29.

cc) Zulässigkeit eines Z2-Datenzugriffs

Problematisch ist, ob darüber hinaus ebenso bei einem Z2-Datenzugriff ein Hoheitsakt mit einer Einwirkung auf fremdes Staatsgebiet anzunehmen ist.¹⁴⁴ Dabei könnte man auf die Idee kommen, dies mit der Erwägung abzulehnen, dass es sich bei einem Z2-Zugriff nur um einen mittelbaren Datenzugriff handelt. In einem Teil der völkerrechtlichen Literatur wird jedoch die „unmittelbare“ Vornahme von Hoheitsakten durch fremde Staatsorgane für einen Eingriff in den Grundsatz der Gebietshoheit gefordert.¹⁴⁵ Diese Unterscheidung sollte jedoch nicht von Bedeutung sein. Vielmehr dürfte es sich nämlich um eine terminologische Unschärfe zwischen den zwei Rechtsgebieten des Völkerrechts und des Steuerverwaltungsrechts handeln.

Relevant ist dagegen die technische Ausgestaltung des Verfahrens. So spricht man deshalb von einem mittelbaren Datenzugriff, weil bei einem Z2-Zugriff der Amtsträger nicht selbst das Datenverarbeitungssystem bedient, sondern der Steuerpflichtige beziehungsweise der von ihm beauftragte Dritte die (unmittelbaren) Datenbestände in seinem System nach den Vorgaben des Amtsträgers auswertet. Zur Betrachtung dieses Auswertungsergebnisses greift der Amtsträger dann allerdings wieder auf das System des Steuerpflichtigen zurück.

Entscheidend für die völkerrechtliche Beurteilung dürfte damit sein, wo sich das Auswertungsergebnis im Zeitpunkt der Einsichtnahme¹⁴⁶ durch den Amtsträger befindet. Befindet es sich noch auf einem Systemteil im Ausland, so wäre ebenso wie bei einem Z1-Datenzugriff ein Hoheitsakt zur Duldung von Handlungen auf fremdem Staatsgebiet anzunehmen. Dementsprechend wäre der Datenzugriff völkerrechtlich grundsätzlich unzulässig. Hat der Steuerpflichtige oder der von ihm beauftragte Dritte das Auswertungsergebnis dagegen auf ein inländisches Datenverarbeitungssystem, und sei es nur zum Zwecke der temporären Zwischenspeicherung, heruntergeladen, so würde der Verwaltungsakt auf Duldung der Einsichtnahme seine unmittelbare Wirkung nur im Inland entfalten.

Die Grundfrage, ob ein Z2-Datenzugriff bei einer digitalen Datenspeicherung im Ausland als eine Handlungsoption der Finanzverwaltung in Betracht kommt, ist daher grundsätzlich zu bejahen. Dabei muss die Finanzbehörde aber auf die konkrete technische Ausgestaltung achten und den Steuerpflichtigen oder den von ihm beauftragten Dritten zum Herunterladen der Auswertungsergebnisse auf sein lokales

¹⁴⁴ Unklar *Conrad/Redeker*, in: Auer-Reinsdorff/Conrad, Handbuch IT- und Datenschutzrecht, § 22, Rn. 232, die einen Z1-Datenzugriff bei einer Datenspeicherung im Ausland ablehnen und einen Z3-Datenzugriff als zulässig erachten, sich zu einem Z2-Datenzugriff aber nicht einlassen.

¹⁴⁵ *Kempen/Hillgruber*, Völkerrecht, Kap. 4, Rn. 25.

¹⁴⁶ Gerade bei einem Z2-Datenzugriff scheint es auf Grund der unter Gliederungspunkt E. I. 1. c) bb) auf S. 443 dargestellten gesteigerten Mitwirkungspflichten ebenso denkbar, nicht auf die Duldung der Einsichtnahme, sondern auf die vorgelagerte Mitwirkung des Steuerpflichtigen in Form der Auswertung abzustellen. Dagegen spricht aber, dass die primäre Zielsetzung auch bei einem Z2-Zugriff in der Einsichtnahme des Auswertungsergebnisses besteht.

Datenverarbeitungssystem im Inland auffordern.¹⁴⁷ Dagegen muss bei Systemen, die diese technische Möglichkeit nicht bieten,¹⁴⁸ ein Z2-Datenzugriff auf Datenbestände im Ausland grundsätzlich ausscheiden.

dd) Zulässigkeit eines Z3-Datenzugriffs

Bei einem Z3-Datenzugriff handelt es sich aus dem Blickwinkel einer Datenspeicherung im Ausland um den wohl anerkanntesten Fall einer zulässigen Überprüfungsmöglichkeit für die deutschen Finanzbehörden.¹⁴⁹ Dennoch wird man für die Frage der völkerrechtlichen Zulässigkeit danach differenzieren müssen, an wen der Verwaltungsakt auf Zurverfügungstellung des Datenträgers gerichtet wird und wo sich diese Person aufhält beziehungsweise wo die Verpflichtung, den Datenträger zur Verfügung zu stellen, erfüllt werden muss.

(1) Streit zum Ort des Z3-Datenzugriffs

Sehr umstritten ist im Rahmen des Z3-Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 S. 2 Var. 2, S. 3 Nr. 3 AO, wie das Tatbestandsmerkmal der Zurverfügungstellung auszulegen ist, also an welchem konkreten Ort der Datenzugriff erfolgen darf.

Auf Grund des Wortlauts wird in der Literatur teilweise argumentiert, dass von einer Zurverfügungstellung keine Überlassung, also etwa eine Mitnahme in die Räumlichkeiten der Finanzbehörde, umfasst sei.¹⁵⁰ Als weiteres Argument wird die besondere Schutzbedürftigkeit der sensiblen Datenbestände angeführt.¹⁵¹ Der BFH ist der erheblichen Kritik aus der Literatur teilweise gefolgt und hat den Ort des Z3-

¹⁴⁷ Andere Ansicht wohl *Goldshteyn/Thönnies*, BB 2010, 933, 934, dort Fußnote 8, die eine Speicherung der Auswertungsergebnisse nicht mehr vom Gesetzeswortlaut gedeckt sehen.

¹⁴⁸ Zu denken wäre beispielsweise an Thin-Clients, die lediglich mit einem Terminal-Server im Ausland verbunden sind und keine beziehungsweise zu geringe eigene Speichermöglichkeiten bieten.

¹⁴⁹ Einen Z3-Datenzugriff bei einer Datenspeicherung im Ausland als zulässig erachtend *Conrad/Redeker*, in: Auer-Reinsdorf/Conrad, Handbuch IT- und Datenschutzrecht, § 22, Rn. 232; *Wargowske/Werner*, beck.digitax 2020, 66, 69; für eine Begrenzung auf einen Z3-Datenzugriff bei einer elektronischen Buchführung im Ausland ausdrücklich auch noch *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 60 in der 14. Auflage 2018, wobei sich in der 15. Auflage 2020 unter Rn. 61 nur noch der Hinweis auf die Zulässigkeit eines Datenzugriffs ohne Differenzierung nach der Zugriffsart findet.

¹⁵⁰ *Kamps*, AG 2016, 627, 628 m. w. N.; für eine restriktive Auslegung auch *Tormöhlen*, AO-StB 2014, 243, 245; andere Ansicht FG Hamburg vom 13. 11. 2006, Az. 2 K 198/05, ECLI: DE:FGHH:2006:1113.2K198.05.0A, Rn. 47, das aus dem Wortlaut ein „umfassendes Bestimmungsrecht“ des Betriebsprüfers ableitet.

¹⁵¹ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 147 AO, Rn. 80a m. w. N.; *Hennigfeld*, EFG 2013, 271, 272.

Datenzugriffs auf die Geschäftsräume des Steuerpflichtigen sowie die Diensträume der Finanzverwaltung beschränkt.¹⁵²

Auch wenn der Streit über den Ort des Datenzugriffs in die untersuchte Problematik zu passen scheint, kommt es für die hier zu beantwortende Fragestellung nach der Z3-Datenzugriffsmöglichkeit unter Internationalisierungsaspekten auf diesen Streit nicht an. Bei genauer Betrachtung handelt es sich dabei nämlich nur um eine nachgelagerte Fragestellung. So muss der Amtsträger für eine Mitnahme den Datenträger in einem logisch vorgelagerten Schritt überhaupt erst einmal „in die Hand bekommen“. Entscheidend ist damit für die hier zu beantwortende Fragestellung, wo diese (erste) Zurverfügungstellung stattfindet.

(2) Aufforderung an einen Dritten

Nach den aufgezeigten völkerrechtlichen Grundsätzen, kann diese Überlassung schon einmal nicht im Ausland erfolgen, da sich der Amtsträger nicht ohne Zustimmung des ausländischen Staates auf fremdes Staatsgebiet begeben darf.¹⁵³ Auch ein nach § 147 Abs. 6 S. 3 Nr. 3 AO an einen Dritten mit Sitz im Ausland gerichteter Verwaltungsakt auf Übersendung eines entsprechenden Datenträgers kommt wegen des völkerrechtlichen Grundsatzes der Gebietshoheit nicht in Betracht.¹⁵⁴ Möglich ist indes eine Aufforderung auf Zurverfügungstellung von für den Steuerpflichtigen gespeicherten Daten, wenn der Dritte eine Niederlassung im Inland unterhält und die Zurverfügungstellung auch dort zu erfolgen hat.

(3) Aufforderung an den Steuerpflichtigen

Ebenso zulässig ist die im Inland stattfindende Aufforderung an den Steuerpflichtigen selbst, die gespeicherten Unterlagen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung zu stellen, wenn diese Verpflichtung auch im Inland zu erfüllen ist. Bei dieser Ermessensoption dürfte es sich aus der Perspektive der Finanzbehörden auf Grund der genannten praktischen Erwägungen¹⁵⁵ somit ebenfalls bei einer elektronischen Buchführung im Ausland i. S. d. § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO

¹⁵² BFH vom 16. 12. 2014, Az. VIII R 52/12, ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.VIIR52.12.0, Rn. 31; mit einer ausführlichen und kritischen Analyse *Ochs/Wargowske*, DStR 2015, 2689; die Entscheidung als „praxisfern“ kritisierend *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 147 AO, Rn. 75, der eine Auswertung und Speicherung der Daten auch im häuslichen Arbeitszimmer des Prüfers oder in den Räumen des Steuerberaters als zulässig erachtet.

¹⁵³ Insofern gelten die einleitenden Erwägungen zum Z1-Datenzugriff unter Gliederungspunkt E. I. 3. b) bb) auf S. 458 entsprechend.

¹⁵⁴ Eine solche Aufforderung ist vergleichbar mit der Versendung eines Steuerbescheids in das Ausland, dazu bereits Fußnote 75 auf S. 449, dürfte in der Eingriffsintensität aber sogar noch darüber hinausgehen.

¹⁵⁵ Zu den Praxiserwägungen beim Datenzugriff bereits Gliederungspunkt E. I. 1. c) ff) auf S. 448.

regelmäßig um die vorzugswürdige Handlungsoption zur Überprüfung der digitalen Datenbestände handeln.

*ee) Einwilligung im Rahmen von
international koordinierten Außenprüfungen*

Da die vorstehend herausgearbeiteten Einschränkungen für einen Z1- und Z2-Datenzugriff immer unter dem Vorbehalt stehen, dass der ausländische Staat, auf dessen Gebiet die Datenspeicherung erfolgt, nicht in einen Datenzugriff einwilligt, ist zu prüfen, ob sich aus den Regelungen für zwischen den Staaten koordinierte Prüfungsmaßnahmen eine solche Einwilligung ableiten lässt und wie weit diese Einwilligung reicht.

Dabei ist unter dem Oberbegriff der koordinierten Prüfungsmaßnahmen zwischen gleichzeitigen Außenprüfungen, die auch als Simultanprüfungen bezeichnet werden, und gemeinsamen Außenprüfungen, die in der internationalen Terminologie auch Joint Audits genannt werden, zu unterscheiden.¹⁵⁶ Von gleichzeitigen Außenprüfungen kann gesprochen werden, wenn die Finanzbehörden mindestens zweier Staaten nach ihrem jeweils nationalen Recht parallel je eine eigene Prüfung eines Steuerpflichtigen unter Koordination von Prüfungszeitraum und -inhalt durchführen und, im Anschluss daran, die Prüfungsergebnisse austauschen.¹⁵⁷ Demgegenüber ist unter einer gemeinsamen Außenprüfung eine (einheitliche) Prüfung zu verstehen, bei der Prüfern eines ausländischen Staates aktive¹⁵⁸ Prüfungsrechte auch außerhalb des eigenen Hoheitsgebiets zukommen.¹⁵⁹

¹⁵⁶ Merkblatt des BMF vom 6. 1. 2017 – V B 6-S 1315/16/10016:002 über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete, abgedruckt in BStBl. I 2017, 89, 90, dort Gliederungspunkt 1.1.

¹⁵⁷ *Sassmann*, in: Vögele/Borstell/Bernhardt, Verrechnungspreise, Kapitel E, Rn. 354.

¹⁵⁸ BMF vom 6. 1. 2017 – V B 6-S 1315/16/10016:002, abgedruckt in BStBl. I 2017, 89, 91, sieht dagegen unter Gliederungspunkt 2.2.2 auch passive Prüfungsrechte vom Begriff der gemeinsamen Außenprüfung erfasst, weshalb dort der Begriff der Simultanprüfungen entsprechend enger verstanden wird. Mit einem solchen Begriffsverständnis wohl auch *Bichler*, ISR 2019, 224, 225.

¹⁵⁹ So auch *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, Rn. 25.57. Das Begriffsverständnis weicht hinsichtlich der Frage der Verselbstständigung und der aktiven/passiven Prüfungsrechte teilweise voneinander ab. So weist etwa *Hendricks*, Joint Audits und Abkommensrecht, Rn. 3, 12 darauf hin, dass nach dem OECD-Konzept die Verfahrensherrschaft eines bestimmten Staates vermieden werden soll. Wohl auch deshalb führt *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, Vor § 193 AO, Rn. 44 aus, dass es sich nach dem derzeitigen Rechtszustand noch nicht um „gemeinsame“ Außenprüfungen mehrerer Staaten, sondern noch immer um einzelne Prüfungen in den jeweiligen Staaten handele.

(1) Gleichzeitige Außenprüfungen und passive Prüfungsrechte

Die Rechtsgrundlage¹⁶⁰ für gleichzeitige Außenprüfungen mit einem anschließenden Informationsaustausch oder passive Prüfungsrechte können zwischen Mitgliedstaaten der Union die Art. 11 Abs. 1, Art. 12 Richtlinie 2011/16/EU¹⁶¹ in der jeweils nationalen Umsetzung¹⁶² und im Verhältnis zu anderen Staaten etwa¹⁶³ die Art. 8 f. Amtshilfeübereinkommen¹⁶⁴ bilden. Nach Art. 12 der Richtlinie 2011/16/EU können zwei oder mehr Mitgliedstaaten vereinbaren, jeweils in ihrem Hoheitsgebiet gleichzeitige Prüfungen einer oder mehrerer Personen von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse durchzuführen, um die dabei erlangten Informationen auszutauschen. In identischer Zweckrichtung sieht Art. 8 Amtshilfeübereinkommen vor, dass zwei oder mehr Vertragsparteien einander konsultieren können, um zu vereinbaren, gleichzeitig im jeweils eigenen Hoheitsgebiet die steuerlichen Verhältnisse einer oder mehrerer Personen, an denen sie ein gemeinsames oder ergänzendes Interesse haben, zu prüfen, um die auf diesem Wege gewonnenen sachdienlichen Informationen auszutauschen. Darüber hinaus sieht Art. 11 Abs. 1 UAbs. 1 der Richtlinie 2011/16/EU ein passives Anwesenheitsrecht¹⁶⁵ von Bediensteten der ersuchenden Behörde vor, die auf Grundlage einer vorherigen Vereinbarung bei behördlichen Ermittlungen im Hoheitsgebiet des ersuchten Mitgliedstaats zugegen sein dürfen. Im Rahmen dieses passiven Anwesenheitsrechts regelt Art. 11 Abs. 1 UAbs. 2 der Richtlinie 2011/16/EU, dass, falls erbetene Informationen in Unterlagen enthalten sind, zu denen die Bediensteten der ersuchten Behörde Zugang haben, diese Informationen den Bediensteten der ersuchenden Behörde als Kopien ausgehändigt werden. Damit haben die Bediensteten der ersuchenden Behörde zwar ein Zugangsrecht, aber keine eigenen Ermittlungsbefug-

¹⁶⁰ Die eigentliche Rechtsgrundlage für den Eingriff bildet weiterhin das nationale Recht des jeweiligen Staates. Für die deutschen Finanzbehörden sind also die §§ 193 ff. AO als Ermächtigungsgrundlage für die Außenprüfung und die §§ 117 ff. AO für den anschließenden Informationsaustausch heranzuziehen.

¹⁶¹ Richtlinie 2011/16/EU, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 64 vom 11.3.2011, S. 1 ff.

¹⁶² In Deutschland wurde die Richtlinie im EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) vom 26.6.2013, abgedruckt in BGBl. I 2013, 1809 ff., das zuletzt durch Art. 4 des Gesetzes vom 21.12.2019, abgedruckt in BGBl. I 2019, 2875, 2883 f., geändert worden ist, umgesetzt.

¹⁶³ *Hendricks*, Joint Audits und Abkommensrecht, Rn. 11 verweist auf weitere Normierungen für passive Prüfungsrechte etwa in Art. 5 Abs. 3 Rechtshilfeabkommen mit Österreich, abgedruckt in BGBl. II 1955, 833, 834, rechte Spalte, und sogar schon in Art. 8 Abs. 3 Rechtshilfeabkommen mit Finnland, abgedruckt in RGBl. II 1936, 28, 39, linke Spalte.

¹⁶⁴ Gesetz zu dem Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen) vom 16.07.2015, abgedruckt in BGBl. II 2015, 966, 972 f.

¹⁶⁵ Zu diesem schon in der EG-Amtshilfe richtlinie vorgesehenen Recht *Schaumburg*, DStR 2002, 829, 837.

nisse.¹⁶⁶ Selbiges gilt für Art. 9 Abs. 1 Amtshilfeübereinkommen, der ebenfalls vorsieht, dass die zuständige Behörde des ersuchten Staates gestatten kann, dass die Vertreter der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates während des relevanten Teils einer Steuerprüfung im ersuchten Staat anwesend sind. Damit zeigt sich schon, dass jeglicher Datenzugriff der deutschen Finanzbehörden im Rahmen eines passiven Prüfungsrechts ausscheiden muss. Vielmehr führt der Weg in diesen Konstellationen immer über die Amtshilfe durch die ausländischen Behörden, welche die Ermittlungsmaßnahmen selbst vornehmen und die gewonnenen Erkenntnisse an die deutschen Finanzbehörden weitergeben.

(2) Gemeinsame Außenprüfungen und aktive Prüfungsrechte (Joint Audits)

Im Hinblick auf gemeinsame Außenprüfungen und aktive Prüfungsrechte ist zwischen Mitgliedstaaten der Union an Art. 11 Abs. 2 Richtlinie 2011/16/EU oder im Verhältnis zu anderen Staaten etwa an Art. 6 Abs. 1 MA-InfAust¹⁶⁷ beziehungsweise deren Umsetzung in den konkreten Tax Information Exchange Agreements (TIEA)¹⁶⁸ zu denken. So erlaubt Art. 11 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16/EU unter qualifizierten Voraussetzungen¹⁶⁹, dass Bedienstete der ersuchenden Behörde Einzelpersonen befragen und Aufzeichnungen prüfen dürfen.¹⁷⁰ Dieses Recht, Aufzeichnungen zu prüfen, kann auch die Einwilligung in einen Datenzugriff umfassen. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass durch die im Wortlaut vorgesehene systematische Rückanknüpfung an Art. 11 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16/EU eine individuelle Vereinbarung mit der ersuchten Behörde erforderlich ist, die einen entsprechenden Zugriff gestattet. Folglich lässt sich aus der Vorschrift kein abstrakt-generelles Zugriffsrecht unabhängig von einem konkreten Prüfungsfall ableiten. Überdies sieht Art. 11 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16/EU vor, dass der Eingriff nach den Rechtsvorschriften des ersuchten Mitgliedstaats zulässig sein muss. Damit ergibt sich eine Kumulation der Eingriffsanforderungen. Denn der Datenzugriff muss dann sowohl nach deutschem Recht als auch nach dem Recht des jeweils anderen Staates erlaubt sein.¹⁷¹ Sollte das ausländische Recht also engere Grenzen für die Ermitt-

¹⁶⁶ Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 117 AO, Rn. 111.

¹⁶⁷ OECD-Musterabkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen (MA-InfAust).

¹⁶⁸ Eine aktuelle Liste der von Deutschland abgeschlossenen zwischenstaatlichen TIEA-Abkommen findet sich bei BMF vom 15. 1. 2020, IV B 2-S 1301/07/10017–11, abgedruckt in BStBl. I 2020, 162, 166, dort Nr. 4.

¹⁶⁹ Zu den weitergehenden Voraussetzungen dieses aktiven Teilnahmerechts siehe *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, Rn. 25.55, 25.57.

¹⁷⁰ Kritisch hinsichtlich einer ausreichenden Rechtsgrundlage für Joint Audits *Pschierl/Kallina*, ISR 2019, 239, 241, die darauf hinweisen, dass Art. 11 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16/EU zwar keine Hoheitsrechte übertrage, dass damit aber zumindest eine Annäherung an die Prüfungsrechte inländischer Prüfer erreicht werde.

¹⁷¹ In BMF vom 6. 1. 2017 – V B 6-S 1315/16/10016:002, abgedruckt in BStBl. I 2017, 89, 91, heißt es unter Gliederungspunkt 2.2.4 etwas missverständlich, dass den in das Ausland

lungsmaßnahme vorsehen, sind auch die Prüfer der deutschen Finanzbehörde an diese Grenzen gebunden.¹⁷² Als weitere Einschränkung ist zu beachten, dass der Wortlaut des Art. 11 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16/EU ausdrücklich vorsieht, dass nur Bedienstete der ersuchenden Behörde, die bei behördlichen Ermittlungen zugegen sind, Aufzeichnungen prüfen dürfen. Nach diesem klaren Wortlaut muss daher ein Fernzugriff vom Inland auf im Ausland belegene Datenbestände ausscheiden.

Gleichgelagerte Erwägungen müssen für auf Art. 6 Abs. 1 MA-InfAust basierende zwischenstaatliche Abkommen gelten. Nach Art. 6 Abs. 1 S. 1 MA-InfAust kann eine Vertragspartei den Vertretern der zuständigen Behörde der anderen Vertragspartei mit schriftlicher Einwilligung der betroffenen Personen die Einreise in ihr Gebiet zur Befragung natürlicher Personen und Prüfung von Unterlagen gestatten. Dabei käme es in Betracht, die Ermächtigung zur Prüfung von Unterlagen als eine Einwilligung des betroffenen Staates in den Datenzugriff zu qualifizieren. Auch insofern ergibt sich aber kein abstrakt-generelles Zugriffsrecht, sondern nur eine einzelfallbezogene Option, die von der Zustimmung der zuständigen Behörde des ausländischen Staates abhängt. Dies zeigt sich bei systematischer Auslegung an Art. 6 Abs. 1 S. 2 MA-InfAust, der eine Verpflichtung der ersuchenden Behörde vorsieht, die zuständige Behörde im Zielstaat über Zeit und Ort des Treffens mit den zu befragenden Personen zu informieren. Dies verdeutlicht, dass es sich um jeweils einzelfallbezogene Einwilligungen handelt. Auch der Sinn und Zweck der Informationspflicht, die Dispositionsbefugnis des ersuchten Staates zu schützen,¹⁷³ spricht für eine einzelfallbezogene Anwendung. Für die Frage, ob ein Datenzugriff vom Inland aus möglich ist, lässt sich dies im Gegensatz zu Art. 11 Abs. 2 Richtlinie 2011/16/EU bei Art. 6 Abs. 1 S. 1 MA-InfAust zwar nicht eindeutig aus dem Wortlaut der Vorschrift entnehmen. Eine Verknüpfung zwischen einer Ortsanwesenheit im Ausland und einer Prüfung von Unterlagen lässt sich aber ebenfalls über eine systematische Auslegung zu Art. 6 Abs. 1 S. 2 MA-InfAust herstellen. Dass danach nur über Zeit und Ort des Treffens mit den zu befragenden Personen zu informieren ist und keine weiteren Informationspflichten für die Prüfung der Unterlagen vorgesehen sind, deutet darauf hin, dass es sich bei der Befragung der Personen und der Prüfung der Unterlagen um einen einheitlichen Vorgang auf dem Gebiet des anderen Vertragsstaates handeln muss. Mithin ist auch diese Norm nur für einen Datenzugriff vor Ort geeignet, der die Einwilligung der betroffenen Person und des ausländischen Staates im konkreten Einzelfall voraussetzt.

Im Ergebnis lassen sich im Rahmen gemeinsamer Außenprüfungen zwar durchaus Vorschriften finden, auf deren Grundlage eine Einwilligung des auslän-

entsandten Bediensteten dort nur die Befugnisse zustehen, welche sich nach dem deutschen Recht „und“ dem nationalen Recht des ersuchten Staates ergeben.

¹⁷² *Eisgruber/Oertel*, ISR 2017, 270, 274 sprechen von einem „doppelten Filter“. Dazu, dass diese Voraussetzung auf praktischer Ebene ein zentrales Problem darstellt, noch Gliederungspunkt F. I. 4. d) bb) (4) (b) auf S. 556.

¹⁷³ Mit diesem teleologischen Verständnis wohl auch *Hendricks*, Joint Audits und Abkommensrecht, Rn. 12.

dischen Staates beziehungsweise von dessen Behörden ergehen kann, jedoch handelt es sich dabei immer um einzelfallbezogene Einwilligungen, die nur einen Datenzugriff vor Ort im Ausland erlauben. Eine generelle Einwilligung, etwa auch für einen Datenfernzugriff vom Inland auf im Ausland belegene Datenbestände, ist mit den geprüften Rechtsgrundlagen nicht verbunden.

*ff) Weitergehende Einwilligung für § 146 Abs. 2a S. 2 AO
aus dem Unionsrecht*

Weiterhin könnte man erwägen, ob sich eine generelle Einwilligung zum Datenzugriff im Anwendungsbereich des neuen § 146 Abs. 2a AO aus unionsrechtlichen Vorschriften, wie der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie oder der sogenannten Free Flow of Data-Verordnung, ableiten lässt. Für die Entfaltung dieses Gedankenganges ist als Ausgangspunkt festzuhalten, dass der Grundsatz der Gebietshoheit auch im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union gilt, so dass etwa Online-Durchsuchungen auf Servern im EU-Ausland grundsätzlich unzulässig sind und stattdessen auf das Instrument der Amtshilfe durch die zuständigen Behörden vor Ort zurückgegriffen werden muss.¹⁷⁴

(1) Einwilligung aus Art. 249 MwStSystRL

Eine implizite Einwilligung für einen Datenzugriff in anderen Mitgliedstaaten lässt sich aus Art. 249 MwStSystRL herauslesen. So sieht Art. 245 Abs. 1 MwStSystRL vor, dass der Steuerpflichtige den Aufbewahrungsort für umsatzsteuerliche Rechnungen grundsätzlich frei bestimmen kann. Demgegenüber erlaubt Art. 245 Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL den Mitgliedstaaten, dieses Recht bei in ihrem Gebiet ansässigen Steuerpflichtigen für Rechnungen in Papierform einzuschränken und im Falle einer elektronischen Aufbewahrung einen vollständigen Online-Zugriff auf die Unterlagen zu fordern.¹⁷⁵ Damit korrespondierend räumt Art. 249 MwStSystRL den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, zu Kontrollzwecken das Recht ein, Zugriff auf diese Rechnungen zu nehmen sowie diese herunterzuladen und zu verwenden. Die Durchführung eines solchen Zugriffsrechts ist aber nur möglich, wenn der andere Staat sich mit einem entsprechenden Online-Zugriff einverstanden erklärt. Bei genauer Betrachtung enthält Art. 249 MwStSystRL damit eine völkerrechtliche Grundlage für einen staatenübergreifenden Online-Zugriff.¹⁷⁶ Denn für den anderen Mitgliedstaat, in dem die Rechnungen gespeichert werden, muss durch die Norm eine entsprechende Einwilligung zum Zugriff fingiert werden, damit die angeordnete Zugriffsmöglichkeit des Ansässigkeitsstaates völkerrechtskonform ist.

¹⁷⁴ *Schaumburg*, in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 22.1.

¹⁷⁵ Zur deutschen Umsetzung in § 14b Abs. 2 S. 2 UStG Gliederungspunkt C. I. 1. e) bb) (1) (b) auf S. 217.

¹⁷⁶ *Widmann*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG-Kommentar, § 14b UStG, Rn. 41.

Der Schwachpunkt bei der Annahme einer fingierten Einwilligung aus Art. 249 MwStSystRL, die auch für § 146 Abs. 2a S. 2 AO wirken könnte, liegt aber darin, dass § 146 Abs. 2a AO von der vorrangigen Sonderregelung in § 14b UStG verdrängt wird.¹⁷⁷ Deshalb findet § 146 Abs. 2a AO auf Rechnungen i. S. d. § 14 Abs. 1 S. 1 UStG schon keine Anwendung. Selbst wenn man zumindest hinsichtlich des Datenzugriffsrechts auf Grund der Verweisung von § 146 Abs. 2a S. 2 AO auf § 27b Abs. 2 S. 3 UStG nicht von einer Verdrängung durch § 14b UStG ausgehen würde, so sieht Art. 249 MwStSystRL nur das Recht vor, „Zugriff auf diese Rechnungen“ zu erhalten, sodass die Vorschrift spiegelbildlich auch nur eine völkerrechtliche Duldungspflicht im Hinblick auf einen Zugriff auf ebendiese Datenbestände enthalten kann.

In Betracht käme also allenfalls eine analoge Anwendung beziehungsweise die Annahme einer Erweiterung dieser Einwilligung. Diese Erwägung ließe sich damit begründen, dass es sich ohnehin um oft identische Datenbestände handeln dürfte, die schwer voneinander zu trennen sind. Regelmäßig dürften die von § 14 UStG und die von § 146 Abs. 2a AO betroffenen Datenbestände sogar im selben Teil des Datenverarbeitungssystems abgelegt sein, sodass bei rein äußerlicher Betrachtung kaum ein Unterschied zu erkennen wäre. Rechtsdogmatisch erscheint die analoge Anwendung einer solchen völkerrechtlich wirkenden Einwilligung aber bedenklich. Zumal schon keine Regelungslücke vorliegt, wenn sich eine solche Einwilligung noch anders herleiten ließe.

(2) Einwilligung aus Art. 5 Abs. 1 S. 2 FfOD-VO

In Betracht käme die Annahme einer fingierten Einwilligung aus Art. 5 Abs. 1 S. 2 FfOD-VO¹⁷⁸ vom 14. 11. 2018.¹⁷⁹ Nach Art. 1 FfOD-VO zielt die Verordnung darauf ab, den freien Verkehr von Daten, die keine personenbezogenen Daten sind, in der Union zu gewährleisten, indem sie Vorschriften über Datenlokalisierungsaufgaben, die Verfügbarkeit von Daten für zuständige Behörden und die Übertragung von Daten für berufliche Nutzer festlegt. Dafür erklärt Art. 4 Abs. 1 FfOD-VO mitgliedstaatliche Datenlokalisierungsaufgaben grundsätzlich für unzulässig. Der deutsche Gesetzgeber hat in der Gesetzesbegründung¹⁸⁰ zur Reform des § 146 Abs. 2a AO durch das Jahressteuergesetz 2020 ebendiese Verordnung ausdrücklich

¹⁷⁷ Zum systematischen Verhältnis dieser Normen siehe schon Gliederungspunkt C. I. 1. e) cc) auf S. 218.

¹⁷⁸ Sogenannte „Free Flow of Data“-Verordnung 2018/1807/EU, hier abgekürzt als FfOD-VO, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 303/59 vom 28. 11. 2018.

¹⁷⁹ Mit dem Hinweis der Erweiterung der Datenzugriffsmöglichkeiten durch diese Norm auch *Conrad/Redeker*, in: Auer-Reinsdorff/Conrad, Handbuch IT- und Datenschutzrecht, § 22, Rn. 232. Andere Ansicht *Wargowske/Werner*, beck.digitax 2020, 66, 69, die davon ausgehen, dass die Verordnung kein Zugriffsrecht für Behörden auf Datenbestände in anderen Mitgliedstaaten schaffe.

¹⁸⁰ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 19/22850, S. 161.

als Anlass für die gesonderte Behandlung von Verlagerungen der elektronischen Buchführung innerhalb der Union benannt.

Nach dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 S. 1 FFoD-VO lässt die Verordnung die Befugnisse der zuständigen Behörden, zur Erfüllung ihrer amtlichen Pflichten, Zugang zu Daten zu verlangen oder zu erhalten, unberührt. In dem nachfolgenden Satz ist dann geregelt, dass der Zugang zuständiger Behörden zu Daten nicht mit der Begründung verweigert werden darf, dass die Daten in einem anderen Mitgliedstaat verarbeitet werden. Bei dieser Formulierung bleibt allein aus der Wortlautauslegung unklar, ob sich das Verbot der Zugangsverweigerung an den Nutzer der Datenverarbeitungsdienste i. S. d. Art. 3 Nr. 7 FFoD-VO, den Diensteanbieter i. S. d. Art. 3 Nr. 4 FFoD-VO, an die Mitgliedstaaten oder sogar an alle diese Akteure richtet. Für die Frage einer völkerrechtlichen Duldungspflicht kommt es indes nur darauf an, ob sich die Norm des Art. 5 Abs. 1 S. 2 FFoD-VO zumindest auch an die Mitgliedstaaten richtet.¹⁸¹ Denn in diesem Falle könnte man nach dem soeben schon für Art. 249 MwStSystRL entwickelten Muster aus der unionsrechtlichen Vorgabe einer Zugriffsmöglichkeit eine korrespondierende völkerrechtliche Einwilligung zur Duldung des Zugriffs ableiten.

Dafür, dass sich Art. 5 Abs. 1 S. 2 FFoD-VO an die Mitgliedstaaten richtet, spricht zunächst die Auslegung nach der inneren Systematik des Art. 5 Abs. 1 FFoD-VO. So liegt es nahe, dass das in Art. 5 Abs. 1 S. 1 FFoD-VO angesprochene Zugangsrecht der Behörden des einen Mitgliedstaats mit dem Verbot der Zugangsverweigerung durch einen anderen Mitgliedstaat in einem untrennbaren Verhältnis steht. Zwar könnte man den in Art. 5 Abs. 2 FFoD-VO angesprochenen Verweis auf Amtshilfemöglichkeiten dahingehend verstehen, dass gerade kein eigenes Zugriffsrecht der Mitgliedstaaten normiert werden soll, sondern es beim Grundsatz der Amtshilfe bleiben soll.¹⁸² Jedoch zeigt Art. 5 Abs. 3 FFoD-VO, dass es dabei eher um weitergehende Möglichkeiten, wie etwa die Erlangung des physischen Zugangs zu Räumlichkeiten einer natürlichen oder juristischen Person, gehen dürfte.

Auch die Auslegung nach dem in Art. 1 FFoD-VO genannten Sinn und Zweck der Datenportabilitätsverordnung, die unter anderem die Verfügbarkeit von Daten für zuständige Behörden regeln soll, spricht dafür, dass sich Art. 5 Abs. 1 S. 2 FFoD-VO zumindest auch an die Mitgliedstaaten richtet. Zentral ist insofern noch der Erwägungsgrund 25, der klarstellt, dass natürliche oder juristische Personen, die verpflichtet sind, zuständigen Behörden Daten zur Verfügung zu stellen, solchen Verpflichtungen dadurch nachkommen können, dass sie den zuständigen Behörden einen wirksamen und zeitnahen elektronischen Zugang zu den Daten gewähren und garantieren, und zwar unabhängig von dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Daten

¹⁸¹ Zur Bestimmung des Einwilligungsberechtigten für entsprechende Datenzugriffe auf fremdem Hoheitsgebiet bereits Gliederungspunkt E. I. 3. b) aa) auf S. 456.

¹⁸² Mit diesem Verständnis wohl *Wargowska/Werner*, beck.digitax 2020, 66, 69. Zum Grundsatz der Amtshilfe als Ausgangsüberlegung schon Gliederungspunkt E. I. 3. b) ff) auf S. 469.

verarbeitet werden. Eine solche Verpflichtung zur Zugangsgewährung durch den Nutzer der Datenverarbeitungsdienste i. S. d. Art. 3 Nr. 7 FFoD-VO oder den Diensteanbieter i. S. d. Art. 3 Nr. 4 FFoD-VO ergibt aber überhaupt nur dann einen Sinn, wenn eine fehlende völkerrechtliche Einwilligung den Datenzugriff nicht letztendlich doch hindern würde.

Vor diesem Hintergrund spricht die methodische Auslegung dafür, aus Art. 5 Abs. 1 S. 2 FFoD-VO eine gegenseitige völkerrechtliche Einwilligung der Mitgliedstaaten der Union zu einem entsprechenden Datenzugriff abzuleiten. Die Verordnung gilt gem. Art. 9 S. 2 FFoD-VO seit dem 28. 5. 2019. Verordnungen gelten gem. Art. 288 Abs. 2 S. 2 AEUV unmittelbar in jedem Mitgliedstaat und bedürfen daher keines Umsetzungsaktes.¹⁸³ Folglich fingiert Art. 5 Abs. 1 S. 2 FFoD-VO inzwischen für alle Mitgliedstaaten der Union eine völkerrechtliche Einwilligung für einen uneingeschränkten Datenzugriff i. S. d. § 146 Abs. 2a S. 2 AO. Die herausgearbeiteten Einschränkungen für einen Z1- und Z2-Datenzugriff bestehen mithin nur noch im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2b AO, jedoch nicht mehr für einen Datenzugriff innerhalb der Europäischen Union.

c) Bedeutung des Tatbestandsmerkmals „in vollem Umfang“

Vor dem Hintergrund der zumindest noch im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2b AO bestehenden Restriktionen für einen Datenzugriff der deutschen Finanzbehörden im Ausland ist interessant, dass der Wortlaut in § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO den ausdrücklichen Zusatz enthält, den Datenzugriff „in vollem Umfang“ zu ermöglichen. Daher ist zu untersuchen, wie dieses Tatbestandsmerkmal auszulegen ist.

aa) Keine Überschreitung der völkerrechtlichen Grundsätze durch nationales Recht

Zunächst könnte man auf den Gedanken kommen, dass der nationale Gesetzgeber sich durch die Einfügung des Zusatzes „in vollem Umfang“ unter Umständen über die völkerrechtlichen Vorgaben hinwegsetzen wollte beziehungsweise diese zu überschreiben versuchte.

Insofern drängt sich eine Parallele zum sogenannten „Treaty Override“ auf. Der Fachterminus bezeichnet im Allgemeinen den nachträglichen Erlass von innerstaatlichen Regelungen durch den nationalen Gesetzgeber, welche im Widerspruch zu einem bestehenden völkerrechtlichen Abkommen stehen und damit zu einer einseitigen Änderung oder Aufhebung der Abkommensvorschriften führen.¹⁸⁴ Das

¹⁸³ Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar, Art. 288 AEUV, Rn. 20.

¹⁸⁴ Mit leicht abweichenden Definitionen Fey, in: Alber/Arendt/Faber/Fey/Golombek/et al., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stichwort: Treaty Override, Rn. 1; Gosch, IStR 2008, 413 f.; Schwenke, in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 MA, Rn. 12.

Bundesverfassungsgericht erblickt in einem solchen Vorgehen zwar einen völkerrechtswidrigen Rechtsakt, stuft es aber gleichwohl als verfassungskonform ein, weil völkerrechtliche Verträge in der nationalen Normenhierarchie gem. Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG im Rang eines einfachen (Bundes-)Gesetzes stehen und folglich der allgemeinen lex-posterior-Regel unterliegen.¹⁸⁵ Dementsprechend kann die Abkommensregel im Rang eines einfachen Bundesgesetzes durch ein späteres einfaches Bundesgesetz geändert oder aufgehoben werden. In der Entscheidung betont das Gericht ausdrücklich, dass völkerrechtlichen Verträgen grundsätzlich¹⁸⁶ kein Übergesetzes- oder gar Verfassungsrang zukommt.¹⁸⁷

Genau darin liegt jedoch der zentrale Unterschied zu der hier untersuchten Konstellation. Während völkerrechtliche Verträge nach Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG im Rang eines einfachen Gesetzes stehen, handelt es sich beim Grundsatz der Gebietshoheit um eine allgemeine Regel des Völkerrechts, der nach Art. 25 S. 2 GG ein Vorrang vor den (einfachen) Gesetzen zukommt.¹⁸⁸ Eine wirksame Verdrängung durch eine nachträgliche Rechtsetzung würde nach der lex-posterior-Regel aber nur dann in Betracht kommen, wenn die jüngere Regelung gleichen¹⁸⁹ Ranges ist.¹⁹⁰ Dementsprechend wäre es durch eine Anordnung in der einfachgesetzlichen Norm des § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO auf Grund der verfassungsrechtlichen Hierarchisierung nach Art. 25 S. 2 GG schon überhaupt nicht möglich, den völkerrechtlichen Grundsatz der Gebietshoheit zu überschreiben und damit das Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung auf einen diesem Grundsatz widersprechenden Umfang auszuweiten.

bb) Nationalstaatliche Vorgaben des ausländischen Staates

In Betracht gezogen wird weiterhin, das Tatbestandsmerkmal „in vollem Umfang“ so auszulegen, dass damit Vorschriften des jeweiligen Staates gemeint sind, in den die elektronische Buchführung verlagert werden soll, die einem digitalen Datenzugriff der deutschen Finanzbehörden auf im Ausland belegene Server entgegenstehen.¹⁹¹

¹⁸⁵ BVerfG vom 15.12.2015, Az. 2 BvL 1/12, ECLI:DE:BVerfG:2015:ls20151215. 2bvl000112, Rn. 33 ff., 49 ff.

¹⁸⁶ Ausnahmen können sich etwa aus spezielleren Öffnungsklauseln nach Art. 23 GG bis Art. 25 GG ergeben.

¹⁸⁷ BVerfG vom 15.12.2015, Az. 2 BvL 1/12, ECLI:DE:BVerfG:2015:ls20151215. 2bvl000112, Rn. 45.

¹⁸⁸ Zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 25 GG zur Einhaltung des Grundsatzes der Gebietshoheit durch den deutschen Gesetzgeber bereits Gliederungspunkt E. I. 2. b) auf S. 453.

¹⁸⁹ Ein Vorrang ist auch bei höherrangigem Recht möglich, jedoch handelt es sich bei dogmatischer Betrachtung dann nicht um einen Anwendungsfall der lex-posterior-Regel.

¹⁹⁰ Wank, Juristische Methodenlehre, § 5, Rn. 163 ff.

¹⁹¹ So Hannig, NWB 2013, 3604, 3607; Märtens, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 57.

Zu denken wäre insbesondere an ausländische Sanktionsnormen wie beispielsweise Art. 271 Nr. 1 StGB-Schweiz.¹⁹² Nach dieser Vorschrift wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wer auf schweizerischem Gebiet ohne Bewilligung für einen fremden Staat Handlungen vornimmt, die einer Behörde oder einem Beamten zukommen, wer solche Handlungen für eine ausländische Partei oder eine andere Organisation des Auslands vornimmt oder wer solchen Handlungen Vorschub leistet. Die Regelung richtet sich gegen die Ausübung einer fremden Staatsgewalt auf dem Hoheitsgebiet der Schweiz und verfolgt damit den Sinn und Zweck, die Souveränität und das Machtmonopol des Staates zu schützen.¹⁹³

Mit der Bezugnahme auf den Souveränitätsschutz des Staates ergibt sich allerdings eine gleichgelagerte Problematik zum bereits aus dem Völkerrecht abgeleiteten Grundsatz der Gebietshoheit. Eine dahingehende Auslegung, dass der deutsche Steuergesetzgeber durch das Tatbestandsmerkmal „in vollem Umfang“ nur eine Verlagerung in Staaten erlauben wollte, in denen diese völkerrechtlichen Grundsätze nicht auch gleichzeitig auf (einfach-)gesetzlicher Ebene in der ausländischen Rechtsordnung verankert sind und deshalb im jeweiligen Staat keine Sanktion für den Völkerrechtsverstoß droht, scheint jedoch keine völkerrechtskonforme und damit auf Grund der Vorgaben des Art. 25 GG¹⁹⁴ auch keine verfassungskonforme Auslegung der Norm darzustellen.

cc) Historischer Ursprung des Tatbestandsmerkmals „in vollem Umfang“

Auf der Suche nach der Bedeutung des Tatbestandsmerkmals „in vollem Umfang“ lohnt ein Blick in die Entstehungsgeschichte des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO. So sah § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 AO i. d. F. JStG 2009 als Bewilligungsvoraussetzung für eine Verlagerung der elektronischen Buchführung noch ein Zustimmungserfordernis der zuständigen Stelle des Staates, in den die elektronischen Bücher und Aufzeichnungen verlagert werden sollten, vor. Dieses Zustimmungserfordernis hielt der Gesetzgeber bei der erstmaligen Einführung der Vorschrift ausweislich der Gesetzesbegründung noch für erforderlich, „da der Datenzugriff i. S. d. § 147 Abs. 6 AO durch die deutsche Finanzverwaltung auf einen im Ausland befindlichen Server als hoheitlicher Eingriff eine Verletzung fremder Hoheitsrechte darstellt“¹⁹⁵. Insofern erschien es nur konsequent, dass die Vorschrift in § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 4 AO i. d. F.

¹⁹² Mit dem Hinweis auf Art. 271 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs Hannig, NWB 2013, 3604, 3608.

¹⁹³ Grieder, DSJV-Regionaltagung in Basel vom 1.3.2016, abrufbar unter: <https://bit.ly/2FYmi47>, zuletzt abgerufen am 21.1.2021.

¹⁹⁴ Zu den im Hinblick auf die völkerrechtskonforme Gestaltung der innerstaatlichen Rechtsordnung bestehenden Vorgaben des BVerfG bereits Gliederungspunkt E. I. 2. b) auf S. 453.

¹⁹⁵ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 81, linke Spalte.

JStG 2009 als korrespondierende Bewilligungsvoraussetzung vorsah, dass „der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 [AO] in vollem Umfang möglich ist“.

Schon ein Jahr später wurde mit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2010¹⁹⁶ das Zustimmungserfordernis aus § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 AO i. d. F. JStG 2009 ersatzlos abgeschafft.¹⁹⁷ Gleichzeitig wurde die Voraussetzung aus § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 4 AO i. d. F. JStG 2009 jedoch unverändert in § 146 Abs. 2a S. 2 Nr. 3 AO i. d. F. JStG 2010 verschoben und damit das Tatbestandsmerkmal „in vollem Umfang“ in die Neuregelung übernommen. Auf den ersten Blick könnte auch dieser Aspekt die Annahme rechtfertigen, dass sich der deutsche Gesetzgeber über ein entsprechendes Zustimmungserfordernis des ausländischen Staates hinwegsetzen wollte, also bewusst völkerrechtliche Vorgaben zu überschreiben versuchte.¹⁹⁸ Schließlich erscheint die Annahme, dass sich die völkerrechtliche Bewertung des Gesetzgebers schon ein Jahr später geändert haben könnte,¹⁹⁹ eher zweifelhaft. Richtigerweise dürfte die Reform nicht durch eine Neubewertung der völkerrechtlichen Lage, sondern eher durch Praktikabilitätsabwägungen²⁰⁰ motiviert gewesen sein. So wurde vielfach kritisiert, dass in der Praxis keine zuständige Stelle von ausländischen Staaten benannt und nur in wenigen Fällen eine entsprechende Zustimmung erteilt werde.²⁰¹ Dementsprechend erwies sich die Vorlage einer solchen Zustimmung als kaum überwindbare Hürde. Da durch die Aufhebung des § 146 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 AO i. d. F. JStG 2009 das Zustimmungserfordernis der zuständigen Stelle des ausländischen Staates als Bewilligungsvoraussetzung deshalb vollständig abgeschafft wurde,²⁰² hat das korrespondierende Tatbestandsmerkmal des Datenzugriffs „in vollem Umfang“ schon mit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2010 seinen eigentlichen Sinn verloren.

Insofern könnte man sich allerdings fragen, warum bei der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 in dem neu eingefügten § 146 Abs. 2a S. 2 AO ebenfalls von einer Ermöglichung des Datenzugriffs „in vollem Umfang“ die Rede ist. Dies dürfte dem Umstand geschuldet sein, dass ein Auseinanderfallen von § 146 Abs. 2a AO und § 146 Abs. 2b AO vermieden werden sollte. Schließlich hätte eine Einfügung ohne den Zusatz „in vollem Umfang“ bei systematischer Auslegung darauf hingedeutet, dass bei Verlagerungen innerhalb der Europäischen Union nach § 146 Abs. 2a AO

¹⁹⁶ BGBl. I 2010, 1768, 1793, linke Spalte.

¹⁹⁷ Hörster, NWB 2010, 4260, 4266; Koops/Kossmann, DB 2010, 40, 41.

¹⁹⁸ Dass dies aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht möglich ist, wurde bereits unter Gliederungspunkt E. I. 3. c) aa) auf S. 472 dargestellt.

¹⁹⁹ In der Begründung zum JStG 2010 findet sich keine Angabe des Grundes, weshalb der Gesetzgeber auf das Zustimmungserfordernis verzichtet hat, siehe Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 17/2249, S. 87.

²⁰⁰ Ausführlich zu diesem Reformziel bereits Gliederungspunkt B. II. 2. auf S. 86.

²⁰¹ Siehe etwa Nacke, StuB 2009, 87, 95, der dazu plakativ die Frage stellt, wer überhaupt die „zuständige“ ausländische Stelle sei; ebenso stellten Lange/Rengier, DB 2009, 1256, 1259 fest, dass die Zustimmung deshalb kaum zu erlangen sein wird.

²⁰² Märtens, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 57.

sogar geringe Anforderungen an die Datenzugriffsmöglichkeit zu stellen gewesen wären. Dies widerspräche jedoch nicht nur den weitergehenden Zugriffsmöglichkeiten innerhalb der Union,²⁰³ sondern wäre zudem vor dem Hintergrund der von Art. 3 Abs. 1 GG vorgeschriebenen Gleichheit im Ermittlungsergebnis²⁰⁴ schwer zu rechtfertigen. Umgekehrt könnte man sich noch die Frage stellen, warum der Gesetzgeber mit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 nicht gänzlich auf das Tatbestandsmerkmal „in vollem Umfang“ verzichtet hat. Dann wäre allerdings zu befürchten gewesen, dass gestützt auf eine historisch-genetische Auslegung eine Auseinandersetzung darüber beginnt, ob der Gesetzgeber nunmehr nur noch eine eingeschränkte Datenzugriffsmöglichkeit im Rahmen des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO wünscht.

*dd) Anknüpfung des Tatbestandsmerkmals
an den inhaltlichen Umfang der Daten*

Alle vorstehenden Erwägungen führen zur Beantwortung der Frage, wie das Tatbestandsmerkmal „in vollem Umfang“ nach der heutigen Rechtslage ausgelegt werden kann. Insofern dürfte es zumindest im Rahmen des § 146 Abs. 2b AO kaum möglich sein, dass das Tatbestandsmerkmal als Ermöglichung eines Z1- bis Z3-Datenzugriffs auszulegen. Denn dann würde es sich um eine nahezu unerfüllbare Restriktion handeln, welche sich weder mit dem Sinn und Zweck²⁰⁵ der Vorschrift noch mit ihrer Entstehungsgeschichte²⁰⁶ vereinbaren ließe.

Zutreffend wird von Drüen²⁰⁷ ausgeführt, dass „an das Tatbestandsmerkmal ‚in vollem Umfang‘ wegen der gesetzlichen Offenheit der Pflichten beim sog. Datenzugriff [...] keine übersteigerten Anforderungen gestellt werden [dürfen]“. Diese Offenheit zeigt sich vor allem im Auswahlermessen, welches der Finanzverwaltung hinsichtlich der konkreten Zugriffsart²⁰⁸ eingeräumt wird. Insofern bietet sich vor dem völkerrechtlichen Hintergrund die Auslegung an, das Tatbestandsmerkmal „in vollem Umfang“ nicht auf die Ermöglichung aller Zugriffsarten, sondern nur auf die erfassten Datenbestände und die eingeschlossenen Systeme zu beziehen. Folglich wird durch das Tatbestandsmerkmal klargestellt, dass die Finanzbehörde auch bei

²⁰³ Zur Einwilligung zum Datenzugriff aus dem Unionsrecht schon Gliederungspunkt E. I. 3. b) ff) auf S. 469.

²⁰⁴ Dazu sogleich noch Gliederungspunkt E. I. 4. auf S. 477.

²⁰⁵ Zur allgemeinen Zielsetzung der Regelung schon Gliederungspunkt C. I. 3. b) auf S. 225.

²⁰⁶ Dazu soeben schon Gliederungspunkt E. I. 3. c) cc) auf S. 474.

²⁰⁷ Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 46a führt zwar auch aus, dass die von der Finanzverwaltung angenommenen Zugriffsumfänge und -intensitäten teilweise nicht vom Gesetz gedeckt seien, geht dabei aber nicht auf den Internationalisierungsaspekt sowie auf damit im Zusammenhang stehende Restriktionen des Datenzugriffs ein.

²⁰⁸ Zu Zugriffsarten und Ermessen der Finanzverwaltung bereits Gliederungspunkt E. I. 1. c) auf S. 441.

einer elektronischen Auslandsbuchführung einen dem Umfang nach uneingeschränkten Zugriff ebenfalls auf Vor- und Nebensysteme²⁰⁹ sowie auf alle von der Verweisung erfassten Datenbestände²¹⁰ verlangen kann, selbst wenn dieser Zugriff unter Umständen „nur“ in der Art eines Z3-Datenzugriffs durch Zurverfügungstellung eines Datenträgers im Inland ermöglicht werden kann.

4. Fazit zur Überprüfbarkeit der Buchführungsdaten

Die Untersuchung zum Datenzugriff als Handlungsoption der Finanzbehörden hat gezeigt, dass auch im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO ein Datenzugriff möglich ist. Die Norm des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO verstößt mit dem Verweis auf §§ 146b Abs. 2 S. 2, 147 Abs. 6 AO, 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG nicht gegen den völkerrechtlichen Grundsatz der Gebietshoheit.²¹¹ Während die Ermessensausübung im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2b AO ohne völkerrechtliche Einwilligung des betroffenen Staates auf einen Z3-Datenzugriff oder einen Z2-Datenzugriff unter Einhaltung bestimmter Ausführungsmodalitäten²¹² beschränkt²¹³ ist, bleibt im Anwendungsbereich des neuen § 146 Abs. 2a AO jede Zugriffsart von Z1 bis Z3 möglich. Dies lässt sich mit der aus Art. 5 Abs. 1 S. 2 FFoD-VO zu entnehmenden Einwilligungsfiktion rechtfertigen,²¹⁴ durch die alle Mitgliedstaaten der Europäischen Union völkerrechtlich verpflichtet sind, auch unmittelbare Datenzugriffe durch die deutschen Finanzbehörden zu dulden.

Unter Zugrundelegung der im Zuge der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 geschaffenen Aufspaltung des § 146 Abs. 2a AO a.F. in § 146 Abs. 2a AO und § 146 Abs. 2b AO erscheint die hier entwickelte Differenzierung bei den Zugriffsmöglichkeiten auch geboten. So wird bei einer Verlagerung der elektronischen Buchführung in einen Mitgliedstaat der Union nach § 146 Abs. 2a AO durch die Reform auf die strengeren Anforderungen nach § 146 Abs. 2a S. 2 Nr. 1, Nr. 2, Nr. 4 AO i. d. F. JStG 2010 verzichtet. Gleichzeitig ist für eine Verlagerung in das Uni-

²⁰⁹ Ausführlich zu den vom Datenzugriff erfassten Systemen schon Gliederungspunkt D. II. 2. auf S. 298.

²¹⁰ Zu den erfassten Datenbeständen bereits Gliederungspunkt D. II. 3. auf S. 305.

²¹¹ Zur völkerrechtlichen Zulässigkeit der Norm schon Gliederungspunkt E. I. 3. a) auf S. 454.

²¹² Zur technischen Umsetzung eines rechtskonformen Z2-Datenzugriffs im Ausland bereits Gliederungspunkt E. I. 3. b) cc) auf S. 462.

²¹³ Aus der Praxisperspektive sei noch angemerkt, dass die Finanzbehörden die herausgearbeiteten Restriktionen nicht nur aus rechtsstaatlichen Erwägungen berücksichtigen sollten, sondern dass bei Überschreitung der Zugriffsrechte ohne Einwilligung des betroffenen Staates ein Verwertungsverbot für die rechtswidrig erlangten Erkenntnisse bestehen kann. Siehe dazu BFH vom 19. 12. 1996, Az. V R 130/92, ECLI:DE:BFH:1996:U.191296.VR130.92.0, Rn. 34; Ditz, DStR 2004, 2038, 2042; allgemein zu Verwertungsverboten aus der Verletzung des Territorialitätsprinzips *Spatscheck/Alvermann*, IStR 2001, 33, 36.

²¹⁴ Zur Herleitung dieser Konstruktion bereits Gliederungspunkt E. I. 3. b) ff) (2) auf S. 470.

onsgebiet das Antragsersfordernis nach § 146 Abs. 2a S. 1 AO a. F. entfallen. Auf den Punkt gebracht kann man sagen, dass diese strengen Voraussetzungen lediglich noch bei einer Verlagerung in ein Drittland eingreifen. Es erscheint insofern nur sachgerecht, strengere Voraussetzungen an eine Wegverlagerung zu stellen, bei der im Nachhinein auch größere Hürden beziehungsweise Einschränkungen für einen Datenzugriff durch die Finanzbehörden entstehen.

Der scheinbare Widerspruch der herausgearbeiteten Einschränkungen im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2b AO zum dort enthaltenen Tatbestandsmerkmal einer Datenzugriffsmöglichkeit „in vollem Umfang“ lässt sich entstehungsgeschichtlich²¹⁵ erklären und durch eine Auslegung beseitigen, die dieses Tatbestandsmerkmal nicht auf die Zugriffsarten, sondern auf die erfassten Systeme und Datenbestände bezieht.

Damit bleibt die abschließende Frage nach der Vereinbarkeit der erarbeiteten Ergebnisse mit der eingangs postulierten Feststellung, dass nach Art. 3 Abs. 1 GG auch bei einem Auslandsbezug die gleichen Anforderungen an eine zutreffende Sachverhaltsaufklärung zu stellen sind.²¹⁶ Die vorgeschriebene Gleichheit im Ermittlungsergebnis ist bei einem Z3-Datenzugriff aber keineswegs gefährdet, weil nach der hier vertretenen Auslegung trotzdem alle relevanten Informationen durch einen inhaltlich²¹⁷ vollumfänglichen Zugriff zur Verfügung stehen. Einwenden ließe sich allenfalls, dass diese Zugriffsart unter Umständen mit einem höheren Aufwand für den Steuerpflichtigen und die Finanzbehörden einhergeht. Gegen einen solchen Einwand lassen sich jedoch ein verfassungsrechtliches und ein rechtstatsächliches Argument vorbringen. Denn erstens kann die auf verfassungsrechtlicher Ebene durch Art. 3 Abs. 1 GG vorgegebene Gleichheit im Ermittlungsergebnis eine Ungleichheit im Ermittlungsverfahren rechtfertigen und sogar erzwingen.²¹⁸ Und zweitens ist auf tatsächlicher Ebene festzustellen, dass die Finanzbehörden ihr Auswahlermessen ohnehin auch bei Inlandssachverhalten immer häufiger in Richtung eines Z3-Datenzugriffs ausüben.²¹⁹

Vor diesem Hintergrund lassen sich auf Grundlage der hier entwickelten Auslegung verfassungskonforme und gleichzeitig praxistaugliche Handlungsoptionen der Finanzbehörden zur Überprüfung der steuerrechtlichen Buchführung nach § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 Nr. 3 AO auch bei einer digitalen Speicherung der Daten im Ausland realisieren.

²¹⁵ Zum historischen Ursprung des Tatbestandsmerkmals schon Gliederungspunkt E. I. 3. c) cc) auf S. 474.

²¹⁶ Zu diesem Ausgangspunkt der Betrachtung siehe Gliederungspunkt E. I. auf S. 439.

²¹⁷ Zur Anknüpfung der Vollumfänglichkeit an den Inhalt bereits Gliederungspunkt E. I. 3. c) dd) auf S. 476.

²¹⁸ *Heintzen*, DStZ 2015, 265, 269.

²¹⁹ Zu den Gründen für diesen Trend schon Gliederungspunkt E. I. 1. c) ff) auf S. 448.

II. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO

Weiterhin soll kurz²²⁰ thematisiert werden, was die Finanzbehörden bei Verstößen des Steuerpflichtigen gegen die Vorgaben des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO unternehmen können oder sogar unternehmen müssen. Insofern kämen die in § 146 Abs. 2b S. 3 AO ausdrücklich normierten Möglichkeiten eines Widerrufs der Bewilligung und einer Rückverlagerungsaufforderung in Betracht. Darüber hinaus könnte man an die Festsetzung eines Verzögerungsgelds nach § 146 Abs. 2c AO denken. Aus der Perspektive der Finanzbehörden könnte ebenso eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO in Erwägung zu ziehen sein. Weiterhin wäre der Einsatz von Zwangsmitteln nach den Vollstreckungsregeln der §§ 328 ff. AO vorstellbar, um die Einhaltung der Vorgaben in § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO durchzusetzen. In letzter Konsequenz wird noch darüber nachzudenken sein, ob im Falle der Verletzung dieser Vorgaben eine Steuerordnungswidrigkeit oder sogar eine Steuerstraftat vorliegen könnte.

Da es in dieser Arbeit um die steuerrechtliche Buchführung geht, soll auf § 283b Abs. 2 Nr. 2 StGB nicht eingegangen werden, der eine Strafandrohung für den Fall vorsieht, dass jemand, der nach Handelsrecht verpflichtet ist, Handelsbücher oder sonstige Unterlagen aufzubewahren, diese vor Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen beiseite schafft, verheimlicht, zerstört oder beschädigt und dadurch die Übersicht über seinen Vermögensstand erschwert.

1. Widerruf und Aufforderung zur Rückverlagerung gem. § 146 Abs. 2b S. 3 AO

Einen ersten Ansatzpunkt für Reaktionsmöglichkeiten auf Verstöße gegen die in dieser Arbeit in den Fokus genommenen Vorschriften bietet die Norm des § 146 Abs. 2b S. 3 AO. Danach hat die Finanzbehörde eine Bewilligung zu widerrufen und die unverzügliche Rückverlagerung der elektronischen Buchführung zu verlangen.

²²⁰ Die Ausführungen in diesem Abschnitt sind bewusst kurz gehalten, weil es sich bei vielen Rechtsfolgen von Verstößen gegen steuerrechtliche Mitwirkungspflichten nicht um Spezifika im Zusammenhang mit der Internationalisierung und Digitalisierung der steuerrechtlichen Buchführung handelt. Dennoch besteht teilweise ein enger Zusammenhang zu den in dieser Arbeit untersuchten Normen, und das Kapitel der Handlungsoptionen der Finanzverwaltung wäre unvollständig, wenn nicht zumindest kurz auf die Rechtsfolgenseite eingegangen würde.

a) Tatbestandsmerkmal und Reichweite der Beeinträchtigung der Besteuerung

Als einziges Tatbestandsmerkmal setzt § 146 Abs. 2b S. 3 AO voraus, dass der Finanzbehörde Umstände bekannt werden²²¹, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen.

aa) Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Beeinträchtigung der Besteuerung

Da das Tatbestandsmerkmal der Beeinträchtigung der Besteuerung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO und § 146 Abs. 2b S. 3 AO einheitlich auszulegen ist,²²² kann hier grundsätzlich auf die bereits angestellten Erwägungen zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals zurückgegriffen werden.²²³ Der Unterschied zur Bewilligungsvoraussetzung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO besteht jedoch darin, dass dort eine Prognoseentscheidung für die Zukunft zu treffen ist, während bei § 146 Abs. 2b S. 3 AO grundsätzlich²²⁴ eine rückschauende Würdigung vorzunehmen ist.²²⁵

bb) Einschlägigkeit des Widerrufs nach §§ 146 Abs. 2b S. 3, 131 Abs. 2 Nr. 1 AO

Durch diese unmittelbare Parallele zum Tatbestandsmerkmal in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO taucht die Frage auf, ob der Widerrufsgrund des § 146 Abs. 2b S. 3 AO i. V. m. § 131 Abs. 2 Nr. 1 Var. 1 AO auch dann einschlägig sein kann, wenn Verstöße gegen die in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO genannten Voraussetzungen vorliegen.

Ein Teil der Literatur will bei einem Wegfall einer der in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO genannten Voraussetzungen nicht § 146 Abs. 2b S. 3 AO i. V. m. § 131 Abs. 2 Nr. 1 Var. 1 AO anwenden,²²⁶ sondern einen Widerruf nur über § 131 Abs. 2 Nr. 3 AO zulassen.²²⁷ Als Argumente werden vor allem der Wortlaut des § 146

²²¹ Zum Erfordernis des nachträglichen Bekanntwerdens schon Gliederungspunkt B. IV. 5. c) dd) auf S. 184.

²²² Zu dieser einheitlichen Auslegung bereits Gliederungspunkt D. V. 3. a) bb) auf S. 409; siehe dort auch die Fußnote 554 zur einhelligen Literaturansicht, die sich für eine einheitliche Auslegung ausspricht.

²²³ Umfassend zu diesem Merkmal schon Gliederungspunkt D. V. auf S. 383.

²²⁴ Zum dennoch enthaltenen prognostischen Element noch Gliederungspunkt E. II. 1. b) aa) auf S. 483.

²²⁵ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 47c; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 77.

²²⁶ Nur gegen eine Anwendung, aber ohne Verweis auf Alternativen *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 351; *Hannig*, NWB 2013, 3604, 3609.

²²⁷ *Märrens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 63; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 60; in diese Richtung auch *Görke*, in: Hübschmann/

Abs. 2b S. 3 AO, der nur das Merkmal einer Beeinträchtigung der Besteuerung anspricht, und das systematische Verhältnis zu § 146 Abs. 2c AO, der bereits Verstöße gegen die mit § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO korrespondierende Anzeigepflicht des § 146 Abs. 2b S. 4 AO abdeckt, herangezogen.²²⁸

Demgegenüber geht die Finanzverwaltung davon aus, dass Verstöße gegen die Pflichten aus § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2, Nr. 3, S. 4 AO ebenfalls vom Widerrufsgrund des § 146 Abs. 2b S. 3 AO umfasst sind.²²⁹ Der Unterschied zwischen diesen Positionen besteht vor allem darin, dass es sich bei § 146 Abs. 2b S. 3 AO um eine gebundene Entscheidung handelt, während § 131 Abs. 2 Nr. 3 AO der Finanzbehörde ein Ermessen einräumt, aber dafür zusätzlich fordert, dass ohne den Widerruf das öffentliche Interesse gefährdet würde.

Nach der in dieser Arbeit entwickelten Ergänzungsfunktion²³⁰ für das Merkmal der Beeinträchtigung der Besteuerung erscheint es konsequent, sich der Auffassung der Finanzverwaltung anzuschließen und § 146 Abs. 2b S. 3 AO als einheitlichen Widerrufsgrund anzuwenden. Denn das in der Literatur vorgetragene Wortlautargument kann zwar bei isolierter Betrachtung überzeugen. Wenn man im Tatbestandsmerkmal der Beeinträchtigung der Besteuerung jedoch gleichzeitig einen Rückbezug zu den anderen Merkmalen des § 146 Abs. 2b AO und darin eine Ergänzung dieser Merkmale sieht, verstößt es nicht gegen den Wortlaut, bei Wegfall eines dieser Merkmale auch eine Beeinträchtigung der Besteuerung anzunehmen. Auch das systematische Argument, das letztendlich auf ein Exklusivitätsverhältnis zwischen einem Widerruf nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO und der Festsetzung eines Verzögerungsgelds nach § 146 Abs. 2c AO hinauslief,²³¹ erscheint wenig überzeugend. Denn bei einem Verstoß gegen die Anzeigepflicht des § 146 Abs. 2b S. 4 AO kann sowohl ein repressiv sanktionswürdiges Verhalten des Steuerpflichtigen, etwa bei schuldhafter Missachtung dieser Pflicht, als auch ein präventives Sicherheitsbedürfnis, eine Beeinträchtigung der Besteuerung durch einen Widerruf und eine Rückverlagerungsaufforderung künftig auszuschließen, vorliegen. Zudem lässt sich ein erheblicher Vorteil der Anwendung des § 146 Abs. 2b S. 3 AO als einheitlichen Widerrufsgrund darin erblicken, dass auf diese Weise in der Praxis schwierige Abgrenzungsfragen zwischen den Tatbeständen vermieden werden können.

Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 78 und *Roderburg/Richter*, IStr 2016, 456, 461, die jedoch feststellen, dass eine den Widerruf rechtfertigende Beeinträchtigung auch dann gegeben sein könne, wenn z. B. der Datenzugriff verweigert werde. Nicht eindeutig *Drien*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 47 ff.

²²⁸ *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 351.

²²⁹ Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 1. 3. 2012, VI 328-S0316-032, Nr. 3 lit. d.

²³⁰ Zur Ergänzungsfunktion bereits Gliederungspunkte D. V. 1. c) aa) auf S. 390 und D. V. 3. a) auf S. 408.

²³¹ Mit diesem Verständnis aber wohl *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 351.

cc) Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit im Tatbestand

Bei der Anwendung des § 146 Abs. 2b S. 3 AO als einheitlicher Widerrufsgrund bleibt insofern nur das Problem, dass der Finanzbehörde nach dem eindeutigen Wortlaut „hat [...] zu widerrufen“ im Gegensatz zu § 131 Abs. 2 Nr. 3 AO kein Ermessen zusteht.²³² Dieses Problem lässt sich jedoch ebenfalls durch eine konsequente Anwendung der in dieser Arbeit ausgeformten Maßstäbe beseitigen. Denn wie schon dargelegt²³³ wurde, greift das einheitlich auszulegende Tatbestandsmerkmal der Beeinträchtigung der Besteuerung auf Grund des Verhältnismäßigkeitsprinzips aus Art. 20 Abs. 3 GG erst ab einer bestimmten Schwere der Beeinträchtigung ein.²³⁴ Folglich kann ein Ausgleich für das fehlende Entschließungsermessen dadurch hergestellt werden, dass die Finanzbehörde zwar zum Widerruf verpflichtet ist, dass der vorgeschaltete Tatbestand aber einer erhöhten Eingriffsschwelle unterliegt.

Was den Umfang des Widerrufs anbelangt, so scheint der Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 3 AO ein Alles-oder-nichts-Prinzip vorzugeben. Dennoch ist anerkannt, dass auch Teile oder Teilprozesse der elektronischen Buchführung herausgegriffen werden können.²³⁵ Dogmatisch lässt sich diese Teilbarkeit mit einer systematischen Auslegung begründen. So erfasst § 146 Abs. 2b S. 1 AO nicht nur elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen, sondern auch Teile davon.

b) Tatsächliche Anforderungen an die Rückverlagerung

Nach dem Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 3 AO hat die Finanzbehörde nicht nur die Bewilligung zu widerrufen, sondern auch die unverzügliche Rückverlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen in den Geltungsbereich der Abgabenordnung zu verlangen.

²³² Andere Ansicht wohl nur *Nacke*, DB 2010, 1142, 1150; ein Ermessen beim Widerruf nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO dagegen ablehnend *Dißbars*, StC 2011, 28; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 47; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 75; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 61; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 60.

²³³ Zur Konturierung des unbestimmten Rechtsbegriffs bereits Gliederungspunkt D. V. 1. auf S. 386.

²³⁴ Im Ergebnis für den Widerruf ebenso auf die Schwere der Beeinträchtigung abstellend *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 47a ff.

²³⁵ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 75.

aa) Inhalt und Zeitspanne für die Rückverlagerungsaufforderung

Inhaltlich erfasst die Rückverlagerung in erster Linie die Rückübertragung der digitalen Datenbestände.²³⁶ Zusätzlich dürfen in das Ausland verlagerte Prozessschritte, wie etwa die Kontierung, dort nicht mehr durchgeführt werden.²³⁷

Problematisch ist, dass das Gesetz eine Aufforderung zur „unverzüglichen“ Rückverlagerung vorsieht. In der Literatur wird diese zeitliche Vorgabe vor allem deshalb kritisiert, weil kurzfristige Rückverlagerungen entweder überhaupt nicht oder nur mit einem sehr hohen Kostenaufwand für den Steuerpflichtigen zu realisieren sind.²³⁸ Insofern wird vorgeschlagen, dass die Finanzbehörde mit der Rückverlagerungsaufforderung eine vom Steuerpflichtigen erfüllbare Frist verbinden solle,²³⁹ die auch nach § 109 Abs. 1 AO nochmals verlängert werden könnte.²⁴⁰ Eine solche Vorgehensweise dürfte schon deshalb vom Gesetz gedeckt sein, weil mit dem Tatbestandsmerkmal der Unverzüglichkeit ein subjektiver Maßstab gewählt wurde, der eine Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse des jeweiligen Steuerpflichtigen erlaubt. Insofern kann sogar eine mehrmonatige Frist in Betracht kommen,²⁴¹ wobei die im Wortlaut geforderte Unverzüglichkeit dennoch gewahrt wäre.

Darüber hinaus dürfte das Verhältnismäßigkeitsprinzip²⁴² einer Rückverlagerungsaufforderung dann entgegenstehen, wenn, etwa wegen bisher fehlender oder mangelhafter Compliance-Maßnahmen, die Voraussetzungen für eine Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in angemessener Zeit geschaffen werden können.²⁴³ Eine angemessene Zeitspanne wird in jedem Fall anzunehmen sein, wenn eine Rückverlagerung in das Inland etwa ebenso viel Zeit in Anspruch nehmen würde, wie die Schaffung der bisher fehlenden Voraussetzungen.

²³⁶ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 59.

²³⁷ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 75.

²³⁸ Weinbrenner, DStR 2009, 2082, 2086 begründet dies vor allem damit, dass die Prozessstrukturen erst wieder neu errichtet werden müssen.

²³⁹ Driën, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 47.

²⁴⁰ Mit dem zusätzlichen Hinweis auf diese Verlängerungsoption bei zu kurz bemessener Fristsetzung Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 80; Märten, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 65 verweist außerdem darauf, dass ohne eine Fristsetzung überdies die Festsetzung eines Verzögerungsgelds nicht möglich sei.

²⁴¹ Auch Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 80 geht davon aus, dass unter Umständen eine mehrmonatige Frist erforderlich sein könne.

²⁴² Zur zwingenden Berücksichtigung dieses Prinzips bereits Gliederungspunkt E. II. 1. a) cc) auf S. 482.

²⁴³ Insofern kann für das Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung auch in § 146 Abs. 2b S. 3 AO eine in die Zukunft gerichtete Prognose anzustellen sein.

bb) Beweislastfragen

In § 146 Abs. 2a S. 6 a. E. AO i. d. F. JStG 2009 war noch ausdrücklich geregelt, dass der Steuerpflichtige den Vollzug der Rückverlagerung nachzuweisen hat. Durch die Herausnahme dieses Zusatzes durch das Jahressteuergesetz 2010 könnte man bei historisch-genetischer Betrachtung auf den Gedanken kommen, dass dieses Erfordernis nun entfallen ist. Dass der Steuerpflichtige den Vollzug der Rückverlagerung trotz dieser Gesetzesänderung auch weiterhin nachzuweisen hat, folgt aber bereits aus dem systematischen Verhältnis zur Grundnorm in § 146 Abs. 2 AO.²⁴⁴

c) Fehlende Antragstellung oder Bewilligung

Weiterhin kann man die Frage stellen, ob § 146 Abs. 2b S. 3 AO ebenfalls in den Fällen einer fehlenden Antragstellung oder Bewilligung als Handlungsoption eingreifen kann.

aa) Anwendbarkeit des § 146 Abs. 2b S. 3 AO

Gegen eine Anwendbarkeit auf solche Fälle könnte die systematische Stellung in § 146 Abs. 2b S. 3 AO und damit hinter § 146 Abs. 2b S. 1 AO, der eine solche Bewilligung vorsieht, sprechen. Außerdem wird im Wortlaut des § 146 Abs. 2b S. 3 AO der Widerruf der Bewilligung unmittelbar mit der Rückverlagerungsaufforderung verknüpft. Dennoch muss eine Rückverlagerungsaufforderung auch in Fällen möglich sein, in denen keine vorherige Bewilligung vorlag. Dafür spricht der Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2b S. 3 AO, der letztendlich auf die Wiederherstellung rechtmäßiger Zustände abzielt. Daraus lässt sich zudem ein Erst-Recht-Schluss begründen. Wenn eine Rückverlagerungsaufforderung schon zusammen mit einem Widerruf, also in Konstellationen mit einer vorher rechtmäßigen Auslandsbuchführung, ergehen muss, muss diese erst recht in Fällen möglich sein, in denen bisher keine Bewilligung vorlag, also schon von Anfang an ein rechtswidriger Zustand herrschte.

bb) Praxiserwägungen zur Behandlung der Fälle fehlender Antragstellung

Bei einer strengen Auslegung müsste die Finanzbehörde im Falle einer Verlagerung der elektronischen Buchführung in ein Drittland ohne vorherige Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO eine unverzügliche Rückverlagerung nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO fordern. Ebenso dürfte sie bei strenger Auslegung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO auch keine neue Bewilligung aussprechen, weil die Norm auch auf § 146 Abs. 2b S. 1 AO verweist und der Steuerpflichtige damit seinen Pflichten in der

²⁴⁴ So auch *Driuen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 47.

Vergangenheit nicht ordnungsgemäß nachgekommen wäre.²⁴⁵ Eine so strenge Auslegung erscheint vor dem Hintergrund des Verhältnismäßigkeitsprinzips i. S. d. Art. 20 Abs. 3 GG jedoch weder für § 146 Abs. 2b S. 3 AO²⁴⁶ noch für § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO²⁴⁷ angezeigt. In der Praxis erkennt daher auch die Finanzverwaltung an, dass eine Rückverlagerungsaufforderung allein wegen des Fehlens eines formellen Antrags unverhältnismäßig wäre, wenn ansonsten die materiellen Voraussetzungen für eine Bewilligung vorliegen.²⁴⁸

Rechtspolitisch ist die Auffassung der Finanzverwaltung sehr zu begrüßen. So dürfte es, auf Grund der inzwischen immensen Verbreitung von Cloud-Systemen,²⁴⁹ ein hohes Dunkelfeld von Steuerpflichtigen geben, die eigentlich antragspflichtig sind, aber bisher keinen Antrag gestellt haben. Diesen Steuerpflichtigen auf Grund der fehlenden Antragstellung in der Vergangenheit auch zukünftig eine Bewilligung zu versagen, erschiene insbesondere in Konstellationen unverhältnismäßig, in denen diese Steuerpflichtigen schlicht aus fehlender Kenntnis der Sachlage eine Antragstellung unterlassen haben. Insoweit baut die Finanzverwaltung hier eine goldene Brücke zurück in die Legalität.

Durch diese Verwaltungspraxis sollte sich der Steuerpflichtige aber nicht dazu verleiten lassen, den Antrag nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO von Anfang an nicht zu stellen, da bei einer solchen Vorgehensweise dennoch ein Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2c AO festgesetzt werden kann.²⁵⁰ Außerdem besteht die Gefahr einer mit hohen Kosten verbundenen Rückverlagerungsaufforderung, falls sich herausstellt, dass die materiellen Voraussetzungen doch nicht erfüllt sind und zumindest in absehbarer Zeit nicht erfüllt werden können.

2. Festsetzung eines Verzögerungsgelds nach § 146 Abs. 2c AO

Als weitere Handlungsoption ermöglicht § 146 Abs. 2c AO der Finanzbehörde ein Verzögerungsgeld von 2.500 bis 250.000 Euro festzusetzen. Das Verzögerungsgeld wurde zeitgleich mit der erstmaligen Normierung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 in § 146 Abs. 2b AO a. F.²⁵¹ eingeführt. Die vom Verzögerungsgeld

²⁴⁵ Zum Gedanken, dass eine Bewilligung in diesen Fällen auf Grund der Selbstverweisung ohne Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips ausscheiden müsste, bereits Gliederungspunkt D. IV. 1. c) bb) auf S. 373.

²⁴⁶ Zur Ausstrahlung auf § 146 Abs. 2b S. 3 AO soeben schon Gliederungspunkt E. II. 1. a) cc) auf S. 482.

²⁴⁷ Zur Wahrung des Verhältnismäßigkeitsprinzips bei der Auslegung des § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 2 AO bereits Gliederungspunkt D. IV. 1. c) bb) auf S. 373.

²⁴⁸ Bayerisches Landesamt für Steuern vom 20. 1. 2017 – S 0316.1.1-3/5 St42, Nr. 6.

²⁴⁹ Zu den statistischen Daten bereits Gliederungspunkt A. IV. 1. d) auf S. 59.

²⁵⁰ Rogge, BB 2015, 1823, 1825 f.

²⁵¹ BGBl. I 2008, 2794, 2828.

erfassten Konstellationen werden in § 146 Abs. 2c AO abschließend aufgezählt, sodass auf Grund des numerus clausus eine Anwendung auf andere Pflichtverletzungen nicht in Betracht kommt.²⁵²

a) Anwendungsbereich des Verzögerungsgelds

Eine unmittelbare Verknüpfung des Verzögerungsgelds mit der Verlagerung der elektronischen Buchführung zeigt sich in § 146 Abs. 2c Var. 1, Var. 2 und Var. 5 AO, also am Anfang und am Ende der Vorschrift.²⁵³ Dabei knüpft die Vorschrift daran an, dass der Steuerpflichtige nach § 146 Abs. 2c Var. 1 AO der Aufforderung zur Rückverlagerung der elektronischen Buchführung (§ 146 Abs. 2b S. 3 AO) oder nach § 146 Abs. 2c Var. 2 AO seiner Pflicht zur Mitteilung der Änderung des Standorts des Datenverarbeitungssystems (§ 146 Abs. 2b S. 4 AO) nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt. Außerdem sieht § 146 Abs. 2c Var. 5 AO vor, dass ein Verzögerungsgeld auch dann festgesetzt werden kann, wenn der Steuerpflichtige seine elektronische Buchführung ohne Bewilligung der zuständigen Finanzbehörde i. S. d. § 146 Abs. 2b S. 1 AO in ein Drittland verlagert hat. Im letzteren Fall scheint es zutreffender, nicht von einem Verzögerungsgeld, sondern eher von einem „Missachtungsgeld“²⁵⁴ zu sprechen, weil nicht eine Verzögerung, sondern die Missachtung des Bewilligungserfordernisses den Anknüpfungspunkt für eine Festsetzung des Verzögerungsgelds darstellt.

Ohne unmittelbaren Bezug²⁵⁵ zu einer elektronischen Buchführung im Ausland erfasst das Verzögerungsgeld darüber hinaus in § 146 Abs. 2c Var. 3 AO, dass der Steuerpflichtige seiner Pflicht zur Einräumung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO nicht fristgerecht nachkommt, und in § 146 Abs. 2c Var. 4 AO, dass der Steuerpflichtige seiner Pflicht zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angefor-

²⁵² Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 86; Märtens, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 70.

²⁵³ Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 49.

²⁵⁴ Mit dieser Wortschöpfung FG Hessen vom 20.2.2014, Az. 4 K 1120/12, ECLI:DE:FGHE:2014:0220.4K1120.12.0A, Rn. 16; Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 49; Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 89; Hannig, NWB 2013, 3604, 3609.

²⁵⁵ Auf Grund seiner Reichweite, die weit über Konstellationen einer elektronischen Auslandsbuchführung hinausgeht, ist das Verzögerungsgeld heftiger rechtspolitischer und verfassungsrechtlicher Kritik ausgesetzt. So bezeichnet etwa Dißbars, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 46 das Verzögerungsgeld als „schwere[n] systematische[n] Fehlgriff“, da eine Verortung im Rahmen der §§ 193 ff. AO passender gewesen wäre und überdies schon fraglich sei, ob überhaupt ein Bedürfnis für dieses weitreichende Instrumentarium bestehe. Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken siehe Drüen, Ubg 2009, 549, 552 ff. Auf Grund des fehlenden unmittelbaren Bezugs zu einer Auslandsbuchführung und wegen des beschränkten Platzes für diesen Abschnitt soll hier nicht weiter auf diese Konstellationen eingegangen werden.

derer Unterlagen i. S. d. § 200 Abs. 1 AO im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist nicht nachkommt.²⁵⁶

*aa) Anknüpfung an Aufforderung zur Rückverlagerung
nach § 146 Abs. 2c Var. 1 AO*

Nach dem Wortlaut des § 146 Abs. 2c Var. 1 AO ist der Anwendungsbereich für das Verzögerungsgeld eröffnet, wenn der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Rückverlagerung seiner elektronischen Buchführung nicht oder nicht fristgerecht nachkommt. Damit stellt die Norm einen Bezug zu § 146 Abs. 2b S. 3 AO her.

Fraglich ist, ob von dieser Variante auch eine Aufforderung zur Rückverlagerung im Falle einer nicht bewilligten Verlagerung erfasst wird. Dagegen wird angeführt, dass sich § 146 Abs. 2c Var. 1 AO systematisch ausschließlich auf den Widerruf nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO beziehe und eine nicht bewilligte Verlagerung bereits von § 146 Abs. 2c Var. 5 AO erfasst werde, der insofern eine ausschließlich repressive Funktion habe.²⁵⁷ Dafür, dass § 146 Abs. 2c Var. 1 AO ebenfalls nicht bewilligte Verlagerungen erfasst, spricht aber der Wortlaut, der gerade nicht an den Widerruf der Bewilligung, sondern ausdrücklich an die Aufforderung zur Rückverlagerung anknüpft. Zutreffend ist, dass § 146 Abs. 2c Var. 5 AO eine ausschließlich repressive Funktion hat.²⁵⁸ Insgesamt handelt es sich bei dem Verzögerungsgeld jedoch um ein dem Verspätungszuschlag nach § 152 AO ähnliches Druckmittel eigener Art mit präventiver und repressiver Zielsetzung.²⁵⁹ Insofern kann es im Falle einer nicht bewilligten Verlagerung aber erforderlich sein, sowohl repressiv die nicht bewilligte Verlagerung zu sanktionieren, als auch präventiven Druck für die fristgerechte Einhaltung der Rückverlagerungsaufforderung zu erzeugen. Würde man nämlich im Falle einer nicht bewilligten Verlagerung eine Sperrwirkung des § 146 Abs. 2c Var. 5 AO für § 146 Abs. 2c Var. 1 AO annehmen, hätte dies zur Folge, dass die Finanzbehörde mit der erstmaligen Festsetzung eines Verzögerungsgelds auf Grundlage des § 146 Abs. 2c Var. 5 AO „ihr Pulver bereits verschossen“ hätte. Eine mehrfache Festsetzung wegen derselben Pflichtverletzung, etwa über eine analoge Anwendung des § 332 Abs. 3 AO, kommt nicht in Betracht.²⁶⁰ Auch dürften einer nachträglichen

²⁵⁶ Zu diesen Fallgruppen, die grundsätzlich im Zusammenhang mit einer Außenprüfung stehen, siehe *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 47 f.

²⁵⁷ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 89; im Ergebnis so auch *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 71, aber ohne Argumentation.

²⁵⁸ FG Hessen vom 20.2.2014, Az. 4 K 1120/12, ECLI:DE:FGHE:2014:0220.4K1120.12.0A, Rn. 16.

²⁵⁹ *Bruns/Hopp*, DStR 2012, 1485, 1489; *Geißler*, NWB 2009, 4076, 4077 f.; *Neumann*, DStR 2013, 1213, 1214; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 66.

²⁶⁰ Dies hat die Finanzverwaltung inzwischen in BMF vom 19.6.2018, IV A 4-S 0316/13/10005:053, AEAO zu § 146 AO, abgedruckt in BStBl. I 2018, 706, 709, dort Nr. 4, anerkannt. Auch der BFH vom 16.6.2011, Az. IV B 120/10, ECLI:DE:BFH:2011:B.160611.

Änderung der Höhe des einmal festgesetzten Verzögerungsgelds die §§ 130 f. AO entgegenstehen. Vor diesem Hintergrund sprechen die besseren Argumente dafür, eine Anwendbarkeit des § 146 Abs. 2c Var. 1 AO ebenfalls im Falle einer nicht bewilligten Verlagerung anzunehmen.

Problematisch ist weiterhin, ob ein Verzögerungsgeld auch bei einer nicht oder nicht fristgerecht erfüllten Rückverlagerungsaufforderung von „sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen“ festgesetzt werden kann. Von einigen Literaturstimmen wird dem entgegnet, dass der Wortlaut des § 146 Abs. 2c AO nur von „Buchführung“ spricht, während § 146 Abs. 2b S. 1, S. 3 AO von elektronischen Büchern und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen ausgeht.²⁶¹ Richtigerweise dürfte das Wort „Buchführung“ jedoch in § 146 Abs. 2c AO, wie auch in dieser Arbeit,²⁶² als Oberbegriff neben den Büchern auch die Aufzeichnungen im engeren Sinne erfassen.²⁶³ Dafür spricht neben der systematischen Anknüpfung an § 146 Abs. 2b AO auch der Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2c AO. So soll die Norm den Steuerpflichtigen zur zeitnahen Mitwirkung anhalten²⁶⁴ und damit der Finanzbehörde ein Druckmittel für den Zugriff auf die steuerlichen Aufzeichnungen in die Hand geben. Es ergäbe aber wenig Sinn, wenn das Druckmittel des Verzögerungsgelds nur für Bücher und nicht auch für Aufzeichnungen im engeren Sinne eingesetzt werden könnte, weil die Finanzbehörde dann kaum einen vollständigen Überblick gewinnt. Auch erscheint es in systematischer Auslegung nicht überzeugend, dass § 146 Abs. 2b AO eine Bewilligung für die Verlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen verlangt, aber etwa § 146 Abs. 2c Var. 5 AO nur eine repressive Sanktionsmöglichkeit für die Verlagerung der Bücher vorsieht. Insofern muss das Wort „Buchführung“ für alle Varianten in § 146 Abs. 2c AO einheitlich ausgelegt werden und erfasst nicht nur die Bücher, sondern auch die sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen.

IVB120.10.0, Rn. 50 f. äußert ernstliche Zweifel, ob eine mehrfache Festsetzung zulässig ist. Dagegen wohl anderer Ansicht *tom Suden*, Stbg 2009, 207, 209.

²⁶¹ So *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 89; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 70.

²⁶² Zur konkreten Begriffsverwendung in dieser Arbeit bereits Gliederungspunkt B. III. 2. b) auf S. 104.

²⁶³ Ausführlich zur Herleitung und Systematik der Einzelbegriffe schon Gliederungspunkt B. III. 1. auf S. 92.

²⁶⁴ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 81, rechte Spalte.

*bb) Anknüpfung an Standortveränderungsanzeige
nach § 146 Abs. 2c Var. 2 AO*

Weiterhin kann die Finanzbehörde ein Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2c Var. 2 AO verhängen, wenn der Steuerpflichtige seiner Anzeigepflicht²⁶⁵ nach § 146 Abs. 2b S. 4 AO nicht oder nicht fristgerecht nachkommt. Hinsichtlich dieser Variante könnte man insbesondere die Frage nach dem Konkurrenzverhältnis zum Widerruf stellen. Insofern wird geäußert, dass eine Verletzung der Mitteilungspflicht nach § 146 Abs. 2b S. 4 AO nicht gleichzeitig einen Widerruf und die Festsetzung eines Verzögerungsgelds auslösen könne, da der Steuerpflichtige dann doppelt „bestraft“ sei.²⁶⁶ Wie schon dargelegt,²⁶⁷ kann aber neben dem präventiven Sicherungsbedürfnis, welchem mit dem Widerruf nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO Rechnung getragen werden soll, gleichzeitig ein repressiv sanktionswürdiges Verhalten des Steuerpflichtigen vorliegen. Insofern kann schon deshalb nicht von einer doppelten „Bestrafung“ gesprochen werden, weil bei gleichzeitiger Ausübung von Widerruf und Verzögerungsgeld nur dem Verzögerungsgeld ein repressiver Charakter zukommt. Dieser repressive Charakter deckt sich auch mit der Einordnung des Verzögerungsgelds als Druckmittel eigener Art mit präventiven und repressiven Zielsetzungen. Vor diesem Hintergrund stellt eine Kombination von Widerruf nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO und Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2c Var. 2 AO eine rechtmäßige Handlungsoption der Finanzbehörde dar.

*cc) Anknüpfung an Verlagerung ohne Bewilligung
nach § 146 Abs. 2c Var. 5 AO*

Die letzte im unmittelbaren Zusammenhang mit der Buchführungsverlagerung stehende Anwendungsvariante ist in § 146 Abs. 2c Var. 5 AO geregelt und greift ein, wenn der Steuerpflichtige seine elektronische Buchführung ohne Bewilligung der zuständigen Finanzbehörde in ein Drittland verlagert hat. In diesem Zusammenhang taucht insbesondere die Fragestellung auf, wie mit Fällen umzugehen ist, in denen die Verlagerung der Buchführung vor dem erstmaligen Inkrafttreten des Verzögerungsgelds stattfand. Während sich ein Teil der Literatur auch in diesen Fällen für die Anwendbarkeit des Verzögerungsgelds ausspricht,²⁶⁸ argumentiert die Gegenposition, dass sich § 146 Abs. 2c Var. 5 AO nur auf bewilligungslose Verlagerungen nach dem erstmaligen Inkrafttreten des § 146 Abs. 2a AO a.F. beziehen könne, da der Wortlaut von einer Verlagerung „ohne Bewilligung“ spricht und vor der Einführung

²⁶⁵ Zu dieser Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen bereits Gliederungspunkt D. VI. 3. auf S. 419.

²⁶⁶ So *Schimmele*, AO-StB 2011, 347, 351, der bei seiner Argumentation das Wort „bestraft“ aber ebenfalls nur in Anführungszeichen einbringt.

²⁶⁷ Zu dieser systematischen Argumentation schon Gliederungspunkt E. II. 1. a) bb) auf S. 480.

²⁶⁸ So *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1262.

der Regelung zur elektronischen Auslandsbuchführung eine Bewilligung schon nicht möglich gewesen sei.²⁶⁹ Dieses Wortlautargument ist aber keineswegs zwingend, da bereits vor dem erstmaligen Inkrafttreten des § 146 Abs. 2a AO a. F. zumindest eine Bewilligung auf Grundlage des § 148 AO möglich war. Dem könnte man wiederum entgegenhalten, dass bei systematischer Auslegung jedenfalls eine Bezugnahme auf die unmittelbar vorhergehende Norm näher liegt als ein Bezug zu § 148 AO. Richtigerweise wird man zur Beantwortung der aufgeworfenen Fragestellung zwischen zwei Konstellationen differenzieren müssen.

Für Fälle, in denen die elektronische Buchführung vor dem erstmaligen Inkrafttreten des Verzögerungsgelds verlagert und vor diesem Zeitpunkt auch schon zurückverlagert wurde, würde die Anwendung des Verzögerungsgelds eine echte Rückwirkung bedeuten. Eine solche ist wegen Art. 20 Abs. 3 GG grundsätzlich unzulässig.²⁷⁰ Eine Ausnahme ist dann möglich, wenn der Steuerpflichtige kein schutzwürdiges Vertrauen aufbauen konnte.²⁷¹ Insofern könnte man erwägen, dass eine elektronische Auslandsbuchführung vor der erstmaligen Einführung des § 146 Abs. 2a AO a. F. schon auf Grund des § 146 Abs. 2 AO nicht erlaubt war, sodass der Steuerpflichtige kein schutzwürdiges Vertrauen darauf aufbauen konnte, später nicht einer entsprechenden Sanktion ausgesetzt zu werden. Da es sich bei § 146 Abs. 2c Var. 5 AO aber um eine ausschließlich repressive Variante des Verzögerungsgelds handelt, muss hier eine Orientierung am strengeren Maßstab des Art. 103 Abs. 2 GG erfolgen. Folglich ist nicht darauf abzustellen, ob die elektronische Auslandsbuchführung erlaubt, sondern darauf, ob die konkrete Sanktionsmöglichkeit in diesem Zeitpunkt gesetzlich bestimmt war. Da dies nicht zutrifft, muss für Konstellationen einer erfolgten Rückverlagerung vor dem erstmaligen Inkrafttreten des Verzögerungsgelds eine Festsetzung nach § 146 Abs. 2c Var. 5 AO ausscheiden.²⁷²

Davon zu unterscheiden sind Fälle, in denen die elektronische Buchführung zwar vor dem erstmaligen Inkrafttreten des Verzögerungsgelds verlagert wurde, aber zumindest für einen gewissen Zeitraum auch nach dem Inkrafttreten dort belassen wurde. In diesen Konstellationen würde an einen Sachverhalt angeknüpft, der zwar in der Vergangenheit begonnen hat, aber im Zeitpunkt der Einführung des Verzögerungsgelds noch nicht abgeschlossen war. Folglich läge eine unechte Rückwirkung vor. Eine solche ist auf Grundlage des Art. 20 Abs. 3 GG grundsätzlich zulässig.²⁷³ Eine Ausnahme wäre dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige bereits ein schutzwürdiges Vertrauen dahingehend ausbilden konnte, dass keine Rückwirkung

²⁶⁹ Mit dieser Argumentation *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 90.

²⁷⁰ Ständige Rechtsprechung, siehe etwa BVerfG vom 30.6.2020, Az. 1 BvR 1679/17, ECLI:DE:BVerfG:2020:rs20200630.1bvr167917, Rn. 129 m. w. N.

²⁷¹ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 162 m. w. N. auch zu weiteren Fallgruppen zulässiger echter Rückwirkung.

²⁷² Im Ergebnis so auch *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1262.

²⁷³ Ständige Rechtsprechung, siehe etwa BVerfG vom 30.6.2020, Az. 1 BvR 1679/17, ECLI:DE:BVerfG:2020:rs20200630.1bvr167917, Rn. 131 m. w. N.

erfolgen würde.²⁷⁴ Gegen einen solchen Vertrauensschutz kann erneut § 146 Abs. 2 AO angeführt werden, der bereits vor der Einführung des Verzögerungsgelds keine Auslandsbuchführung zugelassen hat. Mithin ist in diesen Konstellationen die Festsetzung eines Verzögerungsgelds möglich, wobei in die im Auswahlermessens zu berücksichtigende Dauer der bewilligungslosen Verlagerung nicht der Zeitraum vor der erstmaligen Normierung des Verzögerungsgelds einfließen darf.

Abschließend sei noch erwähnt, dass, auch wenn sich § 146 Abs. 2c AO bei systematischer Auslegung mit der Bewilligung auf § 146 Abs. 2b AO beziehungsweise die Vorgängernorm des § 146 Abs. 2a AO a. F. bezieht, eine Bewilligung auf Grundlage von § 148 AO weiterhin Bestand²⁷⁵ haben kann und dementsprechend als Bewilligung i. S. d. § 146 Abs. 2c AO anzusehen ist. Solange der Steuerpflichtige sich also auf eine solche bestandskräftige Bewilligung nach § 148 AO berufen kann, kommt die Festsetzung eines Verzögerungsgelds nach § 146 Abs. 2c Var. 5 AO nicht in Betracht.²⁷⁶

b) Setzung einer angemessenen Frist

Das Verzögerungsgeld setzt nach dem Wortlaut der Norm grundsätzlich die Setzung einer angemessenen Frist voraus, damit der Steuerpflichtige die durch die Finanzbehörde geforderte Mitwirkungshandlung vornehmen kann. Insbesondere darin zeigt sich der auch präventive Druckmittelcharakter.²⁷⁷ Vor diesem Hintergrund erscheint es konsequent, dass das Fristsetzungserfordernis systematisch hinter § 146 Abs. 2c Var. 4 AO angeordnet ist und daher nur § 146 Abs. 2c Var. 1 bis Var. 4 AO erfasst, jedoch nicht § 146 Abs. 2c Var. 5 AO.²⁷⁸ Dies bestätigt den rein repressiven Charakter des § 146 Abs. 2c Var. 5 AO.

Umstritten ist, was unter einer „angemessenen“ Frist zu verstehen ist.²⁷⁹ Richtigerweise ist der zentrale Ausgangspunkt zur Bestimmung der Angemessenheit die geforderte Mitwirkungshandlung.²⁸⁰ So wird bei einer Anknüpfung an eine Standortmitteilung nach § 146 Abs. 2c Var. 2 AO eine deutlich kürzere Zeitspanne angemessen sein als für eine Rückverlagerungsaufforderung nach § 146 Abs. 2c Var. 1

²⁷⁴ Ausführlich zur Schutzwürdigkeit von bereits getätigten Dispositionen vor einer unechten Rückwirkung siehe *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 3.267.

²⁷⁵ Zum weiteren Fortbestand solcher Bewilligungen bereits Gliederungspunkt D. VI. 4. b) cc) auf S. 424.

²⁷⁶ So auch *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1263.

²⁷⁷ Zur doppelten Zielrichtung des Verzögerungsgelds bereits Gliederungspunkt E. II. 2. a) aa) auf S. 487.

²⁷⁸ Ohne Herleitung, aber im Ergebnis so auch *Märtens*, in: *Gosch*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 76.

²⁷⁹ Siehe dazu etwa *Bruns/Hopp*, DStR 2012, 1485, 1486 f.; *Haubner*, AO-StB 2010, 187, 189, jeweils m. w. N.; für eine regelmäßig kurze Frist *Gebbers*, StBp 2009, 130, 133.

²⁸⁰ So auch *Görke*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 98.

AO. Darüber hinaus wird es sehr stark auf die Umstände des Einzelfalls ankommen,²⁸¹ wobei eine Orientierung an Kriterien wie etwa der Unternehmensgröße²⁸² oder daran, ob der Steuerpflichtige bereits vorher zur Vornahme der Mitwirkungshandlung aufgefordert wurde,²⁸³ erfolgen kann.

Hinsichtlich des präventiven Druckmittelcharakters ist das Verzögerungsgeld dem Zwangsgeld i. S. d. § 329 AO zwar ähnlich,²⁸⁴ wegen der systematischen Anordnung in § 146 Abs. 2c AO ist die Vorschrift des § 332 AO jedoch nicht anwendbar, sodass eine gesonderte Androhung nicht erforderlich ist.²⁸⁵ Jedoch ergibt sich aus dem in § 91 AO umgesetzten Verfahrensgrundsatz auf Gewährung rechtlichen Gehörs sowie aus dem Sinn und Zweck des § 146 Abs. 2c Var. 1 bis Var. 4 AO als ebenfalls präventives Druckmittel eine Hinweispflicht darauf, dass nach erfolglosem Fristablauf ein Verzögerungsgeld festgesetzt werden kann.²⁸⁶

c) Die Ausübung des Ermessens beim Verzögerungsgeld

Nach § 146 Abs. 2c AO „kann“ ein Verzögerungsgeld „von 2.500 Euro bis 250.000 Euro“ festgesetzt werden. Damit deutet der Wortlaut der Vorschrift darauf hin, dass der Gesetzgeber der Finanzbehörde nach § 5 AO ein Entschließungsermessen, ob überhaupt ein Verzögerungsgeld festgesetzt werden soll, und ein Auswählermessen, in welcher Höhe die Festsetzung erfolgen soll, eingeräumt hat.

Dementsprechend hat die Finanzbehörde eine doppelte Ermessensentscheidung zu treffen, wobei sich beide Ermessensbereiche stark überschneiden, etwa durch die Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes sowie eines Verschuldens des Steuerpflichtigen.²⁸⁷

²⁸¹ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 72.

²⁸² Bruns/Hopp, DSStR 2012, 1485, 1486.

²⁸³ Rätke, BBK 2012, 903, 905; mit weiteren Kriterien in Bezug auf die Mitwirkungshandlungen im Rahmen einer Außenprüfung Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 98.

²⁸⁴ Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 66. Zum Konkurrenzverhältnis zwischen Verzögerungsgeld und Zwangsgeld siehe noch Gliederungspunkt E. II. 3. auf S. 496.

²⁸⁵ Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 48; Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 73.

²⁸⁶ So auch BMF vom 28.9.2011, IV A 4, Fragen und Antworten zum Verzögerungsgeld, Nr. 14, abrufbar über BeckVerw 255803; Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 99; Märten, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 78.

²⁸⁷ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 101 f.

aa) Kernerwägungen zur Ausübung des Entschließungsermessens

Durch die Einräumung des Entschließungsermessens kommt zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber wohl nicht jede Tatbestandserfüllung im Einzelfall mit der Rechtsfolge eines Verzögerungsgelds belegen wollte.

In diesem Zusammenhang betont die Finanzverwaltung ausdrücklich, dass „das Gesetz [...] grundsätzlich keine Berücksichtigung von Verschuldensgründen vor[sieht]“.²⁸⁸ Zutreffend daran ist zunächst, dass eine dem § 152 Abs. 1 S. 2 Hs. 1 AO entsprechende Regelung, die eine Festsetzung verbietet, wenn kein Verschulden vorliegt, für das Verzögerungsgeld nicht existiert. Dennoch wird in weiten Teilen der Literatur zutreffend vertreten, dass ein Verschulden schon im Rahmen des Entschließungsermessens zu berücksichtigen sei.²⁸⁹ Auch die Rechtsprechung betont, dass im Rahmen des Entschließungsermessens keine Vorprägung, dass jede Tatbestandserfüllung, unabhängig von einem Verschulden des Steuerpflichtigen, grundsätzlich die Festsetzung eines Verzögerungsgelds zur Folge haben müsse, existiere.²⁹⁰ Dies kann zum einen aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG abgeleitet werden.²⁹¹ Zum anderen widerspräche es dem Sinn und Zweck des Verzögerungsgelds als Druckmittel eigener Art mit präventivem und repressivem Charakter, etwa weil der Steuerpflichtige präventiv nicht zu einer unmöglichen²⁹² Handlung gezwungen werden kann und ebenso repressiv die Ahndung von schuldlosem Verhalten ausscheiden muss.²⁹³

Für eine erstmalige Berücksichtigung des Verschuldens bereits im Entschließungsermessens spricht außerdem, dass es sich bei der im Auswahlermessen vorgegebenen Mindestsumme von 2.500 Euro um einen nicht unerheblichen Betrag handelt. Dies zeigt sich bei einem systematischen Vergleich zu den §§ 152, 329 AO.

²⁸⁸ So BMF vom 28.9.2011, IV A 4, Fragen und Antworten zum Verzögerungsgeld, Nr. 6, abrufbar über BeckVerw 255803.

²⁸⁹ So auch *Bruns/Hopp*, DStR 2012, 1485, 1487; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 102 ff.; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 104; *Neumann*, DStR 2013, 1213, 1215; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 78 f. Dagegen erst für eine Berücksichtigung im Auswahlermessen *Gebbers*, StBp 2009, 196; *Geißler*, NWB 2009, 4076, 4081; *Haubner*, AO-StB 2010, 187, 190 f.

²⁹⁰ BFH vom 26.6.2014, Az. IV R 17/14, ECLI:DE:BFH:2014:U.260614.IVR17.14.0, Rn. 30; BFH vom 24.4.2014, Az. IV R 25/11, ECLI:DE:BFH:2014:U.240414.IVR25.11.0, Rn. 53; FG Münster vom 8.2.2019, Az. 4 K 590/17 AO, ECLI:DE:FGMS:2019:0208.4K590.17AO.00, Rn. 53 führen darüber hinaus aus, dass auch beim Vorliegen eines Verschuldens keine Ermessensreduktion auf Null vorliege, sodass ein Verzögerungsgeld auch bei einem Verschulden des Steuerpflichtigen nicht zwingend festzusetzen sei.

²⁹¹ BFH vom 28.8.2012, Az. IR 10/12, ECLI:DE:BFH:2012:U.280812.IR10.12.0, Rn. 23.

²⁹² Zu denken wäre beispielsweise an eine Rückverlagerungsaufforderung mit einer unerfüllbar kurzen Frist.

²⁹³ So auch *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 102; *Neumann*, DStR 2013, 1213, 1215 führt zur Unterstützung dieser Argumentationslinie noch einen systematischen Vergleich zu § 240 AO ins Feld.

Der Verspätungszuschlag sieht nämlich in § 152 Abs. 5 Hs. 2 AO nur einen Mindestbetrag von 10 Euro je angefangenem Monat der eingetretenen Verspätung vor, während § 329 AO sogar überhaupt keinen Mindestbetrag für die Festsetzung eines Zwangsgelds normiert.

Teilweise wird deshalb dafür plädiert, etwa Klein- und Kleinstbetriebe vollständig vom Anwendungsbereich des Verzögerungsgelds auszunehmen.²⁹⁴ Ein pauschaler Ausschluss bestimmter Steuerpflichtiger erscheint jedoch vor dem Hintergrund des Art. 3 Abs. 1 GG zumindest zweifelhaft.²⁹⁵ Zutreffender wäre es dagegen, zumindest zusätzlich an andere Kriterien anzuknüpfen und die Festsetzung eines Verzögerungsgelds auf wesentliche Fälle zu beschränken.²⁹⁶ Als unwesentlich ausscheiden können demnach Bagatellfälle,²⁹⁷ in denen etwa nur eine geringfügige Überschreitung der gesetzten Frist oder ein geringfügiges Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegt.²⁹⁸ Ein solch geringes Verschulden wird in den hier untersuchten Konstellationen beispielsweise dann anzunehmen sein, wenn der Steuerpflichtige seine Buchführungsaufgaben an einen Drittanbieter ausgelagert hat und dieser Drittanbieter die elektronische Buchführung ohne Bewilligung nach § 146 Abs. 2b AO in einem Drittland erledigt, ohne dass sich dem Steuerpflichtigen gewichtige Anhaltspunkte dafür aufdrängen mussten.

bb) Kernerwägungen zur Ausübung des Auswahlermessens

Wenn die Finanzbehörde ihr Entschließungsermessens dahingehend ausübt, dass ein Verzögerungsgeld festgesetzt werden soll, muss in einem zweiten Schritt das Auswahlermessen betätigt werden. Dieses betrifft die Frage, in welcher Höhe das Verzögerungsgeld festzusetzen ist. Dabei gibt § 146 Abs. 2c AO einen sehr weiten Rahmen von 2.500 Euro bis 250.000 Euro vor.

Als zu berücksichtigende Kriterien werden insbesondere die Dauer der Fristüberschreitung, die Gründe für die Pflichtverletzung, eine wiederholte Verzögerung beziehungsweise die endgültige Verweigerung, die Unternehmensgröße, das Ausmaß der Beeinträchtigung für eine Außenprüfung und eine mangelnde Mitwirkung

²⁹⁴ *Dißbars*, NWB 2012, 796, 798.

²⁹⁵ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 79 spricht sich im Ergebnis ebenfalls gegen einen Ausschluss nach der Betriebsgröße aus.

²⁹⁶ *Drißen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 51b m. w. N. sieht eine solche Begrenzung als nicht nur angezeigt, sondern auf Grund des Verhältnismäßigkeitsprinzips auch geboten.

²⁹⁷ FG Schleswig-Holstein vom 5.12.2012, Az. 2 K 9/12, ECLI:DE:FGSH:2012:1205.2K9.12.0A, Rn. 41; FG Berlin-Brandenburg vom 19.5.2011, Az. 13 K 13246/10, ECLI:DE:FGBEBB:2011:0519.13K13246.10.0A, Rn. 36.

²⁹⁸ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 79 noch mit weiteren Kriterien, auf Grund derer Fälle einer Verletzung von Mitwirkungshandlungen im Rahmen von Außenprüfungen auszuschneiden sein können.

des Steuerpflichtigen genannt.²⁹⁹ Wichtig ist dabei vor allem, dass wegen der Überschneidung der Ermessensbereiche die beim Entschließungsermessens zugrunde gelegten Pflichtverletzungen mit denen bei der Ausübung des Auswahlermessens übereinstimmen müssen.³⁰⁰ Als das Verzögerungsgeld erhöhende Kriterien werden zu berücksichtigen sein, ob mehrere Pflichten verletzt sind oder auch mehrfach auf Aufforderungen der Finanzbehörde nicht reagiert wurde, während als minderndes Kriterium innerhalb des vorgegebenen Korridors insbesondere zu berücksichtigen sein wird, ob die Mitwirkungspflicht, wenn auch verspätet, überhaupt noch erfüllt wurde.³⁰¹

In der Literatur wird kritisiert, dass insbesondere die teleologische und systematische Offenheit der Norm die Ermessensausübung erschwert.³⁰² Bei methodischer Betrachtung dürfte diese Offenheit, also die einschlägige Variante des § 146 Abs. 2c AO, aber den ersten Ansatzpunkt für die Betätigung des Auswahlermessens bieten. Als zweiter zentraler Punkt ist auch im Auswahlermessen erneut das Verschulden des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

Was die Schwere des Verschuldens anbelangt, kann eine Brücke zu der in dieser Arbeit schwerpunktmäßig behandelten Perspektive des Steuerpflichtigen und den vielfach flankierend herausgearbeiteten³⁰³ Compliance-Maßnahmen geschlagen werden. So wird im Rahmen der Ermessensbetätigung ein ebenfalls einzustellendes Kriterium sein, ob der Steuerpflichtige ein Tax Compliance-Management-System aufgebaut und ob er im Rahmen dieses Systems entsprechende Maßnahmen implementiert hat, um seinen Mitwirkungspflichten fristgerecht nachkommen zu können.³⁰⁴ Dabei dürfte es nicht vorrangig darauf ankommen, ob das implementierte System funktioniert hat, sondern darauf, ob der Steuerpflichtige überhaupt ein solches System implementiert hat und von etwaigen Mängeln Kenntnis hatte oder diese hätte kennen müssen.

²⁹⁹ Siehe etwa BMF vom 28. 9. 2011, IVA 4, Fragen und Antworten zum Verzögerungsgeld, Nr. 6, abrufbar über BeckVerw 255803; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 105; *Schraut/Stumpf*, BB 2014, 2910, 2913.

³⁰⁰ BFH vom 28. 8. 2012, Az. IR 10/12, ECLI:DE:BFH:2012:U.280812.IR10.12.0, Rn. 21; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 105; *Märtens*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 82.

³⁰¹ Ausführlich auch noch zu weiteren Erwägungen im Rahmen des Auswahlermessens *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 80 ff.

³⁰² *Driën*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 48; *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 101.

³⁰³ Umfassend zu Aufbau und Implementierung eines Tax Compliance-Management-Systems bereits Gliederungspunkt B. IV. 5. auf S. 173; zu den besonderen Compliance-Anforderungen im Zusammenhang mit der Internationalisierung siehe die Gliederungspunkte C. IV. 1. auf S. 283, D. II. 6. b) auf S. 333, D. III. 3. b) auf S. 362, D. IV. 5. a) auf S. 380, D. V. 4. a) auf S. 413, D. VI. 5. a) auf S. 425 und D. VII. 2. auf S. 431.

³⁰⁴ *Werder/Rudolf*, BB 2016, 1433, 1434.

*cc) Gesteigerte Begründungsanforderungen
aus der Weite des Anwendungsbereichs*

Durch den weiten Anwendungsbereich des Verzögerungsgelds³⁰⁵ wird nicht nur die Ermessensausübung erschwert, sondern damit korrespondiert ebenfalls ein erhöhter Begründungsaufwand für die Finanzbehörde, welche die Festsetzung eines Verzögerungsgelds nach § 121 Abs. 1 AO zu begründen hat.³⁰⁶ Dabei bedarf es stets einer sorgfältigen Abwägung des Einzelfalls sowie einer Nachvollziehbarkeit der Begründung.³⁰⁷ Die Finanzverwaltung weist mit Bezugnahme auf §§ 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO, 102 FGO zutreffend darauf hin, dass eine Begründung der Ermessenserwägungen spätestens bis zum Abschluss eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens zu erfolgen hat.³⁰⁸

3. Zwangsmittel nach §§ 328 ff. AO

Problematisch ist, ob und welcher Anwendungsbereich bei den hier untersuchten Konstellationen für den Einsatz von Zwangsmitteln als Handlungsoption der Finanzbehörde verbleibt. Dabei ist schon umstritten, ob die Einhaltung der Ordnungsvorschrift des § 146 AO überhaupt mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden kann.³⁰⁹ Gegen eine Anwendbarkeit der Zwangsmittelvorschriften wird angeführt, dass eine Befolgung des § 146 AO nicht durch Verwaltungsakt angeordnet werden könne, weshalb eine Grundlage für die Vollstreckung nicht geschaffen werden könne.³¹⁰ Diese Ansicht wird vor allem darauf gegründet, dass ein auf Erfüllung der Buchführungspflichten gerichteter Verwaltungsakt wegen dem Steuerpflichtigen zustehender Gestaltungsrechte regelmäßig zu unbestimmt sei, da der Verwaltungsakt

³⁰⁵ Zum Anwendungsbereich des Verzögerungsgelds bereits Gliederungspunkt E. II. 2. a) auf S. 486.

³⁰⁶ Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 101.

³⁰⁷ BFH vom 26.6.2014, Az. IV R 17/14, ECLI:DE:BFH:2014:U.260614.IVR17.14.0, Rn. 30.

³⁰⁸ BMF vom 28.9.2011, IV A 4, Fragen und Antworten zum Verzögerungsgeld, Nr. 6, abrufbar über BeckVerw 255803; zur Möglichkeit der Ergänzung von Ermessenserwägungen im finanzgerichtlichen Verfahren nach § 102 S. 2 FGO, der aber nicht erlaubt, eine fehlende Begründung nachzuholen, Gründe nachzuschieben oder auszuwechseln, siehe *Stapperfend*, in: Gräber, FGO, § 102 FGO, Rn. 25 ff.

³⁰⁹ Dafür: BMF vom 19.6.2018, IV A 4 – S 0316/13/10005:053, AEAO zu § 146 AO, abgedruckt in BStBl. I 2018, 706, dort Nr. 1.1; Görke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 22 ff.; Märten, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 AO, Rn. 104; dagegen: Dißbars, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 2; Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 2; Haselmann, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 54.

³¹⁰ Dißbars, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 146 AO, Rn. 2; Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 2.

für eine Bestimmtheit etwa Aussagen darüber enthalten müsse, welche Bücher einzurichten seien und wie diese zu führen wären.³¹¹ Zutreffend ist dabei, dass § 119 Abs. 1 AO vorschreibt, dass ein Verwaltungsakt hinreichend bestimmt sein muss. Jedoch ergibt sich eine hinreichende Bestimmbarkeit schon aus den gesetzlichen Vorgaben.³¹² Außerdem ist die Erzwingbarkeit der Abgabe von Steuererklärungen nach § 149 AO ebenfalls anerkannt³¹³, obwohl auch dabei Wahlrechte für den Steuerpflichtigen, etwa nach den §§ 7g, 33b Abs. 1 EStG, bestehen können.³¹⁴ Gerade im Hinblick auf die hier in den Fokus genommene Vorschrift des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO kann das Argument von dem Steuerpflichtigen zustehenden Gestaltungsrechten kaum eingreifen, sodass eine grundsätzliche Anwendbarkeit der Zwangsmittel nach den §§ 328 ff. AO gegeben ist.

Damit stellt sich für die vorliegende Untersuchung im Zusammenhang mit der Verlagerung der Buchführung die Folgefrage nach dem Konkurrenzverhältnis der Zwangsmittel zum Verzögerungsgeld in § 146 Abs. 2c AO. Dabei wird vertreten, dass durch das Verzögerungsgeld der Einsatz weiterer Zwangsmittel nach den §§ 328 ff. AO grundsätzlich nicht ausgeschlossen sei, mit der Ausnahme, dass ein Zwangsgeld nach § 329 AO nicht verhängt werden könne, weil insofern dem Verzögerungsgeld bereits eine eigene Druckmittelfunktion zukomme.³¹⁵ Für ein solches Konkurrenzverhältnis spricht, dass Zwangsgeld und Verzögerungsgeld auf Grund des inkorporierten Beugecharakters als zweckidentische Maßnahmen angesehen werden können.³¹⁶ Zudem handelt es sich sowohl beim Verzögerungsgeld wie auch beim Zwangsgeld um steuerliche Nebenleistungen i. S. d. § 3 Abs. 4 AO.

Das zum Verzögerungsgeld bestehende Konkurrenzverhältnis kann jedoch nur so weit gehen, wie der Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2c AO reicht. Insofern ist zu beachten, dass der Wortlaut des § 146 Abs. 2c AO nur die (Rück-)Verlagerung der „elektronischen“ Buchführung erfasst. Eine Ausdehnung über diesen Wortlaut hinaus erscheint wegen des vom Verzögerungsgeld ebenfalls intendierten repressiven Sanktionscharakters³¹⁷ abseits des Art. 103 Abs. 2 GG jedenfalls auf Grund der rechtsstaatlichen Gebote von Normenklarheit und Tatbestandsbestimmtheit aus

³¹¹ So *Mathiak*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG Kommentar, § 5, Rn. A 210.

³¹² *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 24.

³¹³ Siehe etwa BFH vom 16.11.2011, Az. X R 18/09, ECLI:DE:BFH:2011:U.161111.XR18.09.0, Rn. 17 ff.; BFH vom 23.11.1999, Az. VII R 38/99, ECLI:DE:BFH:1999:U.231199.VIIR38.99.0, Rn. 8.

³¹⁴ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 24.

³¹⁵ *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256 f.; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 66 sieht ebenfalls ein Konkurrenzverhältnis, geht aber davon aus, dass die Finanzbehörde alternativ zum Verzögerungsgeld ein Zwangsgeld festsetzen kann.

³¹⁶ *Drüen*, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2010/2011, 885.

³¹⁷ Zum Doppelcharakter des Verzögerungsgelds mit präventiven und repressiven Elementen bereits Gliederungspunkt E. II. 2. a) aa) auf S. 487, dort Fußnote 259 m. w. N.

Art. 20 Abs. 3 GG³¹⁸ als zweifelhaft.³¹⁹ Folglich kann für die Einhaltung der Verpflichtung aus § 146 Abs. 2 AO zur Papierbuchführung im Inland weiterhin³²⁰ ein Zwangsgeld nach §§ 328 Abs. 1, 329 AO angedroht und festgesetzt werden.

4. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 Abs. 1 AO

Außerdem könnte eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 1 AO in Betracht kommen. Nach § 162 Abs. 2 S. 2 AO ist die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen insbesondere dann möglich, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann.

Da § 162 AO ebenfalls an eine Verletzung von Mitwirkungspflichten anknüpft, könnte grundsätzlich ein Konkurrenzverhältnis zwischen Schätzung und Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2c AO bestehen. Dagegen spricht jedoch, dass das Verzögerungsgeld gem. § 3 Abs. 4 AO als steuerliche Nebenleistung ausgestaltet und im Gegensatz zur Schätzung daher eher materiell-rechtlicher Natur ist.³²¹ Auch fehlt es der Schätzung am repressiven Charakter, sodass unterschiedliche Zielsetzungen vorliegen.³²² Weiterhin könnte ein Konkurrenzverhältnis zum Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO vorliegen, wie schon § 162 Abs. 4 S. 7 AO zeigt. Während die Finanzverwaltung³²³ für eine parallele Anwendbarkeit plädiert, wird dies in Teilen der Literatur mit dem Hinweis abgelehnt, dass § 162 Abs. 4 AO als speziellere Norm eine Sperrwirkung entfalte.³²⁴

Unabhängig vom Konkurrenzverhältnis dürfte eine Schätzung in den hier in den Fokus genommenen Konstellationen aber grundsätzlich nicht in Betracht kommen. Für die Frage einer Schätzungsbefugnis als Rechtsfolge einer Verletzung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO wird nämlich mit Recht vertreten, dass allein ein

³¹⁸ Zu Herleitung und Folgen dieser Gebote, siehe BVerfG vom 12. 4. 2005, Az. 2 BvR 581/01, ECLI:DE:BVerfG:2005:rs20050412.2bvr058101, Rn. 45 m. w. N.

³¹⁹ *Drüen*, Ubg 2009, 549, 553 stützt auf diese Gebote seine verfassungsrechtliche Kritik an der Anwendbarkeit des Verzögerungsgelds auf reine Inlands Sachverhalte, weil dies auf Grund der systematischen Verortung in den §§ 146 ff. AO kaum erkennbar sei. Die zugrundeliegende Argumentationslinie lässt sich hier übertragen.

³²⁰ Da das Verzögerungsgeld erst mit dem JStG 2009 eingeführt wurde und erst dadurch das Konkurrenzverhältnis entstanden ist, bestand diese Handlungsoption der Finanzbehörden auch schon vorher.

³²¹ *Neumann*, DStR 2013, 1213, 1216.

³²² FG Berlin-Brandenburg vom 19. 5. 2011, Az. 13 K 13246/10, ECLI:DE:FGBEBB:2011:0519.13K13246.10.0A, Rn. 36.

³²³ Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 26. 10. 2010, VI 328-S0316-032, Nr. IV.

³²⁴ *Neumann*, DStR 2013, 1213, 1216 m. w. N.

„formaler“ Verstoß gegen die Vorschrift ohne das Hinzutreten weiterer Umstände noch keine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen i. S. d. § 162 AO rechtfertigen könne.³²⁵ Dagegen könnte bei systematischer Auslegung die Vorschrift des § 158 AO sprechen. Danach sind die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen der Besteuerung zugrunde zu legen, wenn sie den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen und soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Jedoch heißt das nicht, dass jeder Verstoß gegen die §§ 140 bis 148 AO zu einer Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde führen muss.³²⁶ Vielmehr kann auch eine formell nicht ordnungsmäßige Buchführung sachlich richtig sein,³²⁷ sodass nur die Vermutungsregel des § 158 AO nicht gilt und dementsprechend auf den allgemeinen Grundsatz der Amtsermittlung gem. § 88 AO zurückgegriffen werden muss.³²⁸ Soweit der Steuerpflichtige also Kooperationsbereitschaft zeigt, insbesondere einen Datenzugriff³²⁹ ermöglicht, und auch sonst keine Gründe vorliegen, die sachliche Richtigkeit der Buchführung anzuzweifeln, wird eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 1 AO als Handlungsoption der Finanzbehörde bei einem Verstoß gegen § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO ausscheiden müssen.

5. Steuergefährdung nach § 379 AO

Zu denken wäre möglicherweise noch an das Vorliegen einer Steuergefährdung nach § 379 AO. Nach § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO handelt ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder leichtfertig nach dem Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig aufzeichnet oder aufzeichnen lässt, verbucht oder verbuchen lässt und dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen.

³²⁵ *Lange/Rengier*, DB 2009, 1256, 1257 in Bezug auf die Vorschrift des § 146 Abs. 2a AO a. F.

³²⁶ *Görke*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Vorbem. zu §§ 140–148 AO, Rn. 34 f.

³²⁷ *Schmitz*, StBp 2002, 253, 256 betont, dass sich aus § 158 AO nicht der Umkehrschluss ziehen lässt, dass formell fehlerhafte Unterlagen gleichzeitig als materiell falsch anzusehen wären.

³²⁸ *Frotscher*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, § 158 AO, Rn. 23 f.

³²⁹ *Costa*, BBK 2009, 227, 228 will eine Schätzung grundsätzlich sogar ausscheiden lassen, wenn die Anforderungen zum Datenzugriff nicht eingehalten werden, aber die notwendigen Feststellungen durch die Papierbuchführung getroffen werden können und die Buchführung auch sonst keine Mängel aufweist. Angesichts des Digitalisierungsaspekts mit zahlreichen Datenaufgriffen dürfte diese Position heute nur noch für „kleinere“ Steuerpflichtige mit überschaubaren Verhältnissen gelten, da auch der Grundsatz der Amtsermittlung durch ein Zumutbarkeitskriterium begrenzt wird.

Als Tatobjekt kommen buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle in Betracht, sodass die Norm alle steuerlichen und über § 140 AO sogar außersteuerliche Aufzeichnungspflichten, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind,³³⁰ erfasst.³³¹ Nach dem Wortlaut der Norm müssen diese Vorfälle jedoch nicht oder unrichtig verbucht worden sein. Ein Nichtverbuchen liegt erst vor, wenn die vorgeschriebene Buchführung vollständig unterlassen wird oder zumindest vorgeschriebene Eintragungen einzelner Vorgänge nicht verbucht werden.³³² Ein unrichtiges Verbuchen liegt erst vor, wenn die Einträge in tatsächlicher Hinsicht falsch sind, wobei eine bloß unordentliche Buchführung nicht vom Tatbestand des § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO erfasst wird.³³³ Im Falle eines Verstoßes gegen § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO liegt also weder ein Nichtverbuchen noch ein unrichtiges Verbuchen vor. Ebenso werden Verstöße gegen die Aufbewahrungspflichten nicht von dieser Sanktionsnorm erfasst.³³⁴

Dementsprechend können Verstöße gegen § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO den Tatbestand des § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO nicht auslösen, sodass die Verhängung einer Geldbuße nach § 379 Abs. 6 AO nicht in Betracht kommt.

6. Fazit zu den Rechtsfolgen von Verstößen gegen § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO

Die Untersuchung hat gezeigt, dass den Finanzbehörden ein praxistaugliches Instrumentarium zur Durchsetzung der Einhaltung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO zur Verfügung steht. Zur Wiederherstellung eines rechtmäßigen Zustands kommt auf der Primärebene die Rückverlagerungsaufforderung nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO in Betracht. Sollte eine Bewilligung vorliegen, muss diese vorher oder gleichzeitig widerrufen werden. Auf der Sekundärebene ist in erster Linie an das im Zusammenhang mit der erstmaligen Einführung des § 146 Abs. 2a AO a.F. geschaffene Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2c AO zu denken. Da dieses der Finanzbehörde sowohl ein Entschließungs- sowie auch ein Auswahlermessens hinsichtlich der Höhe eröffnet, bietet es eine flexible Handlungsoption, um den Steuerpflichtigen zur Gewährung eines Datenzugriffs und zur Herstellung rechtmäßiger Zustände anzuhalten.

Soweit der Anwendungsbereich des Verzögerungsgelds reicht, besteht ein Konkurrenzverhältnis zur Festsetzung eines Zwangsgelds nach § 329 AO. Da das Ver-

³³⁰ Zum Anwendungsbereich dieser Aufzeichnungspflichten bereits Gliederungspunkt B. I. auf S. 67.

³³¹ *Hadamitzky/Senge*, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, § 379 AO, Rn. 9 f.

³³² *Jäger*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 379 AO, Rn. 40.

³³³ *Hadamitzky/Senge*, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, § 379 AO, Rn. 12.

³³⁴ *Jäger*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 379 AO, Rn. 39; *Matthes*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 379 AO, Rn. 79.

zögerungsgeld nach seinem eindeutigen Wortlaut nur die (Rück-)Verlagerung der „elektronischen“ Buchführung erfasst, kommt bei einem Verstoß gegen die Vorschrift des § 146 Abs. 2 AO zur Papierbuchführung die Androhung und Festsetzung eines Zwangsgelds als Handlungsoption in Betracht. Eine Schätzungsbefugnis nach § 162 AO wird durch eine alleinige Verletzung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO ebenso wenig begründet, wie die Möglichkeit ein Steuerordnungswidrigkeitenverfahren nach § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO einzuleiten.

III. Zusammenfassung zu den Handlungsoptionen der Finanzverwaltung

Insgesamt betrachtet, hat der Steuergesetzgeber der Finanzverwaltung wirksame Instrumente an die Hand gegeben, um eine Überprüfbarkeit der steuerrechtlichen Buchführung auch bei einer Verlagerung in das Ausland nach § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zu ermöglichen und auf etwaige Verstöße wirksam reagieren zu können.

Was die aus den völkerrechtlichen Vorgaben resultierenden Restriktionen beim Datenzugriff anbelangt, so können diese seit dem 28. 5. 2019 auf Grundlage der in Art. 5 Abs. 1 S. 2 FFoD-VO enthaltenen Einwilligungsfiktion innerhalb der Union überwunden werden.³³⁵ Daher erscheint es nur konsequent, dass der Gesetzgeber das Regelungskonzept zur steuerrechtlichen Buchführung im Ausland mit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 neu ausdifferenziert und für Verlagerungen in Mitgliedstaaten der Europäischen Union nach dem neuen § 146 Abs. 2a AO die teils strengen Voraussetzungen sowie das Bewilligungserfordernis aufgehoben hat.³³⁶

Was den Datenzugriff im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2b AO anbelangt, so müssen die Finanzbehörden nach der hier erarbeiteten Dogmatik zumindest auf einen Z1-Datenzugriff verzichten, soweit nicht eine gesonderte Einwilligung des Staates vorliegt, in dem der betroffene Server steht.³³⁷ Dass dies bei spontanen und unangemeldeten Nachschauen nach § 146b AO und § 27b UStG etwa durch Verzögerungen zu einem gesteigerten Aufwand und dem Angewiesensein auf die Kooperationsbereitschaft des Steuerpflichtigen führen kann, ist dabei in Kauf zu nehmen. Auf diese Kooperationsbereitschaft wären die Finanzbehörden aber ohnehin angewiesen, selbst wenn man der Gegenansicht folgen und den Grundsatz der Gebietshoheit bei Datenzugriffen im Ausland als nicht verletzt ansehen würde. Schließlich müsste der Steuerpflichtige auch dann beim Datenzugriff mitwirken und

³³⁵ Zu dieser Einwilligung und ihrer Herleitung bereits Gliederungspunkt E. I. 3. b) ff) (2) auf S. 470.

³³⁶ Zu der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 schon Gliederungspunkt B. II. 3. auf S. 87.

³³⁷ Detailliert zur Zulässigkeit der konkreten Zugriffsoptionen beim Vorliegen einer Auslandsbuchführung und den daraus resultierenden Konsequenzen bereits Gliederungspunkt E. I. 3. b) auf S. 456.

diesen etwa durch das Entsperren des Systems ermöglichen. Eine Tendenz, dass die Finanzbehörde zusätzlich noch diese Hürde überwinden und sich eigenmächtig Zugang zu im Ausland belegenen Datenverarbeitungssystemen des Steuerpflichtigen verschaffen dürfte, ist auch bei den Vertretern der Gegenansicht nicht zu erkennen. Dies liegt wohl daran, dass der Gedankengang, staatliche Hoheitsträger dürften sich ohne eine Einwilligung Zugang zu geschützten Datenbeständen im Ausland verschaffen, aus völkerrechtlicher Perspektive im Zeitalter einer digitalisierten Wirtschaft zu erheblichen Spannungen und etwa im Hinblick auf kritische Infrastrukturen sogar zu Sicherheitsrisiken für die Nationalstaaten führen könnte.

Somit bleibt es dabei, dass ohne eine entsprechende Mitwirkung des Steuerpflichtigen grundsätzlich nur das Mittel der zwischenstaatlichen Amtshilfe über den Umweg ausländischer Behörden verbleibt, um Zugriff auf im Ausland gespeicherten Datenbestände zu erlangen. Diese Erkenntnis fügt sich passgenau in die hier entwickelte Dogmatik ein. Im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a AO sieht Art. 7 FFoD-VO i. V. m. Art. 5 Abs. 3 FFoD-VO nämlich das Instrument der Amtshilfe vor, um Zugang zu Räumlichkeiten, einschließlich der Datenverarbeitungsanlagen und -mittel, zu erlangen. Daher erscheint es ebenso stimmig, im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2b AO in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 4 AO das Kriterium eines Doppelbesteuerungsabkommens mit großer Auskunfts Klausel oder eines vergleichbaren Abkommens zu verlangen, um auf eine zwischenstaatliche Amtshilfe zurückgreifen zu können.

Um es nicht so weit kommen zu lassen und schon den Steuerpflichtigen selbst zu einer zeitnahen Mitwirkung anzuhalten, steht den Finanzbehörden vor allem das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2c AO zur Verfügung. Als Druckmittel eigener Art mit präventivem und repressivem Charakter kommt dieses auch in Betracht, wenn der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung aus § 146 Abs. 2b S. 4 AO zur Anzeige von Standortveränderungen oder einer Aufforderung zur Rückverlagerung der elektronischen Buchführung nicht fristgerecht nachkommt oder seine elektronische Buchführung ohne entsprechende Bewilligung in ein Drittland verlegt hat.³³⁸ Die Anwendung des Verzögerungsgelds nach § 146 Abs. 2c AO ist zusätzlich zu einer Rückverlagerungsaufforderung nach § 146 Abs. 2b S. 3 AO möglich, wobei diese im Falle einer nicht bewilligten Verlagerung der elektronischen Buchführung grundsätzlich das erste Mittel der Wahl sein dürfte. Ebenso kann die Finanzbehörde eine erteilte Bewilligung widerrufen, wenn es auf Grund nachträglich eintretender Umstände zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung kommt.³³⁹

Alle diese Handlungsoptionen stehen jedoch unter dem Vorbehalt der Verhältnismäßigkeit i. S. d. Art. 20 Abs. 3 GG. Folglich kommt eine Rückverlagerungsaufforderung dann nicht in Betracht, wenn in angemessener Zeit rechtmäßige Zu-

³³⁸ Zu diesen einzelnen Anwendungsszenarien siehe Gliederungspunkt E. II. 2. a) auf S. 486.

³³⁹ Zu Widerruf und Rückverlagerungsaufforderung schon Gliederungspunkt E. II. 1. auf S. 479.

stände etwa durch eine Bewilligung nach § 146 Abs. 2b S. 1 AO oder durch eine Beseitigung der die Besteuerung beeinträchtigenden Umstände geschaffen werden können.³⁴⁰ Wenn die Finanzbehörde auf das Instrument des Verzögerungsgelds zurückgreifen will, muss der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz dort insbesondere im Ermessen berücksichtigt werden, sodass auch das Verschulden des Steuerpflichtigen als zentrales Kriterium, sowohl für das Entschließungsermessen, als auch für das Auswahlermessen, zu berücksichtigen ist.³⁴¹

³⁴⁰ Zu den zeitlichen Maßstäben bereits Gliederungspunkt E. II. 1. b) aa) auf S. 483.

³⁴¹ Insgesamt zu den anzustellenden Ermessenserwägungen schon Gliederungspunkt E. II. 2. c) auf S. 492.

F. Unionsrechtskonformität des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO

Obwohl die Ordnungsvorschrift für die steuerrechtliche Buchführung in § 146 AO als verfahrensrechtliche Regelung unionsrechtlich auf den ersten Blick eher unverdächtig wirkt, birgt die Normierung zum Ort der Buchführung aus unionsrechtlicher Perspektive ein erhebliches Streitpotential.

Schon vor der erstmaligen Einführung des § 146 Abs. 2a AO a.F. wurde die Regelung des § 146 Abs. 2 AO in Teilen der Literatur für europarechtswidrig gehalten,¹ was teilweise auf eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV bei einer Übertragung der Buchführungsaufgaben auf Drittanbieter beziehungsweise der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV bei einer unternehmensinternen Verlagerung gestützt wurde.² Auch nach der Einfügung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 und der Reform durch das Jahressteuergesetz 2010 bestanden weiterhin erhebliche Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit dieser Vorschrift mit dem Unionsrecht. So fand sich die Regelung des § 146 Abs. 2a AO a.F. regelmäßig auf der jährlich erscheinenden Checkliste potentiell EU-rechtswidriger Normen des deutschen Steuerrechts.³

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 hat der Gesetzgeber das Regelungssystem im Hinblick auf die Unionsrechtskonformität nun mit Wirkung zum 29. 12. 2020 erneut austariert und die bisherige Regelung des § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2010 in § 146 Abs. 2b AO verschoben, um für eine Verlagerung der elektronischen Buchführung in einen Mitgliedstaat der Union die neue Vorschrift des § 146 Abs. 2a AO einzufügen. Wenngleich man meinen könnte, dass damit die Kritik an der Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht verstummen wird, dürfte dies nicht der Fall sein. So hat der Gesetzgeber zwar ausdrücklich die Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht als Anlass seiner Reform benannt.⁴ Jedoch setzte die in der Literatur geäußerte Kritik zumeist bei der Ver-

¹ Siehe etwa *Droscha/Reimer*, DB 2003, 1689, 1694; *Kleine*, Verfahrensrechtliche Probleme der steuerlichen Außenprüfung, 129, 137; *Novacek*, DSStZ 2004, 611, 613; zumindest mit „europarechtlichen Bedenken“ *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 46; offenklassend *Weinbrenner*, DSStR 2009, 2082, 2086.

² *Droscha/Reimer*, DB 2003, 1689, 1691 f. noch mit Ausführungen zu Art. 43, 49 EGV.

³ Eine aktuelle Auflistung dieser potentiell EU-rechtswidrigen Normen findet sich bei *Kessler/Spengel*, DB Beilage 1 zu Heft Nr. 5/2021. Die Regelung des § 146 Abs. 2a AO wird dort auf S. 34 genannt.

⁴ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 19/22850, S. 161.

einbarkeit der Grundregel in § 146 Abs. 2 AO mit dem primären Unionsrecht an.⁵ Diese Regelung blieb durch die Reform aber weiterhin unangetastet. Anlass der jüngsten Reform war nämlich die Umsetzung der europäischen FFoD-VO⁶, sodass aus Sicht des deutschen Gesetzgebers nur die Notwendigkeit für eine Neuregelung des Systems zur elektronischen Buchführung bestand, welches dementsprechend in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO ausdifferenziert wurde.

Vor diesem Hintergrund erscheint es für eine umfassende Analyse des rechtlichen Rahmens zur Internationalisierung der Buchführung im deutschen Steuerrecht weiterhin sinnvoll, die bestehenden Regelungen auf ihre Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht zu untersuchen. Dabei kommt dieser Arbeit der Vorteil zugute, dass hier bereits die neue Ausdifferenzierung für die Beurteilung der Unionsrechtskonformität berücksichtigt werden konnte.

Für eine umfassende Analyse soll grundsätzlich das Gesamtsystem aus § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO betrachtet werden. Denn gerade durch dieses gesetzgeberische Gesamtkonzept im Zusammenspiel mit der Grundregel der Inlandsbuchführung nach § 146 Abs. 2 AO kann sich eine beschränkende Wirkung aus dem Blickwinkel des Unionsrechts ergeben. Da die Regelung des neuen § 146 Abs. 2b AO, auf Grund ihres räumlichen Anwendungsbereichs, aber überhaupt nur Verlagerungen in Destinationen außerhalb der Union erfasst, wird für die Untersuchung der Unionsrechtskonformität der Fokus auf § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO verschoben und auf § 146 Abs. 2b AO nur für Argumentationszwecke zurückgegriffen.

I. Vereinbarkeit mit dem primären Unionsrecht

Bei der Untersuchung der Unionsrechtskonformität des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO ist zunächst die Vereinbarkeit mit dem primären Unionsrecht, insbesondere mit den Grundfreiheiten des AEUV zu hinterfragen. In Betracht kämen eine nicht gerechtfertigte Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit und der Dienstleistungsfreiheit zunächst durch die Grundregel des § 146 Abs. 2 AO, soweit diese die Führung und Aufbewahrung von Büchern und sonst erforderlichen Unterlagen auf das Inland beschränkt. Weiterhin könnte sich eine Beeinträchtigung dadurch ergeben, dass § 146 Abs. 2a S. 2 AO die Führung und Aufbewahrung von elektronischen Büchern und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen in einem anderen Mitgliedstaat der Union davon abhängig macht, dass der Steuerpflichtige einen Datenzugriff nach §§ 146b Abs. 2 S. 2, 147 Abs. 6 AO, 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG ermöglicht.

⁵ So auch *Heintzen*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 146 AO, Rn. 12 m. w. N.

⁶ Sogenannte „Free Flow of Data“-Verordnung 2018/1807/EU, hier abgekürzt als FFoD-VO, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 303/59 vom 28. 11. 2018.

Wie schon angeklungen, sind dabei die Fälle einer unternehmensinternen Verlagerung der Buchführung von den Fällen einer Auslagerung der Buchführungsaufgaben auf rechtlich selbstständige Drittanbieter abzugrenzen.⁷

1. Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 ff. AEUV

Die Eröffnung des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 ff. AEUV kommt für Konstellationen in Betracht, in denen es um eine unternehmensinterne Verlagerung der Buchführung geht. In der Praxis finden solche unternehmensinternen Verlagerungen vor allem bei großen und international tätigen Konzernen statt.⁸ So existieren in modernen Konzernstrukturen oft Gesellschaften, die administrative Aufgaben beispielsweise in den Bereichen Steuern, Recht, Informationstechnik oder Personal bündeln und diese über Shared-Service-Center für sämtliche Konzerngesellschaften zur Verfügung stellen.⁹ Aber auch eine Verlagerung der Buchführung in eine Private Cloud¹⁰, die der Steuerpflichtige in einem unternehmensinternen Rechenzentrum in einem anderen Mitgliedstaat der Union hostet, ist denkbar.

Praxisbeispiel 1: Die X NV ist ein weltweit tätiger Konzern mit Sitz in den Niederlanden¹¹. In Deutschland produziert und vertreibt die X NV ihre Produkte über eine unselbstständige Zweigniederlassung. Vor einigen Monaten hat die X NV ein Shared-Service-Center in der Slowakei aufgebaut, um dort für sämtliche Konzerngesellschaften die Buchführungsaufgaben zu bündeln und dadurch Kostenvorteile zu generieren. Dabei ist vorgesehen, dass sämtliche Konzerngesellschaften die Eingangsrechnungen und andere steuerrechtlich relevante Unterlagen sammeln und in die Slowakei verschicken, wo diese dann in ein Datenverarbeitungssystem eingegeben und verarbeitet werden. Im Anschluss sollen die Datenverarbeitungsergebnisse zur Muttergesellschaft in die Niederlande übertragen werden. Die angefallenen Papierunterlagen sollen in der Slowakei verbleiben und dort für alle Tochtergesellschaften zentral gelagert werden.

Rechtliche Bewertung: Durch die Zweigniederlassung i. S. d. § 12 S. 2 Nr. 2 AO unterhält die X NV in Deutschland eine Betriebsstätte und unterliegt gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a Alt. 1

⁷ Aus Gründen der Übersichtlichkeit und zur Vermeidung von Redundanzen wird hier zuerst die Eröffnung der Schutzbereiche von Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit geprüft, um anschließend für beide Grundfreiheiten gemeinsam auf die Beeinträchtigung der Schutzbereiche und die Rechtfertigung einzugehen. In den zusammengefassten Prüfungen der Beeinträchtigung sowie der Rechtfertigung wird dann gesondert auf die im Zusammenhang mit der jeweiligen Grundfreiheit stehenden Spezifika hingewiesen.

⁸ *Plewka*, NJW 2011, 2562, 2563.

⁹ *Gröger*, in: Hölters, Handbuch Unternehmenskauf, Kapitel 5, Rn. 5.232.

¹⁰ Zur Funktionsweise solcher Cloud-Modelle bereits Gliederungspunkt D. III. 1. b) aa) auf S. 341.

¹¹ Die niederländische Rechtsordnung kennt keine mit § 146 Abs. 2 AO vergleichbare Vorschrift, so *Schmitz*, StBp 2002, 153, 163.

ESTG i. V. m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 KStG. Damit findet auch die Vorschrift des § 146 Abs. 2 AO Anwendung, sodass Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Geltungsbereich der Abgabenordnung, also in Deutschland zu führen und aufzubewahren sind. Selbst unter Zuhilfenahme des § 146 Abs. 2a AO bliebe es hinsichtlich der dauerhaften Aufbewahrung der Papierbuchführung bei § 146 Abs. 2 S. 1 AO, sodass nach dieser Vorgabe zumindest eine zentrale Lagerung in der Slowakei ausscheidet.¹² Es bleibt daher zu untersuchen, ob § 146 Abs. 2 AO mit der Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV vereinbar ist.

a) Herkunftsstaat als Adressat der Niederlassungsfreiheit

Nach Art. 49 Abs. 1 S. 1 AEUV sind Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats nach Maßgabe der Art. 49 ff. AEUV verboten. Hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereichs stellt Art. 54 Abs. 1 AEUV die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind. Zu erörtern ist im Hinblick auf den Wortlaut des Art. 49 Abs. 1 S. 1 AEUV zunächst, dass dieser dahingehend verstanden werden könnte, dass sich das Diskriminierungsverbot nur an den Mitgliedstaat richtet, in dessen Hoheitsgebiet die Niederlassung errichtet werden soll.¹³ Auch bei historisch-teleologischer Auslegung richten sich die Grundfreiheiten primär gegen protektionistische Maßnahmen der Aufnahmemitgliedstaaten, die den Zugang zu ihren Nachfragemärkten für Gebietsfremde zu erschweren suchten.¹⁴ Eine solche Auslegung könnte also dafür sprechen, dass nur der Aufnahmemitgliedstaat, nicht jedoch der Herkunftsmitgliedstaat durch die Niederlassungsfreiheit gebunden wird.

Bei diesem engen Verständnis könnten sich in Deutschland buchführungspflichtige Steuerpflichtige nicht auf den Schutz der Niederlassungsfreiheit mit dem Argument berufen, dass § 146 Abs. 2 S. 1 AO eine Buchführung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verhindert oder § 146 Abs. 2a AO eine elektronische Buchführung durch die Verpflichtung zur Absicherung einer Zugriffsmöglichkeit nach § 146 Abs. 2a S. 2 AO erschwert. Schließlich handelt es sich hier nicht um die Grundkonstellation, bei der Regelungen im Aufnahmemitgliedstaat einem Marktzugang in diesem Staat entgegenstehen. Im Gegensatz zur Dienstleistungsfreiheit, hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) eine passive¹⁵ Niederlassungsfreiheit auch nicht anerkannt.¹⁶

¹² Zur Reichweite des Tatbestandsmerkmals der elektronischen Buchführung in § 146 Abs. 2a AO ausführlich schon Gliederungspunkt C. III. 3. auf S. 255.

¹³ Mit diesem Hinweis *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 49 AEUV, Rn. 116.

¹⁴ *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.125.

¹⁵ Zur passiven Dienstleistungsfreiheit noch Gliederungspunkt F. I. 2. b) aa) auf S. 520.

Im Gegensatz zu reinen Inlandssachverhalten, auf die Art. 49 AEUV nicht anwendbar ist,¹⁷ oder der Schlechterstellung von Inländern, auf welche die Niederlassungsfreiheit ebenfalls keine Anwendung finden soll,¹⁸ sind die Restriktionen bei der Verlagerung der Buchführung in das Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats der Union jedoch eher vergleichbar mit einer Regelung zur Wegzugsbesteuerung. Bei einer solchen Regelung knüpft ein Mitgliedstaat an die Verwirklichung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts durch die eigenen Staatsangehörigen eine nachteilige Rechtsfolge, sodass die Ausübung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten verhindert oder zumindest durch die Besteuerung unattraktiv wird.¹⁹ In solchen Fällen der Wegzugsbesteuerung geht der EuGH²⁰ davon aus, dass der Schutzbereich der Grundfreiheiten eröffnet ist.

Für eine Eröffnung des Schutzbereichs kann auch der Sinn und Zweck der Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV herangezogen werden. Dieser besteht darin, es zu ermöglichen, innerhalb des gemeinsamen Binnenmarktes Strategien zu entwickeln, um Standortvorteile optimal auszunutzen und dadurch einen Wettbewerb herbeizuführen.²¹ Letztendlich ist die Niederlassungsfreiheit damit auf die Gewährung von Kostenvorteilen durch Standortentscheidungen gerichtet.²² Gerade um solche Kostenvorteile geht es bei der Verlagerung der Buchführung in andere Mitgliedstaaten der Union. Weiterhin spricht die Systematik für diese Auslegung. So zeigt die Formulierung des Art. 49 Abs. 2 AEUV, dass nicht nur der Aufnahmestaat, sondern auch der Herkunftsstaat an die Niederlassungsfreiheit gebunden sein muss.²³

Letztendlich folgt auch der EuGH der teleologischen Argumentation und betont in ständiger Rechtsprechung²⁴, dass die Regelungen zur Niederlassungsfreiheit

¹⁶ *Wesiack*, Europäisches Internationales Vereinsrecht, S. 85 stellt fest, dass der EuGH die passive Dienstleistungsfreiheit (noch) nicht anerkannt habe, dort Fußnote 50 m. w. N.

¹⁷ Siehe etwa EuGH vom 15. 11. 2016, Rs. C-268/15 (Ullens de Schooten), ECLI:EU:C:2016:874, Rn. 47 m. w. N.; EuGH vom 16. 1. 1997, Rs. C-134/95 (USSL), ECLI:EU:C:1997:16, Rn. 19 m. w. N.; EuGH vom 8. 12. 1987, Rs. C-20/87 (Gauchard), ECLI:EU:C:1987:532, Rn. 12; *Haag*, in: Bieber/Epiney/Haag/Kotzur, Die Europäische Union, § 13, Rn. 4.

¹⁸ *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 49 AEUV, Rn. 124 ff.

¹⁹ *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 31, Rn. 85.

²⁰ Siehe etwa EuGH vom 12. 6. 2018, Rs. C-650/16 (Bevola), ECLI:EU:C:2018:424, Rn. 16; EuGH vom 14. 9. 2017, Rs. C-646/15 (Trustees), ECLI:EU:C:2017:682, Rn. 47 f.; EuGH vom 29. 11. 2011, Rs. C-371/10 (National Grid Indus), ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 35 ff.; EuGH vom 11. 3. 2004, Rs. C-9/02 (Lasteyrie du Saillant), ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 39 ff.; EuGH vom 21. 11. 2002, Rs. C-436/00 (X und Y), ECLI:EU:C:2002:704, Rn. 38.

²¹ *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 49 AEUV, Rn. 5 m. w. N.

²² So auch *Korte*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar, Art. 49 AEUV, Rn. 1.

²³ *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 49 AEUV, Rn. 34.

²⁴ Siehe etwa EuGH vom 11. 12. 2007, Rs. C-438/05 (Viking), ECLI:EU:C:2007:772, Rn. 69; EuGH vom 21. 11. 2002, Rs. C-436/00 (X und Y), ECLI:EU:C:2002:704, Rn. 26; EuGH vom 27. 9. 1988, Rs. C-81/87 (Daily Mail and General Trust), ECLI:EU:C:1988:456,

sinnentleert wären, wenn der Herkunftsmitgliedstaat verbieten könne, sein Hoheitsgebiet zu verlassen, um eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zu gründen.

Die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV richtet sich bei einer Verlagerung der Buchführung also auch an Deutschland als Herkunftsmitgliedstaat.

b) Niederlassung i. S. d. Art. 49 AEUV durch Verlagerung der Buchführung

Weiterhin setzt Art. 49 Abs. 1 S. 1 AEUV nach seinem Tatbestand in sachlicher Hinsicht die Niederlassung im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats der Union voraus. Der klassische Anwendungsfall der Niederlassungsfreiheit ist die Begründung einer sogenannten primären Niederlassung, also die vollständige Übersiedlung oder die Begründung eines weiteren Sitzes in einem anderen Mitgliedstaat der Union.²⁵

Für die Eröffnung des Schutzbereichs ist also fraglich, ob bei der bloßen Verlagerung der Buchführung von der Begründung einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat ausgegangen werden kann. Bei der Buchführung handelt es sich nämlich gerade nicht um eine nach außen gerichtete, operative Geschäftstätigkeit, in der sich der wirtschaftliche Erwerbszweck unmittelbar abbildet, sondern um eine interne Verwaltungstätigkeit, also um eine bloße Hilfsfunktion, die im Aufnahmemitgliedstaat grundsätzlich keinen umfassenden Marktzugang in Anspruch nimmt.²⁶

Teilweise wird die Eröffnung des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit für § 146 Abs. 2 AO mit dem Argument abgelehnt, dass die bloße Verlagerung der Buchführung regelmäßig keine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit darstelle.²⁷ Dagegen wird andererseits darauf abgestellt, dass Unternehmen bei einer Verlagerung der Buchführung gerade die hohen Personalkosten im Inland im Blick hätten und deshalb zumindest eine Arbeitsmarktrelevanz im Aufnahmemitgliedstaat vorliege, welche genüge, um eine Eröffnung des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit zu bejahen.²⁸ Um diesen Streit methodisch korrekt zu entscheiden, ist zunächst der Maßstab zu bestimmen, den Art. 49 AEUV an die Eröffnung des sachlichen Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit stellt.

Rn. 16. Im Ergebnis so auch EuGH vom 14.9.2017, Rs. C-646/15 (Trustees), ECLI:EU:C:2017:682, Rn. 27, 42.

²⁵ Reimer, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.77.

²⁶ Mit diesem Hinweis schon Droscha/Reimer, DB 2003, 1689, 1692.

²⁷ So etwa Schmittmann/Chall, in: Schiffer/von Schubert, Recht, Wirtschaft und Steuern im E-Business, B V, Rn. 370; Schmitz, in: Strunk, Steuern und Electronic Commerce, S. 337; Schmitz, StBp 2002, 153, 161.

²⁸ Mit dieser Argumentation Droscha/Reimer, DB 2003, 1689, 1692.

aa) Voraussetzung der selbstständigen Erwerbstätigkeit

Bei systematischer Betrachtung ist den Vertretern der Auffassung, die eine Eröffnung des Schutzbereichs ablehnen, zunächst zuzugeben, dass die Niederlassungsfreiheit ausweislich ihres Wortlauts nach Art. 49 Abs. 2 AEUV die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen umfasst. Die Niederlassungsfreiheit setzt also in sachlicher Hinsicht eine selbstständige Erwerbstätigkeit voraus.

Dabei muss jedoch tiefer hinterfragt werden, wie die Merkmale der Selbstständigkeit und Erwerbstätigkeit hier zu verstehen sind. Das Merkmal der Selbstständigkeit dient in systematischer Auslegung einer Abgrenzung von der Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 45 AEUV²⁹ und ist damit an der Weisungsfreiheit sowie am Handeln auf eigene Gefahr und Rechnung zu orientieren.³⁰ Auch die Erwerbstätigkeit ist weit auszulegen und schon dann zu bejahen, wenn zumindest ein Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit besteht, das Verhalten also nicht ausschließlich von einer privaten Motivation getragen ist.³¹

Bei der Verlagerung der Buchführung in einen anderen Mitgliedstaat der Union liegt jedoch ein solches weisungsfreies Handeln auf eigene Gefahr und Rechnung vor. Auch wenn die Buchführung im Hinblick auf die eigentliche wirtschaftliche Tätigkeit nur eine Hilfsfunktion erfüllt,³² besteht dennoch ein Zusammenhang zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Gerade im Hinblick auf den Kreis der Buchführungspflichtigen in den §§ 140 ff. AO³³ erscheint eine private Motivation eher schwer vorstellbar. Und selbst bei einer freiwilligen Buchführung nach § 146 Abs. 6 AO setzt die Norm nach ihrem Wortlaut einen Unternehmer voraus.³⁴ Folglich kann aus den Tatbestandsmerkmalen der Selbstständigkeit und der Erwerbstätigkeit nicht geschlossen werden, dass der Schutzbereich des Art. 49 AEUV für eine unternehmensinterne Verlagerung der Buchführung nicht eröffnet wäre.

²⁹ *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 49 AEUV, Rn. 51.

³⁰ *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 49 AEUV, Rn. 55.

³¹ *Frenz*, Europarecht, Rn. 292 f.

³² Zu diesem Gedanken siehe schon Gliederungspunkt C. III. 1. a) auf S. 251.

³³ Ausführlich zu den Buchführungspflichten der §§ 140 ff. AO bereits Gliederungspunkt B. I. auf S. 67 sowie zum personellen Anwendungsbereich schon Gliederungspunkt B. I. 4. auf S. 78.

³⁴ Zu Sinn und Zweck des § 146 Abs. 6 AO sowie zu seiner Anwendbarkeit auf die im Rahmen dieser Arbeit untersuchten Konstellationen bereits Gliederungspunkte B. II. 4. a) auf S. 89 und D. II. 3. d) auf S. 316.

*bb) Entwicklung weiterer Kriterien
zur steuerrechtsspezifischen Auslegung*

Über den Wortlaut hinaus, könnte die Niederlassungsfreiheit in sachlicher Hinsicht jedoch noch weitere Voraussetzungen aufstellen. Es ist daher zu hinterfragen, ob insbesondere in steuerrechtsspezifischer Auslegung weitere Tatbestandsvoraussetzungen entwickelt werden müssen.

Als erster Ansatzpunkt kann dafür auf Art. 49 Abs. 1 S. 2 AEUV zurückgegriffen werden. Damit wird neben der primären Niederlassung in Art. 49 Abs. 1 S. 1 AEUV nach Art. 49 Abs. 1 S. 2 AEUV auch die sogenannte sekundäre Niederlassung vom Schutzbereich erfasst.³⁵ Nach Art. 49 Abs. 1 S. 2 AEUV gilt Satz 1 auch für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Der Wortlaut des Art. 49 Abs. 1 S. 2 AEUV scheint insbesondere im Hinblick auf die Erweiterung um Zweigniederlassungen für die steuerrechtliche Betrachtung ergiebig. Denn § 12 S. 2 Nr. 2 AO kennt ebenfalls den Begriff der Zweigniederlassungen als Regelbeispiel für den Oberbegriff der Betriebsstätte. Die nationale Norm des § 12 AO kann aus hierarchisch-systematischen Gründen zwar nicht zur Definition des höherrangigen Art. 49 Abs. 1 S. 2 AEUV herangezogen werden, jedoch erfassen die Normen zumindest begrifflich einen kongruenten Regelungsbereich.³⁶ Die Wortlautübereinstimmung kann also zumindest Impulse für die steuerrechtliche Auslegung liefern. So wird vertreten, dass sich die sekundäre Niederlassungsfreiheit des Art. 49 Abs. 1 S. 2 AEUV in steuerrechtsspezifischer Hinsicht insbesondere in Gestalt von Betriebsstätten i. S. d. § 12 AO, ständigen Vertretern i. S. d. § 13 AO und festen Einrichtungen i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG konkretisiere.³⁷ Nach § 12 S. 1 AO ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Damit sind grundsätzlich auch dienende Betriebsteile erfasst, die im Hinblick auf den wirtschaftlichen Erwerbsszweck lediglich eine Hilfsfunktion erfüllen.

Der nationale Betriebsstättenbegriff in § 12 AO ist sehr ähnlich zu der Definition in Art. 5 OECD-MA³⁸. Nach Art. 5 Abs. 4 lit. e OECD-MA 2014 galt eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, jedoch nicht als Betriebsstätte. In Art. 5 Abs. 4 lit. e OECD-

³⁵ Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn. 913; Kraft/Michel, IStR 2012, 882, 884.

³⁶ Wilk, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Auslandsverlusten, S. 214.

³⁷ Reimer, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.78.

³⁸ OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA).

³⁹ Bükle/Ullmann, DStR 2013, 944, 945 m. w. N.; siehe dazu auch Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 12 AO, Rn. 23.

MA 2017 wurde die Konkretisierung auf Geschäftseinrichtungen, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, gestrichen. Ob es sich etwa auch bei einem Serverstandort schon um eine Betriebsstätte in diesem Sinne handelt, ist umstritten,⁴⁰ erscheint aber auf Grundlage von Art. 5 Abs. 4 lit. e OECD-MA zumindest im Falle der bloßen Verlagerung der Buchführung als eher zweifelhaft. Letztendlich kann diese Frage hier jedoch dahinstehen. Denn Art. 49 Abs. 1 S. 2 AEUV erweitert den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit sogar über Einrichtungen hinaus, die nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA nicht als Betriebsstätte anzusehen sind.⁴¹ Zentrales Merkmal der aufgezählten Konkretisierungen ist vielmehr die Festigkeit der Einrichtung und eine gewisse Dauerhaftigkeit der Verbindung zu einem Staat.

cc) Dauerhaftigkeit auf Grundlage einer festen Einrichtung

Somit bleibt es also auch bei einer steuerrechtsspezifischen Auslegung bei den ohnehin vom EuGH⁴² und vielfach in der Literatur⁴³ geforderten weiteren Kriterien der Dauerhaftigkeit und Festigkeit der Einrichtung. Das Vorliegen einer dauerhaften und festen Einrichtung könnte man insbesondere im Hinblick auf einige Konstellationen des § 146 Abs. 2a AO bei einer engen Auslegung der Kriterien schon deshalb bezweifeln, da ein Rechenzentrum beziehungsweise einzelne Server leicht fortgeschafft werden könnten. Auch hier ist jedoch genauer zu untersuchen, wie die Kriterien zu verstehen sind, insbesondere welchem Zweck sie dienen.

(1) Dauerhaftigkeit der Einrichtung

Das Kriterium der Dauerhaftigkeit dient im Hinblick auf Art. 49 AEUV dazu, die Niederlassungsfreiheit systematisch von der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV abzugrenzen.⁴⁴ Als Indizien für die Dauerhaftigkeit kann auf die Häufigkeit, Kontinuität⁴⁵ und die fehlende zeitliche Beschränkung⁴⁶ abgestellt werden, wobei es

⁴⁰ Vertiefend *Rogge*, BB 2015, 2966, 2968 f.; allgemein zum Serverstandort als Betriebsstätte *Sinewe/Frase*, BB 2011, 2198, 2200 m. w. N.

⁴¹ So auch *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.78.

⁴² Mit der Anforderung der Dauerhaftigkeit und Festigkeit etwa EuGH vom 15. 2. 1996, Rs. C-53/95 (Inasti/Kemmler), ECLI:EU:C:1996:58, Rn. 8.

⁴³ Hinsichtlich der Frage, ob beide Kriterien vorliegen müssen und wie diese konkret ausgestaltet sind, bestehen erhebliche Unterschiede, siehe dazu *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 49 AEUV, Rn. 36; *Frenz*, Europarecht, Rn. 295; *Jochum*, Europarecht, Rn. 998 ff.; *Korte*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar, Art. 49 AEUV, Rn. 25 f.; *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 49 AEUV, Rn. 12.

⁴⁴ *Pache*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 10, Rn. 176.

⁴⁵ Siehe etwa EuGH vom 11. 12. 2003, Rs. C-215/01 (Schnitzer), ECLI:EU:C:2003:662, Rn. 28 ff.; EuGH vom 12. 12. 1996, Rs. C-3/95 (Reisebüro Broede), ECLI:EU:C:1996:487, Rn. 22; EuGH vom 30. 11. 1995, Rs. C-55/94 (Gebhard), ECLI:EU:C:1995:411, Rn. 27.

bei alledem auf die Intention des Steuerpflichtigen ankommt.⁴⁷ Sogar bei der Begründung nur eines Serverstandorts in einem anderen Mitgliedstaat der Union zur unternehmensinternen Verlagerung der Buchführung wird es für den Steuerpflichtigen gerade um ein dauerhaftes Engagement in diesem Sinne gehen. Er wird zumindest aus der entscheidenden ex-ante Perspektive darauf abzielen, seine Infrastruktur im Aufnahmemitgliedstaat dauerhaft zu unterhalten. Hätte er bereits einen neuen Standort im Blick, würde er dort unmittelbar die entsprechende Infrastruktur errichten. Es geht bei einer Verlagerung der Buchführung also nicht um eine kurzfristige oder einmalige Handlung. Das Merkmal der Dauerhaftigkeit ist daher zu bejahen.

(2) Festigkeit der Einrichtung

Problematischer ist das Kriterium der Festigkeit der Einrichtung. So werden als Lehrbuchbeispiele fester Einrichtungen häufig Produktions- und Lagerstätten sowie Büroräume genannt.⁴⁸ Entscheidend sei dabei, dass eine Präsenz im Mitgliedstaat gegründet werde, die eine aktive Teilnahme am Wirtschaftsleben ermögliche.⁴⁹ Teilweise wird zudem gefordert, es müsse im Aufnahmemitgliedstaat um eine Teilnahme am Wirtschaftsverkehr als Leistungserbringer gehen.⁵⁰ Lediglich eine Geschäftsadresse, Bankverbindung, Internetseite oder ein Telefonanschluss mit Anrufbeantworter reiche demgegenüber nicht aus,⁵¹ um eine hinreichend feste Verbindung zum Aufnahmemitgliedstaat zu etablieren. Um diese Argumentation zu untermauern, wird auf Art. 2 lit. c sowie den Erwägungsgrund 19 der Richtlinie über den elektronischen Geschäftsverkehr⁵² (E-Commerce-RL) verwiesen.⁵³ In Art. 2 lit. c der E-Commerce-RL findet sich eine Begriffsbestimmung des niedergelassenen Diensteanbieters. Nach Art. 2 lit. c Hs. 2 E-Commerce-RL begründet das Vorhandensein und die Nutzung technischer Mittel und Technologien, die zum Anbieten

⁴⁶ EuGH vom 5.10.1988, Rs. C-196/87 (Steymann), ECLI:EU:C:1988:475, Rn. 16.

⁴⁷ Müller-Graff, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 49 AEUV, Rn. 16 f.

⁴⁸ Doerfert, Europarecht, Rn. 228; Fastenrath/Groh, Europarecht, Rn. 222; Fischer, Europarecht, Rn. 538.

⁴⁹ Mit diesem zentralen Kriterium Jochum, Europarecht, Rn. 998.

⁵⁰ So Pache, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 10, Rn. 176 m. w. N.

⁵¹ Beispiele von Tiedje, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 49 AEUV, Rn. 12.

⁵² Richtlinie 2000/31/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. Juni 2000 über bestimmte rechtliche Aspekte der Dienste der Informationsgesellschaft, insbesondere des elektronischen Geschäftsverkehrs, im Binnenmarkt („Richtlinie über den elektronischen Geschäftsverkehr“), abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 178 vom 17. 7. 2000, S. 1 ff.

⁵³ Mit diesem Argument Jochum, Europarecht, Rn. 998 und Tiedje, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 49 AEUV, Rn. 12, die beide auf Erwägungsgrund 14 statt 19 verweisen, wobei es sich wohl um ein Redaktionsversehen handeln dürfte.

eines Dienstes erforderlich sind, allein keine Niederlassung eines Anbieters. In Erwägungsgrund 19 der E-Commerce-RL wird auf die Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit verwiesen und ausgeführt, dass ein Unternehmen, welches Dienstleistungen über eine Internetseite erbringt, weder dort niedergelassen sei, wo sich die technischen Mittel zum Betrieb dieser Internetseite befinden, noch dort, wo die Internetseite zugänglich ist, sondern an dem Ort, an welchem es seine Wirtschaftstätigkeit ausübt.

Mit dieser Definition soll aber nur der Mitgliedstaat festgelegt werden, in dessen Zuständigkeitsbereich ein Diensteanbieter fällt.⁵⁴ Eine solche Festlegung erscheint bei einem weltweit zugänglichen Angebot, das sich an eine unbestimmte Zahl von Nutzern richtet, auch folgerichtig. Im Falle einer unternehmensinternen Verlagerung der Buchführung besteht allerdings kein so breiter Wirkungskreis, sodass dabei eine ganz andere Ausgangslage vorliegt. Es lässt sich also aus der Begriffsbestimmung in Art. 2 lit. c der E-Commerce-RL nicht herleiten, dass ein Server, auf den die Buchführung ausgelagert ist, nicht von der Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV erfasst wäre.

Von entscheidender Bedeutung ist ein anderer Aspekt. Letztendlich dient nämlich auch das Festigkeitskriterium der Missbrauchsvermeidung und der Abgrenzung von der Dienstleistungsfreiheit.⁵⁵ So wird mit Verweis auf die Cadbury Schweppes-Entscheidung des EuGH⁵⁶ ausgeführt, dass gerade steuerrechtliche Erwägungen zu fiktiven Ansiedlungen durch Briefkastenfirmen führen können, die nicht von der Niederlassungsfreiheit gedeckt sind.⁵⁷ Ein solcher Missbrauch liege auch vor, wenn ein Unternehmen vom Aufnahmemitgliedstaat aus sein Angebot auf einen anderen Mitgliedstaat ausrichte, um die Rechtsordnung am Absatzort zu umgehen und Vorteile aus einem Regelungsgefälle zu ziehen.⁵⁸

Im Falle der Verlagerung der Buchführung geht es jedoch nicht um die Umgehung von steuerrechtlichen Regelungen. Es geht vielmehr darum, Kostenvorteile, also rein ökonomische Vorteile des gemeinsamen Binnenmarktes, zu nutzen. Auch von der Ausnutzung eines Regelungsgefälles kann in dieser Konstellation keine Rede sein. Zwar kann auch bei der Verlagerung von Buchführungskapazitäten ein gewisses Ausrichten auf einen oder mehrere andere Mitgliedstaaten vorliegen. Allerdings sind die deutschen steuerrechtlichen Regelungen, insbesondere die §§ 140 ff. AO, auch bei einer Auslandsbuchführung nach wie vor unmittelbar anwendbar, sodass ein

⁵⁴ So auch *Ricke*, in: Spindler/Schuster, Recht der elektronischen Medien, § 2 TMG, Rn. 6.

⁵⁵ *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 14, Rn. 117; *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 49 AEUV, Rn. 12, 21.

⁵⁶ EuGH vom 12. 9. 2006, Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), ECLI:EU:C:2006:544.

⁵⁷ So *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 49 AEUV, Rn. 12. Dazu auch *Germelmann*, EuZW 2008, 596, 599 f., der darauf hinweist, dass der EuGH bei der Cadbury Schweppes-Entscheidung in methodischer Hinsicht gerade nicht die Eröffnung des Schutzbereichs verneinte, sondern lediglich den Rechtfertigungsmaßstab verschärfte.

⁵⁸ *Korte*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar, Art. 49 AEUV, Rn. 33.

Regelungsgefälle nicht entsteht. Folglich ist das Vorliegen eines Missbrauchstatbestands hier nicht ersichtlich.

Vor dem Hintergrund der weit auszulegenden Niederlassungsfreiheit,⁵⁹ sind an das Kriterium der Festigkeit keine hohen Anforderungen zu stellen, da es nur um die Möglichkeit geht, am Wirtschaftsleben des Aufnahmemitgliedstaats stabil und kontinuierlich teilzunehmen⁶⁰. Gerade weil die sekundäre Niederlassungsfreiheit in Art. 49 Abs. 1 S. 2 AEUV alle Nebenstellen unabhängig von ihrem konkreten Beitrag zum Gesellschaftszweck erfassen soll,⁶¹ erscheint es vorzugswürdig, auch keine Teilnahme am Wirtschaftsleben in der Eigenschaft eines Leistungsanbieters zu fordern. Letztendlich wird dieses Auslegungsergebnis auch durch den Sinn und Zweck der Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV bestätigt. Wenn es darum geht, Kostenvorteile durch Standortentscheidungen zu ermöglichen, um einen Wettbewerb im gemeinsamen Binnenmarkt zu etablieren,⁶² muss der Schutzbereich dann sogar schon für eine unternehmensinterne Verlagerung der elektronischen Buchführung nach § 146 Abs. 2a AO eröffnet sein, wenn lediglich Serverkapazitäten im Aufnahmemitgliedstaat aufgebaut werden.

c) Ergebnis zum Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit

Folglich ist der Schutzbereich der sekundären Niederlassungsfreiheit des Art. 49 Abs. 1 S. 2 AEUV für die Verlagerung der Buchführung in einen anderen Mitgliedstaat der Union eröffnet. Dieses Ergebnis gilt, wie soeben dargelegt,⁶³ zunächst für die elektronische Buchführung nach § 146 Abs. 2a AO. Nach dem argumentum a minori ad maius muss die Eröffnung des Schutzbereichs erst recht für die Verlegung der Papierbuchführung nach § 146 Abs. 2 AO gelten, weil hierfür eine noch weitergehende Infrastruktur im Aufnahmemitgliedstaat errichtet werden muss.

Somit ist der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit im Praxisbeispiel 1⁶⁴ eröffnet. Zumal das Shared-Service-Center in der Slowakei die Errichtung einer in den Markt des Auf-

⁵⁹ Mit diesem Hinweis *Pache*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 10, Rn. 175.

⁶⁰ *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 49 AEUV, Rn. 18 m. w. N.

⁶¹ So zutreffend *Ludwigs*, in: Dausen/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Kapitel E. I. 2. a), Rn. 59; *Schlag*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 49 AEUV, Rn. 20; dagegen vertritt *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 49 AEUV, Rn. 45 ff., dass es sich bei Hilfsstützpunkten, wie Rechenzentren, die nur mittelbar den Unternehmenszielen und -abläufen dienen, um sogenannte subsidiäre Betriebsteile handele, für die Art. 49 Abs. 1 S. 1 AEUV einschlägig sei. Zu den Konsequenzen einer solchen Einordnung als sekundäre Niederlassungsfreiheit sogleich noch Gliederungspunkt F. I. 1. c) auf S. 515.

⁶² Zu dieser Zielrichtung der Niederlassungsfreiheit bereits Gliederungspunkt F. I. 1. a) auf S. 507.

⁶³ Zur hinreichenden Dauerhaftigkeit auf Grundlage einer festen Einrichtung sogar bei einer bloßen Auslagerung von Rechenkapazitäten auf einen Serverstandort schon Gliederungspunkt F. I. 1. b) cc) auf S. 512.

⁶⁴ Zum Sachverhalt dieses Praxisbeispiels siehe Gliederungspunkt F. I. 1. auf S. 506.

nahmitgliedstaats hineinwirkenden Infrastruktur voraussetzt, da die X NV in dieser Konstellation grundsätzlich sogar Mitarbeiter im Aufnahmemitgliedstaat beschäftigen muss, die die entsprechenden Unterlagen in das Datenverarbeitungssystem einpflegen. Insofern liegt für das Praxisbeispiel 1 sogar eine Arbeitsmarktrelevanz im Aufnahmemitgliedstaat vor.

Da es sich um einen einheitlichen Schutzbereich zwischen primärer und sekundärer Niederlassungsfreiheit des Art. 49 Abs. 1 AEUV handelt,⁶⁵ spielt die Einordnung als sekundäre Niederlassung für das Schutzniveau keine Rolle. Der Unterschied liegt lediglich im persönlichen Schutzbereich. So verlangt der Wortlaut des Art. 49 Abs. 1 S. 2 a. E. AEUV, dass der Berechtigte im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig ist. Deshalb kann sich ein Staatsangehöriger mit Sitz in einem Drittstaat zwar auf die primäre, nicht jedoch auf die sekundäre Niederlassungsfreiheit berufen.⁶⁶ Für Gesellschaften i. S. d. Art. 54 Abs. 2 AEUV ist dieser Umstand ohnehin unerheblich, da diese für die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit nach Art. 54 Abs. 1 AEUV ohnehin ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben müssen. Relevant wird die Unterscheidung damit nur für natürliche Personen, die außerhalb des Unionsgebiets ansässig sind und für die sich eine Steuerpflicht aus dem gewöhnlichen Aufenthalt i. S. d. § 9 AO im Inland ergibt.⁶⁷ Dieser Personenkreis dürfte jedoch vernachlässigbar klein sein.

2. Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 ff. AEUV

Vom Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit der Art. 56 ff. AEUV können demgegenüber Konstellationen erfasst sein, in denen die Buchführung auf einen rechtlich selbstständigen Drittanbieter ausgelagert wird. In der Praxis kommt dies vor allem bei kleinen und mittelständischen Unternehmen vor, die ihre Buchführungsaufgaben ganz oder zum Teil auf externe Anbieter auslagern. Unter dem Digitalisierungsaspekt ist dabei auch an Software as a Service (SaaS)-Angebote für Buchführungssysteme aus der Cloud zu denken, die insbesondere bei kleineren Unternehmen eine immer größere Verbreitung finden.⁶⁸ Darüber hinaus sind aber auch im Hinblick auf die Dienstleistungsfreiheit Fallgestaltungen vorstellbar, bei denen eine Verlagerung in ein Shared-Service-Center stattfindet. Denn solche

⁶⁵ Zur Abgrenzung zwischen primärer und sekundärer Niederlassungsfreiheit *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 1002.

⁶⁶ *Jochum*, Europarecht, Rn. 1001.

⁶⁷ Das Argument, dass es sich deshalb um einen Anwendungsfall der primären Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 Abs. 1 S. 1 AEUV handeln müsste, dürfte methodisch unzulässig sein, da damit vom Ergebnis auf den Schutzbereich geschlossen würde.

⁶⁸ Zu diesen praktischen Entwicklungen und Trends bereits Gliederungspunkt A. II. 3. b) auf S. 41.

Dienstleistungszentren werden in der Praxis nicht nur unternehmensintern, sondern auch von externen Dienstleistern betrieben.⁶⁹

Praxisbeispiel 2: Die Z ist eine Einzelunternehmerin mit Sitz in Berlin, die sich mit ihren acht Mitarbeitern auf den Aufbau und die Wartung von Datenbanksystemen spezialisiert hat. Um sich voll auf das Kerngeschäft konzentrieren zu können, soll die Buchführung auf die S GmbH in Hamburg ausgelagert werden, welche die Buchführungsaufgaben für ihre Kunden im preisgünstigeren Wolomin, einem Vorort von Warschau, erledigt. Da Z von einigen Zulieferern und Dienstleistern noch Rechnungen in Papierform erhält, sollen auch diese Rechnungen direkt nach Wolomin weitergeleitet werden, um dort geordnet, digitalisiert und kontiert zu werden. Die Originalbelege in Papierform sollen nach der digitalen Erfassung noch vor Ort vernichtet werden. Eine Datenzugriffsmöglichkeit auf die digitalisierten Unterlagen wird von der S GmbH jedoch nur gegen Aufpreis angeboten.

Rechtliche Bewertung: Die Z ist in Deutschland gem. §§ 1 EStG, 8 AO unbeschränkt steuerpflichtig und unterliegt hinsichtlich der steuerrechtlichen Buchführung den Anforderungen des § 146 Abs. 2 AO. Da es hier um die Auslagerung der elektronischen Buchführung geht⁷⁰, greift § 146 Abs. 2a AO ein. Nach § 146 Abs. 2a S. 2 AO muss jedoch ein Datenzugriff i. S. d. §§ 146b Abs. 2 S. 2, 147 Abs. 6 AO, 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG in vollem Umfang möglich sein. Insofern bleibt zu untersuchen, ob diese Voraussetzung in § 146 Abs. 2a S. 2 AO gegen die Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV verstößt.

a) Buchführung als Dienstleistung i. S. d. Art. 57 Abs. 1 AEUV

Nach Art. 56 Abs. 1 AEUV sind Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, nach Maßgabe der Art. 56 ff. AEUV verboten. In Art. 62 AEUV findet sich unter anderem eine Verweisung auf Art. 54 AEUV, sodass auch im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit der persönliche Anwendungsbereich auf nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründete Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, ausgeweitet wird.

Der Begriff der Dienstleistung wird in Art. 57 Abs. 1 AEUV definiert. Danach sind Dienstleistungen im Sinne der Verträge solche Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen. Da die Dienstleistungsfreiheit auf Grund ihrer vertragssystematischen Stellung als Auffanggrundfreiheit konzipiert wurde, muss diese weit ausgelegt werden.⁷¹ Diese

⁶⁹ Mit diesem Hinweis *Schimmele*, AO-StB 2011, 347.

⁷⁰ Dazu, dass vom Tatbestandsmerkmal der elektronischen Buchführung auch akzessorische Papierbelege in hybriden Prozessketten erfasst werden, siehe schon Gliederungspunkt C. III. 3. b) auf S. 257.

⁷¹ *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 56 AEUV, Rn. 16.

Konzeption als weite Auffanggrundfreiheit zeigt sich ebenso am Wortlaut des Art. 57 Abs. 1 a. E. AEUV.

Aus dieser Auffangfunktion lässt sich in negativer Hinsicht eine Abgrenzung von den anderen Grundfreiheiten vornehmen. So erfolgt die Abgrenzung von der Warenverkehrsfreiheit nach Art. 28 ff. AEUV dadurch, dass es sich bei Art. 56 AEUV im Schwerpunkt⁷² um eine nicht körperliche Leistung handeln muss.⁷³ Selbst wenn im Rahmen der Auslagerung von Buchführungsaufgaben auf einen externen Dienstleister bestimmte physische Unterlagen oder auch Datenträger ausgetauscht werden, so handelt es sich im Schwerpunkt doch um eine unkörperliche Dienstleistung, nämlich um die Verarbeitung der entsprechenden Daten. In Abgrenzung zur Niederlassungsfreiheit der Art. 49 ff. AEUV geht es bei der Auslagerung von Buchführungsaufgaben auf einen externen Anbieter auch gerade nicht um eine feste und dauerhafte Integration in einen anderen Mitgliedstaat.⁷⁴

In positiver Hinsicht ist ausschlaggebend, ob die Erbringung einer entsprechenden Leistung regelmäßig gegen Entgelt erfolgt, also einen Erwerbszweck verfolgt.⁷⁵ Bei der Übernahme von fremden Buchführungsaufgaben wird es sich regelmäßig um eine entgeltliche Tätigkeit handeln.⁷⁶ Folglich ist für die von § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO in Bezug genommenen Aufgaben bei einer Auslagerung auf einen externen Anbieter vom Vorliegen einer Dienstleistung i. S. d. Art. 57 Abs. 1 AEUV auszugehen.

b) Eröffnung des Schutzbereichs der Dienstleistungsfreiheit für Dienstenachfrager

Ein Problem besteht jedoch, weil sich die Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV nach ihrem Wortlaut nur an den Leistungserbringer selbst richtet.⁷⁷ So sieht Art. 56 Abs. 1 AEUV vor, dass „Beschränkungen [...] für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind“, grundsätzlich unzulässig sind. Damit korrespondierend sieht Art. 57 Abs. 3 AEUV vor, dass der Dienstleister zwecks Erbringung der

⁷² Zur Abgrenzung nach dem Schwerpunkt *Kluth*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar, Art. 57 AEUV, Rn. 18.

⁷³ *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 56, 57 AEUV, Rn. 35.

⁷⁴ Zu diesen zentralen Kriterien im Rahmen einer unternehmensinternen Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung bereits Gliederungspunkt F. I. 1. b) cc) auf S. 512.

⁷⁵ *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 57 AEUV, Rn. 7.

⁷⁶ Der EuGH vom 30.3.2006, Rs. C-451/03 (*Servizi Ausiliari*), ECLI:EU:C:2006:208, Rn. 32 ff. hat bereits für eine Steuerberatung entschieden, dass diese der Dienstleistungsfreiheit unterfällt.

⁷⁷ Mit dem Hinweis auf den (zu) engen Wortlaut auch *Kluth*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar, Art. 57 AEUV, Rn. 30.

Leistung seine Tätigkeit vorübergehend in dem Mitgliedstaat, in dem der Leistungsempfänger ansässig ist, ausüben darf und dementsprechend ein vorübergehendes Aufenthaltsrecht in diesem anderen Mitgliedstaat genießt.⁷⁸ Auch bei historischer Auslegung sollte die Dienstleistungsfreiheit, die schon ursprünglich als subsidiäres Auffangrecht zu den anderen Grundfreiheiten eingeführt wurde,⁷⁹ vor allem davor schützen, dass Mitgliedstaaten ihre Märkte gegenüber Leistungserbringern aus anderen Mitgliedstaaten abschotten.

Im Falle des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO hilft diese aktive Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV jedoch gleich in doppelter Hinsicht nicht weiter. Schließlich unterbindet § 146 Abs. 2 AO nicht, dass sich ein Buchführungsdienstleister aus einem anderen Mitgliedstaat der Union vorübergehend nach Deutschland begibt, weil damit gerade dem in § 146 Abs. 2 AO normierten Grundsatz der Inlandsbuchführung genüge getan wäre. Vielmehr geht es um den umgekehrten Fall,⁸⁰ dass der Dienstleister durch die steuerverfahrensrechtliche Regelung daran gehindert wird, einer Person oder Gesellschaft, welche in Deutschland steuerrechtlich zur Buchführung verpflichtet ist, aus einem anderen Mitgliedstaat der Union heraus seine Dienstleistung zu erbringen.

Außerdem ist der Dienstleister auch nicht der unmittelbare Bezugspunkt der Ordnungsvorschrift des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO. Diese verpflichtet nämlich unmittelbar nur den Steuerpflichtigen selbst. Wie schon dargelegt,⁸¹ handelt es sich bei den Buchführungspflichten zwar nicht um höchstpersönliche Pflichten, sodass der Steuerpflichtige auch einen externen Dienstleister zur Erfüllung dieser Pflichten einschalten kann. Aus ordnungsrechtlicher Perspektive bleibt jedoch der Steuerpflichtige für die Einhaltung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO selbst verantwortlich und muss zudem grundsätzlich⁸² auch selbst für entsprechende Verstöße eintreten.

⁷⁸ *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 56, 57 AEUV, Rn. 51.

⁷⁹ Zu dieser auch heute noch im Wortlaut des Art. 57 Abs. 1 AEUV zum Ausdruck kommenden Subsidiarität sowie zum erheblich gestiegenen Bedeutungsgehalt der Dienstleistungsfreiheit *Hailbronner/Nachbaur*, EuZW 1992, 105; *Kluth*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar, Art. 57 AEUV, Rn. 4 f.; *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 56 AEUV, Rn. 8.

⁸⁰ Insofern ergibt sich für die Dienstleistungsfreiheit eine ähnliche Problematik zu der bereits in der Niederlassungsfreiheit angesprochenen Konstellation, ob der Herkunftsstaat überhaupt Adressat der Grundfreiheit sein kann. Dazu schon Gliederungspunkt F. I. 1. a) auf S. 507.

⁸¹ Zum personellen Anwendungsbereich der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie zur ordnungsrechtlichen Verantwortlichkeit für Verstöße schon Gliederungspunkt B. I. 4. auf S. 78.

⁸² Zu Einschränkungen, etwa durch die Berücksichtigung eines Verschuldens des Steuerpflichtigen im Rahmen der Ermessensausübung bei der Festsetzung eines Verzögerungsgelds, bereits Gliederungspunkt E. II. 2. c) auf S. 492.

*aa) Erweiterung des Art. 56 AEUV
auf die passive Dienstleistungsfreiheit*

In Betracht käme für den Steuerpflichtigen jedoch eine Berufung auf die passive Dienstleistungsfreiheit. Dabei geht es um den Schutz des Leistungsempfängers, der sich in einen anderen Mitgliedstaat begibt, um dort die Dienstleistung eines in diesem Staat ansässigen Leistungserbringers entgegenzunehmen.⁸³

Diese passive Dienstleistungsfreiheit ist zwar nicht mehr vom Wortlaut des Art. 56 AEUV gedeckt, wohl aber vom Sinn und Zweck der Vorschrift.⁸⁴ In der Literatur wird vorgetragen, dass eine solche Erweiterung schon deshalb erforderlich sei, weil eine Beschränkung des Leistungsempfängers sich zugleich mittelbar als eine Beschränkung des Dienstleistungserbringers auswirke und umgekehrt.⁸⁵ Insofern wird durch eine Anerkennung der passiven Dienstleistungsfreiheit nur dem Wechselspiel aus Angebot und Nachfrage Rechnung getragen, da Hindernisse, die den Leistungsempfänger davon abhalten können, Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten nachzufragen, zugleich die in diesen anderen Mitgliedstaaten ansässigen Dienstleistungserbringer beeinträchtigen.⁸⁶ Außerdem gehe es bei der Verwirklichung der Dienstleistungsfreiheit zusätzlich darum, dass der Leistungsempfänger im einheitlichen europäischen Binnenmarkt von preisgünstigen und attraktiven Dienstleistungsangeboten profitieren können soll.⁸⁷

Auch der EuGH hat anerkannt, dass „der freie Dienstleistungsverkehr die Freiheit der Leistungsempfänger einschließt, sich zur Inanspruchnahme einer Dienstleistung in einen anderen Mitgliedstaat zu begeben, ohne durch Beschränkungen [...] daran gehindert zu werden“⁸⁸. Insofern stellt das Gericht klar, dass die Einbeziehung des Leistungsempfängers in den Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit eine „notwendige Ergänzung [darstellt], die dem Ziel entspricht, jede gegen Entgelt geleistete Tätigkeit, die nicht unter den freien Waren- und Kapitalverkehr und die Freizügigkeit der Personen fällt, zu liberalisieren“⁸⁹.

⁸³ Zu dieser auch als Dienstleistungsempfangsfreiheit bezeichneten Ausprägung der Dienstleistungsfreiheit *Kluth*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar, Art. 57 AEUV, Rn. 30 m. w. N.

⁸⁴ So auch *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 56, 57 AEUV, Rn. 51 m. w. N.

⁸⁵ *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 56 AEUV, Rn. 53 mit dem beispielhaften Verweis auf die Entscheidung des EuGH vom 4. 10. 2011, Rs. C-403/08 (Premier League), ECLI:EU:C:2011:631, Rn. 85 ff.

⁸⁶ *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 56 AEUV, Rn. 17.

⁸⁷ *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 56 AEUV, Rn. 14.

⁸⁸ EuGH vom 31. I. 1984, Rs. C-286/82 (Luisi und Carbone), ECLI:EU:C:1984:35, Rn. 16.

⁸⁹ EuGH vom 31. I. 1984, Rs. C-286/82 (Luisi und Carbone), ECLI:EU:C:1984:35, Rn. 10.

Diese passive Dienstleistungsfreiheit kommt der hier untersuchten Konstellation einer Auslagerung der Buchführung auf einen externen Dienstleister durch den Steuerpflichtigen schon näher. Denn damit kann zumindest hinsichtlich des Steuerpflichtigen, als in Bezug genommener Person, ein Gleichlauf zwischen dem Schutzbereich der unionsrechtlichen Grundfreiheit und dem Adressat der Ordnungsvorschrift des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO hergestellt werden. Dennoch passt diese Ausformung der Dienstleistungsfreiheit noch nicht ganz, weil damit zwar der zur Eröffnung des Schutzbereichs angesprochene zweite Kritikpunkt⁹⁰ entfällt, jedoch bei genauerer Betrachtung regelmäßig das von Literatur und Rechtsprechung geforderte Kriterium, dass sich der Leistungsempfänger zur Entgegennahme der Dienstleistung in einen anderen Mitgliedstaat begeben muss, um die Dienstleistung entgegenzunehmen, nicht vorliegen wird. Vielmehr werden bei einer Auslagerung der Buchführung in einen anderen Mitgliedstaat der Union regelmäßig nur Unterlagen, sei es in Papierform oder in digitaler Form, die Grenzen zwischen den Mitgliedstaaten überqueren.

*bb) Erweiterung der Dienstleistungsfreiheit
auf Korrespondenzdienstleistungen*

Aber auch in Fällen, in denen nur die Dienstleistung selbst die Grenze überschreitet, liegt eine grenzüberschreitende Dienstleistung, und damit das zentrale Merkmal der Grundfreiheit des Art. 56 AEUV, vor. Somit muss die Dienstleistungsfreiheit nach ihrem Sinn und Zweck auch auf solche Konstellationen ausgedehnt werden. Denn führt man den Gedanken, dass der Leistungsempfänger im einheitlichen Binnenmarkt von preisgünstigen und attraktiven Dienstleistungsangeboten profitieren können soll,⁹¹ konsequent zu Ende, so darf sich der Schutz der (passiven) Dienstleistungsfreiheit nicht auf Konstellationen beschränken, in denen sich der Leistungsempfänger zum Leistungserbringer begibt, sondern muss ebenso Fälle erfassen, in denen nur die Dienstleistung selbst die Grenzen zwischen den Mitgliedstaaten überschreitet.⁹² Bei systematischer Betrachtung der Grundfreiheiten besteht insofern eine Vergleichbarkeit mit der Warenverkehrsfreiheit der Art. 28 ff. AEUV, bei der ebenfalls nur die Waren die Grenze überschreiten.⁹³

In der Literatur ist die Fallgruppe, dass nur die Dienstleistung die Grenze überschreitet, aber die Personen in ihren jeweiligen Staaten bleiben, als Ausformung der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV anerkannt und wird zumeist unter dem

⁹⁰ Zu den zwei Kritikpunkten an einer unmittelbaren Anwendbarkeit der aktiven Dienstleistungsfreiheit bereits Gliederungspunkt F. I. 2. b) auf S. 518.

⁹¹ Zu diesem Gedanken soeben schon Gliederungspunkt F. I. 2. b) aa) auf S. 520.

⁹² In diese Richtung auch *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 56 AEUV, Rn. 15.

⁹³ *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 56, 57 AEUV, Rn. 54; *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 56 AEUV, Rn. 40 m. w. N.

Schlagwort der sogenannten Korrespondenzdienstleistung⁹⁴ behandelt.⁹⁵ Ebenso hat der EuGH seine Auslegung⁹⁶ des Art. 56 AEUV dahingehend ausgedehnt, dass auch Fälle von der Dienstleistungsfreiheit erfasst werden, in denen nur die Dienstleistung selbst die Grenze zwischen den Mitgliedstaaten überschreitet.⁹⁷

Da eine Beschränkung solcher Korrespondenzdienstleistungen sowohl den Leistungserbringer als auch den Leistungsempfänger behindern kann,⁹⁸ müssen bei teleologischer Auslegung auch in solchen Konstellationen beide Seiten vom Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit erfasst sein.⁹⁹ Bei einer Anknüpfung an die grenzüberschreitende Dienstleistung kann es darüber hinaus ebenfalls keinen Unterschied machen, ob der Dienstleister und der Leistungsempfänger überhaupt in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind,¹⁰⁰ solange zumindest eine grenzüberschreitende Dienstleistungserbringung vorliegt.¹⁰¹

Im Ergebnis kann mit dieser Erweiterung der Dienstleistungsfreiheit auf Korrespondenzdienstleistungen den beiden Problemen, die bei der vorliegenden Untersuchung für die „klassische“ Ausformung als aktive Dienstleistungsfreiheit bestehen, hinreichend Rechnung getragen werden. So lässt sich begründen, dass erstens auch der Steuerpflichtige selbst Adressat der Dienstleistungsfreiheit ist. Und zweitens stellt es bei der Einbeziehung von Korrespondenzdienstleistungen in den Schutzbereich des Art. 56 AEUV auch kein Problem dar, dass nur die Buchführungs-

⁹⁴ *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 56 AEUV, Rn. 28 sieht diese Ausformung der Dienstleistungsfreiheit als Grundlage für den europäischen Digitalmarkt, auf dem Dienstleistungen über das Internet ausgetauscht werden, weshalb er vorschlägt, von Distanzdienstleistungen zu sprechen.

⁹⁵ Siehe etwa *Holoubek*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 56, 57 AEUV, Rn. 40 ff.; *Khan/Eisenhut*, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 57 AEUV, Rn. 26; *Kluth*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar, Art. 57 AEUV, Rn. 32 m. w. N.

⁹⁶ *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 56, 57 AEUV, Rn. 54 sprechen von einer zulässigen Rechtsfortbildung durch den EuGH.

⁹⁷ Siehe etwa EuGH vom 3. 3. 2020, C-482/18 (Google Ireland Ltd), ECLI:EU:C:2020:141, Rn. 25; EuGH vom 6. 6. 2014, C-383/10 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:2013:364, Rn. 42.

⁹⁸ *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 56 AEUV, Rn. 40 f.

⁹⁹ Im Ergebnis so auch EuGH vom 4. 10. 2011, C-403/08 (Premier League), ECLI:EU:C:2011:631, Rn. 85 ff.

¹⁰⁰ *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 56 AEUV, Rn. 41; *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 56 AEUV, Rn. 29.

¹⁰¹ So wohl auch EuGH vom 14. 11. 2018, Rs. C-18/17 (Danieli & C.), ECLI:EU:C:2018:904, Rn. 42; EuGH vom 13. 12. 2007, Rs. C-250/06 (United Pan-Europe), ECLI:EU:C:2007:783, Rn. 31; EuGH vom 28. 10. 1999, Rs. C-55/98 (Vestergaard), ECLI:EU:C:1999:533, Rn. 18 ff.; kritisch zu dieser Rechtsprechung *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 56, 57 AEUV, Rn. 56 ff., die die Dienstleistungsfreiheit nur anwenden wollen, wenn sich die Vertragsparteien gegen Vorschriften des Staates wenden, in dem die Leistung ausgetauscht wird.

terlagen, jedoch weder der Dienstleister, noch der Leistungsempfänger die mitgliedstaatlichen Grenzen überschreiten.

c) Ergebnis zum Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit

Folglich ist der Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV für die Auslagerung der Buchführung auf einen externen Anbieter in einen anderen Mitgliedstaat der Union eröffnet. Dieses Ergebnis gilt, wie soeben dargestellt, unabhängig davon, ob der Anbieter auch tatsächlich in diesem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist, solange nur die Dienstleistung in einem anderen Mitgliedstaat erbracht wird.

Für das Praxisbeispiel 2¹⁰² bedeutet dies, dass die Auslagerung der Buchführung auf die S GmbH in Hamburg vom Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV erfasst wird, weil die eigentliche Dienstleistungserbringung im polnischen Wołomin stattfindet. Dass dabei nur die Buchführungsunterlagen selbst die Grenzen zwischen den Mitgliedstaaten überschreiten, ist wegen der Erweiterung der Dienstleistungsfreiheit auf Korrespondenzdienstleistungen unerheblich.

Im Gegensatz zu der Unterscheidung zwischen primärer und sekundärer Niederlassungsfreiheit¹⁰³ spielt es für die Bestimmung des vom persönlichen Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit umfassten Personenkreises keine Rolle, ob es sich um die aktive oder passive Dienstleistungsfreiheit oder die Ausprägung als Korrespondenzdienstleistungsfreiheit handelt.¹⁰⁴ Die Klassifizierung der Auslagerung von Buchführungsaufgaben als Korrespondenzdienstleistung i. S. d. Art. 56 AEUV hat allerdings einen Einfluss auf die Intensität der Beeinträchtigung und soll deshalb dort erneut aufgegriffen werden.¹⁰⁵

3. Beeinträchtigung der Schutzbereiche

Für die Frage, ob eine rechtfertigungsbedürftige Beeinträchtigung der Schutzbereiche der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit vorliegt, ist zu überprüfen, ob eine steuerverfahrensrechtliche Regelung wie § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO den Schutzbereich einer Grundfreiheit beeinträchtigen kann. Weiterhin ist zu ermitteln, inwieweit eine Beeinträchtigung erfolgt, also welche gleichheits- beziehungsweise

¹⁰² Zum Sachverhalt dieses Praxisbeispiels siehe Gliederungspunkt F. I. 2. auf S. 516.

¹⁰³ Zu den dortigen Auswirkungen auf den persönlichen Schutzbereich schon Gliederungspunkt F. I. 1. c) auf S. 515.

¹⁰⁴ *Tedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 56 AEUV, Rn. 19 weist aber mit Recht darauf hin, dass durch die unterschiedliche Anknüpfung an die Person des Begünstigten sich auch der Mitgliedstaat als Adressat des Beeinträchtigungsverbots ändert.

¹⁰⁵ Dazu noch Gliederungspunkt F. I. 3. e) auf S. 536.

freiheitsrechtliche Qualität der Eingriff aufweist, um Maßstäbe für die Rechtfertigungsanforderungen herleiten zu können.

a) Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch das Steuerverfahrensrecht

Als Grundlage ist festzuhalten, dass die Verwaltungshoheit über die Steuern allein bei den Mitgliedstaaten liegt.¹⁰⁶ In der Konsequenz können die Mitgliedstaaten den Ablauf des Besteuerungsverfahrens frei regeln und auch die Organisation der Vollzugsmaßnahmen eigenständig bestimmen.¹⁰⁷ Eine Harmonisierungskompetenz der Union ist durch Art. 114 Abs. 2 AEUV für die Bestimmungen über die Steuern und damit auch für das Steuerverfahrensrecht grundsätzlich¹⁰⁸ ausgeschlossen. Darzulegen ist daher, ob mitgliedstaatliche Vorschriften des Steuerverfahrensrechts überhaupt eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten des AEUV darstellen können.

So ging beispielweise die Oberfinanzdirektionen München¹⁰⁹ noch im Jahre 2002 davon aus, dass dem Inlandsprinzip des § 146 Abs. 2 AO europarechtliche Überlegungen nicht entgegenstünden, da verfahrensrechtliche Regeln nicht Gegenstand der europarechtlichen Harmonisierung seien. Diese pauschale Überlegung greift jedoch zu kurz. Richtig ist zwar, dass die Union auf Grund des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung¹¹⁰ grundsätzlich¹¹¹ keine Rechtsetzungskompetenzen für das Steuerverfahrensrecht ableiten kann, allerdings kann die Anwendung und Auslegung von Normen des nationalen Steuerverfahrensrechts durch das primäre und sekundäre Unionsrecht beeinflusst werden.¹¹² So misst der EuGH in ständiger Rechtsprechung¹¹³ auch steuerrechtliche Regelungen, die nicht in den Kompetenzkatalog der Art. 110 ff. AEUV fallen und damit der Zuständigkeit der Mitglied-

¹⁰⁶ *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 31, Rn. 10.

¹⁰⁷ *Birk*, FR 2005, 121, 122.

¹⁰⁸ In Betracht käme allenfalls eine Kompetenz nach Art. 115 AEUV. Danach kann der Rat Bestimmungen aber nur einstimmig erlassen.

¹⁰⁹ OFD München vom 23. 12. 2002, Verfügung S 0315–17 St 312, dort Abs. 6.

¹¹⁰ Dazu *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 7, Rn. 5 ff.

¹¹¹ Ausnahmsweise können sich Rechtsetzungskompetenzen auch für das Steuerverfahrensrecht aus den Kompetenztiteln für das materielle Steuerrecht (beispielsweise aus Art. 113 AEUV im Bereich der harmonisierten Umsatzsteuer) ergeben, wenn andernfalls ein gleichmäßiger Vollzug des harmonisierten Steuerrechts nicht möglich wäre, siehe dazu *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 31, Rn. 125.

¹¹² So auch *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 31, Rn. 10.

¹¹³ Siehe etwa EuGH vom 19. 12. 2018, Rs. C-667/17 (Cadeddu), ECLI:EU:C:2018:1036, Rn. 15; EuGH vom 19. 11. 2015, Rs. C-632/13 (Hirvonen), ECLI:EU:C:2015:765, Rn. 28; EuGH vom 17. 9. 2009, Rs. C-182/08 (Glaxo Wellcome), ECLI:EU:C:2009:559, Rn. 34; EuGH vom 13. 4. 2000, Rs. C-251/98 (Baars), ECLI:EU:C:2000:205, Rn. 17; EuGH vom 29. 4. 1999, Rs. C-311/97 (Royal Bank of Scotland), ECLI:EU:C:1999:216, Rn. 19; EuGH vom 27. 6. 1996, Rs. C-107/94 (Asscher), ECLI:EU:C:1996:251, Rn. 36; EuGH vom 11. 8. 1995, Rs. C-80/94 (Wielockx), ECLI:EU:C:1995:271, Rn. 16.

staaten unterliegen, am Unionsrecht. Eine Beeinträchtigung kommt also überall dort in Betracht, wo die Grundfreiheiten des AEUV durch nationale Maßnahmen beschränkt werden.¹¹⁴ Folglich ist auch die steuerverfahrensrechtliche Regelung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO grundsätzlich in der Lage, eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten zu begründen.

b) Mögliche Beeinträchtigungsformen für Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit

Für eine wissenschaftlich fundierte Aufarbeitung ist weiterhin zu klären, welche Beeinträchtigungsformen für die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit in Betracht kommen, um daraus Rückschlüsse für die Anforderungen an den Rechtfertigungsmaßstab ableiten zu können. Für die Niederlassungsfreiheit ergibt sich, ausgehend vom Wortlaut des Art. 49 Abs. 2 AEUV, der eine Gleichbehandlung von Niederlassungswilligen nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen vorschreibt, dass diese Grundfreiheit ursprünglich nur als Gebot der Inländergleichbehandlung betrachtet wurde.¹¹⁵ Ebenso legt der Wortlaut des Art. 57 Abs. 3 AEUV für die Dienstleistungsfreiheit ein Verständnis als bloßes Diskriminierungsverbot nahe,¹¹⁶ indem er dem Dienstleister gestattet, seine Tätigkeit vorübergehend in einem anderen Mitgliedstaat „unter den Voraussetzungen [auszuüben], welche dieser Mitgliedstaat für seine eigenen Angehörigen vorschreibt“. Deshalb legte der EuGH zumindest¹¹⁷ die Niederlassungsfreiheit lange nur als Diskriminierungsverbot¹¹⁸ aus.¹¹⁹ Teilweise wird auch heute noch vertreten, dass den Grundfreiheiten des AEUV lediglich eine gleichheitsrechtliche Dimension zukomme.¹²⁰

¹¹⁴ *Hakenberg*, Europarecht, Rn. 323; *Herdegen*, Europarecht, § 14, Rn. 3 ff.; *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, § 22, Rn. 3.

¹¹⁵ *Korte*, in: *Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar*, Art. 49 AEUV, Rn. 44 weist darauf hin, dass die Niederlassungsfreiheit deshalb ursprünglich als Verbot der Inländerdiskriminierung verstanden wurde. Dies hatte zur Konsequenz, dass nur Ungleichbehandlungen zwischen transnationalen und inländischen Sachverhalten eine Beeinträchtigung darstellten.

¹¹⁶ Mit dem Hinweis auf diesen ebenfalls engen Wortlaut *Randelzhofer/Forsthoff*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union*, Art. 56, 57 AEUV, Rn. 98.

¹¹⁷ Für die Dienstleistungsfreiheit hat der EuGH mit Urteil vom 3. 12. 1974, Rs. C-33/74 (Van Binsbergen), ECLI:EU:C:1974:131, Rn. 10, 12 schon bei seiner ersten Entscheidung zu dieser Grundfreiheit ein über das Diskriminierungsverbot hinausgehendes allgemeines Beschränkungsverbot anerkannt. Seitdem ständige Rechtsprechung, siehe dazu *Kluth*, in: *Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar*, Art. 57 AEUV, Rn. 57, dort Fußnote 194 m. w. N.

¹¹⁸ Siehe beispielsweise EuGH vom 12. 2. 1987, Rs. C-221/85 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:1987:81, Rn. 10.

¹¹⁹ Mit diesem Hinweis auch *Forsthoff*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union*, Art. 49 AEUV, Rn. 88 ff. m. w. N.

¹²⁰ So etwa *Kingreen*, in: *Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar*, Art. 36 AEUV, Rn. 66 ff. m. w. N.

Dagegen spricht jedoch, dass der Wortlaut der Art. 49 Abs. 1, 56 Abs. 1 AEUV selbst von Beschränkungen spricht und diese verbietet. Zudem ist der Wortlaut „umfasst“ in Art. 49 Abs. 2 AEUV eher erweiternder Natur und soll nur eine häufige Konstellation beispielhaft herausgreifen, sodass nach dem Sinn und Zweck auch nicht diskriminierende Zugangsbeschränkungen für den gemeinsamen Binnenmarkt die Niederlassungsfreiheit beeinträchtigen können.¹²¹ Dieser Regelbeispielcharakter wohnt ebenso Art. 57 Abs. 3 AEUV inne, der systematisch nach Art. 57 Abs. 2 AEUV angeordnet ist, dessen Wortlaut aufzählt, welche Tätigkeiten „insbesondere“ als Dienstleistungen gelten. Inzwischen ist diese freiheitsrechtliche Komponente vom EuGH sowohl für die Dienstleistungsfreiheit¹²² als auch für die Niederlassungsfreiheit anerkannt, zu welcher das Gericht ausführt, dass auch „nationale Maßnahmen, die die Ausübung der durch den [AEUV] garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können“¹²³, eine Beeinträchtigung darstellen können. Dies gelte unabhängig davon, ob gleichzeitig eine diskriminierende Ungleichbehandlung vorliege.¹²⁴

Somit kann sich eine Beeinträchtigung der Niederlassungs- und der Dienstleistungsfreiheit in zwei voneinander unabhängigen Ausprägungen darstellen. Zum einen kommt eine gleichheitsrechtliche Diskriminierung in Betracht. Zum anderen kann eine freiheitsrechtliche Beschränkung vorliegen. Eine Diskriminierung liegt tatbestandlich vor, wenn Gleiches ungleich oder Ungleiches gleich behandelt wird.¹²⁵ Da sich im Hinblick auf die Rechtfertigung unterschiedliche Anforderungen ergeben,¹²⁶ ist die gleichheitsrechtliche Komponente weiterhin in eine offene beziehungsweise verdeckte Diskriminierung auszudifferenzieren. Eine offene Diskriminierung liegt vor, wenn als Differenzierungsmerkmal an die Staatsangehörigkeit angeknüpft wird, während im Falle der verdeckten Diskriminierung ausländische Staatsangehörige zwar nicht direkt von einer Norm adressiert werden, aber dennoch typischerweise stärker betroffen sind, als eigene Staatsangehörige.¹²⁷

¹²¹ So auch *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 49 AEUV, Rn. 58 f.

¹²² Zur Dienstleistungsfreiheit siehe etwa EuGH vom 26. 2. 2020, Rs. C-788/18 (Stanley-parma), ECLI:EU:C:2020:110, Rn. 17; EuGH vom 11. 12. 2019, Rs. C-87/19 (TV Play Baltic), ECLI:EU:C:2019:1063, Rn. 35.

¹²³ Zur Niederlassungsfreiheit siehe EuGH vom 30. 11. 1995, Rs. C-55/94 (Gebhard), ECLI:EU:C:1995:411, Rn. 37 noch unter Geltung des EGV.

¹²⁴ EuGH vom 13. 11. 2003, Rs. C-209/01 (Schilling und Fleck-Schilling), ECLI:EU:C:2003:610, Rn. 25.

¹²⁵ *Ehlers*, in: Ehlers, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, § 7, Rn. 28.

¹²⁶ Zum Maßstab der Rechtfertigungsanforderungen siehe noch Gliederungspunkt F. I. 4. a) auf S. 539.

¹²⁷ *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 14, Rn. 34 f.

c) Judikatur des EuGH in der Rechtssache Futura-Singer

Um zu ermitteln, welche Form von Beeinträchtigung durch die Regelung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO vorliegt, kann auf die Judikatur des EuGH in der Rechtssache Futura-Singer zurückgegriffen werden.¹²⁸

In dem zugrundeliegenden Sachverhalt¹²⁹ unterhielt die in Frankreich ansässige Futura Participations SA eine unselbstständige Betriebsstätte Singer in Luxemburg. Das Doppelbesteuerungsabkommen Luxemburg-Frankreich wies in Art. 4 Abs. 2 i. V. m. Art. 2 Abs. 3 Nr. 2 lit. b DBA das Besteuerungsrecht an Einkünften aus Betriebsstätten auf luxemburgischem Gebiet dem Staat Luxemburg zu. Dieser unterwarf in Art. 160 Abs. 1 des luxemburgischen EStG (l-EStG) die inländischen Einkünfte der Betriebsstätte auf seinem Territorium der beschränkten Steuerpflicht.¹³⁰ Der Anteil der Betriebsstätte am Gesamteinkommen durfte proratarisch ermittelt werden, sodass ein Teil dieses Gesamteinkommens als in Luxemburg angefallen galt.¹³¹ Durch diese Anteilsfiktion bestand für Steuerausländer nach luxemburgischem Recht keine Verpflichtung, über die Tätigkeit in Luxemburg Bücher zu führen. Nach Art. 157 Abs. 2 l-EStG konnten Steuerausländer Verlustvorträge aus den Vorjahren jedoch nur nach dem für Steuerinländer geltenden Art. 109 Abs. 2 i. V. m. Art. 114 Abs. 2 Nr. 3 l-EStG abziehen, soweit die Verluste in einem wirtschaftlichen Zusammenhang zu Inlanderträgen standen, während des Verlustentstehungsjahres eine ordnungsmäßige Buchführung nach luxemburgischem Recht stattfand und die Buchführungsunterlagen in Luxemburg aufbewahrt wurden.¹³²

Im Jahr 1986 machte die Futura Participations SA im Rahmen des zu versteuernden Einkommens einen Verlustvortrag aus den Jahren 1981 bis 1985 geltend. Der angefallene Verlust wurde jedoch nur durch Aufteilung der in diesen Jahren negativen Gesamteinkünfte ermittelt und fußte nicht auf einer Buchführung nach luxemburgischem Recht.¹³³ Die luxemburgische Steuerverwaltung lehnte den Verlustvortrag ab, weil die Voraussetzungen des Art. 157 Abs. 2 l-EStG nicht vorlagen. Im daraufhin von der Futura Participations SA und ihrer luxemburgischen Zweigniederlassung Singer angestrebten Klageverfahren gegen die luxemburgische Steuerverwaltung wegen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die im Ka-

¹²⁸ Auf diese Entscheidung wird zumeist auch in den Literaturbeiträgen Bezug genommen, die eine Unionsrechtskonformität der Norm ablehnen, siehe etwa *Heintzen*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 146 AO, Rn. 12; *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 697 f.; *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 460 jeweils m. w. N.

¹²⁹ Die folgende Schilderung ist entnommen aus EuGH vom 15.5.1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239 und *Generalanwalt Lenz*, Schlussantrag vom 5.11.1996 zur Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1996:420 mit Vereinfachungen im Hinblick auf für die vorliegende Konstellation unerhebliche Umstände, sodass insbesondere vertiefende Aspekte zur ersten Vorlagefrage ausgeblendet werden.

¹³⁰ EuGH vom 15.5.1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 7.

¹³¹ EuGH vom 15.5.1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 8.

¹³² EuGH vom 15.5.1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 9.

¹³³ EuGH vom 15.5.1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 2, 10.

lenderjahr 1986 zu zahlende Einkommensteuer legte der luxemburgische Conseil d'État den Fall in einem Vorabentscheidungsersuchen dem EuGH vor.¹³⁴

Dieser hatte sich mit der Frage auseinanderzusetzen, ob es mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, dass Art. 157 Abs. 2 I-ESTG den Abzug von Verlustvorträgen aus früheren Jahren für Steuerausländer davon abhängig macht, dass die Verluste mit inländischen Erträgen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, im Inland Bücher geführt werden, die nationalen Regelungen entsprechen, und dass diese Bücher auch im Inland aufbewahrt werden.

Bei einer isolierten Betrachtung der erstgenannten Voraussetzung, also des wirtschaftlichen Zusammenhangs zu inländischen Einkünften, sah der EuGH weder eine offene noch eine verdeckte Diskriminierung.¹³⁵ Hinsichtlich der zweiten und dritten Voraussetzung, also der Buchführung und der Aufbewahrung im Inland, die im Schlussantrag des Generalanwalts noch eine eigenständige Betrachtung erfahren,¹³⁶ bleibt die Prüfung des EuGH undifferenziert.¹³⁷ Dies zeigt sich im Urteil des EuGH bereits daran, dass dieser nur von erster Voraussetzung (der wirtschaftliche Zusammenhang)¹³⁸ und zweiter Voraussetzung (die Buchführung)¹³⁹ spricht.

Hinsichtlich dieser dann einheitlich behandelten Buchführungsvoraussetzung stellt der EuGH fest, dass eine Gesellschaft, die die Verluste ihrer Zweigniederlassung vortragen wolle, neben den eigenen Büchern, welche dem nationalen Steuerrecht ihres Sitzstaates entsprechen müssten, für eine Anerkennung des Verlustvortrags nach Art. 157 Abs. 2 I-ESTG getrennte Bücher über die Tätigkeiten ihrer Zweigniederlassung nach dem nationalen Steuerrecht des Staates der Zweigniederlassung führen und aufbewahren müsse.¹⁴⁰ In dieser Voraussetzung erblickte der EuGH grundsätzlich einen spezifisch in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften treffenden „Verstoß“¹⁴¹ gegen die Niederlassungsfreiheit, der Rechtfertigungsbedürftig sei.¹⁴²

¹³⁴ EuGH vom 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 1, 2.

¹³⁵ EuGH vom 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 18 ff., 43.

¹³⁶ *Generalanwalt Lenz*, Schlussantrag vom 5. 11. 1996 zur Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1996:420, Rn. 41 ff.

¹³⁷ Mit dieser Feststellung auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 635.

¹³⁸ EuGH vom 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 18 ff.

¹³⁹ EuGH vom 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 23 ff.

¹⁴⁰ EuGH vom 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 25.

¹⁴¹ Der EuGH spricht in Rn. 26 tatsächlich von einem grundsätzlichen Verstoß („verstößt diese Voraussetzung [...] grundsätzlich“), wobei es sich dogmatisch nicht um einen Verstoß, sondern um eine Beeinträchtigung oder einen Eingriff handelt, da eine Rechtfertigung (zumindest theoretisch) möglich wäre.

¹⁴² EuGH vom 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 26.

Umstritten ist dabei, welchen Anknüpfungspunkt der EuGH für die Bejahung der Beeinträchtigung hinsichtlich der Buchführung wählt. So werden die unterschiedlichen Ansätze vertreten, die Beeinträchtigung stelle eine offene Diskriminierung¹⁴³, zumindest eine verdeckte Diskriminierung¹⁴⁴ oder eine freiheitsrechtliche Beschränkung¹⁴⁵ dar.

Wie schon angedeutet, gewinnt die Frage der Beeinträchtigungsqualität für den Maßstab der Rechtfertigung eine erhebliche Relevanz. So können offene Diskriminierungen nur durch die ausdrücklich in Art. 52 AEUV aufgezählten Gründe gerechtfertigt werden, während verdeckte Diskriminierungen und freiheitsrechtliche Beschränkungen auch durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt werden können.¹⁴⁶

Der vom EuGH in der Entscheidung selbst gewählte Wortlaut spricht zunächst für eine „Beschränkung“. Dagegen wird jedoch vorgebracht, dass der vom EuGH verwendete Begriff der Beschränkung untechnisch zu verstehen sei und dass es sich trotz dieser freiheitsrechtlichen Terminologie um eine gleichheitsrechtliche Diskriminierung handele.¹⁴⁷ Für die Annahme einer zumindest verdeckten Diskriminierung spricht, dass der EuGH bei der bloßen Annahme einer freiheitsrechtlichen Beschränkung auf die Feststellung hätte verzichten können, dass durch Art. 157 Abs. 2 I-EStG spezifisch ausländische Gesellschaften betroffen seien.¹⁴⁸ Gerade die durch Art. 157 Abs. 2 I-EStG hergestellte Verknüpfung zur materiell-rechtlichen Regelung des Verlustvortrags für Steuerausländer kann daher als Anknüpfungspunkt für eine gleichheitsrechtliche Diskriminierung verstanden werden.

Da das Kriterium der Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen dem Kriterium des Sitzes bei Gesellschaften entspricht, könnte dies sogar für eine der Sache nach offene Diskriminierung sprechen.¹⁴⁹ Dagegen spricht allerdings, dass der EuGH in seiner Entscheidung ungeschriebene Rechtfertigungsgründe heranzieht, die eine offene Diskriminierung gerade nicht rechtfertigen können. Daneben besteht für den Steuerpflichtigen zudem eine verfahrensrechtliche Belastung durch die Buchführung nach inländischen Regeln, die als freiheitsrechtliche Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu werten ist. Richtigerweise ist also davon auszugehen, dass die in der Rechtsache *Futura-Singer* angenommene Beeinträchtigung der Niederlassungs-

¹⁴³ So *Pechstein*, Entscheidungen des EuGH, Rn. 206.

¹⁴⁴ So *Musil*, IStR 2001, 482, 484.

¹⁴⁵ So *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 635 f. m. w. N.

¹⁴⁶ *Ehlers*, in: Ehlers, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, § 7, Rn. 118 f. m. w. N. Zu den, je nach Art der Beeinträchtigung, unterschiedlichen Rechtfertigungsoptionen noch Gliederungspunkt F. I. 4. a) aa) auf S. 539.

¹⁴⁷ So *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, S. 105; *Lammel/Reimer*, Europäisches Unternehmenssteuerrecht, S. 179.

¹⁴⁸ Mit diesem Argument *Musil*, IStR 2001, 482, 484.

¹⁴⁹ So etwa *Pechstein*, Entscheidungen des EuGH, Rn. 202.

freiheit sowohl in einer gleichheitsrechtlichen Diskriminierung als auch in einer freiheitsrechtlichen Beschränkung zu sehen ist.¹⁵⁰

d) Beeinträchtigung des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit

Um zu analysieren, ob eine Beeinträchtigung des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit i. S. d. Art. 49 ff. AEUV vorliegt, können die Vorarbeiten zur Judikatur des EuGH in der Rechtssache Futura-Singer aufgegriffen werden, um daraus Unterschiede und Gemeinsamkeiten zur vorliegend untersuchten Konstellation des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO zu entwickeln. Unterschiede zwischen der Rechtssache Futura-Singer und der hier untersuchten Konstellation bestehen zunächst im Schutzbereich. Während die in Frankreich ansässige Futura Participations SA in Luxemburg eine unselbstständige Betriebsstätte Singer unterhielt, um aktiv am dortigen Absatzmarkt aufzutreten, werden vorliegend im Rahmen der Niederlassungsfreiheit Konstellationen in den Fokus genommen, in denen lediglich eine Verlagerung der unternehmensinternen Buchführung stattfindet. Zumindest die unternehmensinterne Verlagerung der Buchführung muss aber nicht zwingend mit der Begründung einer Betriebsstätte einhergehen,¹⁵¹ sodass gerade keine beschränkte Steuerpflicht im Aufnahmemitgliedstaat entsteht. Für die Untersuchung, ob durch die Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten vorliegt, kann aber trotzdem auf Gemeinsamkeiten zur Rechtssache Futura-Singer zurückgegriffen werden. Eine Parallele besteht nämlich darin, dass die dort vom EuGH geprüften Normen¹⁵² ebenfalls eine inländische Buchführungs- und Aufbewahrungskomponente enthielten. So können insbesondere die zur Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit angeführten Argumentationsmuster auf einen Gleichlauf zur vorliegenden Konstellation untersucht werden, um daraus Maßstäbe für die Rechtfertigungsanforderungen zu gewinnen.

aa) Gleichheitsrechtliche Komponente der Beeinträchtigung

Fraglich ist zunächst, ob auch von § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO eine diskriminierende Ungleichbehandlung ausgeht. Dafür muss in einem ersten Schritt eine Vergleichsgruppe gebildet werden, dann die Vergleichbarkeit der Situation herausgearbeitet werden, und letztendlich ist festzustellen, ob die Vergleichsgruppen wirklich unterschiedlich behandelt werden.

¹⁵⁰ Andere Ansicht etwa *Borries*, EuZW 1997, 446, 447, der in der vom EuGH untersuchten Regelung keinen diskriminierenden Charakter erblicken will.

¹⁵¹ Zu dieser Problematik bereits Gliederungspunkt F. I. 1. b) bb) auf S. 511.

¹⁵² Ausführlich zu Unterschieden und Gemeinsamkeiten zwischen Art. 157 Abs. 2 I-ESStG und § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO siehe noch die Erörterungen bei den Rechtfertigungsanforderungen unter Gliederungspunkt F. I. 4. d) aa) auf S. 546.

(1) Vergleichsgruppenbildung

Wie angedeutet, käme eine Vergleichsgruppenbildung in Anlehnung an die Konstellation in der Rechtssache Futura-Singer in Betracht. So könnte eine in Deutschland ansässige Gesellschaft, die eine Betriebsstätte im Inland gründet, in ein Verhältnis zu einer in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässigen Gesellschaft, die ebenfalls eine Betriebsstätte im Inland gründet, gesetzt werden. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a Alt. 1 EStG (ggf. i. V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG) führt die Betriebsstätte im Inland für die in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässige Gesellschaft in materiell-rechtlicher Hinsicht zu einer beschränkten Steuerpflicht i. S. d. § 1 Abs. 4 EStG¹⁵³. In formell-rechtlicher Hinsicht sind damit auch Buchführungspflichten nach den §§ 140 ff. AO verbunden. Folglich müssen ebenso die Vorschriften zum Ort der Buchführung in § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO beachtet werden. Überdies läge eine Ausnahme nach § 146 Abs. 2 S. 2 AO nicht vor, weil die Norm den umgekehrten Fall regelt, dass für Betriebsstätten im Ausland eine Buchführungspflicht besteht.

(2) Vergleichbarkeit der Situation

Weiterhin müsste sich die im Inland ansässige Gesellschaft auch in einer objektiv vergleichbaren Situation zu der in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässigen Gesellschaft befinden. Dieses in der Regel kaum bedeutende Merkmal der Vergleichbarkeit der Situation spielt bei steuerrechtlichen Sachverhalten insbesondere im Hinblick auf die Behandlung von beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen eine herausragende Rolle.¹⁵⁴ Auch für die hier gewählten Vergleichsgruppen kommt es auf dieses Merkmal an, da die in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässige Gesellschaft mit ihren inländischen Einkünften, wie dargestellt,¹⁵⁵ der beschränkten Steuerpflicht unterliegt, während die im Inland ansässige Gesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig wäre.

Für die direkten Steuern natürlicher Personen geht der EuGH davon aus, dass sich unbeschränkt Steuerpflichtige und beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich¹⁵⁶ nicht in einer vergleichbaren Situation befänden, da zwischen ihnen im Hinblick auf Einkunftsquelle und persönliche Steuerkraft objektive Unterschiede bestünden.¹⁵⁷ In

¹⁵³ Bei juristischen Personen i. S. d. § 2 KStG.

¹⁵⁴ Dazu *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 31, Rn. 99.

¹⁵⁵ Dazu soeben schon Gliederungspunkt F. I. 3. d) aa) (1) auf S. 531.

¹⁵⁶ Eine Ausnahme von diesem Grundsatz können beispielsweise Steuervergünstigungen sein, die Gebietsfremden versagt werden, siehe dazu etwa EuGH vom 18. 3. 2010, Rs. C-440/08 (Gielen), ECLI:EU:C:2010:148, Rn. 44; EuGH vom 27. 6. 1996, Rs. C-107/94 (Asscher), ECLI:EU:C:1996:251, Rn. 42; EuGH vom 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 (Schumacker), ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 36 ff.

¹⁵⁷ Siehe etwa EuGH vom 18. 3. 2010, Rs. C-440/08 (Gielen), ECLI:EU:C:2010:148, Rn. 43; EuGH vom 11. 8. 1995, Rs. C-80/94 (Wielockx), ECLI:EU:C:1995:271, Rn. 18; EuGH vom 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 (Schumacker), ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 31 ff.

der Folge wird auch die Vergleichbarkeit im Hinblick auf unselbstständige Betriebsstätten als problematisch angesehen.¹⁵⁸ Der EuGH¹⁵⁹ hat jedoch anerkannt, dass im Unionsausland ansässige Gesellschaften, die im Inland mit einer unselbstständigen Betriebsstätte der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, sich in einer vergleichbaren Situation zu inländischen Gesellschaften befinden, die der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, soweit die übrigen Faktoren bezüglich des Verfahrens zur Besteuerungsgrundlagenermittlung vergleichbar sind.

Eine objektiv vergleichbare Situation zwischen Gesellschaften im Inland und Gesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat der Union mit jeweiligen Niederlassungen im Inland liegt damit grundsätzlich vor.

(3) Ungleichbehandlung der Vergleichsgruppen

Für die Annahme einer gleichheitsrechtlichen Diskriminierung müssten die miteinander verglichenen Gruppen auch unterschiedlich behandelt werden. Eine direkte Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit beziehungsweise Herkunft sieht § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO nicht vor. Dies zeigt der Wortlaut des § 146 Abs. 2a AO, der lediglich eine Anknüpfung an einen Steuerpflichtigen statuiert. Auch schreibt § 146 Abs. 2 AO den Ort der Buchführung unabhängig von der Gebietsansässigkeit vor.

Eine indirekte Anknüpfung an die Herkunft könnte darin gesehen werden, dass nach der Grundkonzeption des § 146 Abs. 2 AO höhere Kosten für eine gesonderte Buchführung im Inland beziehungsweise für die Erfüllung der Anforderungen des § 146 Abs. 2a AO gerade für nicht in Deutschland ansässige Steuerpflichtige mit Zweigniederlassungen im Inland anfallen, da in Deutschland ansässige Steuerpflichtige für Zweigniederlassungen im Inland keine gesonderte Buchführung benötigen. In diese Richtung argumentiert schon der Generalanwalt¹⁶⁰ in den Schlussanträgen zur Rechtssache Futura-Singer, wenn er ausführt, dass es für inländische Steuerpflichtige ohnehin selbstverständlich und keine zusätzliche Anforderung wäre, die Buchführung nach nationalen Regeln durchzuführen, während eine ausländische Gesellschaft eine zweite Buchführung getrennt vom Hauptsitz aufbauen müsse, woraus auf Grund der zusätzlichen Verwaltungskosten eine Ungleichbehandlung zwischen Zweigniederlassungen ausländischer und inländischer Gesellschaften entstehe.

Eine Ungleichbehandlung allein aus diesen zusätzlichen Kosten herzuleiten, erscheint jedoch fragwürdig. Zumal der EuGH das Kostenargument des Generalanwalts in seiner Entscheidung überhaupt nicht mehr aufgreift. Die dem Steuer-

¹⁵⁸ *Dahlke*, Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, S. 46.

¹⁵⁹ EuGH vom 29. 4. 1999, Rs. C-311/97 (Royal Bank of Scotland), ECLI:EU:C:1999:216, Rn. 28 f.

¹⁶⁰ *Generalanwalt Lenz*, Schlussantrag vom 5. 11. 1996 zur Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1996:420, Rn. 34 f.

pflichtigen anfallenden wirtschaftlichen Lasten stellen vielmehr ein Marktzugangshindernis dar, das eher eine freiheitsrechtliche Beschränkung als eine gleichheitsrechtliche Diskriminierung begründet.¹⁶¹ Diese Erwägung wird dadurch bestätigt, dass wirtschaftliche Lasten allgemein durch steuerrechtliche Verpflichtungen auch bei inländischen Steuerpflichtigen anfallen. Gegen eine gleichheitsrechtliche Diskriminierung in der vorliegend untersuchten Konstellation spricht zudem, dass § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO unterschiedslos auf Gebietsansässige und in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässige Steuerpflichtige wirkt. So beinhaltet § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO im Unterschied zu der in der Rechtssache Futura-Singer untersuchten Regelung des Art. 157 Abs. 2 I-EStG auch keine materiellrechtliche Verknüpfung zu einer Verlustvortragsmöglichkeit für Steuerausländer und wirkt auch insofern nicht diskriminierend.¹⁶²

Demgegenüber war in der zur Herleitung der Vergleichbarkeit unselbstständiger Betriebsstätten von beschränkt Steuerpflichtigen angeführten Entscheidung des EuGH,¹⁶³ in der das Gericht eine gleichheitsrechtliche Diskriminierung angenommen hatte, eine materiell-rechtliche Regelung ausschlaggebend, wonach auf Gesellschaften mit Sitz in Griechenland abhängig von der Rechtsform und der Rechtsnatur entweder ein Körperschaftsteuersatz von 35 % oder von 40 % Anwendung fand, während auf Gesellschaften ohne inländischen Sitz unabhängig von der Rechtsform und der Rechtsnatur immer ein Körperschaftsteuersatz von 40 % angewendet wurde.¹⁶⁴ Eine vergleichbare Differenzierung trifft § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO wie dargestellt jedoch weder unmittelbar, noch mittelbar über § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG.

Auch eine Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem kommt hier nicht in Betracht, da die Vergleichsgruppen sich, wie beschrieben,¹⁶⁵ in einer vergleichbaren Situation befinden.

Eine gleichheitsrechtliche Diskriminierung durch § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO liegt zumindest im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV somit nicht vor.¹⁶⁶

¹⁶¹ So auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 274.

¹⁶² Vertiefend zu diesem auch für die Rechtfertigung wichtigen Aspekt noch Gliederungspunkt F. I. 4. d) aa) auf S. 546 m. w. N.

¹⁶³ Dazu soeben schon Gliederungspunkt F. I. 3. d) aa) (2) auf S. 531.

¹⁶⁴ EuGH vom 29. 4. 1999, Rs. C-311/97 (Royal Bank of Scotland), ECLI:EU:C:1999:216, Rn. 24 ff.

¹⁶⁵ Auch dazu soeben bereits Gliederungspunkt F. I. 3. d) aa) (2) auf S. 531.

¹⁶⁶ Andere Ansicht wohl *Droscha/Reimer*, DB 2003, 1689, 1691 f., die für § 146 Abs. 2 AO scheinbar auch eine gleichheitsrechtliche Beeinträchtigung hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit annehmen, die Vergleichsgruppen aber nicht benennen.

bb) Freiheitsrechtliche Komponente der Beeinträchtigung

Teilweise wird eine Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit durch § 146 Abs. 2 AO mit dem Argument abgelehnt, dass die an einen Verstoß gegen die Ordnungsvorschriften geknüpften Rechtsfolgen identisch seien, wobei als Ausgangsprämisse auf einen Vergleich zwischen einem Steuerpflichtigen mit Buchführung und Aufbewahrung im Ausland mit einem Steuerpflichtigen mit Buchführung und Aufbewahrung im Inland abgestellt wird.¹⁶⁷ Dieser Vergleich greift jedoch zu kurz. Zwar ging es in der Rechtssache Futura-Singer tatsächlich um die materiell-rechtlichen Folgen der Buchführungspflicht, allerdings kommt neben einer gleichheitsrechtlichen Diskriminierung auch eine freiheitsrechtliche Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch § 146 Abs. 2 AO in Betracht. Dass die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Ordnungsvorschriften dabei identisch sind, ändert nämlich nichts daran, dass § 146 Abs. 2 AO eine Verlagerung der Buchführung in das Ausland verbietet und dadurch diese Rechtsfolgen erst auslöst.

Ausdifferenzieren bleibt dieses Ergebnis jedoch noch hinsichtlich der Grundregel des § 146 Abs. 2 AO, die eine Buchführung in anderen Mitgliedstaaten der Union grundsätzlich verbietet und § 146 Abs. 2a AO, der eine elektronische Buchführung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union erlaubt, diese jedoch in § 146 Abs. 2a S. 2 AO von der Absicherung einer Zugriffsmöglichkeit abhängig macht.

(1) Beschränkung durch das Verbot der Auslandsbuchführung
in § 146 Abs. 2 AO

Durch den Grundsatz des § 146 Abs. 2 S. 1 AO werden die nach den §§ 140, 141 AO Buchführungspflichtigen und die nach § 146 Abs. 6 AO freiwillig Buchführenden verpflichtet, die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Inland zu führen und aufzubewahren. Im Umkehrschluss verbietet die Regelung eine Führung und Aufbewahrung der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Ausland und damit auch in anderen Mitgliedstaaten der Union. Dabei erfasst § 146 Abs. 2 AO ebenso inländische Niederlassungen eines ausländischen Unternehmens.¹⁶⁸ Auch die Ausnahme des § 146 Abs. 2 S. 2 AO stellt es dem Steuerpflichtigen nicht etwa zur Disposition, seine Bücher in einem anderen Mitgliedstaat der Union zu führen.¹⁶⁹ Damit stellt der Grundsatz des § 146 Abs. 2 AO sowohl ein Marktzugangshindernis für Unionsausländer als auch eine mit der Wegzugsbehinderung vergleichbare Konstellation für inländische Steuerpflichtige dar. Eine Be-

¹⁶⁷ Mit dieser Argumentation *Busch*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Rn. 13.25.

¹⁶⁸ *Mösbauer*, DB 2002, 498, 501; *Störk/Lewe*, in: Grottel/Schmidt/Schubert/Störk, Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 238 HGB, Rn. 135.

¹⁶⁹ Ausführlich dazu Gliederungspunkt C. I. 1. c) cc) auf S. 211 und F. I. 4. d) dd) (3) auf S. 564.

schränkung der Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV durch § 146 Abs. 2 AO liegt mithin vor.

Für das Praxisbeispiel 1¹⁷⁰ bedeutet dies, dass die X NV mit ihrer deutschen Zweigniederlassung durch die Regelung des § 146 Abs. 2 AO in ihrer Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV beeinträchtigt wird, da zumindest eine zentrale Lagerung der angefallenen Papierunterlagen in der Slowakei durch diese nationale Regelung untersagt wird.

(2) Beschränkung durch die Datenzugriffsanforderung in § 146 Abs. 2a S. 2 AO

Hinsichtlich des § 146 Abs. 2a AO liegt die Besonderheit darin, dass die Buchführung in anderen Mitgliedstaaten für elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen nicht generell verboten wird. Zwar hat der EuGH¹⁷¹ anerkannt, dass sogar das Erfordernis einer vorherigen behördlichen Bewilligung die Niederlassungsfreiheit beeinträchtigen kann. Insofern war auch das in § 146 Abs. 2a S. 1 AO a. F. enthaltene Bewilligungserfordernis als Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit zu werten. Dieses ist mit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 jedoch entfallen.

Deshalb bliebe nach der neuen Rechtslage lediglich die Anknüpfung der Beeinträchtigung daran, dass die Verlagerung in einen anderen Mitgliedstaat der Union von der Gewährleistung einer Zugriffsmöglichkeit gem. § 146 Abs. 2a S. 2 AO abhängig gemacht wird. Dazu lässt sich feststellen, dass der EuGH in mehreren Entscheidungen festgestellt hat, dass Art. 49 AEUV „auch geringfügige oder unbedeutende Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit“¹⁷² verbiete. Eine Erschwernis für die Verlagerung der elektronischen Buchführung könnte aus der Perspektive der in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässigen Gesellschaft auf das herausgearbeitete Element der wirtschaftlichen Belastung gestützt werden.¹⁷³ So ist anerkannt, dass beispielsweise Dokumentationspflichten im Aufnahmemitgliedstaat grundsätzlich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen können.¹⁷⁴ Aus der Perspektive eines inländischen Steuerpflichtigen könnte durch das Erfordernis nach § 146 Abs. 2a S. 2 AO, einen Datenzugriff zu gewährleisten, die

¹⁷⁰ Zum Sachverhalt dieses Praxisbeispiels siehe Gliederungspunkt F. I. 1. auf S. 506.

¹⁷¹ EuGH vom 10.3.2009, Rs. C-169/07 (Hartlauer), ECLI:EU:C:2009:141, Rn. 72.

¹⁷² Noch zur Vorgängernorm des Art. 52 EGV; EuGH vom 11.3.2004, Rs. C-9/02 (Lasfeyrie du Saillant), ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 43; EuGH vom 15.2.2000, Rs. C-34/98 (Kommission/Frankreich), ECLI:EU:C:2000:84, Rn. 49.

¹⁷³ Bei dieser Darlegung handelt es sich nicht um einen Widerspruch zu Gliederungspunkt F. I. 3. d) aa) (3) auf S. 532, wo eine Ungleichbehandlung allein durch die entstehenden Kosten abgelehnt wurde. Denn die Kosten entstehen gleichwohl inländischen wie ausländischen Steuerpflichtigen mit einer Niederlassung im Inland. Die wirtschaftliche Belastung kann aber ein Marktzugangshindernis begründen, sodass sie zwar keine gleichheitsrechtliche, jedoch eine freiheitsrechtliche Beeinträchtigung darstellt.

¹⁷⁴ *Dahlke*, Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, S. 46; *Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, S. 248 m.w.N.

Möglichkeit beschränkt sein, die Buchführung in einen anderen Mitgliedstaat der Union zu verlagern. Für solche Wegzugsfälle können Regelungen des Wegzugsstaates, die die freie Niederlassung der eigenen Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat der Union behindern, ebenfalls eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen.¹⁷⁵

Bei genauerer Betrachtung können diese Erwägungen nach der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 jedoch nicht mehr eingreifen. Denn die bereits in § 146 Abs. 2a S. 2 Nr. 3 AO a.F. enthaltene Voraussetzung einer Absicherung der Datenzugriffsmöglichkeit entfaltete ihre beeinträchtigende Wirkung gerade in Verbindung mit dem Bewilligungserfordernis, das dem Steuerpflichtigen nicht unerhebliche Antrags- und Organisationspflichten spezifisch bei der Verlagerung der Buchführung in das Ausland auferlegte. Eine bloße Verpflichtung zur Schaffung einer Datenzugriffsmöglichkeit gilt aber nach § 146 Abs. 5 S. 3 AO ebenso für reine Inlandssachverhalte, sodass eine Beeinträchtigung durch den neuen § 146 Abs. 2a S. 2 AO aus der Perspektive der Niederlassungsfreiheit nicht mehr anzunehmen ist.

e) Beeinträchtigung des Schutzbereichs der Dienstleistungsfreiheit

Weiterhin käme eine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV in Betracht. Wie schon dargestellt,¹⁷⁶ kommt grundsätzlich auch für die Dienstleistungsfreiheit sowohl eine gleichheitsrechtliche Diskriminierung als auch eine freiheitsrechtliche Beschränkung durch § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO in Betracht.

Für die freiheitsrechtliche Beschränkung kann auf die Ausführungen zur Niederlassungsfreiheit zurückgegriffen werden.¹⁷⁷ Im Unterschied zur Niederlassungsfreiheit liegt im Falle der Dienstleistungsfreiheit aber noch zusätzlich eine gleichheitsrechtliche Diskriminierung vor. Als Vergleichsgruppen können im Inland beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtige, die ihre Buchführung auf einen externen Dienstleister im Inland auslagern, mit solchen Steuerpflichtigen verglichen werden, die ihre Buchführung auf einen Dienstleister in einem anderen Mitgliedstaat der Union auslagern wollen. Nur für letztere Gruppe der Steuerpflichtigen verbietet § 146 Abs. 2 AO die Auslagerung der Papierbuchführung. Durch die Einordnung der Auslagerung von Buchführungsaufgaben als Korrespondenzdienstleistung¹⁷⁸ ergibt sich in doppelter Hinsicht eine Verschärfung der Intensität der Beeinträchtigung.

Zum einen sind hinsichtlich der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV nämlich nicht nur die Steuerpflichtigen selbst vom Verbot des § 146 Abs. 2 AO

¹⁷⁵ Wernsmann, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 31, Rn. 110 m. w. N.; dazu auch bereits Gliederungspunkt F. I. 1. a) auf S. 507.

¹⁷⁶ Zu den möglichen Beeinträchtigungsformen bereits Gliederungspunkt F. I. 3. b) auf S. 525.

¹⁷⁷ Dazu soeben schon Gliederungspunkt F. I. 3. d) bb) (2) auf S. 535.

¹⁷⁸ Zur Einordnung als Korrespondenzdienstleistung schon Gliederungspunkt F. I. 2. b) bb) auf S. 521.

betroffen, sondern mittelbar auch im Unionsausland ansässige Buchführungsdienstleister. Dabei ist zwar festzustellen, dass es sich nicht um eine offene Diskriminierung handelt, weil als Differenzierungsmerkmal nicht an das Merkmal der Staatsangehörigkeit des Dienstleisters angeknüpft wird. So werden im Unionsausland ansässige Buchführungsdienstleister nicht daran gehindert, eine Niederlassung im Inland zu gründen und von dort aus ihre Dienstleistung anzubieten beziehungsweise dort die Papierbuchführung des Steuerpflichtigen aufzubewahren. Dennoch werden ausländische Buchführungsdienstleister typischerweise keine Niederlassung im Inland unterhalten, sodass sie vom Verbot des § 146 Abs. 2 AO regelmäßig stärker betroffen sind, als inländische Buchführungsdienstleister, die ohnehin im Inland niedergelassen sind.¹⁷⁹ Folglich liegt eine verdeckte Diskriminierung vor.

Zum anderen führt die Einordnung als Korrespondenzdienstleistung dazu, dass eine gewisse Nähe zur Warenverkehrsfreiheit der Art. 28 ff. AEUV gegeben ist.¹⁸⁰ Aus dieser Nähe der Korrespondenzdienstleistungen zur Warenverkehrsfreiheit wird in der Literatur der Schluss gezogen, dass von etwaigen Beeinträchtigungen eine besondere Intensität ausgehe.¹⁸¹ Somit liegt durch § 146 Abs. 2 AO eine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit sowohl in Form einer freiheitsrechtlichen Beschränkung als auch in Form einer gleichheitsrechtlichen Diskriminierung vor, wobei es sich um eine verdeckte Diskriminierung handelt.

Eine andere Bewertung ergibt sich auch hier für die Regelung des § 146 Abs. 2a AO. Das Erfordernis, einen Datenzugriff nach den §§ 146b Abs. 2 S. 2, 147 Abs. 6 AO, 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG abzusichern, gilt gleichermaßen bei einer elektronischen Buchführung durch einen Dienstleister im Inland nach § 146 Abs. 5 S. 3 AO oder durch einen Dienstleister im Unionsausland nach § 146 Abs. 2a S. 2 AO. Eine gleichheitsrechtliche Diskriminierung durch § 146 Abs. 2a AO scheidet daher aus. Auch eine freiheitsrechtliche Beschränkung kommt aus den bereits dargelegten Gründen¹⁸² nicht in Betracht. Schließlich wird die Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV nicht von Maßnahmen beeinträchtigt, „deren einzige Wirkung es ist, zusätzliche Kosten für die betreffende Leistung zu verursachen, und die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten in gleicher Weise wie ihre Erbringung innerhalb eines Mitgliedstaats berühren“¹⁸³. Folglich geht von § 146 Abs. 2a

¹⁷⁹ *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 698 führt eine gleichgelagerte Argumentationslinie an, um eine verdeckte Ungleichbehandlung im Hinblick auf im Unionsausland ansässige Cloud-Anbieter zu begründen.

¹⁸⁰ Zur Herausarbeitung dieser Parallele bereits Gliederungspunkt F. I. 2. b) bb) auf S. 521.

¹⁸¹ *Kluth*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar, Art. 57 AEUV, Rn. 91; *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 56 AEUV, Rn. 43.

¹⁸² Insofern wird auf die Ausführungen zur Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit durch § 146 Abs. 2a AO unter Gliederungspunkt F. I. 3. d) bb) (2) auf S. 535 verwiesen.

¹⁸³ EuGH vom 3.3.2020, C-482/18 (Google Ireland Ltd), ECLI:EU:C:2020:141, Rn. 26 m. w. N.

AO nach der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020¹⁸⁴ keine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit mehr aus.

Für das Praxisbeispiel 2¹⁸⁵ bedeutet dies, dass die Z eine Datenzugriffsmöglichkeit bei der S-GmbH gegen einen Aufpreis hinzubuchen muss. Damit sind für die Z zwar Mehrkosten verbunden, jedoch lässt sich allein aus diesem Umstand keine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV ableiten. Schließlich wäre die Gewährleistung einer solchen Datenzugriffsmöglichkeit ebenso bei einer Auslagerung im Inland zwingend. Mithin liegt im Praxisbeispiel 2 nach der neuen Rechtslage schon keine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit vor.

f) Folgerungen für die Normierung und Anwendung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO

Die tatbestandliche Beeinträchtigung der Grundfreiheiten indiziert eine Verletzung des primären Unionsrechts, welche allerdings gerechtfertigt sein kann.¹⁸⁶ Bei präziser Betrachtung der funktionalen Gliederung der Staatsgewalten ist Adressat dieser unionsrechtlichen Beeinträchtigungsverbote zunächst der Gesetzgeber als Legislative.¹⁸⁷ Da die Grundfreiheiten unmittelbar anwendbar sind und subjektive Rechte verleihen, wird nationales Recht bei einer nicht gerechtfertigten Beeinträchtigung unanwendbar.¹⁸⁸ Folglich ist der Bundesgesetzgeber gefordert, das Regelungskonzept des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO unionsrechtskonform auszugestalten, insbesondere dahingehend, dass die Regelung nicht über das zur Erreichung eines legitimen Ziels erforderliche Maß hinausgeht.

Darüber hinaus ist an die unionsrechtskonforme Ausgestaltung der Verwaltungsanweisungen durch die Exekutive zu denken. Diese Verwaltungsanweisungen spielen für die Rechtssicherheit in der Praxis eine erhebliche Rolle.¹⁸⁹ Zwar handelt es sich dabei um reines Innenrecht, dem eine Bindungswirkung nach außen allenfalls über Art. 3 Abs. 1 GG zukommt.¹⁹⁰ Allerdings sind die Grundfreiheiten sogar bei Maßnahmen der Verwaltung ohne bindenden Charakter, etwa bei Empfehlungen, zu beachten, sodass sie erst recht auf verwaltungsinterne Anweisungen anwendbar sind.¹⁹¹ Folglich muss die Finanzverwaltung auch bei der Ausgestaltung von Erlassen

¹⁸⁴ BGBl. I 2020, 3096, 3127.

¹⁸⁵ Zum Sachverhalt dieses Praxisbeispiels siehe Gliederungspunkt F. I. 2. auf S. 516.

¹⁸⁶ *Lammel/Reimer*, Europäisches Unternehmenssteuerrecht, S. 179.

¹⁸⁷ *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 49 AEUV, Rn. 34.

¹⁸⁸ *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 31, Rn. 77.

¹⁸⁹ Als Beispiel siehe schon die Ausführungen unter Gliederungspunkt D. III. 1. b) bb) auf S. 346.

¹⁹⁰ Zu Normenqualität und Außenwirkung der GoBD bereits Gliederungspunkt B. I. 5. auf S. 80.

¹⁹¹ Auch zu den staatlichen Untergliederungen als Adressaten der Niederlassungsfreiheit *Ludwigs*, in: Dausen/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Kapitel E. I. 1. d) aa), Rn. 27 f.

und Verfügungen eine nicht gerechtfertigte Beeinträchtigung der Grundfreiheiten vermeiden. Dieser Aspekt kann für die vorliegende Untersuchung insbesondere insofern von Bedeutung sein, als dass einer Rücknahme der zum 1. 1. 2020 in Kraft getretenen Neuregelung in den GoBD¹⁹², die im Rahmen des § 146 Abs. 2a AO eine Verbringung von papierenen Ursprungsbelegen in das Ausland gestattet, nicht nur Vertrauensschutzgesichtspunkte entgegenstünden, sondern dass die Regelung sogar unionsrechtlich abgesichert wäre. Dies muss zumindest dann gelten, wenn andernfalls das Gesamtregelungskonzept des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO zu einer nicht gerechtfertigten Beeinträchtigung der Grundfreiheiten führen würde.¹⁹³

4. Rechtfertigung der Beeinträchtigung von Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit

Die Grundfreiheiten wären durch die Regelung des § 146 Abs. 2 AO allerdings nicht verletzt, soweit die Beeinträchtigung der Schutzbereiche gerechtfertigt ist. Wegen der unterschiedlichen Intensität der Beeinträchtigungen von Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit erscheint es im Rahmen der Rechtfertigung sinnvoll, als Grundlage einen Rechtfertigungsmaßstab aus der Beeinträchtigungsintensität zu entwickeln. Denn ob eine Rechtfertigung anzunehmen ist, hängt maßgeblich von Umfang und Qualität der an sie zu stellenden Anforderungen ab. Unter Zugrundelegung dieses Maßstabs ist dann die Regelung des § 146 Abs. 2 AO hinsichtlich der Eignung, Erforderlichkeit und Angemessenheit zur Erreichung eines legitimen Ziels zu prüfen.

a) Entwicklung eines Maßstabs für die Rechtfertigungsanforderungen

Zur Bestimmung des Rechtfertigungsmaßstabs ist in einem ersten Schritt auszuformen, welche Rechtfertigungsgründe abstrakt für Beeinträchtigungen der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit herangezogen werden können. In einem zweiten Schritt lässt sich daraus dann ein konkreter Maßstab für die weitere Rechtfertigungsprüfung ableiten.

aa) Allgemein in Betracht kommende Rechtfertigungsgründe

Für die Niederlassungsfreiheit nennt Art. 52 Abs. 1 AEUV die öffentliche Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit als mögliche Rechtfertigungsgründe für Beeinträchtigungen. Über Art. 62 AEUV wird die Bestimmung des Art. 52 AEUV ebenso

¹⁹² BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1282 f., Rn. 136.

¹⁹³ Zu den Konsequenzen dieser Erwägung noch Gliederungspunkt F. III. auf S. 581.

für die Dienstleistungsfreiheit für Anwendbar erklärt. Aus dem Wortlaut des Art. 52 Abs. 1 AEUV, der tatbestandlich an eine Sonderregelung für Ausländer anknüpft, wird überwiegend gefolgert, dass offene Diskriminierungen nur durch die ausdrücklich in der Norm genannten Gründe gerechtfertigt werden können.¹⁹⁴

Daneben hat der EuGH in der Cassis de Dijon-Entscheidung¹⁹⁵ zunächst für den Bereich der Warenverkehrsfreiheit der Art. 28 ff. AEUV auch „zwingende Erfordernisse der Mitgliedstaaten“¹⁹⁶ als ungeschriebene Rechtfertigungsgründe anerkannt und diese Schrankenregelung später auf alle Grundfreiheiten ausgedehnt.¹⁹⁷ Diese Ausdehnung fußte für den Bereich der Niederlassungsfreiheit und der Dienstleistungsfreiheit insbesondere auf der Erkenntnis, dass die Regelung des Art. 52 Abs. 1 AEUV vom Wortlaut her auf freiheitsrechtliche Beschränkungen gerade nicht passt, sondern allenfalls über einen teleologischen Erst-Recht-Schluss auch für diese angewandt werden muss.¹⁹⁸ Die in der Cassis de Dijon-Entscheidung ursprünglich nur für nicht diskriminierende, freiheitsrechtliche Beschränkungen entwickelten, ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe hat der EuGH in späteren Entscheidungen¹⁹⁹ ebenfalls auf den Bereich der verdeckten Diskriminierungen ausgeweitet. In der Literatur wurde diese Ausdehnung überwiegend mit dem Argument begrüßt, dass freiheitsrechtliche Beschränkungen nur schwer von verdeckten Diskriminierungen abgrenzbar seien und ein fließender Übergang zwischen diesen Fallgruppen bestehe.²⁰⁰ Folglich können für verdeckte Diskriminierungen und Beschränkungen neben den geschriebenen Rechtfertigungsgründen des Art. 52 Abs. 1 AEUV auch zwingende Gründe des Allgemeinwohls als ungeschriebene Rechtfertigungsgründe herangezogen werden.

In steuerrechtsspezifischer Ausformung hat der EuGH als solche zwingenden Gründe des Allgemeinwohls etwa die wirksame Steuerkontrolle²⁰¹, die Verhinderung

¹⁹⁴ Herdegen, *Europarecht*, § 14, Rn. 5; Korte, in: Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV – Kommentar*, Art. 52 AEUV, Rn. 5; Müller-Graff, in: Streinz, *EUV/AEUV*, Art. 52 AEUV, Rn. 3 f.; andere Ansicht etwa bei Schroeder, *Grundkurs Europarecht*, § 14, Rn. 51, der eine Unterscheidung zwischen den Diskriminierungsformen für nicht gerechtfertigt hält.

¹⁹⁵ EuGH vom 20.2.1979, Rs. C-120/78 (Cassis de Dijon), ECLI:EU:C:1979:42, Rn. 8.

¹⁹⁶ Die Terminologie variiert bei den einzelnen Grundfreiheiten, sodass hier im Bereich der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit von „zwingenden Gründen des Allgemeinwohls“ gesprochen wird.

¹⁹⁷ Ehlers, in: Ehlers, *Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*, § 7, Rn. 118 m. w. N.

¹⁹⁸ Streinz, *Europarecht*, Rn. 874.

¹⁹⁹ Siehe etwa EuGH vom 3.3.2020, C-482/18 (Google Ireland Ltd), ECLI:EU:C:2020:141, Rn. 44 f.; EuGH vom 16.1.2003, Rs. C-388/01 (Kommission/Italien), ECLI:EU:C:2003:30, Rn. 21.

²⁰⁰ Ehlers, in: Ehlers, *Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*, § 7, Rn. 119 m. w. N.

²⁰¹ Siehe etwa EuGH vom 28.2.2013, Rs. C-544/11 (Petersen), ECLI:EU:C:2013:124, Rn. 50; EuGH vom 1.7.2010, Rs. C-233/09 (Dijkman und Dijkman-Lavaleije), ECLI:EU:C:2010:397, Rn. 58; EuGH vom 15.7.2004, Rs. C-315/02 (Lenz), ECLI:EU:C:2004:446, Rn. 45; EuGH vom 21.11.2002, Rs. C-436/00 (X und Y), ECLI:EU:C:2002:704, Rn. 51, 60 ff.; EuGH vom 15.5.1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 31.

von Steuerumgehungen und Steuerhinterziehungen²⁰², die Kohärenz des Steuersystems²⁰³ sowie die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis²⁰⁴ anerkannt. Dabei ist zu beachten, dass Rechtfertigungsgründe grundsätzlich nicht wirtschaftlicher Natur sein dürfen, was sich systematisch schon aus Art. 36 S. 2, 65 Abs. 3 AEUV ergibt und sich als allgemeines Prinzip auf alle Grundfreiheiten extrapolieren lässt.²⁰⁵ Insofern erkennt der EuGH für den Bereich des Steuerrechts rein fiskalische Argumente, wie drohende Steuerausfälle²⁰⁶, Erschwernisse des Steuervollzugs durch erhöhten Verwaltungsaufwand²⁰⁷ oder wirtschaftspolitische Gründe, wie die Förderung der heimischen Wirtschaft durch lenkende Steuervergünstigungen²⁰⁸, nicht als Rechtfertigungsgründe an.

Problematisch ist, dass durch die Interpretation der Grundfreiheiten als freiheitsrechtliche Beschränkungsverbote grenzüberschreitende Sachverhalte unabhängig vom Vorliegen einer Diskriminierung der umfassenden Prüfung durch den EuGH unterliegen, was „die Eindringtiefe des Unionsrechts in das Recht der Mitgliedstaaten [...] erheblich“ steigert.²⁰⁹ Das ist vor allem deshalb kritisch zu betrachten, da der EuGH häufig schon dann eine Beschränkung der Grundfreiheiten annimmt, wenn nach nationalem Verfassungsrecht noch kein Eingriff in Freiheits-

²⁰² Beispielsweise in EuGH vom 6. 6. 2013, Rs. C-383/10 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:2013:364, Rn. 61; EuGH vom 21. 1. 2010, Rs. C-311/08 (SGI), ECLI:EU:C:2010:26, Rn. 65; EuGH vom 21. 11. 2002, Rs. C-436/00 (X und Y), ECLI:EU:C:2002:704, Rn. 51, 60 ff.

²⁰³ Siehe etwa EuGH vom 13. 11. 2019, Rs. C-641/17 (College Pension Plan), ECLI:EU:C:2019:960, Rn. 87; EuGH vom 12. 6. 2018, Rs. C-650/16 (Bevola), ECLI:EU:C:2018:424, Rn. 45 f.; EuGH vom 30. 6. 2016, Rs. C-123/15 (Feilen), ECLI:EU:C:2016:496, Rn. 30; EuGH vom 17. 9. 2009, Rs. C-182/08 (Glaxo Wellcome), ECLI:EU:C:2009:559, Rn. 77; EuGH vom 28. 1. 1992, Rs. C-204/90 (Bachmann), ECLI:EU:C:1992:35, Rn. 21 ff.

²⁰⁴ Dazu etwa EuGH vom 23. 1. 2014, Rs. C-164/12 (DMC), ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 46; EuGH vom 20. 10. 2011, Rs. C-284/09 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2011:670, Rn. 77; EuGH vom 10. 2. 2011, Rs. C-436/08 und C-437/08 (Haribo), ECLI:EU:C:2011:61, Rn. 121; EuGH vom 25. 2. 2010, Rs. C-337/08 (X Holding), ECLI:EU:C:2010:89, Rn. 28; EuGH vom 15. 5. 2008, Rs. C-414/06 (Lidl Belgium), ECLI:EU:C:2008:278, Rn. 30 ff.; EuGH vom 13. 12. 2005, Rs. C-446/03 (Marks&Spencer), ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 43 ff.

²⁰⁵ *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 14, Rn. 46.

²⁰⁶ Siehe etwa EuGH vom 26. 5. 2016, Rs. C-244/15 (Kommission/Griechenland), ECLI:EU:C:2016:359, Rn. 43; EuGH vom 16. 6. 2011, Rs. C-10/10 (Kommission/Österreich), ECLI:EU:C:2011:399, Rn. 40; EuGH vom 27. 1. 2009, Rs. C-318/07 (Persche), ECLI:EU:C:2009:33, Rn. 46; EuGH vom 15. 7. 2004, Rs. C-315/02 (Lenz), ECLI:EU:C:2004:446, Rn. 40; EuGH vom 21. 11. 2002, Rs. C-436/00 (X und Y), ECLI:EU:C:2002:704, Rn. 50.

²⁰⁷ Mit dieser Erwägung etwa EuGH vom 26. 5. 2016, Rs. C-300/15 (Kohll und Kohll-Schlesser), ECLI:EU:C:2016:361, Rn. 59; EuGH vom 1. 7. 2010, Rs. C-233/09 (Dijkman und Dijkman-Lavaleije), ECLI:EU:C:2010:397, Rn. 60; EuGH vom 27. 11. 2008, Rs. C-418/07 (Papillon), ECLI:EU:C:2008:659, Rn. 54; EuGH vom 15. 7. 2004, Rs. C-315/02 (Lenz), ECLI:EU:C:2004:446, Rn. 48.

²⁰⁸ Siehe etwa EuGH vom 16. 4. 2015, Rs. C-591/13 (Kommission/Deutschland), ECLI:EU:C:2015:230, Rn. 34, 78; EuGH vom 6. 6. 2000, Rs. C-35/98 (Verkooijen), ECLI:EU:C:2000:294, Rn. 47 f.

²⁰⁹ *Ehlers*, in: Ehlers, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, § 7, Rn. 31.

rechte zu bejahen wäre.²¹⁰ Um diese Eindringtiefe nicht ausufern zu lassen, muss daher ein milderer Prüfungsmaßstab bei der Rechtfertigung von Beschränkungen im Vergleich zu der Rechtfertigung von Diskriminierungen angelegt werden. Solche Differenzierungen lassen sich auch in der Rechtsprechung erkennen. So beurteilt der EuGH beispielsweise im Rahmen der Angemessenheit nichtdiskriminierende Maßnahmen günstiger als diskriminierende Maßnahmen.²¹¹

Folglich lässt sich als Maßstab für die weitere Prüfung ein dreistufiges Modell entwickeln. Auf der ersten Stufe stehen die offenen Diskriminierungen. Diese können nur durch die ausdrücklich im AEUV genannten Gründe gerechtfertigt werden. Auf der zweiten Stufe stehen die verdeckten Diskriminierungen, die auch durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt werden können. Und auf der dritten Stufe finden sich die freiheitsrechtlichen Beschränkungen, die ebenfalls durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt werden können, bei denen gegenüber den gleichheitsrechtlichen Diskriminierungen allerdings ein milderer Maßstab in der Verhältnismäßigkeitsprüfung anzulegen ist.

*bb) Konkrete Anforderungen
im Hinblick auf die untersuchten Konstellationen*

Aus der Perspektive der Niederlassungsfreiheit der Art. 49 ff. AEUV kommt es durch § 146 Abs. 2 AO zu einer freiheitsrechtlichen Beschränkung.²¹² Nach dem Drei-Stufen-Modell ist damit lediglich eine Beeinträchtigung auf der dritten Stufe gegeben. Entsprechend sind die Anforderungen an die Rechtfertigung eher gering zu halten. Eine weitere Abschwächung der Rechtfertigungsanforderungen ergibt sich im Hinblick auf die konkret beeinträchtigte Grundfreiheit, also die Niederlassungsfreiheit. So unterwirft der EuGH Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit einer deutlich milderen Verhältnismäßigkeitsprüfung als Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit, da letztere regelmäßig einen besonders engen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen.²¹³

Was die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 ff. AEUV anbelangt, so liegt durch § 146 Abs. 2 AO sowohl eine freiheitsrechtliche Beschränkung als auch eine gleichheitsrechtliche Diskriminierung in Form einer verdeckten Diskriminierung vor. In der Literatur wird angenommen, dass bei einer Betroffenheit der Korre-

²¹⁰ Dazu *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 31, Rn. 112 mit konkreten Beispielen aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Europäischen Gerichtshofs.

²¹¹ *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 14, Rn. 52.

²¹² Ausführlich zur Qualität der Beeinträchtigung schon Gliederungspunkt F. I. 3. d) auf S. 530.

²¹³ *Kokott*, Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten, 1, 12.

spondenzdienstleistungsfreiheit²¹⁴ wegen der Nähe zur Warenverkehrsfreiheit²¹⁵ ein strengerer Prüfungsmaßstab für die Rechtfertigung eingreifen müsse.²¹⁶ In diese Richtung tendiert wohl auch der EuGH, wenn er feststellt, dass „wenn [...] die Dienstleistung anders als in dem in [Art. 57 Abs. 3 AEUV] geregelten Fall erbracht wird, ohne dass sich der Dienstleistende in das Gebiet des Mitgliedstaats zu begeben braucht, in dem die Leistung erbracht wird“ eine Beschränkung „erst recht unzulässig“ sei.²¹⁷ Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass nicht nur der Steuerpflichtige selbst, sondern gleichzeitig der Diensteanbieter von der Regelung des § 146 Abs. 2 AO betroffen ist. Für eine Abmilderung des Rechtfertigungsmaßstabs im konkreten Fall des § 146 Abs. 2 AO spricht allerdings, dass die Betroffenheit durch die hier vertretene Auslegung²¹⁸ des Tatbestandsmerkmals der Elektronik in § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO und die neue Verwaltungspraxis²¹⁹ erheblich abgemildert werden kann. So wird der Schwerpunkt der Dienstleistungserbringung regelmäßig in der Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen und nicht in deren Aufbewahrung in Papierform liegen. Weil nach der hier entwickelten Auslegung sogar Papierunterlagen im Rahmen hybrider Prozessketten vorübergehend in das Ausland verbracht²²⁰ und im Anschluss an eine Digitalisierung darüber hinaus grundsätzlich vernichtet²²¹ werden dürfen, können die entsprechenden Dienstleister über die Vorschrift des § 146 Abs. 2a AO nämlich zumindest im eigentlichen Kernbereich trotzdem ihre Dienstleistungen innerhalb der Union erbringen.

Unter Zugrundelegung dieser Maßstäbe muss die die Grundfreiheiten des AEUV beeinträchtigende Norm verhältnismäßig, also zur Erreichung eines legitimen Ziels geeignet, erforderlich und angemessen sein.²²²

²¹⁴ Zur Einordnung als Korrespondenzdienstleistung bereits Gliederungspunkt F. I. 2. b) bb) auf S. 521.

²¹⁵ Zu dieser systematischen Nähe schon Gliederungspunkt F. I. 2. b) bb) auf S. 521 sowie zu der dadurch gesteigerten Beeinträchtigungsintensität siehe Gliederungspunkt F. I. 3. e) auf S. 536.

²¹⁶ Zu dieser verschärften Anforderung siehe *Kluth*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar, Art. 57 AEUV, Rn. 91; *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 56 AEUV, Rn. 43.

²¹⁷ So EuGH vom 25. 7. 1991, Rs. C-76/90 (Säger/Dennemeyer), ECLI:EU:C:1991:331, Rn. 13, wobei trotz dieser Terminologie nicht von einer generellen Unzulässigkeit, sondern einer besonderen Rechtfertigungsbedürftigkeit auszugehen ist. Dafür spricht, dass der EuGH unter Rn. 15 ff. selbst eine Rechtfertigung prüft.

²¹⁸ Ausführlich auch zum Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a AO bereits Gliederungspunkt C. auf S. 204.

²¹⁹ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1282 f., Rn. 136.

²²⁰ Zu dieser Möglichkeit und Einschränkungen schon Gliederungspunkt C. III. 3. b) auf S. 257.

²²¹ Zur Zulässigkeit des ersetzenden Scannens bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. b) aa) auf S. 127.

²²² *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 31, Rn. 115.

b) Legitimes Ziel

Zunächst müsste ein legitimes Ziel für die Beeinträchtigung der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit vorhanden sein. Wegen des Grundsatzes der Gebietshoheit²²³ kann ein Staat seine Hoheitsmacht grundsätzlich nur auf seinem eigenen Staatsgebiet ausüben, sodass auch die Ermittlungsbefugnisse der deutschen Finanzverwaltung grundsätzlich auf das Territorium der Bundesrepublik Deutschland begrenzt sind.²²⁴ Trotzdem muss auch bei einer Auslandsbuchführung auf Grund der Vorgabe des Art. 3 Abs. 1 GG eine materiell richtige Sachverhaltsaufklärung gewährleistet werden.²²⁵

Als Anknüpfungspunkt für die Bestimmung eines legitimen Ziels käme es in Betracht, darauf abzustellen, dass ohne die nationale Regelung des § 146 Abs. 2 AO das Risiko von Steuerausfällen für den deutschen Fiskus wegen eingeschränkter Verifikationsmöglichkeiten zumindest als denkbar erscheint. Wie dargelegt,²²⁶ können rein wirtschaftliche Erwägungen, wie drohende Steuerausfälle oder Erschwernisse des Steuervollzugs durch erhöhten Verwaltungsaufwand nach der Rechtsprechung des EuGH nicht als legitimes Ziel für eine Beschränkung der Grundfreiheiten des AEUV herangezogen werden.

Aus dieser Rechtsprechung kann jedoch nicht gefolgert werden, dass jegliche Fiskalzwecknorm nicht unionsrechtskonform ist, sondern nur, dass der isolierte Fiskalzweck kein Rechtfertigungspotential besitzt.²²⁷ Richtigerweise muss daher auf den hinter der steuerrechtlichen Norm stehenden Sekundärzweck abgestellt werden, der die Verknüpfung zwischen dem übergeordneten Fiskalzweck und der einzelnen Eingriffsnorm bildet.²²⁸ Dieser Sekundärzweck soll nach dem Willen des Gesetzgebers bei dem Regelungsgebilde des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO in der Sicherung einer effektiven steuerlichen Kontrolle durch die deutschen Finanzbehörden und der damit einhergehenden Ermöglichung eines gleichmäßigen Steuervollzugs bestehen.²²⁹ Ein solcher Zweck deckt sich mit dem vom EuGH als zwingenden Grund des Allgemeinwohls anerkannten Ziel einer wirksamen Steuerkontrolle durch die Mit-

²²³ Zum Grundsatz der Gebietshoheit schon Gliederungspunkt E. I. 2. a) aa) auf S. 449 sowie zur Geltung dieses Grundsatzes auch im Verhältnis der Unionsmitgliedstaaten zueinander Gliederungspunkt E. I. 3. b) ff) auf S. 469. Die dort entwickelte Einwilligungsfiktion für Fernzugriffe lässt sich auf die hier untersuchte Konstellation des § 146 Abs. 2 AO aber nicht übertragen. Dazu noch Gliederungspunkt F. I. 4. d) cc) auf S. 562.

²²⁴ *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht*, Rn. 25.2; *Spat-scheck/Alvermann*, IStR 2001, 33.

²²⁵ Ausführlich zu dieser Anforderung bereits Gliederungspunkte E. I. auf S. 439 sowie E. I. 4. auf S. 477.

²²⁶ Zu den in Betracht kommenden Rechtfertigungsgründen schon Gliederungspunkt F. I. 4. a) aa) auf S. 539.

²²⁷ *Schubert/Penner/Ravenstein*, DStR 2008, 632, 635.

²²⁸ Mit dieser Erwägung auch schon *Droscha/Reimer*, DB 2003, 1689, 1692.

²²⁹ So schon der Regierungsentwurf zu § 146 Abs. 2a AO i. d. F. JStG 2009 in BT-Drucks. 16/10189, S. 80.

gliedstaaten. Folglich liegt ein legitimes Ziel für die Beeinträchtigung der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit durch § 146 Abs. 2 AO vor.

c) Geeignetheit

Das in § 146 Abs. 2 S. 1 AO normierte grundsätzliche Verbot einer Buchführung außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung müsste geeignet sein, eine wirksame steuerliche Kontrolle zu ermöglichen. Eine nationalstaatliche Norm ist dann geeignet, wenn sie das angestrebte Ziel zumindest fördern kann.²³⁰ Dabei kann auf Prognosen und Erfahrungswerte zurückgegriffen werden, wobei dem Mitgliedstaat ein relativ weiter Beurteilungsspielraum zugestanden wird.²³¹ Letztendlich handelt es sich um eine Plausibilitätsprüfung.²³²

Schon die Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Einführung des § 91 Abs. 2 RegE-AO²³³, dem heutigen § 146 Abs. 2 AO, gibt an, dass mit der Regelung sichergestellt werden solle, dass die Bücher und Aufzeichnungen für die Finanzbehörden jederzeit erreichbar sind. Die nach der Gesetzesbegründung angestrebte Erreichbarkeit deutet darauf hin, dass damit ein Zugriff und eine Nachprüfbarkeit der Unterlagen, mithin eine effiziente Kontrolle durch die Finanzbehörden ermöglicht werden soll. Somit liegt eine subjektive Intention des Gesetzgebers zur Zielförderung vor.

In objektiver Hinsicht müsste die Ausgestaltung der Norm eine Förderung des Ziels auch plausibel erscheinen lassen. Insofern ist für die Bejahung der Geeignetheit eine Plausibilitätskontrolle durchzuführen, ob eine Zielförderung ebenfalls in objektiver Hinsicht vorliegt. Die Norm des § 146 Abs. 2 S. 1 AO schreibt den Grundsatz vor, dass Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Geltungsbereich der Abgabenordnung zu führen und aufzubewahren sind. Dadurch wird festgelegt, dass sich die Unterlagen im Zugriffsbereich der deutschen Finanzbehörden befinden müssen. In der Literatur wird zudem darauf hingewiesen, dass die Erfahrung zeige, dass verlagerte Buchführungen mitunter nicht mehr prüfbar seien.²³⁴ Somit erscheint eine objektive Zielförderung als plausibel. Folglich ist § 146 Abs. 2 AO geeignet, um eine wirksame Steuerkontrolle zu ermöglichen.

²³⁰ Korte, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV – Kommentar, Art. 49 AEUV, Rn. 66.

²³¹ Müller-Graff, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 49 AEUV, Rn. 94; anders ist dies auf der Ebene der Erforderlichkeit, dazu sogleich noch unter Gliederungspunkt F. I. 4. d) auf S. 546.

²³² So auch Tiedje, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 49 AEUV, Rn. 118.

²³³ Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19.3.1971 für eine neue Abgabenordnung in BT-Drucks. VI/1982, S. 126.

²³⁴ Mit diesem Hinweis Busch, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Rn. 13.27.

d) Erforderlichkeit und Angemessenheit

Darüber hinaus müsste das grundsätzliche Verlagerungsverbot in § 146 Abs. 2 AO erforderlich und angemessen sein, um eine wirksame steuerliche Kontrolle zu ermöglichen. Eine Maßnahme ist dann erforderlich, wenn das angestrebte Ziel nicht ebenfalls mit einer anderen geeigneten, aber weniger belastenden Maßnahme erreicht werden kann.²³⁵ Aus Sicht der Mitgliedstaaten müssen damit Mittel gewählt werden, „die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen“²³⁶. Weiterhin prüft der EuGH das Angemessenheitskriterium oft nicht ausdrücklich, sondern, wenn überhaupt, dann allenfalls inzident im Rahmen der Erforderlichkeit.²³⁷ Wobei in jüngerer Vergangenheit auch bei den Entscheidungen des EuGH eine steigende Tendenz zu einer Prüfung der Angemessenheit festzustellen ist.²³⁸ Bei der Feinjustierung des Prüfungsmaßstabs ist zu beachten, dass der EuGH auf der Ebene der Erforderlichkeit und Angemessenheit einen strengeren Maßstab anlegt als das Bundesverfassungsgericht und dem nationalen Gesetzgeber anders als auf Ebene der Geeignetheit gerade keine Einschätzungsprärogative zugesteht.²³⁹ Auf Grund der Parallelen der untersuchten Konstellation zu der Rechtssache Futura-Singer erscheint es zielführend, ebenfalls die dort vom EuGH zur Rechtfertigung aufgebrachten Argumente aufzugreifen.

aa) Gemeinsamkeiten und Unterschiede zur Rechtssache Futura-Singer

Welche Auswirkungen die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Futura-Singer²⁴⁰ für die unionsrechtliche Bewertung des § 146 Abs. 2 AO hat, ist in der Literatur umstritten. Die dort getätigten Äußerungen zur Unionsrechtskonformität des § 146 Abs. 2 AO sind zumeist sehr kurz und erschöpfen sich oft in nur einem Satz, mit dem festgestellt wird, dass die Norm unionsrechtskonform sei oder nicht.

So wird beispielsweise für die deutsche Norm des § 146 Abs. 2 AO unter Bezugnahme auf die Futura-Singer Entscheidung behauptet, der EuGH habe entschieden, „dass ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nicht vorliegt, da die

²³⁵ Schroeder, Grundkurs Europarecht, § 14, Rn. 52.

²³⁶ So die ständige Rechtsprechung siehe etwa EuGH vom 19. 12. 2013, Rs. C-563/12 (BDV Hungary Trading), ECLI:EU:C:2013:854, Rn. 30 m. w. N.

²³⁷ Siehe etwa EuGH vom 12. 6. 2018, Rs. C-650/16 (Bevola), ECLI:EU:C:2018:424, Rn. 59; mit Verweis auf diesen Prüfungsrahmen auch Wernsmann, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 31, Rn. 122 m. w. N.

²³⁸ Darauf hinweisend Englisch, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 12.16.

²³⁹ So Hey, StuW 2004, 193, 196.

²⁴⁰ EuGH vom 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239. Eine umfassende Aufarbeitung des Sachverhalts und der Entscheidung findet sich schon unter Gliederungspunkt F. I. 3. c) auf S. 527.

Wirksamkeit der Steueraufsicht ein zwingender Grund des Gemeinwohlinteresses sei, der eine Beschränkung der gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen könne²⁴¹. Diese Behauptung kann so jedoch nicht zutreffen. Schließlich hat sich der EuGH in der Entscheidung Futura-Singer überhaupt nicht zum deutschen Recht geäußert. Auf der anderen Seite des Spektrums bildete sich die entgegengesetzte Meinung, dass „übersehen [werde], dass der EuGH in der ‚Futura Singer‘-Entscheidung bereits entschieden [habe], dass der Zwang, die nach nationalem Recht vorgeschriebenen Bücher im Inland zu führen, nicht gerechtfertigt [sei], weil dies gegen die Niederlassungsfreiheit“ verstoße, woraus sich ein Verstoß des § 146 Abs. 2 AO gegen europäisches Recht ergebe.²⁴² Allerdings findet die Feststellung der Unvereinbarkeit mit europäischem Recht auch in diesem Literaturbeitrag nur mit drei knappen Sätzen ohne eine echte Auseinandersetzung mit der Entscheidung statt.

Für eine wissenschaftlich fundierte Analyse sind daher die Gemeinsamkeiten und die Unterschiede zu der in der Rechtssache Futura-Singer untersuchten Konstellationen nochmals²⁴³ aufzugreifen, um herauszufinden, ob und inwieweit Bestandteile dieser EuGH-Entscheidung auch auf die Rechtfertigung in der vorliegenden Konstellation übertragen werden können. Die sich schon auf den ersten Blick aufdrängende Gemeinsamkeit ist die Tatsache, dass es in der EuGH-Entscheidung ebenfalls um Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten ging. Es dürfte gerade dieser Umstand sein, durch den sich einige Literaturbeiträge zu kurzsilbigen Äußerungen zur Unionsrechtskonformität der deutschen Regelung veranlasst sehen.

Auf der anderen Seite gibt es allerdings eine Reihe von für die unionsrechtliche Rechtfertigung relevanten Unterschieden zwischen der hier untersuchten Vorschrift des § 146 Abs. 2 AO und der in der Rechtssache Futura-Singer beurteilten Regelung des Art. 157 Abs. 2 I-EStG. Die dort untersuchte Regelung verknüpfte nämlich die inländische Buchführungspflicht mit der materiell-rechtlichen Rechtsfolge der Verlustabzugsmöglichkeit für Steuerausländer.²⁴⁴ So mussten Steuerausländer erst wenn sie einen Verlustabzug geltend machen wollten, entsprechende Nachweise durch in Luxemburg geführte Bücher erbringen.²⁴⁵ Eine solche materiell-rechtliche Verknüpfung fehlt der Ordnungsvorschrift des § 146 Abs. 2 AO jedoch. Bezogen auf das deutsche Recht wäre die vom EuGH geprüfte Regelung des Art. 157 Abs. 2 I-EStG daher eher mit § 50 Abs. 1 S. 2 EStG in der bis zur Reform durch das Jahressteuergesetz 2009 geltenden Fassung vergleichbar. Die Sondervorschrift für be-

²⁴¹ Mit dieser Aussage *Schmittmann*, K&R 2010, 698.

²⁴² So *Kleine*, Verfahrensrechtliche Probleme der steuerlichen Außenprüfung, 129, 137.

²⁴³ Zu einigen bereits im Rahmen der Untersuchung der Beeinträchtigung angesprochenen Gemeinsamkeiten und Unterschieden siehe Gliederungspunkt F. I. 3. d) auf S. 530.

²⁴⁴ Ebenfalls auf diesen zentralen Unterschied hinweisend und deshalb eine Übertragbarkeit auf § 146 Abs. 2 AO ablehnend: *Busch*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Rn. 13.25; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 31a; *L’habitant*, Ubg 2019, 690, 698.

²⁴⁵ Ausführlich zu diesem Inhalt der Entscheidung bereits Gliederungspunkt F. I. 3. c) auf S. 527.

schränkt Steuerpflichtige sah bis dahin vor, dass § 10d EStG nur anzuwenden sei, wenn Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen und sich aus Unterlagen ergeben, die im Inland aufbewahrt werden. Diese Regelung, die eine Verknüpfung zwischen Verlustabzug und inländischer Aufbewahrung normierte, wurde bereits seit dem Jahr 2003 auf Grund von R 223a S. 2 EStR 2003²⁴⁶ bei Aufbewahrung der Unterlagen in einem anderen EU/EWR-Mitgliedstaat von der Finanzverwaltung nicht mehr angewandt, sodass es in diesen Fällen nicht mehr zur Versagung des Verlustabzugs kam. Einige Jahre später wurde die Vorschrift vom Gesetzgeber mit Wirkung zum 1.1.2009²⁴⁷ abgeschafft. Mit dieser Änderung wollte der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung „europarechtlichen Bedenken an der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger Rechnung tragen“^{248, 249}.

Ein weiterer erheblicher Unterschied zur Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Futura-Singer besteht darin, dass der EuGH sich dort mit der Frage auseinandersetzen hatte, ob ein Verlustvortrag trotz des Fehlens einer Buchführung nach nationalem Recht auch dann verweigert werden darf, wenn der Steuerpflichtige das Vorliegen des Verlusts anderweitig nachweisen könne.²⁵⁰ Auch dies bestätigt die zentrale Bedeutung der Verknüpfung zwischen materiell-rechtlicher Rechtsfolge und inländischer Buchführungspflicht. Zusätzlich gab es in der Rechtssache Futura-Singer eine weitere (mildere) Möglichkeit, den Verlust zu belegen. So bot das luxemburgische Recht selbst eine weitere Verlustermittlungsmethode²⁵¹ an und verpflichtete Steuerausländer somit gerade nicht zwingend dazu, Bücher im Inland zu führen. Im Gegensatz dazu werden durch die Vorschrift des § 146 Abs. 2 AO alle Steuerpflichtigen unterschiedslos²⁵² behandelt. Insofern wohnt der Regelung des § 146 Abs. 2 AO im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit²⁵³ schon keine gleichheitsrechtliche Diskriminierung inne.²⁵⁴

²⁴⁶ Nach R 223a S. 1 EStR 2003 war „zur EG-vertragskonformen Auslegung des § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG von einer rückwirkenden Bewilligung einer Aufbewahrungserleichterung auszugehen“; abgedruckt in BR-Drucks. 758/03, S. 219.

²⁴⁷ Zum rückwirkenden Inkrafttreten siehe Art. 39 Abs. 8 JStG 2009.

²⁴⁸ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 16/10189, S. 59, rechte Spalte.

²⁴⁹ In der Literatur wird insofern ein Bezug zur Rechtsprechung des EuGH in der Entscheidung Futura-Singer hergestellt, siehe *Reimer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG-Kommentar, § 50 EStG, Rn. 18.

²⁵⁰ Mit diesem Hinweis schon *Dautzenberg*, FR 1997, 570.

²⁵¹ Zur Option einer proratarischen Aufteilung durch den Steuerpflichtigen siehe schon Gliederungspunkt F. I. 3. c) auf S. 527.

²⁵² Zur Ausnahme für ausländische Betriebsstätten in § 146 Abs. 2 S. 2 AO und deren unionsrechtlicher Würdigung siehe noch Gliederungspunkt F. I. 4. d) dd) (3) auf S. 564.

²⁵³ Nur die Vereinbarkeit mit dieser Grundfreiheit wurde in der Rechtssache Futura-Singer vom EuGH geprüft.

²⁵⁴ Zu Art und Qualität der Beeinträchtigung bereits Gliederungspunkt F. I. 3. d) auf S. 530.

Außerdem ging es bei der Entscheidung in der Rechtssache Futura-Singer nur um die Berücksichtigung negativer Einkünfte, sodass sich der EuGH nicht mit der Frage beschäftigen musste, ob und inwieweit die einzelnen Mitgliedstaaten, in denen eine Betriebsstätte belegen ist, zur Ermittlung positiver Einkünfte Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten normieren dürfen.²⁵⁵ Dennoch äußerte der EuGH am Rande seiner Entscheidung, dass auf Grund der mangelnden Genauigkeit der proratarischen Aufteilung keine Verpflichtung für die Mitgliedstaaten bestehe, die Bemessung für die Besteuerung allein auf einer solchen Grundlage zu ermitteln.²⁵⁶ Insofern wird in Teilen der Literatur argumentiert, dass der EuGH durch die Entscheidung die verfahrensrechtlichen Kontrollbefugnisse der Mitgliedstaaten sogar noch gestärkt habe.²⁵⁷ Jedenfalls zeigt die Entscheidung, dass nationale Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten nicht pauschal als unionsrechtswidrig einzustufen sind.²⁵⁸

Letztendlich lässt sich aus der Futura-Singer Entscheidung des EuGH für die vorliegende Untersuchung also extrahieren, dass Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten nicht allgemein als unionsrechtswidrig einzustufen sind. Dafür können die dort vom EuGH untersuchten Rechtfertigungsgründe der Amtshilferichtlinie als milderes Mittel gegenüber einer inländischen Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht und der Anerkennungssatz für die Prüfung des § 146 Abs. 2 AO herangezogen werden. Dabei ist darauf zu achten, dass in der vorliegenden Konstellation auf Grund der fehlenden materiell-rechtlichen Anknüpfung an einen Verlustvortrag zumindest im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 ff. AEUV keine gleichheitsrechtliche Diskriminierung, sondern nur eine freiheitsrechtliche Beschränkung vorliegt, sodass insofern ein deutlich milderer Maßstab zu wählen ist.

bb) EU-Amtshilferichtlinie

Als milderes, aber gleich effektives Mittel zur Sicherstellung einer wirksamen Steuerkontrolle käme die Inanspruchnahme von zwischenstaatlicher Amtshilfe nach der EU-Amtshilferichtlinie in Betracht.

(1) Entwicklung der Amtshilfe im Europa- beziehungsweise Unionsrecht

Mehr als 30 Jahre waren die Regelungen zur Amtshilfe in der Amtshilferichtlinie 77/799/EWG²⁵⁹ vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den

²⁵⁵ *Saß*, DB 1997, 1533, 1534.

²⁵⁶ EuGH vom 15.5.1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 42.

²⁵⁷ *Driën*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 31a m. w. N.

²⁵⁸ In diese Richtung auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 639 f.

²⁵⁹ Richtlinie 77/799/EWG, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 336 vom 27.12.1977, S. 15 ff.

zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern normiert. Seit ihrem Inkrafttreten wurde die Richtlinie mehrfach modifiziert.²⁶⁰

Nach den Erwägungsgründen bestand die Zielsetzung der Richtlinie 77/799/EWG darin, die Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten nach allgemeinen Grundsätzen und Regeln innerhalb der Gemeinschaft zu verstärken, um die Praktiken der Steuerhinterziehung und Steuerflucht, die über die Grenzen der einzelnen Mitgliedstaaten hinaus zu Haushaltseinnahmeverlusten führen, zu bekämpfen. Dieses Ziel sollte insbesondere durch den Austausch von Informationen zwischen den Mitgliedstaaten erreicht werden.

Am 15.2.2011 hat der Rat die Amtshilferichtlinie 2011/16/EU²⁶¹ über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG beschlossen. Nach Art. 28 S. 1 der Richtlinie 2011/16/EU wurde die Richtlinie 77/799/EWG mit Wirkung vom 1. Januar 2013 aufgehoben. Denn ausweislich der Erwägungsgründe 1, 4 und 5 der Richtlinie 2011/16/EU wurde es auf Grund der Mobilität der Steuerpflichtigen, grenzüberschreitender Transaktionen und der Internationalisierung der Finanzinstrumente zunehmend schwerer, nationale Kontrollbefugnisse durchzusetzen, sodass die von der Richtlinie 77/799/EWG vorgesehenen Maßnahmen vom Gesetzgeber als nicht mehr geeignet angesehen wurden, um den neuen Anforderungen an die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden gerecht zu werden. In der Literatur finden sich dazu deutlich strengere Formulierungen²⁶². So wurde vorgebracht, dass eine Neuregelung durch die Richtlinie 2011/16/EU stattfand, da die Richtlinie 77/799/EWG „ihren Zweck [...] nicht erfüllte“²⁶³.

In diesem Sinne begründet auch Erwägungsgrund 3 der Richtlinie 2011/16/EU, dass ein völlig neuer Ansatz gemacht werden sollte, bei dem ein neuer Text erstellt wird, der den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einer effizienten Zusammenarbeit auf internationaler Ebene gibt. Gleichzeitig erklärt Erwägungsgrund 7 der Richtlinie 2011/16/EU, dass auf dem durch die alte Richtlinie 77/799/EWG Erreichten aufgebaut werden soll. Dies zeigt sich auch daran, dass zentrale Elemente wie die Auskunft auf Ersuchen, der automatische Informationsaustausch oder die Spontanauskunft zumindest im Kern übernommen wurden.

Die Richtlinie 2011/16/EU erfasst dabei gem. Art. 2 alle Steuerarten, sofern nicht andere Rechtsvorschriften der Union einschlägig sind, etwa im Bereich der Umsatzsteuer, Zölle oder Verbrauchsteuern. Der Anwendungsbereich wurde damit im Vergleich zur Richtlinie 77/799/EWG, die nur die enumerativ aufgezählten Steuern

²⁶⁰ Mit diesem Hinweis *Gabert*, IWB 2011, 250, 251.

²⁶¹ Richtlinie 2011/16/EU, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 64 vom 11.3.2011, S. 1 ff.

²⁶² Zu der in der Literatur geäußerten Kritik noch Gliederungspunkt F. I. 4. d) bb) (3) auf S. 552.

²⁶³ So etwa *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 31, Rn. 129.

erfasste, erweitert.²⁶⁴ Weiterhin hat der Rat am 8. 12. 2015 die Richtlinie 2015/2376/EU²⁶⁵ zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung erlassen. Und am 25. 5. 2016 durch die Richtlinie 2016/88/EU²⁶⁶ weitere Änderungen für den Informationsaustausch implementiert. Die jüngste Änderung erfolgte durch die Richtlinie 2020/876/EU vom 24. 6. 2020.²⁶⁷

Schon anhand der Ausweitung des Anwendungsbereichs und der in den letzten Jahren stark zugenommenen Gesetzgebungstätigkeit im Bereich der Amtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten der Union lässt sich erkennen, dass der Gesetzgeber dem Thema der zwischenstaatlichen Amtshilfe einen höheren Stellenwert einräumt.

(2) Rechtsprechung des EuGH zur Inanspruchnahme der Amtshilfe

Die durch die Amtshilferichtlinie geschaffenen Möglichkeiten finden auch Niederschlag in der Rechtsprechung des EuGH. Nicht nur in der Entscheidung *Futura-Singer*²⁶⁸, sondern in ständiger Rechtsprechung²⁶⁹ hat der EuGH auf die Möglichkeit verwiesen, die Behörden in anderen Mitgliedstaaten nach der Richtlinie 77/799/EWG um Auskünfte ersuchen zu können, um auch bei Sachverhalten mit Bezug zu einem anderen Mitgliedstaat eine zutreffende Steuerfestsetzung zu ermöglichen. Diese Rechtsprechung scheint der EuGH in Anknüpfung an die neue Amtshilferichtlinie 2011/16/EU aufrechtzuerhalten.²⁷⁰

Dogmatisch betrachtet, sieht der EuGH damit in der Informationserlangung durch Amtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten ein milderes Mittel gegenüber nationalen Regelungen, die zu einer Beeinträchtigung der Grundfreiheiten des AEUV führen. Flankiert wird diese Argumentation in der Rechtsprechung des EuGH regelmäßig durch die Feststellung, dass deshalb praktische Schwierigkeiten und verwaltungstechnische Nachteile für sich genommen nicht ausreichen, um eine Beeinträchti-

²⁶⁴ Zu den praktischen Konsequenzen siehe *Gabert*, IWB 2011, 250, 252.

²⁶⁵ Richtlinie 2015/2376/EU, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 332 vom 18. 12. 2015, S. 1 ff.

²⁶⁶ Richtlinie 2016/881/EU, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 146 vom 3. 6. 2016, S. 8 ff.

²⁶⁷ Richtlinie 2020/876/EU, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 204 vom 26. 6. 2020, S. 46 ff.

²⁶⁸ EuGH vom 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (*Futura-Singer*), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 30.

²⁶⁹ Siehe etwa auch EuGH vom 27. 11. 2008, Rs. C-418/07 (*Papillon*), ECLI:EU:C:2008:659, Rn. 55; EuGH vom 7. 9. 2006, Rs. C-470/04 (N), ECLI:EU:C:2006:525, Rn. 52; EuGH vom 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 (*Schumacker*), ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 45; EuGH vom 28. 1. 1992, Rs. C-204/90 (*Bachmann*), ECLI:EU:C:1992:35, Rn. 18, 20.

²⁷⁰ Siehe etwa EuGH vom 22. 11. 2018, Rs. C-575/17 (*Sofina u. a.*), ECLI:EU:C:2018:943, Rn. 74; EuGH vom 9. 10. 2014, Rs. C-326/12 (*van Caster*), ECLI:EU:C:2014:2269, Rn. 55.

gung der Grundfreiheiten mit dem Argument einer wirksamen Steuerkontrolle rechtfertigen zu können.²⁷¹

(3) Kritik an der Richtlinie 77/799/EWG und der Judikatur des EuGH

In Folge dieser Rechtsprechung wurde in der Literatur vielfach kritisiert, dass der EuGH auf das wiederholte Vorbringen von Vollzugsschwierigkeiten durch die Mitgliedstaaten überhaupt nicht reagiere und stattdessen nahezu „gebetsmühlenartig“²⁷² und „routinemäßig“²⁷³ auf die „praxisferne Möglichkeit“²⁷⁴ zwischenstaatlicher Amtshilfe nach der Amtshilferichtlinie verweise. Aus Gründen der Vollzugswirklichkeit in der Praxis wurde sogar angeführt, dass „das Vertrauen auf die Effizienz der Amtshilfe [...] indes ein Irrtum des EuGH“²⁷⁵ sei. Diese Vollzugsschwierigkeiten der Richtlinie 77/799/EWG in der Praxis wurden insbesondere mit der Bearbeitungsdauer der Anfragen, organisatorischen Mängeln und tatsächlichen wie rechtlichen Hindernissen begründet.²⁷⁶

(a) Bearbeitungsdauer der Anfragen

Ein Hauptkritikpunkt liegt in der Bearbeitungsdauer der Anfragen durch die ersuchten Mitgliedstaaten. So sah die Richtlinie 77/799/EWG keine verbindlichen Fristen für die Beantwortung der Anfragen vor.²⁷⁷ Normiert war in Art. 5 S. 1 der Richtlinie 77/799/EWG lediglich, dass die zuständige Behörde des auskunftsgewährenden Mitgliedstaats sich bei der Übermittlung von Auskünften um größtmögliche Beschleunigung bemüht. Um Abhilfe zu schaffen, vereinbarte der ständige Ausschuss für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden informell bereits im Jahr 1994, dass für Auskunftersuchen nach der Richtlinie 77/799/EWG eine dreimonatige Beantwortungsfrist gelten solle.²⁷⁸ In der Praxis betrug die Dauer der Aus-

²⁷¹ Siehe etwa EuGH vom 9. 10. 2014, Rs. C-326/12 (van Caster), ECLI:EU:C:2014:2269, Rn. 56 f.; EuGH vom 1. 7. 2010, Rs. C-233/09 (Dijkman und Dijkman-Lavaleije), ECLI:EU:C:2010:397, Rn. 60; EuGH vom 27. 11. 2008, Rs. C-418/07 (Papillon), ECLI:EU:C:2008:659, Rn. 54; EuGH vom 15. 7. 2004, Rs. C-315/02 (Lenz), ECLI:EU:C:2004:446, Rn. 48.

²⁷² So *Drüen/Liedtke*, FR 2008, 1, 8; *Hey*, StuW 2004, 193, 196.

²⁷³ *Staringer*, DSJG 2008, 144 f.

²⁷⁴ Mit dieser Formulierung *Lammel/Reimer*, Europäisches Unternehmenssteuerrecht, S. 180.

²⁷⁵ So *Drüen/Liedtke*, FR 2008, 1, 8; sehr ähnlich auch *Hey*, StuW 2005, 317, 323, die den Irrtum des EuGH in dessen Annahme sieht, verfahrensrechtliche Ungleichbehandlungen seien auf Grund der Amtshilferichtlinie nicht erforderlich.

²⁷⁶ Vertiefend zu den einzelnen Kritikpunkten *Möllenbeck*, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, S. 47 ff.

²⁷⁷ *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 31, Rn. 130 weist darauf hin, dass diese erst durch Art. 7 der Richtlinie 2011/16/EU eingeführt wurden.

²⁷⁸ Siehe die Ausführungen im dritten Bericht über die Anwendung der Verordnung 218/92/EWG vom 27. 1. 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung, KOM(2000) 28 endgültig, S. 26.

kunftsverfahren jedoch auch im Jahr 2002 noch je nach Schwierigkeitsgrad von zwei Wochen bis zu zwei Jahren.²⁷⁹ Auch die statistischen Daten der Europäischen Kommission zeigen auf, dass sich die Anzahl der nicht oder nicht fristgerecht beantworteten Auskunftersuchen von 3279 im Jahr 1997 in fünf Jahren auf 8354 im Jahr 2002 mehr als verdoppelte.²⁸⁰ Dabei wurde im Vergleich zur jährlichen Gesamtzahl die Hälfte der Rechtshilfeersuchen nicht fristgerecht beantwortet.²⁸¹

Die Folgen für einen konkreten Prüfungsfall lassen sich aus einem Beispielsfall einer niederländischen Projektgruppe ableiten, bei dem eine Betriebsprüfung, die normalerweise drei Wochen gedauert hätte und den Prüfer fünf Tage tatsächlich in Anspruch genommen hätte, in Folge der Auslandsbuchführung nun insgesamt ein Jahr dauerte und eine tatsächliche Prüfertätigkeit von 26 Tagen bedeutete.²⁸² Dieses Resultat wurde auch damit erklärt, dass sich durch den fehlenden direkten Kontakt zwischen dem Prüfer und dem geprüften Unternehmen selbst bei einfachen Fragestellungen nicht nur lange Durchlaufzeiten auf Grund des langen Dienstwegs ergeben, sondern durch die langen zwischenzeitlichen Unterbrechungen auch immer neue Einarbeitungszeiten erforderlich waren.²⁸³ Neben diesem höheren Verwaltungsaufwand kann es durch die zeitliche Verzögerung auch mit Blick auf konkrete Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis zu Rechtsfolgen, insbesondere zu einer Verjährung nach den nationalen Rechtsvorschriften kommen. So weist schon das Bundesfinanzministerium in einem Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen²⁸⁴ darauf hin, dass die Beantwortung des Auskunftersuchens auch mehr als ein Jahr dauern könne und die Festsetzungsverjährung nach § 169 AO durch das Auskunftersuchen nicht automatisch gehemmt werde. Genau in diesem Kontext erachtete auch die Oberfinanzdirektion München²⁸⁵ eine Verlagerung der Papierbuchführung in das Ausland für „bedenklich“, da sie davon ausging, dass eine Überprüfbarkeit der Buchführung nicht in angemessener Zeit möglich sei und auch die Möglichkeit der Amtshilfe keinen hinreichenden Ersatz biete.

(b) Organisatorische Mängel und andere Vollzugshindernisse

Weiterhin führten die durch die Richtlinie 77/799/EWG geschaffenen Strukturen in den Mitgliedstaaten zu zahlreichen organisatorischen Mängeln. So wies die

²⁷⁹ Schmitz, StBp 2002, 153, 163.

²⁸⁰ Statistische Daten aus KOM(2004) 260 endgültig, dort Anhang 3 auf S. 27. Darin enthalten sind auch die Auskunftersuchen auf Grundlage der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.

²⁸¹ KOM(2004) 260 endgültig, S. 15.

²⁸² Zu dem auf die niederländische Finanzverwaltung bezogenen Beispielsfall *Schmitz*, in: Strunk, Steuern und Electronic Commerce, S. 343 ff.

²⁸³ *Schmitz*, in: Strunk, Steuern und Electronic Commerce, S. 345.

²⁸⁴ BMF vom 25. 5. 2012, IV B 6 – S 1320/07/10004:006, abgedruckt in BStBl. I 2012, 599, 608, Rn. 4.2.4.

²⁸⁵ OFD München vom 23. 12. 2002, Verfügung S 0315–17 St 312, dort Abs. 4.

Kommission²⁸⁶ darauf hin, dass die Kontrollbeamten Amtshilfeersuchen aus anderen Mitgliedstaaten schon deshalb regelmäßig eine geringere Priorität einräumten, da sie davon ausgehen können, dass ein zusätzlicher Steuerertrag einem anderen Mitgliedstaat zugutekommt. In diesem Umstand wird ferner der Grund dafür gesehen, weshalb die Antworten der ausländischen Finanzbehörden in einigen Fällen keine hinreichende Qualität aufweisen.²⁸⁷ Auf der Seite des Mitgliedstaats, der das Auskunftsersuchen gestellt hat, führt das dazu, dass ein Datenabgleich und eine Verwertung der erlangten Informationen erschwert oder gar unmöglich werden.²⁸⁸

Ein weiteres Problem liegt in der Ausgestaltung der normativen Vorgaben als Richtlinie i. S. d. Art. 288 Abs. 3 AEUV. Dementsprechend verblieb den Mitgliedstaaten ein Umsetzungsspielraum für die konkrete Ausgestaltung der durch die Richtlinie 77/799/EWG vorgegebenen Ziele. So sahen einige Mitgliedstaaten für die Zurverfügungstellung der abgefragten Informationen sogar ein Verfahren vor, bei dem letztendlich der Steuerpflichtige selbst aufgefordert wird, die vom ersuchenden Staat angefragten Auskünfte zu erteilen, was gerade in Betrugskonstellationen sehr ungünstig ist, da der Steuerpflichtige so von der laufenden Untersuchung erfährt.²⁸⁹

Durch schlechte Erfahrungen und den erheblichen zeitlichen Aufwand werden scheinbar auch die Finanzbehörden von einer möglichen Inanspruchnahme der zwischenstaatlichen Amtshilfe abgeschreckt. So lag die Anzahl der Ersuchen deutscher Finanzämter an andere Mitgliedstaaten im Bereich der Ertragssteuern in den Jahren 2002 bis 2007 gerade einmal zwischen 400 und 500 Anfragen pro Jahr, was nicht einmal eine jährliche Anfrage pro Finanzamt ausmacht.²⁹⁰

Daneben führten die Mitgliedstaaten Sprachprobleme, mangelnde Kenntnis bei den Prüfungsbeamten über das Verfahren zur Verwaltungszusammenarbeit und eine mangelnde Personalausstattung als Gründe für die unzureichende Nutzung der Amtshilfe an.²⁹¹

In rechtlicher Hinsicht gab Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799/EWG die Grenzen des Auskunftsaustauschs vor. In der Norm wurde klargestellt, dass keine Verpflichtung zu Ermittlungen oder zur Übermittlung von Auskünften in einen anderen Mitgliedstaat bestand, wenn der Durchführung, Beschaffung oder Verwertung durch die zuständige Behörde des auskunftgebenden Staates gesetzliche Vorschriften oder ihre Verwaltungspraxis für ihre eigenen steuerlichen Zwecke entgegenstünden. Weiterhin enthielt Art. 8 Abs. 2 der Richtlinie 77/799/EWG die Regelung, dass eine

²⁸⁶ KOM(2000) 28 endgültig, S. 27.

²⁸⁷ So *Streck/Kamps*, Die Außenprüfung, Rn. 989.

²⁸⁸ Mit diesem Befund *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 277.

²⁸⁹ In KOM(2000) 28 endgültig, S. 28 äußert sich die Kommission sehr diplomatisch, indem sie diesen Umstand als „kontraproduktiv“ bezeichnet.

²⁹⁰ Siehe das Diagramm bei *Möllenbeck*, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, S. 45.

²⁹¹ KOM(2006) 254 endgültig, S. 6.

Auskunftsübermittlung verweigert werden kann, wenn sie zur Preisgabe eines Geschäfts-, Industrie- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens führen würde oder wenn die Verbreitung der betreffenden Auskunft gegen die öffentliche Ordnung verstieße.

Teilweise wurden die angeforderten Auskünfte in der Praxis darüber hinaus auch unter Verstoß gegen die Regelungen der Amtshilferichtlinie durch die Steuerbehörden in einigen Mitgliedstaaten verweigert.²⁹²

(4) Änderungen und Auswirkungen durch die Richtlinie 2011/16/EU

Zur Beantwortung der Fragestellung, ob ein Rückgriff auf die zwischenstaatliche Amtshilfe nach der Amtshilferichtlinie als milderes Mittel gegenüber einer Beschränkung der Grundfreiheiten durch die nationale Norm des § 146 Abs. 2 AO angesehen werden kann, bleibt zu untersuchen, ob die vorgebrachten Kritikpunkte zu der Richtlinie 77/799/EWG, die einen Rückgriff auf diese Richtlinie nicht als effektives Mittel für eine wirksame Steuerkontrolle erscheinen ließen, nicht bereits durch die Neuregelungen in der Richtlinie 2011/16/EU entfallen sind.

(a) Fristenregelung und tatsächliche Bearbeitungsdauer der Anfragen

Als ein Hauptkritikpunkt an der alten Amtshilferichtlinie wurde die fehlende Normierung einer Frist für die Bereitstellung der angeforderten Informationen aufgezeigt. Auf normativer Ebene wurde diesem Vorbringen durch die Einführung von Art. 7 der Richtlinie 2011/16/EU Rechnung getragen. Die neu eingeführte Norm soll den Auskunftsverkehr beschleunigen²⁹³ und sieht in Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16/EU vor, dass die ersuchte Behörde die Informationen grundsätzlich spätestens sechs Monate nach dem Eingang des Ersuchens zur Verfügung stellt. Im Hinblick auf die systematische Einordnung in der Normenhierarchie ergibt sich damit gegenüber der dargestellten informellen Vereinbarung des ständigen Ausschusses für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden zwar eine Verbesserung, da die Mitgliedstaaten nun gezwungen sind, die Frist auch in ihren nationalen Umsetzungsakten zu implementieren. Allerdings wurde die Dauer der Frist gegenüber der vorherigen Vereinbarung sogar verdoppelt.²⁹⁴ Überdies erlaubt Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16/EU, dass in bestimmten, besonders gelagerten Fällen andere Fristen zwischen der ersuchten und der ersuchenden Behörde vereinbart werden können.

²⁹² Mit dieser Feststellung *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 640, dort Fußnote 971 mit Verweis auf eine umfassende Untersuchung.

²⁹³ *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 31, Rn. 130.

²⁹⁴ Die Vereinbarung im ständigen Ausschuss für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden sah nämlich eine nur dreimonatige Beantwortungsfrist vor, dazu bereits Gliederungspunkt F. I. 4. d) bb) (3) (a) auf S. 552.

Für die Betrachtung, inwieweit es nicht nur zu einer rechtlichen Veränderung gekommen ist, sondern ob diese rechtliche Vorgabe auch in der Praxis eingehalten wird, kann auf statistische Daten aus dem Bericht der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Anwendung der Richtlinie 2011/16/EU²⁹⁵ zurückgegriffen werden. Diese Berichterstattung der Kommission ist nach Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16/EU alle fünf Jahre nach dem Inkrafttreten der Richtlinie am 1.1.2013 vorgesehen. Nach dem ersten Bericht vom 18.12.2017 wurden in den Jahren 2013 bis 2016 zwar insgesamt mehr als 31.000 Anfragen vollständig beantwortet, jedoch wurden nur etwas mehr als die Hälfte dieser Anfragen i. S. d. Art. 7 der Richtlinie 2011/16/EU innerhalb von sechs Monaten fristgerecht beantwortet.²⁹⁶ Während es im Jahr 2014 noch 63 Prozent und im Jahr 2015 insgesamt 66 Prozent der Anfragen waren, die innerhalb der Frist vollständig beantwortet wurden, sank diese Zahl im Jahr 2016 sogar auf 54 Prozent.²⁹⁷ Insofern zeigt sich, dass es zumindest auf tatsächlicher Ebene auch unter Geltung der neuen Amtshilferichtlinie noch immer zu nicht unerheblichen Verzögerungen kommt.

(b) Änderungen und Kontinuitäten im organisatorischen Prozess

Als eine zentrale organisatorische Verbesserung für den Zusammenarbeitsprozess der Mitgliedstaaten wird die von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16/EU vorgeschriebene Einrichtung von zentralen Verbindungsbüros in den zuständigen Behörden der einzelnen Mitgliedstaaten angesehen.²⁹⁸ Flankiert wird diese Maßnahme von der in Art. 4 Abs. 3, Abs. 4 der Richtlinie 2011/16/EU vorgesehenen Möglichkeit, Verbindungsstellen und zuständige Bedienstete zu benennen. Nach dem Erwägungsgrund 8 der Richtlinie 2011/16/EU sollen so mehr direkte Kontakte zwischen den nationalen Behörden der Mitgliedstaaten etabliert werden, was die Zusammenarbeit beschleunigen sowie die Effizienz steigern soll. So kam der Europäische Wirtschafts- und Sozialausschuss schon in seiner Stellungnahme vom 16.7.2009 zu dem Ergebnis, dass der Entwurf zur Neufassung der Amtshilferichtlinie alle wesentlichen Aspekte zur Verwaltungszusammenarbeit im Bereich der Besteuerung behandle und den Willen zur Schaffung einer gemeinsamen Verwaltungskultur widerspiegele.²⁹⁹ Nach dem ersten Bericht der Kommission haben inzwischen alle Mitgliedstaaten in der Regel ihre Steuerbehörde als zuständige Be-

²⁹⁵ Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen über die Anwendung der Richtlinie Nr. 2011/16/EU des Rates zur Verwaltungszusammenarbeit auf dem Gebiet der direkten Steuern in SWD(2017) 462.

²⁹⁶ SWD(2017) 462, S. 4 f.

²⁹⁷ Siehe das Diagramm Nr. 3 mit den Einzelwerten in SWD(2017) 462, S. 5.

²⁹⁸ So etwa *Gabert*, IWB 2011, 250, 252; *Nacke*, StBW 2013, 649, 650.

²⁹⁹ Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen“ und zu dem „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung“, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. C 317 vom 23.12.2009, S. 120 ff.

hörde benannt und zentrale Verbindungsbüros eingerichtet, wobei die meisten Mitgliedstaaten nur wenige Mitarbeiter in den Verbindungsbüros eingesetzt haben.³⁰⁰ Insgesamt dürfte es jedoch noch zu früh sein, um auf Grundlage des bisher ersten Berichts der Kommission vom 18.12.2017 valide beurteilen zu können, ob sich durch dieses Instrument erhebliche Verbesserungen im zwischenstaatlichen Informationsaustausch einstellen werden.

Insofern lohnt ein Vergleich zur Zusammenarbeit der mitgliedstaatlichen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nach der Verordnung 904/2010/EU. In diesem Bereich sah Art. 2 Abs. 2 der Verordnung Nr. 218/92/EWG³⁰¹ bereits im Jahr 1992 vor, dass jeder Mitgliedstaat eine zentrale Behörde benennt, die für die Verbindung zu den anderen Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in erster Linie zuständig sein sollte. In konsequenter Fortsetzung schreiben auch die Nachfolgenormen in Art. 3 Abs. 2 der Verordnung 1798/2003/EG³⁰² und in Art. 4 der Verordnung 904/2010/EU³⁰³ die Einrichtung von zentralen Verbindungsbüros in den einzelnen Mitgliedstaaten vor. Auch dort besteht gem. Art. 4 Abs. 2, Abs. 3 der Verordnung 904/2010/EU die Möglichkeit, Verbindungsstellen und zuständige Bedienstete zu benennen. Somit kann für eine Prognose der Verfahrensbeschleunigung und der Verbesserung der Zusammenarbeitsqualität durch die zentralen Verbindungsbüros auf die längerfristigen Erfahrungen mit den Verordnungen zur Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zurückgegriffen werden. In diesem Bereich kritisierte die Kommission³⁰⁴ schon im Jahr 2000, dass die unterschiedliche Organisation und Personalausstattung der zentralen Verbindungsbüros in den einzelnen Mitgliedstaaten eine reibungslose Verwaltungszusammenarbeit erschweren könne. So wird beanstandet, dass die Verbindungsbüros in manchen Mitgliedstaaten nicht etwa zur Etablierung eines effizienten Kommunikationskanals führten, sondern sogar Erschwernisse für die Verwaltungszusammenarbeit hervorriefen.³⁰⁵ Eine schon im Jahr 2000 veröffentlichte Statistik der Kommission³⁰⁶ zeigt, dass der Anteil nicht fristgerecht beantworteter Auskunftersuchen in Italien bei fast 20 Prozent lag, während dieser statistische Wert in Deutschland bei unter fünf Prozent lag. Es handelt

³⁰⁰ SWD(2017) 462, S. 2 f.

³⁰¹ Verordnung 218/92/EWG, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 24 vom 1.2.1992, S. 1 ff.

³⁰² Verordnung 1798/2003/EG, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 264 vom 15.10.2003, S. 1 ff.

³⁰³ Verordnung 904/2010/EU, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 268 vom 12.10.2010, S. 1 ff.

³⁰⁴ KOM(2000) 28 endgültig, S. 26.

³⁰⁵ So *Möllenbeck*, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, S. 49.

³⁰⁶ KOM(2000) 28 endgültig, dort Abbildung 11 auf S. 46. Darin enthalten sind nicht nur die Auskunftersuchen auf Grundlage der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, sondern auch die Auskunftersuchen auf Grund der Amtshilferichtlinie.

sich also eher um ein nationales Problem in einigen Mitgliedstaaten, was sich gerade mit dem flexiblen Regelungsinstrument einer Richtlinie nach Art. 288 Abs. 3 AEUV nur schwerlich beseitigen lassen wird. Folglich kann es zumindest als zweifelhaft angesehen werden, dass die in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16/EU vorgesehene Einrichtung von zentralen Verbindungsbüros zu einer erheblichen Verbesserung der Verfahrensabläufe in der Praxis beiträgt.

Als weitere organisatorische Verbesserungen werden etwa die Regelungen zu Standardformblättern und elektronischen Formaten in Art. 20 sowie die Möglichkeit zur Vereinbarung gemeinsamer Sprachregelungen zwischen den beteiligten Behörden nach Art. 21 Abs. 4 der Richtlinie 2011/16/EU genannt.³⁰⁷ Insofern berichtet die Kommission, dass die Mitgliedstaaten mit der Anwendung und dem Austausch der elektronischen Standardformulare sehr zufrieden sind und dass die Kommission derzeit an einer zentralen internetbasierten Anwendung für den Austausch der Formulare arbeite.³⁰⁸ Fortschritte können sich ebenfalls durch die detaillierteren Regelungen zur Anwesenheit der Bediensteten der ersuchenden Behörde im Hoheitsgebiet des ersuchten Mitgliedstaats und zur Teilnahme an behördlichen Ermittlungen³⁰⁹ gem. Art. 11 der Richtlinie 2011/16/EU ergeben.³¹⁰ Diese Möglichkeit, die das Recht umfassen kann, bei behördlichen Ermittlungen in einem anderen Mitgliedstaat zugegen zu sein und dabei Aufzeichnungen einsehen zu dürfen, steht nach Art. 11 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16/EU jedoch unter dem Vorbehalt, dass dies gleichzeitig nach den nationalen Rechtsvorschriften des ersuchten Mitgliedstaats zulässig ist.³¹¹ Insofern stellt der erste Bericht der Kommission zur Anwendung der neuen Amtshilferichtlinie fest, dass sich die nationalen Rechtsvorschriften für die Prüfungsmöglichkeiten von Aufzeichnungen erheblich unterscheiden und momentan nur in etwas mehr als der Hälfte der Mitgliedstaaten solche Maßnahmen zulässig seien.³¹² Vor diesem Hintergrund sind auch in diesem Bereich auf rechtlicher Ebene einige Fortschritte zu erkennen, deren Umsetzung auf praktischer Ebene zumindest momentan noch Probleme bereitet.

Weiterhin wurden die dargestellten³¹³ rechtlichen Beschränkungen für die Amtshilfe aus Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799/EWG teilweise nahezu identisch in Art. 17 der Richtlinie 2011/16/EU übernommen. Auch wenn diese rechtlichen

³⁰⁷ Dazu *Gabert*, IWB 2011, 250, 258 f.

³⁰⁸ SWD(2017) 462, S. 13.

³⁰⁹ Zu den aktiven und passiven Teilnahmerechten im Rahmen von koordinierten Außenprüfungen bereits Gliederungspunkt E. I. 3. b) ee) auf S. 465.

³¹⁰ Mit dieser Einschätzung auch *Nacke*, StBW 2013, 649, 650.

³¹¹ Zu dieser Voraussetzung des aktiven Prüfungsrechts schon Gliederungspunkt E. I. 3. b) ee) (2) auf S. 467 sowie zur sich daraus ergebenden doppelten Filterfunktion siehe Fußnote 172 auf S. 468.

³¹² SWD(2017) 462, S. 9 f.

³¹³ Zu diesen Beschränkungen bereits Gliederungspunkt F. I. 4. d) bb) (3) (b) auf S. 553.

Hindernisse in der Praxis vernachlässigbar erscheinen,³¹⁴ so bleibt es doch bei den von den Mitgliedstaaten selbst vorgetragenen Mängeln, wie mangelnder Personalausstattung oder dem Desinteresse der eigenen Bediensteten, an den zeitaufwendigen Ermittlungsverfahren anderer Mitgliedstaaten mitzuwirken. Selbst wenn man zu Recht davon ausgeht, dass die Richtlinie 2011/16/EU den Mitgliedstaaten auf normativer Ebene neue Chancen im Bereich der Organisation der zwischenstaatlichen Amtshilfe bietet, so bleibt doch festzustellen, dass dadurch auch einige weitere Anforderungen an die Mitgliedstaaten gestellt wurden.³¹⁵ Somit tun sich auf praktischer Ebene durch die Novellierung der Amtshilferichtlinie gleichzeitig weitere Risiken auf. Denn gerade in der Organisation im Zuständigkeitsbereich der einzelnen Mitgliedstaaten lagen schon bisher die dargestellten Probleme, die einer effektiven Anwendung der Amtshilfe entgegenstanden.

(5) Schlussfolgerungen für die durchgeführte Untersuchung

Insgesamt zeigt sich für die Betrachtung der Effektivität der mitgliedstaatlichen Amtshilfe auf Grundlage der Amtshilferichtlinie also, dass nach den vorliegenden Daten noch einige Schwierigkeiten bei der effektiven Umsetzung auf praktischer Ebene bestehen. Ein abschließender Gedanke soll daher aus dem Tipke-Urteil³¹⁶ des Bundesverfassungsgerichts durch einen gedanklichen Rückgriff³¹⁷ auf die dort entwickelte Argumentationslinie gewonnen werden. In dem Urteil stellte das Gericht fest, dass der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG für das deutsche Steuerrecht verlange, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich gleich belastet werden müssen. Zwar geht das Verfassungsgericht weiter davon aus, dass eine empirische Ineffizienz von Rechtsnormen nicht ohne weiteres für einen Verfassungsverstoß ausreiche, sondern auch ein normatives Defizit des auf Ineffektivität angelegten Rechts bestehen müsse.³¹⁸ Allerdings zeigt schon der Zusatz „nicht ohne weiteres“ im Wortlaut der Entscheidung,

³¹⁴ Mit dieser Einschätzung *Möllenbeck*, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, S. 58, noch zur alten Amtshilferichtlinie 77/799/EWG.

³¹⁵ So auch schon *Gabert*, IWB 2011, 250, 260.

³¹⁶ BVerfG vom 9.3.2004, Az. 2 BvL 17/02, ECLI:DE:BVerfG:2004:ls20040309. 2bv1001702.

³¹⁷ Die Entscheidung soll hier nicht direkt herangezogen werden, da es darin zum einen nicht um unionsrechtliche Fragestellungen ging und es zum anderen systematisch zweifelhaft erschiene, die Auslegung eines nationalen Verfassungsrechts ohne weiteres auf das Unionsrecht zu übertragen. Dennoch lässt sich der in der Entscheidung zum Ausdruck kommende Gedankengang für die hier zu untersuchende Fragestellung, ob in der zwischenstaatlichen Amtshilfe ein milderes Mittel gegenüber einer mitgliedstaatlichen Vorgabe zur Buchführung im Inland besteht, fruchtbar machen.

³¹⁸ BVerfG vom 9.3.2004, Az. 2 BvL 17/02, ECLI:DE:BVerfG:2004:ls20040309. 2bv1001702, Rn. 64.

dass eine empirische Ineffizienz von Rechtsnormen durchaus Auswirkungen auf deren rechtliche Bewertung nehmen kann.

Außerdem geht es im Gegensatz zur angesprochenen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts hier nicht um die Frage der Verfassungswidrigkeit von Normen. Vielmehr geht es in der hier untersuchten Konstellation darum, ob in der zwischenstaatlichen Amtshilfe nach der Amtshilferichtlinie ein gegenüber einer mitgliedstaatlichen Vorgabe zur Buchführung im Inland milderer Mittel zu erblicken ist, das zur Sicherstellung einer wirksamen Steuerkontrolle als gleich effektiv anzusehen ist. Insofern kann es aber auch in der vorliegenden Konstellation nicht allein um die rein normativen Vorgaben der Amtshilferichtlinie gehen, die einen Informationsaustausch vorsehen, wenn dieser aus rein tatsächlichen Gründen, zumindest momentan noch, nicht unerhebliche Mängel aufweist. Denn dann wird zwar der Anschein einer gleichen Effektivität erzeugt, diese ist auf einer tatsächlichen Ebene damit jedoch noch nicht erreicht.

Folglich lässt sich als Grundgedanke aus dem Tipke-Urteil für die vorliegende Untersuchung übertragen, dass es nicht allein auf die normative Ebene ankommen kann, sondern dass auch die tatsächliche Ebene nicht aus dem Blick verloren werden darf. Diese tatsächliche Ebene aus Unionsperspektive wird, wie dargelegt, wiederum maßgeblich von den normativen und praktischen Umsetzungsakten der Amtshilferichtlinie in den einzelnen Mitgliedstaaten beeinflusst. Dabei ist festzuhalten, dass die Qualität der Finanzverwaltungen in den einzelnen Mitgliedstaaten der EU unterschiedlich ist³¹⁹ und sich Unterschiede in der Amtshilfe wohl auch nicht sofort durch eine lediglich neue Normierung in der Amtshilferichtlinie nivellieren lassen. Dabei stellt die Amtshilferichtlinie, die nach Art. 288 Abs. 3 AEUV zwar hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich ist, den Mitgliedstaaten jedoch die Wahl der Form und der Mittel überlässt, zur Erreichung eines effektiven Informationsaustauschs schon ein deutlich schwächeres Werkzeug als eine Verordnung, die nach Art. 288 Abs. 2 AEUV in allen ihren Teilen verbindlich ist und unmittelbar in jedem Mitgliedstaat gilt, dar. Dadurch bleibt das Problem einer mangelhaften Umsetzung auf der Ebene der Mitgliedstaaten, was deshalb aus der Unionsperspektive in erster Linie ein faktisches Problem darstellt. Dies führt im Ergebnis dazu, dass im Rahmen der Prüfung der Erforderlichkeit der nationalen Regelung des § 146 Abs. 2 AO nicht von der Amtshilferichtlinie als einem gleich effektiven Mittel ausgegangen werden kann.

Als Beleg, dass auch dem EuGH selbst eine solche Argumentationslinie nicht fremd ist, kann nochmals auf die Entscheidung in der Rechtssache Futura-Singer zurückgegriffen werden. Schon dort verwies der EuGH zur Informationsbeschaffung zwar auf das Mittel der Amtshilferichtlinie, gleichzeitig eröffnete er jedoch die Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, strenge Maßstäbe bei den Nachweispflichten für Steuerausländer anzulegen,³²⁰ wodurch das Gericht implizit anerkennt, dass sich

³¹⁹ Heintzen, DStZ 2015, 265.

³²⁰ Dazu bereits Gliederungspunkt F. I. 4. d) aa) auf S. 546.

zumindest im Zeitpunkt der Entscheidung gerade nicht alle Nachweisprobleme durch einen Rückgriff auf die Amtshilferichtlinie beseitigen lassen.³²¹ In einzelnen weiteren Entscheidungen könnte man sogar eine vorsichtige Absetzbewegung des EuGH³²² von seiner statischen Haltung in Bezug auf die Amtshilferichtlinie als milderer Mittel erblicken. So erklärt er etwa in der Entscheidung zur Rechtssache Persche, dass „die Verwendung des Wortes ‚kann‘ in Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie 77/799 erkennen lässt, dass diese Behörden zwar die Möglichkeit haben, die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats um Auskunft zu ersuchen, dass sie hierzu aber nicht verpflichtet sind“³²³. Darin könnte die Andeutung zu sehen sein, dass ein Rückgriff auf die zwischenstaatliche Amtshilfe für die Mitgliedstaaten nicht in jedem Fall ein milderer Mittel darstellt. Allerdings findet sich diese Argumentation nur vereinzelt und lässt keine Kontinuität erkennen.³²⁴

Ausgehend von der bereits hergeleiteten Prämisse, dass bei einem Auslandsbezug gleiche Anforderungen im Hinblick auf das richtige Ermittlungsergebnis angelegt werden müssen wie bei reinen Inlandssachverhalten,³²⁵ können rein normative Verbesserungen durch die Amtshilferichtlinie 2011/16/EU also nicht ausreichen, um ein gleich effektives Mittel zum Verlagerungsverbot des § 146 Abs. 2 AO anzunehmen. Andernfalls geriete man erneut in eine Rechtfertigung, die auf der Bezugnahme auf ein praxisfernes Regelwerk fußt, was in der Literatur schon als erheblicher Kritikpunkt an der Rechtsprechung des EuGH vorgebracht wurde.³²⁶ Weil Verbesserungen auf praktischer Ebene nach den bisher vorliegenden Statistiken³²⁷ noch nicht sichergestellt sind und ein nicht unerheblicher Teil der vorgebrachten Einwände nach wie vor besteht, muss davon ausgegangen werden, dass die Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Amtshilfe nach der EU-Amtshilferichtlinie zwar ein milderer Mittel ist, dass dieses nach heutigem Stand allerdings keine hinrei-

³²¹ So auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 640; andere Ansicht *Saß*, DB 1997, 1533 f., der aus der Entscheidung ableitet, dass der EuGH davon ausgehe, hinsichtlich der zwischenstaatlichen Amtshilfe sei „eine dem gemeinsamen Binnenmarkt adäquate Lage bereits erreicht“.

³²² Erstmals wohl in EuGH vom 27. 9. 2007, Rs. C-184/05 (*Twoh International*), ECLI:EU:C:2007:550, Rn. 32.

³²³ EuGH vom 27. 1. 2009, Rs. C-318/07 (*Persche*), ECLI:EU:C:2009:33, Rn. 65. Siehe auch EuGH vom 15. 9. 2011, Rs. C-310/09 (*Accor*), ECLI:EU:C:2011:581, Rn. 98 m. w. N.

³²⁴ Dass der EuGH inzwischen auf diese ausdrückliche Feststellung verzichtet, könnte jedoch daran liegen, dass sich der Wortlaut des inzwischen maßgeblichen Art. 5 der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU geändert hat, sodass dort das Wort „kann“ entfallen ist. Dennoch ist die Regelung inhaltsgleich und läuft auf ein Optionsrecht der ersuchenden Behörde hinaus, wenn dort festgelegt wird, dass der Informationsaustausch „auf Ersuchen“ stattfindet.

³²⁵ Siehe dazu bereits Gliederungspunkte E. I. auf S. 439 und E. I. 4. auf S. 477.

³²⁶ Mit den Nachweisen zu dieser auch in der Literatur vielfach geäußerten Kritik bereits Gliederungspunkt F. I. 4. d) bb) (3) auf S. 552.

³²⁷ Zum Evaluationszyklus und sich abzeichnenden Entwicklungen noch Gliederungspunkt F. III. auf S. 581.

chende Eignung wie die nationale Regelung des § 146 Abs. 2 AO zur Sicherstellung einer wirksamen Steuerkontrolle aufweist.

cc) Permanente Gewährung des Zugriffs

Neben der mitgliedstaatlichen Amtshilfe wurde weiterhin die permanente Gewährung eines Serverzugriffs und die Authentifizierung der Daten durch eine digitale Signatur als milderes Mittel gegenüber einem vollständigen Verlagerungsverbot nach § 146 Abs. 2 AO vorgeschlagen.³²⁸

Mit Einführung der Ausnahme in § 146 Abs. 2a AO a.F. hat der Gesetzgeber diesen Gedanken für den Bereich der elektronischen Buchführung bereits aufgegriffen. So ist im heutigen § 146 Abs. 2a S. 2 AO als Voraussetzung implementiert, dass ein Datenzugriff nach §§ 146b Abs. 2 S. 2, 147 Abs. 6 AO, 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG möglich sein muss.

Für die Frage der Erforderlichkeit des § 146 Abs. 2 AO kann die Kritik einer permanenten Zugriffsgewährung als milderes Mittel damit aus systematischen Gründen nicht mehr eingreifen. Schließlich hat der Gesetzgeber durch die Einführung von § 146 Abs. 2a AO selbst eine Differenzierung zwischen Papierbuchführung nach § 146 Abs. 2 AO und elektronischer Buchführung nach § 146 Abs. 2a AO geschaffen. Für den Bereich der Papierbuchführung nach § 146 Abs. 2 AO sind solche Fernzugriffsmöglichkeiten aber aus technischen Gründen schlicht nicht denkbar.³²⁹ Somit ist in einer Zugriffsgewährung im Rahmen des § 146 Abs. 2 AO auch kein geeignetes Mittel zur Gewährleistung einer wirksamen steuerlichen Kontrolle zu sehen.

dd) Anerkennungsgrundsatz des EuGH

Gegen die Erforderlichkeit einer Beeinträchtigung durch § 146 Abs. 2 S. 1 AO wird weiterhin der sogenannte Anerkennungsgrundsatz³³⁰ des EuGH ins Feld geführt.³³¹

³²⁸ So *Schubert/Penner/Ravenstein*, DStR 2008, 632, 635.

³²⁹ Dazu, dass selbst der Unionsgesetzgeber auf sekundärrechtlicher Ebene eine Differenzierung zwischen Papierbuchführung und elektronischer Buchführung zulässt und dabei strengere Anforderungen an die Papierbuchführung erlaubt, noch Gliederungspunkt F. II. 1. b) aa) auf S. 572 sowie dort Fußnote 382 auf S. 573.

³³⁰ Vertiefend zum sogenannten Anerkennungsgrundsatz: *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 395, dort Fußnote 62 m. w. N.; *Saß*, FR 1991, 705, 706.

³³¹ *Droscha/Reimer*, DB 2003, 1689, 1694 sehen darin das entscheidende Argument gegen eine Erforderlichkeit des § 146 Abs. 2 S. 1 AO.

(1) Funktionsweise des Anerkennungsgrundsatzes

Der EuGH prüft regelmäßig, nachdem er auf einer ersten Stufe der Erforderlichkeitsprüfung eigene Sacherwägungen wie beispielsweise die zwischenstaatliche Amtshilfe heranzieht, auf einer zweiten Stufe, ob ein Mitgliedstaat die angegriffene Regelung tatsächlich in allen Konstellationen vorschreibt, in denen diese aus Folgerichtigkeitserwägungen ebenfalls erforderlich sein müsste.³³² Konkret hält der EuGH³³³ einem Mitgliedstaat, der die Notwendigkeit einer Regelung zur Rechtfertigung einer Beeinträchtigung der Grundfreiheiten behauptet, in vergleichbaren Situationen oder späteren Veranlagungszeiträumen aber selbst auf diese Regelung verzichtet, entgegen, dass dieser damit anerkenne, dass die Regelung zur Erreichung des Ziels gerade nicht erforderlich sei.³³⁴ Methodisch handelt es sich dabei um den Vorwurf widersprüchlichen Verhaltens,³³⁵ also um ein systematisches Argument, das aus dem innerstaatlichen Recht des jeweiligen Mitgliedstaats gewonnen und mit einer Folgerichtigkeitskomponente verknüpft wird.

(2) Anerkennungsgrundsatz in der Rechtssache Futura-Singer

Auch in diesem Punkt können die zur Rechtssache Futura-Singer herausgearbeiteten Argumentationsmuster des EuGH fruchtbar werden. So wurde bereits dargestellt, dass Steuerausländer nach der luxemburgischen Rechtsordnung grundsätzlich nicht zur Buchführung verpflichtet waren und den Anteil der luxemburgischen Betriebsstätte am Gesamteinkommen durch proratarische Aufteilung ermitteln durften.³³⁶ Diese Gewinnermittlungsmethode wird auch als indirekte Methode bezeichnet und ist von der direkten Gewinnermittlung durch eine Betriebsstättenbuchführung abzugrenzen.³³⁷ Das luxemburgische Recht sah für Steuerausländer also eine Wahlmöglichkeit zwischen direkter und indirekter Methode vor.

Die Tatsache, dass das luxemburgische Recht Steuerausländer grundsätzlich nicht zu einer Buchführung verpflichtet, nahm der EuGH nun als Anknüpfungspunkt, um festzustellen, dass „die luxemburgischen Behörden grundsätzlich auf jede Möglichkeit verzichtet haben, in diese Buchführung Einsicht zu nehmen“³³⁸. Zu diesem grundsätzlichen Verzicht auf eine Buchführung im Inland stellte Art. 157

³³² *Lammel/Reimer*, Europäisches Unternehmenssteuerrecht, S. 180 f.

³³³ Beispielhaft siehe EuGH vom 17. 10. 2002, Rs. C-79/01 (*Payroll Data Services*), ECLI:EU:C:2002:592, Rn. 37; EuGH vom 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 (*Saint-Gobain ZN*), ECLI:EU:C:1999:438, Rn. 61.

³³⁴ *Kellersmann*, in: *Kellersmann/Treich*, Europäische Unternehmensbesteuerung, S. 166.

³³⁵ *Droscha/Reimer*, DB 2003, 1689, 1694 weisen insofern auf den römischen Rechtssatz „*protestatio facto contraria*“ hin.

³³⁶ Siehe dazu schon die Sachverhaltsschilderung unter Gliederungspunkt F. I. 3. c) auf S. 527.

³³⁷ *Dautzenberg*, FR 1997, 570.

³³⁸ EuGH vom 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (*Futura-Singer*), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 37.

Abs. 2 I-EStG eine Ausnahme dar, die eingriff, soweit ein Steuerausländer einen Verlustvortrag geltend machte. In dieser Konstellation verlangte die Norm sogar über eine Buchführung im Inland hinaus, dass die entsprechenden Unterlagen auch im Inland aufbewahrt werden. Es konnte sich also tatsächlich der Verdacht aufdrängen, dass die hohen Voraussetzungen Steuerausländer von der Geltendmachung eines Verlustvortrags abhalten sollten, um das inländische Steuersubstrat zu sichern. Eine solche Erhaltung des Steuersubstrats wäre nach der Rechtsprechung des EuGH³³⁹ jedoch kein legitimer Zweck zur Rechtfertigung einer Beeinträchtigung der Grundfreiheiten des AEUV.

Der EuGH stellte daher fest, dass es bei einer Geltendmachung des Verlustvortrags durch den Steuerausländer für die luxemburgische Steuerbehörde lediglich darum gehen dürfe, nachzuvollziehen, ob die dargelegten Verluste tatsächlich in Luxemburg entstanden sind.³⁴⁰ Der luxemburgische Gesetzgeber zeige durch den grundsätzlichen Verzicht auf eine Buchführungspflicht für Steuerausländer jedoch, dass er andere Methoden der Gewinnermittlung zulasse und die direkte Methode durch Buchführung und Aufbewahrung im Inland selbst nicht als erforderlich erachte. Somit hält der EuGH dem luxemburgischen Gesetzgeber vor, dass er durch die grundsätzliche Zulassung der indirekten Methode für Steuerausländer anerkenne, dass für die Darlegung der Verluste eines Steuerausländers ein milderer Mittel als die Buchführung und Aufbewahrung im Inland besteht. In der Konsequenz sei es zumindest nicht folgerichtig, nur für den Fall des Verlustvortrags die direkte Methode vorzuschreiben.

(3) Übertragbarkeit der Argumentationslinie auf § 146 Abs. 2 S. 2 AO

Im Hinblick auf § 146 Abs. 2 S. 1 AO wird deshalb argumentiert, dass der deutsche Gesetzgeber mit § 146 Abs. 2 S. 2 AO selbst eine Ausnahme vom Erfordernis der Inlandsbuchführung und -aufbewahrung im Gesetz geregelt habe und dadurch zeige, dass der Stellenwert einer effektiven Steuerkontrolle hinter anderen Erwägungen zurückstehen müsse.³⁴¹

Der Grundsatz des § 146 Abs. 2 S. 1 AO ist nach seinem Wortlaut ohne jegliche Differenzierung gefasst, sodass in Deutschland Buchführungspflichtige auch die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen für ausländische Betriebsstätten im Inland führen und aufbewahren müssten. Problematisch ist dabei, dass

³³⁹ Siehe etwa EuGH vom 26. 5. 2016, Rs. C-244/15 (Kommission/Griechenland), ECLI:EU:C:2016:359, Rn. 43; EuGH vom 15. 7. 2004, Rs. C-315/02 (Lenz), ECLI:EU:C:2004:446, Rn. 40; EuGH vom 8. 3. 2001, Rs. C-397/98 und C-410/98 (Metallgesellschaft), ECLI:EU:C:2001:134, Rn. 59 jeweils m. w. N.

³⁴⁰ EuGH vom 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (Futura-Singer), ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 39.

³⁴¹ So *Droscha/Reimer*, DB 2003, 1689, 1694.

einige Länder³⁴² in ihren Rechtsordnungen ebenfalls solche Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten normiert haben. Deshalb ordnet § 146 Abs. 2 S. 2 AO an, dass § 146 Abs. 2 S. 1 AO nicht gilt, soweit für Betriebsstätten beziehungsweise über die Erweiterung des § 146 Abs. 2 S. 3 AO für Organgesellschaften außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung nach dem ausländischen Recht eine Verpflichtung besteht, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, und diese Verpflichtung erfüllt wird.

Somit handelt es sich im Kern um das Konzept einer rechtfertigenden Pflichtenkollision.³⁴³ Gäbe es zwei unterschiedliche Verpflichtungen zum Ort der Buchführung, könnte der Steuerpflichtige grundsätzlich³⁴⁴ nur eine erfüllen. Somit ist die Vorschrift des § 146 Abs. 2 S. 2 AO schon aus teleologischen Erwägungen unabdingbar.³⁴⁵ Weiterhin schränkt der Wortlaut des § 146 Abs. 2 S. 2 AO die Ausnahme tatbestandlich dahingehend ein, dass nach ausländischem Recht eine Verpflichtung zur Buchführung bestehen muss und diese Verpflichtung auch vom Steuerpflichtigen erfüllt wird. Damit § 146 Abs. 2 S. 2 AO aber überhaupt eingreift, muss es sich um eine unabdingbare gesetzliche Verpflichtung handeln.³⁴⁶ Darüber hinaus greift § 146 Abs. 2 S. 2 AO nach der hier vertretenen Auslegung nur dann ein, wenn nicht nur eine Verpflichtung zur Buchführung besteht, sondern diese auch zwingend im Ausland durchzuführen ist.³⁴⁷ Eine Dispositionsmöglichkeit wie in der Rechtssache Futura-Singer räumt der deutsche Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen durch die Ausnahnevorschrift des § 146 Abs. 2 S. 2 AO also gerade nicht ein.

In Bezug auf § 146 Abs. 2 S. 2 AO lässt sich bei systematischer Auslegung des Gesetzes weiter erkennen, dass im Unterschied zu der in der Rechtssache Futura-Singer untersuchten Konstellation ein anderes Regel-Ausnahme-Verhältnis vorliegt. Während § 146 Abs. 2 S. 1 AO den Grundsatz der Inlandsbuchführung und -aufbewahrung vorschreibt,³⁴⁸ erhob die luxemburgische Rechtsordnung für Steuer-

³⁴² Eine (inzwischen teilweise nicht mehr aktuelle) Liste findet sich in der Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns in *Institut der Wirtschaftsprüfer*, DB 1988, 309, 312.

³⁴³ Mit dieser Einordnung auch *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 146 AO, Rn. 33; *Mösbauer*, DB 2002, 498, 501; *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 48.

³⁴⁴ Ausnahmen könnten moderne technische Systeme, wie Spiegelserver darstellen. Dazu schon Gliederungspunkt C. I. 2. d) auf S. 221. In der Konstellation des § 146 Abs. 2 AO kann diese Möglichkeit jedoch keine Rolle spielen, da es um die Papierbuchführung geht.

³⁴⁵ Wäre § 146 Abs. 2 S. 2 AO nicht positiv normiert, müsste ein identisches Ergebnis aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen im Wege der teleologischen Reduktion des § 146 Abs. 2 S. 1 AO hergeleitet oder zumindest eine Ermessensreduktion im Rahmen der Ausnahnevorschrift des § 148 AO angenommen werden.

³⁴⁶ *Mösbauer*, DB 2002, 498, 500.

³⁴⁷ Mit ausführlicher Herleitung und Begründung bereits Gliederungspunkt C. I. 1. c) cc) auf S. 211.

³⁴⁸ Vertiefend zur Systematik der Regelungen in § 146 Abs. 2 und Abs. 2a AO schon Gliederungspunkt C. I. auf S. 206.

ausländer zumindest faktisch die indirekte Methode, also den Verzicht auf eine Buchführung im Inland zum Grundsatz. Demgegenüber ist der Verzicht auf eine Buchführung in § 146 Abs. 2 S. 2 AO, wie dargestellt, nur als eng auszulegende Ausnahme anzusehen, die aus logischen Erwägungen zwingend geboten ist. Damit lässt sich widerlegen, dass der deutsche Gesetzgeber durch § 146 Abs. 2 S. 2 AO den Stellenwert einer effektiven Steuerkontrolle hinter anderen Erwägungen zurücktreten lässt.

(4) Übertragbarkeit der Argumentationslinie auf § 146 Abs. 2a AO

Die gleiche Stellenwerterwägung ließe sich auch in Bezug auf § 146 Abs. 2a AO anstellen. Da die Argumentationslinie zum Anerkennungsgrundsatz im Kern einen systematischen Ansatzpunkt hat,³⁴⁹ können die Argumente je nach Perspektive immer in zwei Richtungen verwandt werden. So könnte man einerseits argumentieren, dass der Gesetzgeber schon durch die Einführung des § 146 Abs. 2a AO a.F. gezeigt habe, dass der Grundsatz des § 146 Abs. 2 AO gerade nicht erforderlich sei. Letztendlich erscheint es aber überzeugender, davon auszugehen, dass mit der Einführung dieser Ausnahme sogar eine Abmilderung des grundsätzlichen Verbots der Auslandsbuchführung in § 146 Abs. 2 AO bewirkt wurde und die Regelung somit sogar zur Rechtfertigung der Beeinträchtigungen von Grundfreiheiten des AEUV durch § 146 Abs. 2 AO beiträgt, indem die Anforderungen für den Rechtfertigungsmaßstab herabgesetzt werden.³⁵⁰ Dass die Schaffung eines unionsrechtskonformen Zustands bei Einfügung des § 146 Abs. 2a AO a.F. nicht das Ziel des Gesetzgebers war,³⁵¹ ist dabei unerheblich. Außerdem sah schon § 146 Abs. 2a AO a.F. eine Reihe strenger Sicherungsmaßnahmen wie ein Bewilligungserfordernis und die Absicherung einer Datenzugriffsmöglichkeit vor. Letzteres Erfordernis lässt sich bei Papierunterlagen aber schon aus technischen Gründen nicht realisieren.³⁵²

Auch durch die weitergehende Abmilderung der Voraussetzungen in § 146 Abs. 2a AO im Zuge des Jahressteuergesetzes 2020 kann man dem deutschen Gesetzgeber nicht vorwerfen, er habe damit eine fehlende Notwendigkeit einiger nun nur noch in § 146 Abs. 2b AO normierter Voraussetzungen anerkannt. Schließlich benennt die Gesetzesbegründung ausdrücklich die Umsetzung der unionsrechtlichen FFoD-VO³⁵³ als Anlass für die Abmilderung der Voraussetzungen. Insofern kann

³⁴⁹ Zur dogmatischen Einordnung und Funktionsweise des Anerkennungsgrundsatzes schon Gliederungspunkt F. I. 4. d) dd) (1) auf S. 563.

³⁵⁰ Zu dem Zusammenwirken des § 146 Abs. 2 AO mit § 146 Abs. 2a AO zur Herstellung der Unionsrechtskonformität in einem Gesamtregelungskonzept sogleich noch Gliederungspunkt F. I. 4. d) ee) auf S. 567.

³⁵¹ Mit diesem Hinweis *Goldshteyn/Thönnies*, BB 2010, 933, 934; *Roderburg/Richter*, IStR 2016, 456, 460; andere Ansicht *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 698.

³⁵² Zu dieser Erwägung siehe schon Gliederungspunkt F. I. 4. d) cc) auf S. 562.

³⁵³ Sogenannte „Free Flow of Data“-Verordnung 2018/1807/EU, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 303/59 vom 28. 11. 2018.

man dem nationalen Gesetzgeber hier keinen freiwilligen Verzicht auf die strengen Voraussetzungen unterstellen, der auf eine Anerkennung schließen ließe, dass diese Voraussetzungen nicht zur Erreichung des angestrebten Ziels erforderlich seien.

(5) Ergebnis zum Anerkennungsgrundsatz

Somit steht auch der Anerkennungsgrundsatz einer Erforderlichkeit des § 146 Abs. 2 AO für eine effektive Steuerkontrolle nicht entgegen.

ee) Güterabwägung und zusammenfassende Aspekte

Letztendlich bewegt sich die nationale Regelung des § 146 Abs. 2 AO aus Unionsperspektive zwischen den Spannungsfeldern einer wirksamen steuerlichen Kontrolle auf mitgliedstaatlicher Ebene auf der einen Seite sowie einer möglichst geringen Beeinträchtigung der unionsweiten Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 ff. AEUV und der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 ff. AEUV und damit des gemeinsamen Binnenmarktes auf der anderen Seite.

In diesem Spannungsfeld ergibt sich für die von § 146 Abs. 2 AO ausgehende Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit der Art. 49 ff. AEUV, dass diese als geeignet, erforderlich und auch angemessen anzusehen ist, um eine wirksame steuerliche Kontrolle durch die Finanzbehörden zu ermöglichen. Dieses Ergebnis gründet sich für die Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit insbesondere auf den in mehrfacher Hinsicht herabgesetzten Maßstab an die Rechtfertigungsanforderungen.³⁵⁴ Wobei der Maßstab dadurch erleichtert ist, dass es sich aus der Perspektive der Niederlassungsfreiheit nur um eine freiheitsrechtliche Beschränkung und keine gleichheitsrechtliche Diskriminierung handelt.³⁵⁵ Insofern können die in der Entscheidung des EuGH zur Rechtssache Futura-Singer getroffenen Feststellungen zur luxemburgischen Regelung des Art. 157 Abs. 2 I-EStG auf die Regelung des § 146 Abs. 2 AO nicht ohne weiteres übertragen werden, da in § 146 Abs. 2 AO keine Verknüpfung zwischen einer inländischen Buchführungspflicht und einer materiell-rechtlichen Regelung zum Verlustvortrag hergestellt wird.³⁵⁶

Hinsichtlich der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 ff. AEUV liegt demgegenüber zusätzlich eine gleichheitsrechtliche Beeinträchtigung in Form einer verdeckten Diskriminierung vor. Auch den dadurch erhöhten Rechtfertigungsanforderungen genügt das Regelungskonzept des § 146 Abs. 2 AO noch. Dies lässt sich mit drei Erwägungen begründen. Zum einen kann die Inanspruchnahme zwischenstaatlicher

³⁵⁴ Zum konkreten Rechtfertigungsmaßstab schon Gliederungspunkt F. I. 4. a) bb) auf S. 542.

³⁵⁵ Zur Beeinträchtigungsform der Niederlassungsfreiheit bereits Gliederungspunkt F. I. 3. d) auf S. 530.

³⁵⁶ Zu diesem für die Frage der Anforderungen an die unionsrechtliche Rechtfertigung der Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit durch § 146 Abs. 2 AO zentralen Aspekt schon Gliederungspunkt F. I. 4. d) aa) auf S. 546.

Amtshilfe nach der Amtshilferichtlinie zwar als milderes Mittel gegenüber einem nationalstaatlichen Verlagerungsverbot angesehen werden, jedoch erreicht dieses Mittel auf Grund der noch bestehenden Schwierigkeiten in der praktischen Umsetzung bislang keine hinreichende Effektivität, sodass die Regelung des § 146 Abs. 2 AO dementsprechend noch als erforderlich angesehen werden kann.³⁵⁷ Zweitens ist zu berücksichtigen, dass der Sinn und Zweck der Vorschrift darin besteht, den Finanzbehörden einen jederzeitigen Zugriff auf die Unterlagen zu sichern. Dementsprechend ist bei Papierunterlagen, die sich im Unionsausland befinden, im Gegensatz zu digital gespeicherten Buchführungsunterlagen keine permanente Zugriffsgewährung für die deutschen Finanzbehörden möglich.³⁵⁸ Insofern bringt allerdings die Regelung des § 146 Abs. 2a AO zur elektronischen Buchführung eine erhebliche Entschärfung³⁵⁹, zumal deren Voraussetzungen durch das Jahressteuergesetz 2020 nochmals entscheidend abgemildert³⁶⁰ wurden. In diesem Bereich ist eine Zugriffsgewährung technisch möglich, durch § 146 Abs. 2a S. 2 AO ebenso vom Gesetzgeber vorgesehen, und innerhalb der Union stehen einem umfassenden und schnellen Datenzugriff auch keinerlei völkerrechtliche Hürden³⁶¹ entgegen. Folglich kann die abgemilderte Regelung des § 146 Abs. 2a AO für das Gesamtregelungskonzept und damit ebenso für die Frage der Unionsrechtskonformität des § 146 Abs. 2 AO eine erhebliche Entlastung bringen. Drittens verstärkt sich die Entlastungswirkung durch § 146 Abs. 2a AO insbesondere im Hinblick auf die Dienstleistungsfreiheit noch durch die hier vertretene Auslegung³⁶² und die seit dem Jahr 2020 bestehende Verwaltungspraxis³⁶³, die eine vorübergehende Verbringung von Papierunterlagen in das Ausland im Rahmen hybrider Prozessketten grundsätzlich dem Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO unterfallen lässt. Extrahiert man unter Zugrundelegung dieser Reichweite des § 146 Abs. 2a AO den noch

³⁵⁷ Zur Prüfung der Inanspruchnahme von zwischenstaatlicher Amtshilfe nach der EU-Amtshilferichtlinie als möglicherweise milderes Mittel schon Gliederungspunkt F. I. 4. d) bb) auf S. 549.

³⁵⁸ Zu diesem Aspekt bereits Gliederungspunkt F. I. 4. d) cc) auf S. 562.

³⁵⁹ Für eine grundsätzliche Entschärfung auch *Cöster*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 28 (Altaufgabe, 3. Auflage, 2014); *Heintzen*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 146 AO, Rn. 19, die jedoch zumindest hinsichtlich der Rechtslage zu § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO a.F. dennoch eine Unionsrechtswidrigkeit annahmen. *Haselmann*, in: Koenig, Abgabenordnung, § 146 AO, Rn. 27b (4. Auflage, 2021) geht weiterhin für die Neuregelung des § 146 Abs. 2a AO nur von einer Einschränkung der Europarechtswidrigkeit dem Umfang nach, nicht jedoch von deren Beseitigung aus.

³⁶⁰ Zur zumindest bisher umstrittenen Frage der Vereinbarkeit des § 146 Abs. 2a AO mit sekundärem Unionsrecht sogleich noch Gliederungspunkt F. II. auf S. 570.

³⁶¹ Zur Herleitung einer völkerrechtlichen Einwilligungsfiktion zum Datenzugriff auf Grundlage des Art. 5 Abs. 1 S. 2 FFoD-VO siehe schon Gliederungspunkt E. I. 3. b) ff) (2) auf S. 470.

³⁶² Ausführlich zur konkreten Reichweite des sachlichen Anwendungsbereichs des § 146 Abs. 2a AO bereits Gliederungspunkt C. III. 3. auf S. 255.

³⁶³ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1282 f., Rn. 136.

verbleibenden Kern der Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit der Art. 56 ff. AEUV, so ist festzustellen, dass der reine Buchführungsprozess, soweit es sich um volldigitale oder zumindest hybride Prozessketten handelt, nach der neuen Rechtslage ohne vorherige Antragstellung im Unionsausland durchgeführt werden darf. Dementsprechend ist auch die von § 146 Abs. 2 AO ausgehende Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit erheblich abgemildert und steht nicht außer Verhältnis zum angestrebten Ziel einer Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle als einem zwingenden Grund des Allgemeinwohls.

e) Zwischenergebnis zur Rechtfertigung im Hinblick auf § 146 Abs. 2 AO

Im Ergebnis lässt sich unter Zugrundelegung des entwickelten Maßstabs festhalten, dass die Beeinträchtigungen der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit durch § 146 Abs. 2 AO als gerechtfertigt anzusehen sind. Für die stärker beeinträchtigte Dienstleistungsfreiheit fußt dieses Ergebnis ganz entscheidend auf der Auslegung zur Reichweite des § 146 Abs. 2a AO, wodurch eine erhebliche Abmilderung für die Restriktion des § 146 Abs. 2 AO erreicht wird.

Im Praxisbeispiel 1³⁶⁴ wird die deutsche Zweigniederlassung der X NV durch die Regelung des § 146 Abs. 2 AO und die damit grundsätzlich verbundene Pflicht zur Rückverbringung der Papierunterlagen in den Geltungsbereich der Abgabenordnung mithin in ihrer Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV beeinträchtigt. Diese Beeinträchtigung ist jedoch als gerechtfertigt anzusehen.

Zusätzlicher Hinweis zum Praxisbeispiel 1: Eine praktische Gestaltungsmöglichkeit um einer Rückverbringungspflicht zu entgehen, bestünde darin, dass die Belege vollständig unter Einhaltung der hier entwickelten Maßstäbe³⁶⁵ eingescannt würden. Dann könnten diese digitalisierten Unterlagen an die Stelle der Originalbelege in Papierform treten, sodass die Originalbelege sogar vernichtet werden dürften.³⁶⁶ Wenn sogar eine Vernichtung der Papierunterlagen zulässig wäre, können einer zentralen Aufbewahrung am Standort in der Slowakei keine Bedenken entgegenstehen.³⁶⁷ Maßgeblich ist dann allein, dass eine Zugriffsmöglichkeit auf die digitalisierten Datenbestände für die deutsche Finanzbehörde vorgehalten wird.

³⁶⁴ Zum Sachverhalt dieses Praxisbeispiels siehe Gliederungspunkt F. I. 1. auf S. 506.

³⁶⁵ Zur Zulässigkeit des ersetzenden Scannens bereits Gliederungspunkt B. IV. 3. b) aa) auf S. 127.

³⁶⁶ Zu ähnlichen Gestaltungsmöglichkeiten bereits Gliederungspunkt C. III. 3. b) auf S. 257.

³⁶⁷ Voraussetzung ist allerdings, dass diese Unterlagen im weiteren Prozess als Kopien behandelt und nicht weiterverarbeitet werden.

5. Fazit zur Vereinbarkeit des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO mit primärem Unionsrecht

Da die von der Normierung in § 146 Abs. 2 AO ausgehenden Beeinträchtigungen der Niederlassungsfreiheit sowie der Dienstleistungsfreiheit durch das Erfordernis einer effektiven steuerlichen Kontrolle gerechtfertigt sind, liegt insofern kein Verstoß gegen die Grundfreiheiten des AEUV vor. Hinsichtlich der Regelung des § 146 Abs. 2a AO zur elektronischen Buchführung ist seit der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 mit der Abschaffung des Antrags- und Bewilligungserfordernisses sowie der Streichung der nun nur noch in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1, Nr. 2, Nr. 4 AO für eine Verlagerung in Drittländer enthaltenen Voraussetzungen schon keine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten mehr gegeben. Folglich verstößt auch die Regelung des § 146 Abs. 2a AO nicht gegen das primäre Unionsrecht.

II. Vereinbarkeit mit dem sekundären Unionsrecht

In Frage steht weiterhin die Vereinbarkeit des § 146 Abs. 2a AO mit dem sekundären Unionsrecht. So wurde in der Literatur ein Verstoß des § 146 Abs. 2a AO a.F. gegen die Richtlinie 77/388/EWG³⁶⁸ und eine möglicherweise bestehende Unvereinbarkeit der Norm mit der Verordnung 2018/1807/EU vorgebracht.³⁶⁹

1. Vereinbarkeit mit der Richtlinie 77/388/EWG und 2006/112/EG

Die Richtlinie 77/388/EWG ist eine europäische Richtlinie i. S. d. Art. 288 Abs. 3 AEUV. Danach sind Richtlinien für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet sind, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich. Für die konkrete Umsetzung überlassen sie jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und Mittel. Somit entfalten Richtlinien primär Wirkungen gegenüber den Mitgliedstaaten und damit grundsätzlich nur mittelbar gegenüber den Steuerpflichtigen. Bei Umsetzungsdefiziten können aber auch Richtlinien auf Grund des *effet utile* i. S. d. Art. 4 Abs. 3 EUV ohne einen mitgliedstaatlichen Umsetzungsakt unmittelbare Wirkung entfalten, sodass sich der Einzelne gegenüber mitgliedstaatlichen Behörden und Gerichten auf den Anwendungsvorrang der Richtlinie vor nationalen Regelungen berufen kann.³⁷⁰ Voraussetzung dafür ist, dass die Umsetzungsfrist der Richtlinie abgelaufen ist und die konkret in Bezug genommene Richtlinienbestimmung in-

³⁶⁸ So *tom Suden*, Stbg 2009, 207, 209; mit Verweis auf ihn auch *Heintzen*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 146 AO, Rn. 19.

³⁶⁹ *Nebel*, ITRB 2019, 113, 114 wies bereits vor dem Jahressteuergesetz 2020 darauf hin, dass durch die Verordnung 2018/1807/EU auch die Vorschrift des § 146 Abs. 2a AO auf den Prüfstand kommen könne.

³⁷⁰ *Streinz*, Europarecht, Rn. 495 f.

haltlich unbedingt sowie hinreichend genau formuliert ist.³⁷¹ Es bleibt aber zu untersuchen, ob ein solches Umsetzungsdefizit hinsichtlich der Richtlinie 77/388/EWG überhaupt vorliegt.

Ein Verstoß der Norm des § 146 Abs. 2a AO a.F. gegen die Richtlinie 77/388/EWG wurde mit dem Argument begründet, dass die Richtlinie eine Auslandspeicherung von Rechnungen und Buchhaltungsdaten ausdrücklich erlaube, der diese nationale Norm jedoch entgegenstehe.³⁷²

a) Kein Verstoß gegen die Richtlinie 77/388/EWG

Bei der Richtlinie 77/388/EWG³⁷³ handelt es sich um die sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern für ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem vom 17. Mai 1977.

Der Vorwurf eines Konfliktes mit § 146 Abs. 2a AO a.F. scheint sich dabei konkret auf die Änderungen durch die Richtlinie 2001/115/EG³⁷⁴ des Rates vom 20. 12. 2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungstellung zu beziehen.³⁷⁵ Diese modifiziert die Richtlinie 77/388/EWG unter anderem dahingehend, dass Art. 22 Abs. 3 lit. d UAbs. 2 S. 1 vorsieht, dass der Steuerpflichtige den Aufbewahrungsort von Rechnungskopien bestimmen kann, sofern er den zuständigen Behörden auf deren Verlangen alle aufzubewahrenden Rechnungen oder Daten unverzüglich zur Verfügung stellt.

Bei der Rüge des Verstoßes gegen die Richtlinie 77/388/EWG wird aber übersehen, dass diese Richtlinie bereits am 1. 1. 2007 durch Art. 411 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG³⁷⁶ des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem aufgehoben wurde. Die Norm des § 146 Abs. 2a AO a.F. trat jedoch nach Art. 39 Abs. 1 des Jahressteuergesetzes 2009 erstmals am 25. 12. 2008 in Kraft.³⁷⁷ Somit ist ein Verstoß gegen die am 1. 1. 2007 aufgehobene Richtlinie schon deshalb ausgeschlossen, da der zeitliche Anwendungsbereich der Normierungen inkongruent ist.

³⁷¹ *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 6, Rn. 50 ff.

³⁷² Mit dieser sehr knappen Argumentation *tom Suden*, Stbg 2009, 207, 209.

³⁷³ Abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 145 vom 13. 6. 1977, S. 1 ff.

³⁷⁴ Abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 015 vom 17. 1. 2002, S. 24 ff.

³⁷⁵ So zumindest die ungenaue Angabe in der Fußnote 4 bei *tom Suden*, Stbg 2009, 207, 209.

³⁷⁶ Abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 347 vom 11. 12. 2006, S. 1 ff.

³⁷⁷ BGBl. I 2008, 2794, 2844, rechte Spalte.

b) Kein Verstoß gegen die Richtlinie 2006/112/EG

In Betracht käme allerdings ein Verstoß gegen die Mehrwertsteuer-System-Richtlinie 2006/112/EG, die die vorgenannten Bestimmungen teilweise wortlaut-identisch übernimmt.

So regelt Titel 11 der Richtlinie 2006/112/EG die Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen. Dort finden sich im Kapitel 4 ausweislich der amtlichen Überschrift Bestimmungen über „Aufzeichnungen“ in den Art. 241 ff. der Richtlinie 2006/112/EG. Innerhalb des vierten Kapitels beschäftigt sich der dritte Abschnitt mit den Pflichten in Bezug auf die Aufbewahrung der Rechnungen in den Art. 244 bis 248 der Richtlinie 2006/112/EG.

Dabei normiert Art. 244 der Richtlinie 2006/112/EG den Grundsatz, dass der Steuerpflichtige Kopien ausgestellter und erhaltener Rechnungen aufzubewahren hat. Aus Art. 242 der Richtlinie 2006/112/EG ergibt sich, dass solche Aufzeichnungen die Anwendung und Kontrolle der Mehrwertsteuer durch die Steuerverwaltung ermöglichen sollen. Der Anwendungsbereich der in der Richtlinie 2006/112/EG genannten Aufbewahrungspflichten ist also von vornherein auf Aufzeichnungen im Bereich der Mehrwertsteuer beschränkt.³⁷⁸

In Art. 245 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG wird festgelegt, dass der Steuerpflichtige für die Zwecke der Richtlinie den Aufbewahrungsort aller Rechnungen bestimmen kann, sofern er den zuständigen Behörden auf deren Verlangen alle gemäß Art. 244 aufzubewahrenden Rechnungen oder Daten unverzüglich zur Verfügung stellt. Die Regelung ist damit zu dem dargestellten Art. 22 Abs. 3 lit. d UAbs. 2 S. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, auf Grund dessen in der Literatur eine Unionsrechtswidrigkeit des § 146 Abs. 2a AO a.F. angenommen wurde,³⁷⁹ nahezu identisch. Da die Regelung den Aufbewahrungsort der Rechnungen in das Ermessen des Steuerpflichtigen stellt, ist damit auf den ersten Blick tatsächlich eine Kollision mit § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO denkbar.

aa) Vereinbarkeit des § 146 Abs. 2 AO mit der Richtlinie 2006/112/EG

In Betracht käme ein Verstoß des § 146 Abs. 2 AO gegen die Vorgaben der Richtlinie 2006/112/EG. Dabei ist zu bedenken, dass die Regelung des § 146 Abs. 2 AO die Rechtsfolge der Führung und Aufbewahrung im Inland nur für Bücher und sonst erforderliche Aufzeichnungen erzwingt³⁸⁰, die nicht elektronisch nach § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO³⁸¹ erfolgt. Der in der Richtlinie 2006/112/EG festgelegte

³⁷⁸ Dies ergibt sich zudem bereits aus der Gesamtsystematik der Richtlinie.

³⁷⁹ Siehe dazu schon die Fußnote 372 auf S. 571.

³⁸⁰ Die Ausnahme des § 146 Abs. 2 S. 2 AO ist im Anwendungsbereich der Richtlinie 2006/112/EG ohne Bedeutung.

³⁸¹ Ausführlich zur Abgrenzung siehe bereits das dritte Kapitel unter Gliederungspunkt C. auf S. 204.

Grundsatz des Art. 245 Abs. 1 wird jedoch durch Art. 245 Abs. 2 UAbs. 2 dahingehend eingeschränkt, dass die Mitgliedstaaten von gebietsansässigen Steuerpflichtigen verlangen können, die Rechnungen im Inland aufzubewahren, soweit es sich nicht um eine elektronische Aufbewahrung handelt, die einen vollständigen Online-Zugriff auf die betreffenden Daten gewährleistet.³⁸² Damit ist eine Kollision mit § 146 Abs. 2 S. 1 AO für gebietsansässige³⁸³ Steuerpflichtige ausgeschlossen.

bb) Vereinbarkeit des § 146 Abs. 2a AO mit der Richtlinie 2006/112/EG

Eine weitere Einschränkung erfährt der Grundsatz des Art. 245 Abs. 1 in Art. 245 Abs. 2 UAbs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG, der vorsieht, dass die Mitgliedstaaten von den in ihrem Gebiet ansässigen Steuerpflichtigen verlangen können, ihnen den Aufbewahrungsort der Rechnungen mitzuteilen, wenn sich dieser außerhalb ihres Gebiets befindet. Bei der Umsetzung von Richtlinien darf der nationale Gesetzgeber nicht von einem in der Richtlinie angestrebten Ziel beziehungsweise Rechtszustand abweichen,³⁸⁴ was insbesondere für Richtlinienbestimmungen gilt, die dem Steuerpflichtigen ein Recht oder eine Begünstigung gewähren.³⁸⁵ Das Ziel des Art. 245 der Richtlinie 2006/112/EG besteht in einer Vereinfachung für den Steuerpflichtigen hinsichtlich des Aufbewahrungsorts der Aufzeichnungen, sodass nationale Verschärfungen gegenüber den ausdrücklich vorgesehenen Einschränkungen einen Richtlinienverstoß begründen würden. Voraussetzung für einen Verstoß des § 146 Abs. 2a AO gegen die Richtlinie 2006/112/EG ist jedoch, dass die Norm des § 146 Abs. 2a AO auf die in der Richtlinie geregelten Aufzeichnungen, die im gesamten Unionsgebiet aufbewahrt werden dürfen, überhaupt anwendbar ist.

Im deutschen Recht wurde die Richtlinie 2006/112/EG im UStG umgesetzt.³⁸⁶ Dort findet sich aber mit § 14b UStG eine Regelung, die in § 14b Abs. 2 S. 2 UStG festlegt, dass für den Fall, dass es sich um eine elektronische Aufbewahrung handelt, die eine vollständige Fernabfrage der betreffenden Daten und deren Herunterladen

³⁸² Auf den ersten Blick hätte diese Norm auch herangezogen werden können, um das Ergebnis unter Gliederungspunkt F. I. 4. d) cc) auf S. 562 noch weiter abzustützen. Schließlich wird dadurch belegt, dass der Unionsgesetzgeber selbst strengere Voraussetzungen für die Aufbewahrung der Papierbuchführung zulässt. Allerdings handelt es sich bei der RL 2006/112/EG nur um Sekundärrecht. Die Auslegung der primärrechtlichen Grundfreiheiten mittels Sekundärrecht ist jedoch auf Grund der Normenhierarchie unzulässig. Dennoch zeigt diese Differenzierung, dass der dort entwickelte Gedankengang dem Unionsgesetzgeber nicht fremd ist.

³⁸³ Für nicht gebietsansässige Steuerpflichtige lässt sich das sogleich noch im nächsten Gliederungspunkt aufzuzeigende Argument eines Vorrangs des § 14b Abs. 2 UStG heranziehen.

³⁸⁴ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 288 AEUV, Rn. 112.

³⁸⁵ Zur dann eintretenden vertikalen Direktwirkung: *König/Kleinlein*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, § 2, Rn. 63.

³⁸⁶ *Robisch*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, Vor § 1 UStG, Rn. 4 ff.

und Verwendung gewährleistet, der Unternehmer die Rechnungen auch im übrigen Unionsgebiet aufbewahren darf. Damit greift § 14b Abs. 2 S. 2 UStG die in Art. 245 Abs. 2 UAbs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG normierten Voraussetzungen auf und setzt diese ordnungsgemäß in deutsches Recht um.

Wie zum systematischen Verhältnis des § 14b Abs. 2 UStG zu § 146 Abs. 2a AO herausgestellt wurde,³⁸⁷ verdrängt die spezielle einzelsteuergesetzliche Verfahrensregelung des § 14b Abs. 2 UStG als *lex specialis* in ihrem Anwendungsbereich die allgemeine Regelung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO als *lex generalis* grundsätzlich³⁸⁸ vollständig. Folglich fand § 146 Abs. 2a AO a.F. schon vor der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020³⁸⁹ keine Anwendung auf die in der Richtlinie genannten Aufzeichnungen, die im Unionsgebiet aufbewahrt werden dürfen.

Überdies hat mit der Aufspaltung des § 146 Abs. 2a AO a.F. in § 146 Abs. 2a AO und § 146 Abs. 2b AO für § 146 Abs. 2a AO sogar noch eine Abmilderung der Voraussetzungen stattgefunden, bei der das Bewilligungserfordernis entfallen ist. Folglich muss, selbst bei einem anderen systematischen Verständnis des § 146 Abs. 2a AO zu § 14b Abs. 2 UStG, ein Verstoß gegen die Richtlinie 2006/112/EG nach der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 ausscheiden.

2. Vereinbarkeit mit der Free Flow of Data-Verordnung 2018/1807/EU

Weiterhin käme ein Verstoß des § 146 Abs. 2a AO gegen die Free Flow of Data-Verordnung 2018/1807/EU³⁹⁰ vom 14. 11. 2018 in Betracht.³⁹¹ Nach Art. 4 Abs. 1 UAbs. 1 FFoD-VO sind Datenlokalisierungsaufgaben unzulässig, es sei denn, dass sie aus Gründen der öffentlichen Sicherheit unter Achtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt sind. Nach Art. 1 FFoD-VO dient die Verordnung dem Sinn und Zweck, den freien Verkehr von Daten, die keine personenbezogenen Daten sind, in der Union zu gewährleisten, indem sie Vorschriften über Datenlokalisierungsaufgaben, die Verfügbarkeit von Daten für zuständige Behörden und die Übertragung von Daten für berufliche Nutzer festlegt. Deshalb werden die Mit-

³⁸⁷ Vertiefend zu diesem Konkurrenzverhältnis schon Gliederungspunkt C. I. 1. e) cc) auf S. 218.

³⁸⁸ Eine Anwendbarkeit des § 146 Abs. 2a AO a.F. fand sich im Bereich der Umsatzsteuer ausnahmsweise durch die spezialgesetzliche Rückverweisung in § 14b Abs. 5 UStG für Aufbewahrungen außerhalb des Unionsgebiets. Mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurde diese Verweisung auf § 146 Abs. 2b AO geändert, sodass für eine Verlagerung in Drittländer weiterhin die strengeren Voraussetzungen aufrechterhalten werden.

³⁸⁹ BGBl. I 2020, 3096, 3127.

³⁹⁰ Sogenannte „Free Flow of Data“-Verordnung 2018/1807/EU, hier abgekürzt als FFoD-VO, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 303/59 vom 28. 11. 2018.

³⁹¹ So schon *Nebel*, ITRB 2019, 113, 114 mit dem beiläufigen Hinweis, auch die Vorschrift des § 146 Abs. 2a AO a.F. könnte auf den Prüfstand kommen.

gliedstaaten in Art. 4 Abs. 3 UAbs. 1 FFoD-VO verpflichtet, alle bestehenden Datenlokalisierungsaufgaben, die durch nationale Rechts- und Verwaltungsvorschriften geregelt und nicht mit Art. 4 Abs. 1 FFoD-VO vereinbar sind, bis zum 30. 5. 2021 aufzuheben.

a) Eröffnung des Anwendungsbereichs für Buchführungsdaten

Damit sich die Frage einer Vereinbarkeit mit der FFoD-VO stellt, müsste die Verordnung auf Buchführungsdaten überhaupt anwendbar sein. Daran könnte man deshalb zweifeln, weil die Verordnung nach Art. 2 Abs. 1 FFoD-VO grundsätzlich nur auf die Verarbeitung von Daten anwendbar ist, die keine personenbezogenen Daten sind. Dazu konkretisiert Art. 3 Nr. 1 FFoD-VO den Begriff der Daten in Abgrenzung zu personenbezogenen Daten nach Art. 4 Nr. 1 DSGVO. Insofern wurde in dieser Arbeit schon festgestellt, dass Buchführungsdaten regelmäßig auch personenbezogene Datensätze enthalten,³⁹² sei es beispielsweise durch die Angabe einer Lieferantenadresse oder durch die Erfassung, an welche Mitarbeiter Lohnzahlungen erfolgt sind. Es könnte sich daher allenfalls um gemischte Datensätze handeln, die sowohl aus nichtpersonenbezogenen Daten als auch aus personenbezogenen Daten bestehen.

In einer Mitteilung der Europäischen Kommission zu den Leitlinien der Verordnung über einen Rahmen für den freien Verkehr nicht personenbezogener Daten³⁹³ werden etwa Steuerregistereinträge von Unternehmen oder Datensätze bei Banken, insbesondere mit Angaben zu Transaktionen und Kunden, als Beispiele für gemischte Datensätze genannt. Auch bei den von § 146 Abs. 2a AO erfassten Datenbeständen dürfte es sich also regelmäßig um gemischte Datensätze handeln. Insofern gibt Art. 2 Abs. 2 S. 1 FFoD-VO vor, dass bei einem Datensatz, der aus personenbezogenen und nichtpersonenbezogenen Daten besteht, die FFoD-VO grundsätzlich nur für die nichtpersonenbezogenen Daten des Datensatzes gilt. Sind personenbezogene und nichtpersonenbezogene Daten in einem Datensatz untrennbar miteinander verbunden, berührt die FFoD-VO nach Art. 2 Abs. 2 S. 2 FFoD-VO nicht die Anwendung der DSGVO. In der Zusammenschau führt das dazu, dass für solche Datensätze sowohl die Vorgaben der DSGVO als auch der FFoD-VO zu beachten sind.³⁹⁴

Letztendlich geht auch der deutsche Steuergesetzgeber davon aus, dass es sich bei den von § 146 Abs. 2a AO erfassten Datenbeständen zumindest um Mischdaten handeln muss. Denn bei der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 nennt die

³⁹² Zu besonderen Anforderungen im Umgang mit solchen Datensätzen bereits Gliederungspunkt D. II. 5. auf S. 323.

³⁹³ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat in COM(2019) 250 final, S. 8.

³⁹⁴ In COM(2019) 250 final, S. 8, heißt es dazu, dass die beiden Verordnungen zusammen „den freien Verkehr ‚aller‘ Daten innerhalb der EU“ vorsehen.

Gesetzesbegründung ausdrücklich die Umsetzung des Art. 4 Abs. 3 UAbs. 1 FFoD-VO als Anlass für die Reform des § 146 Abs. 2a AO.³⁹⁵ Folglich kann hier vom Vorliegen von Mischdatensätzen ausgegangen werden, sodass der Anwendungsbereich der FFoD-VO eröffnet ist.

b) Vorliegen einer unzulässigen Datenlokalisierungsvorgabe durch § 146 Abs. 2a AO

Weiterhin ist zu untersuchen, ob § 146 Abs. 2a AO a. F. eine nach Art. 4 Abs. 1 FFoD-VO unzulässige Datenlokalisierungsaufgabe vorsah und der Steuergesetzgeber diese im Zuge der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 hinreichend beseitigt hat, sodass auch nach der Umsetzungsfrist zum 30.5.2021 von einem unionsrechtskonformen Zustand des § 146 Abs. 2a AO ausgegangen werden kann.

aa) Rechtslage gemäß § 146 Abs. 2a AO a. F.

Am Vorliegen einer unzulässigen Datenlokalisierungsaufgabe i. S. d. Art. 4 Abs. 1 FFoD-VO auf Grund des § 146 Abs. 2a AO a. F. könnte man deshalb zweifeln,³⁹⁶ weil die Norm im Gesamtregelungskonzept eher als eine Abmilderung zum Grundsatz des § 146 Abs. 2 AO zu sehen ist.³⁹⁷ Eine solche Argumentation würde eine im Raum stehende Unionsrechtswidrigkeit im Hinblick auf die FFoD-VO aber nur verschieben. Schließlich müsste man dann das Gesamtregelungskonzept aus § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO an der FFoD-VO messen. Die Verordnung gilt nach ihrem Sinn und Zweck³⁹⁸ sowie dem eindeutigen Wortlaut des Art. 2 Abs. 1 FFoD-VO aber nur für die Verarbeitung elektronischer Daten. Folglich stellt sich § 146 Abs. 2a AO (a. F.) als richtiger Ansatzpunkt dar, einer Vereinbarkeit mit der FFoD-VO nachzugehen.

Grundsätzlich verboten sind nach Art. 4 Abs. 1 UAbs. 1 FFoD-VO Datenlokalisierungsaufgaben. Was eine Datenlokalisierungsaufgabe ist, wird in Art. 3 Nr. 5 FFoD-VO definiert. Dort heißt es, dass als Datenlokalisierungsaufgabe eine Verpflichtung, ein Verbot, eine Bedingung, eine Beschränkung oder eine andere Anforderung bezeichnet wird, die in Rechts- oder Verwaltungsvorschriften eines Mitgliedstaats enthalten ist oder sich aus allgemeinen und einheitlichen Verwaltungspraktiken in einem Mitgliedstaat ergibt und die bestimmt, dass die Datenver-

³⁹⁵ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 19/22850, S. 161.

³⁹⁶ Wohl skeptisch im Hinblick auf eine möglicherweise durch Art. 4 Abs. 3 UAbs. 1 FFoD-VO eintretende Unionsrechtswidrigkeit des § 146 Abs. 2a AO zeigt sich die *Bundessteuerberaterkammer*, Stellungnahme vom 23.10.2020 zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020, S. 11, abrufbar unter: <https://bit.ly/3imMnIT>, zuletzt abgerufen am 21.1.2021.

³⁹⁷ Zu dieser im Hinblick auf die Rechtfertigung der Beeinträchtigungen des primären Unionsrechts einschlägigen Argumentationslinie schon Gliederungspunkte F. I. 4. a) bb) auf S. 542 und F. I. 4. d) ee) auf S. 567.

³⁹⁸ Zum Sinn und Zweck der FFoD-VO bereits Gliederungspunkt F. II. 2. auf S. 574.

arbeitung im Hoheitsgebiet eines bestimmten Mitgliedstaats stattfinden muss, oder die die Verarbeitung von Daten in einem anderen Mitgliedstaat behindert.

Zwar handelte es sich schon bei § 146 Abs. 2a AO a.F. nicht um ein absolutes Verlagerungsverbot, weil die Norm eine Verlagerung der elektronischen Buchführung in andere Mitgliedstaaten der Union erlaubte. Ebenso wurde keine Datenverarbeitung im Hoheitsgebiet eines bestimmten Mitgliedstaats vorgeschrieben. Allerdings war eine Verlagerung in einen anderen Mitgliedstaat nur zulässig, wenn die Voraussetzungen nach § 146 Abs. 2a S. 2 AO a.F. vorlagen und eine Bewilligung der zuständigen Behörde nach § 146 Abs. 2a S. 1 AO a.F. erteilt wurde. Dementsprechend lag durch das Bewilligungserfordernis zumindest eine „Bedingung“ i. S. d. Art. 3 Nr. 5 FFoD-VO vor, während die tatbestandlichen Voraussetzungen, insbesondere im Hinblick auf den unbestimmten Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung, als „andere Anforderung“ zu kategorisieren waren.

Damit wäre nach Art. 4 Abs. 1 UAbs. 1 FFoD-VO allenfalls eine Rechtfertigung aus Gründen der öffentlichen Sicherheit in Betracht gekommen. Zwar hat der EuGH die Zielsetzung einer wirksamen Steuerkontrolle durch die Mitgliedstaaten als zwingenden Grund des Allgemeinwohls anerkannt,³⁹⁹ dies reicht jedoch nicht aus, um gleichsam den Rechtfertigungsgrund einer sonst bestehenden Beeinträchtigung der öffentlichen Sicherheit i. S. d. Art. 52 Abs. 1 AEUV⁴⁰⁰ anzunehmen. Folglich hätte die Regelung des § 146 Abs. 2a AO a.F. jedenfalls auf Grund des Bewilligungserfordernisses⁴⁰¹ mit Ablauf der Umsetzungsfrist einen Verstoß gegen das sekundäre Unionsrecht nach Art. 4 Abs. 1 UAbs. 1 FFoD-VO bedeutet.

bb) Ordnungsgemäße Umsetzung der Verordnung durch das Jahressteuergesetz 2020

Insofern stellt sich die Frage, ob die seit dem 29. 12. 2020 geschaffene Rechtslage den Anforderungen des Art. 4 Abs. 1 UAbs. 1 FFoD-VO entspricht. Dabei ist zunächst festzustellen, dass der Steuergesetzgeber im Anwendungsbereich des neuen § 146 Abs. 2a AO vollständig auf ein Anzeige- oder Bewilligungserfordernis verzichtet⁴⁰² hat. Auch die vom Bundesrat noch im Gesetzgebungsverfahren vorge-

³⁹⁹ Zu möglichen Rechtfertigungsgründen nach der Rechtsprechung des EuGH siehe bereits Gliederungspunkt F. I. 4. a) aa) auf S. 539 sowie die Fußnote 201 auf S. 540 f. konkret zu den Rechtsprechungsbelegen einer wirksamen Steuerkontrolle als zwingendem Grund des Allgemeinwohls.

⁴⁰⁰ Zu den ausdrücklich in Art. 52 AEUV niedergeschriebenen Rechtfertigungsgründen ebenfalls schon Gliederungspunkt F. I. 4. a) aa) auf S. 539.

⁴⁰¹ Der Bundesrat ging in BR-Drucks. 503/20, S. 72 davon aus, dass die Antragspflicht eine zu beseitigende Datenlokalisierungsaufgabe darstelle. Daraus lässt sich folgern, dass das Bewilligungserfordernis erst recht als eine solche Auflage zu qualifizieren ist.

⁴⁰² Ausführlich zu den Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020 bereits Gliederungspunkt B. II. 3. auf S. 87.

schlagene Anzeigepflicht⁴⁰³ hat letztendlich keinen Eingang in die Gesetzesfassung gefunden.

Als einzige in § 146 Abs. 2a AO normierte Voraussetzung, die als eine Anforderung i. S. d. Art. 3 Nr. 5 FFoD-VO gesehen werden könnte, welche die Verarbeitung von Daten in einem anderen Mitgliedstaat behindert, verbliebe damit § 146 Abs. 2a S. 2 AO. Schließlich macht die dort normierte Voraussetzung die Verlagerung davon abhängig, dass der Steuerpflichtige einen Datenzugriff durch die Finanzbehörden nach §§ 146b Abs. 2 S. 2, 147 Abs. 6 AO, 27b Abs. 2 S. 2, S. 3 UStG ermöglicht. In der Gesetzesbegründung⁴⁰⁴ führt die Bundesregierung dazu aus, dass es sich bei dieser Voraussetzung um eine funktionale Anforderung handele, die nach dem Erwägungsgrund 24 der FFoD-VO weiterhin zulässig sei. In Satz 4 dieses Erwägungsgrundes heißt es, dass die zuständigen Behörden funktionale Anforderungen festlegen könnten, um den Datenzugang zu unterstützen. Zudem wird im vorhergehenden Satz 3 ausgeführt, dass die Befugnisse der zuständigen Behörden, nach dem Unionsrecht oder nationalem Recht Zugang zu Daten zu erhalten, unberührt bleiben sollen und den zuständigen Behörden der Zugang zu den Daten nicht mit der Begründung verweigert werden dürfe, dass die Datenverarbeitung in einem anderen Mitgliedstaat erfolgt.

In den Wortlaut des Art. 4 Abs. 1 UAbs. 1 FFoD-VO hat diese Einschränkungsmöglichkeit zwar keinen Eingang gefunden, weil die Norm pauschal Datenlokalisierungsaufgaben als unzulässig erklärt und nur Gründe der öffentlichen Sicherheit als rechtfertigende Einschränkung vorsieht. In systematischer Auslegung kann jedoch Art. 1 FFoD-VO für die Auslegung herangezogen werden. Denn dort wird festgelegt, dass die Verordnung gleichzeitig auf die Verfügbarkeit von Daten für die zuständigen Behörden abzielt. Schon der dort zum Ausdruck kommende Sinn und Zweck, den freien Datenverkehr in der Union zu gewährleisten, „indem“ die Verfügbarkeit für zuständige Behörden festgelegt wird, zeigt, dass es der Verordnung nicht um eine Liberalisierung des freien Datenverkehrs „um jeden Preis“ geht. Weiterhin ließe sich im Rahmen einer historischen Auslegung argumentieren, dass es dem Unionsrecht um die Verwirklichung eines gemeinsamen Binnenmarktes geht, in dem mitgliedstaatliche Diskriminierungen für die Marktakteure abgebaut werden sollten. Vom Erfordernis der Absicherung einer Zugriffsmöglichkeit geht indes keine diskriminierende Wirkung aus, weil eine solche Zugriffsmöglichkeit auch bei rein inländischen Sachverhalten geschaffen werden müsste.⁴⁰⁵

⁴⁰³ Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 in BR-Drucks. 503/20, S. 72. Darüber hinaus hatte der Bundesrat gefordert, auch die weiteren Voraussetzungen des § 146 Abs. 2a S. 2 Nr. 1, Nr. 3, Nr. 4 AO a.F. nahezu unverändert in die neue Norm des § 146 Abs. 2a AO aufzunehmen. Dazu sogleich noch Gliederungspunkt F. II. 2. c) auf S. 579.

⁴⁰⁴ Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs in BT-Drucks. 19/22850, S. 161.

⁴⁰⁵ Zur nicht anzunehmenden Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch den neuen § 146 Abs. 2a AO bereits Gliederungspunkte F. I. 3. d) bb) (2) auf S. 535 sowie F. I. 3. e) auf S. 536.

Dementsprechend lässt sich die Regelung des § 146 Abs. 2a S. 2 AO als funktionale Anforderung einstufen, die keinen Verstoß gegen Art. 4 Abs. 1 UAbs. 1 FFoD-VO begründet. Folglich verstößt die Neuregelung des § 146 Abs. 2a AO auch nach Ablauf der Umsetzungsfrist zum 30.5.2021 nicht gegen die FFoD-VO.

c) Rechtspolitische Erwägungen zur Reichweite der Umsetzung

Rechtspolitisch lässt sich an der jüngsten Reform zur Umsetzung der FFoD-VO kritisieren, dass im Rahmen des § 146 Abs. 2a AO bei Verlagerungen in einen anderen Mitgliedstaat der Union ebenfalls auf die Voraussetzung einer Standortmitteilung verzichtet wurde. Der Bundesrat hatte im Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2020 noch die Anfügung eines § 146 Abs. 2a S. 3 AO vorgeschlagen, wonach der Steuerpflichtige der zuständigen Finanzbehörde innerhalb eines Monats nach Verlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen den Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung von Dritten deren Name und Anschrift mitzuteilen habe.⁴⁰⁶ Der Finanzausschuss des Bundesrates stützte diese Empfehlung auf die Erwägung, dass der deutschen Finanzverwaltung für mögliche Amtshilfeersuchen bekannt sein müsse, in welchem Mitgliedstaat sich die elektronischen Unterlagen befinden,⁴⁰⁷ weshalb eine Standortmitteilung weiterhin als funktionale Anforderung erhalten bleiben solle.⁴⁰⁸

Dass eine solche Verpflichtung zur Standortmitteilung nicht gegen die FFoD-VO verstoßen würde, lässt sich durch eine systematische Auslegung der Verordnung begründen. Diese lässt nach Art. 5 Abs. 1 S. 1 FFoD-VO nämlich nicht nur das Recht der zuständigen Behörden, einen Zugang zu den Daten zu verlangen oder zu erhalten,⁴⁰⁹ unberührt, sondern sieht darüber hinaus nach Art. 5 Abs. 2 FFoD-VO im Falle der Zugangsverweigerung selbst die Möglichkeit vor, in einem anderen Staat um Amtshilfe⁴¹⁰ zu ersuchen. Um diese Möglichkeit schnell und effizient nutzen zu können, muss der Finanzbehörde aber schon im Vorfeld der Standort des Datenverarbeitungssystems bekannt sein, da eine nachträgliche Standortabfrage, die regelmäßig erst erfolgen wird, wenn ein schon nicht mehr kooperationsbereiter Steuerpflichtiger den Datenzugriff nach § 146 Abs. 2a S. 2 AO verweigert, sehr wahrscheinlich zumindest zu Verzögerungen führen wird. Gegen eine solche Anzeigepflicht ließe sich zwar anführen, dass auf primärrechtlicher Ebene dann wohl

⁴⁰⁶ Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 in BR-Drucks. 503/20, S. 72.

⁴⁰⁷ Zu Sinn und Zweck der Standortmitteilung siehe bereits Gliederungspunkt D. III. 1. b) bb) (3) auf S. 348.

⁴⁰⁸ Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 in BR-Drucks. 503/20, S. 73.

⁴⁰⁹ Zu der daraus entwickelten völkerrechtlichen Einwilligungsfiktion des vom Datenzugriff betroffenen Staates bereits Gliederungspunkt E. I. 3. b) ff) (2) auf S. 470.

⁴¹⁰ Ein entsprechendes Verfahren ist sogar durch Art. 7 FFoD-VO geregelt.

eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten ebenfalls durch § 146 Abs. 2a AO anzunehmen wäre.⁴¹¹ Auf Grund der erheblich geringeren Eingriffsintensität gegenüber einem Totalverbot und sogar gegenüber einem Bewilligungserfordernis, wie es noch von § 146 Abs. 2a S. 1 AO a.F. vorgesehen wurde, hätte eine solche Beeinträchtigung durch eine bloße Anzeigepflicht des Standorts aber wohl noch gerechtfertigt werden können.⁴¹²

Letzendlich bleiben die im vorhergehenden Absatz angestellten Überlegungen zur unionsrechtlichen Zulässigkeit einer Standortmitteilungspflicht jedoch theoretischer Natur, weil die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung den Änderungsvorschlag des Bundesrates ohne weitere Begründung abgelehnt hat und an der Fassung des Regierungsentwurfs festhielt.⁴¹³ Der Grund für diese Ablehnung könnte darin liegen, dass der Bundesrat zusätzlich die Voraussetzung der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in den neuen § 146 Abs. 2a AO aufnehmen wollte.⁴¹⁴ Damit hätten nach dem Vorschlag des Bundesrates insgesamt drei der vorher vier in § 146 Abs. 2a S. 2 AO i. d. F. JStG 2010 enthaltenen Anforderungen auch Eingang in den neuen § 146 Abs. 2a AO gefunden. Für die Zulässigkeit von Kriterien, wie sie etwa über den unbestimmten Rechtsbegriff der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung einfließen,⁴¹⁵ bietet die FFoD-VO jedoch keinen Ansatzpunkt. Insofern erscheint es konsequent, dass zumindest diese Voraussetzung keinen Eingang in die Gesetzesfassung fand. Im Ergebnis wollte der Gesetzgeber für die Reform des § 146 Abs. 2a AO im Hinblick auf die Unionsrechtskonformität wohl auf Nummer Sicher gehen, weshalb nur die Voraussetzung aus § 146 Abs. 2a S. 2 Nr. 3 AO i. d. F. JStG 2010 in die neue Fassung übernommen wurde.

Auch wenn der Verzicht auf die Standortmitteilung ein Risiko birgt und deshalb kritisch zu sehen ist, so liegt darin doch gleichzeitig ein gewisser Vorteil für eine langfristige Reformperspektive. Schließlich können auf diese Weise von den Finanzbehörden Erfahrungen gesammelt werden, ob sich durch den Verzicht auf diese Voraussetzung in der Praxis tatsächlich Verzögerungen oder noch gravierendere Beeinträchtigungen für die Besteuerung einstellen. Sollte dies nicht der Fall sein,

⁴¹¹ Zur Rechtsprechung des EuGH, die ein Erfordernis einer behördlichen Bewilligung als mögliche Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit einstuft, bereits Gliederungspunkt F. I. 3. d) bb) (2) auf S. 535 sowie dort Fußnote 171.

⁴¹² Andere Ansicht wohl *L'habitant*, Ubg 2019, 690, 698, der eine Unionsrechtswidrigkeit gerade auch auf Grund der Probleme bei der Standortbestimmung bei Cloud-Systemen und aus dem Gesamtregelungskonzept, das eine Standortmitteilungspflicht nur bei Verlagerungen in das Ausland vorsieht, ableitet. Diese Frage soll indes nicht weiter vertieft werden, da sich der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2020 bei Verlagerungen in andere Mitgliedstaaten nach § 146 Abs. 2a AO gegen eine Mitteilungspflicht entschieden hat.

⁴¹³ Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2020 in BT-Drucks. 19/23551, S. 94.

⁴¹⁴ Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 in BR-Drucks. 503/20, S. 72.

⁴¹⁵ Detailliert zu den Anforderungen an eine Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung siehe schon Gliederungspunkt D. V. auf S. 383.

könnte bei einer zukünftigen Reform⁴¹⁶ des Regelungskonzepts (weiterhin) auf eine Standortmitteilung verzichtet werden.

III. Fazit und Ausblick zur Unionsrechtskonformität des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO

Die Untersuchung hat gezeigt, dass das seit dem 29.12.2020 geltende Regelungskonzept in § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO mit dem primären und sekundären Unionsrecht vereinbar ist. Diese Erkenntnis steht jedoch unter zwei Prämissen.

Erstens ist dieses Ergebnis von der dargestellten Auslegung getragen, dass die Beeinträchtigung der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit nur als gering anzusehen ist, weil im Rahmen der elektronischen Buchführung nach der hier entwickelten Auslegung akzessorische Papierbelege in hybriden Prozessketten für eine kurzzeitige Verbringung in das Ausland erfasst werden.⁴¹⁷ Auch wenn dieses Ergebnis in der bisherigen Literatur nahezu einhellig abgelehnt wird,⁴¹⁸ dürfte es sich in der (für die unionsrechtliche Beurteilung vor allem entscheidenden) Praxis dennoch durchsetzen, da die Finanzverwaltung mit den GoBD seit dem 1. 1. 2020 ebenfalls die vorübergehende Verbringung von Papierunterlagen in das Ausland erlaubt.⁴¹⁹ Ein Abrücken der Finanzverwaltung von dieser Position erscheint aus mehreren Gründen als unwahrscheinlich. Zum einen unterlagen die GoBD beziehungsweise ihre Vorläufer⁴²⁰ zumindest bisher einem eher relativ langsamen Anpassungszyklus.⁴²¹ Zum anderen zeigt die jüngste Reform der GoBD, dass die Finanzverwaltung in diesem Bereich wohl auch aus Gründen des Schutzes wirtschaftlicher Dispositionen und damit zur Schaffung von Rechtssicherheit zu eher vorsichtigen und maßvollen Anpassungen neigt. Außerdem wurde dargelegt, dass die Regelung zur Reichweite des § 146 Abs. 2a AO in den GoBD erheblich zur unionsrechtlichen Rechtfertigung des § 146 Abs. 2 AO beiträgt⁴²² und die Finanzverwaltung insofern auf Grund ihrer

⁴¹⁶ Zu dieser Reformperspektive sogleich noch der Ausblick unter Gliederungspunkt F. III. auf S. 581.

⁴¹⁷ Zu den dadurch herabgesetzten Rechtfertigungsanforderungen schon Gliederungspunkt F. I. 4. a) bb) auf S. 542 sowie ausführlich zur Herleitung dieser Auslegung bereits Gliederungspunkt C. III. 3. b) auf S. 257.

⁴¹⁸ Zum Meinungsstand siehe Fußnote 326 auf S. 269.

⁴¹⁹ BMF vom 28. 11. 2019, IVA 4-S 0316/19/10003:001, abgedruckt in BStBl. I 2019, 1269, 1282 f., Rn. 136.

⁴²⁰ Zu den Vorläuferregelungen und zur Entwicklung der GoBD schon Gliederungspunkt B. I. 5. auf S. 80.

⁴²¹ Siehe die grafische Darstellung zur zeitlichen Entwicklung der GoBD bei *Schütte/Götz*, DStR 2020, 90, 91.

⁴²² Zu dem dadurch herabgesetzten Anforderungsmaßstab bereits Gliederungspunkt F. I. 4. a) bb) auf S. 542.

Bindung an das Unionsrecht bei der Ausgestaltung dieses Regelwerks⁴²³ ebenso zur Aufrechterhaltung dieses Zustands verpflichtet ist.

Zweitens gründet sich das hier gefundene Ergebnis einer Vereinbarkeit des § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO mit dem Unionsrecht auf die Feststellung, dass die zwischenstaatliche Amtshilfe nach der EU-Amtshilferichtlinie trotz deren vollständiger Neufassung noch immer Defizite auf praktischer Ebene aufweist und damit hinter den auf rechtlicher Ebene angestrebten Zielsetzungen zurückbleibt. Weil aber die Thematik der zwischenstaatlichen Informationszusammenarbeit innerhalb der Europäischen Union insbesondere in den letzten Jahren immer stärker in den Fokus rückt⁴²⁴, dürfte die in dieser Arbeit auf Grundlage der aktuell verfügbaren Statistiken angestellte Bewertung zur Funktionsfähigkeit der Amtshilfe in den nächsten Jahren eine erneute Bewertung erfordern. Denn hinsichtlich der Beeinträchtigung der Grundfreiheiten stünde mit einem effektiveren Funktionieren der zwischenstaatlichen Amtshilfe ein gegenüber dem grundsätzlichen Verlagerungsverbot des § 146 Abs. 2 AO mildes Mittel zur Verfügung, sodass die heute noch bestehende Rechtfertigung für diese Norm entfallen würde.⁴²⁵ Bei den zu erwartenden Verbesserungen auf tatsächlicher Ebene dürfte es sich zwar um einen schleichenden Prozess handeln, dennoch bietet sich als Fixpunkt für eine Neubewertung der 1. 1. 2023 an. Denn nach Art. 27 Abs. 1 der Amtshilferichtlinie hat die Kommission alle fünf Jahre einen Bericht über die Anwendung der Richtlinie vorzulegen,⁴²⁶ sodass der nächste Berichtszeitraum an diesem Datum abläuft.

Als Reformoption wäre dann zu erwägen, die Führung und Aufbewahrung von Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen in der Grundregel des § 146 Abs. 2 AO nicht mehr auf den Geltungsbereich der Abgabenordnung zu beschränken, sondern auf das Gebiet der Mitgliedstaaten der Europäischen Union auszuweiten. Dementsprechend könnte der aktuelle § 146 Abs. 2a AO gestrichen und § 146 Abs. 2b AO könnte ohne weitere Änderungen wieder an seine ursprüngliche Stelle in § 146 Abs. 2a AO verschoben werden. Ein Datenzugriff auf digital gespeicherte Unterlagen wäre in diesem Bereich auch ohne besondere Anordnung auf Grundlage des § 146 Abs. 5 S. 3 AO möglich. Zusätzlich könnte bei einer solchen Reformoption erwogen werden, eine Standortmitteilungspflicht für Verlagerungen in andere Mitgliedstaaten aufzunehmen. Diese Erwägung hängt jedoch von dem Ergebnis der Evaluation ab, welchen Mehrwert eine solche Voraussetzung für einen

⁴²³ Zu dieser Bindungswirkung durch das Unionsrecht bei der Ausgestaltung von Verwaltungsinnenrecht schon Gliederungspunkt F. I. 3. f) auf S. 538.

⁴²⁴ Zur damit einhergehenden Zunahme der Gesetzgebungstätigkeit in diesem Bereich schon Gliederungspunkt F. I. 4. d) bb) (1) auf S. 549.

⁴²⁵ Ein Rückgriff auf die Amtshilferichtlinie kann zwar als milderes Mittel angesehen werden, das jedoch momentan keine hinreichende Effektivität aufweist, dazu bereits Gliederungspunkt F. I. 4. d) bb) auf S. 549.

⁴²⁶ Zu dieser Berichtspflicht, deren Ergebnisse schon als Grundlage für die in dieser Arbeit angestellten Erwägungen zur Amtshilferichtlinie herangezogen wurden, siehe Gliederungspunkt F. I. 4. d) bb) (4) (a) auf S. 555.

schnellen und effektiven Zugriff der Finanzbehörden erbringt. Insofern können die aus der Aufhebung der Standortmitteilung in § 146 Abs. 2a AO in den nächsten Jahren auflaufenden Erkenntnisse genutzt werden.⁴²⁷

Für die Frage nach der zukünftigen Entwicklung der Unionsrechtskonformität bleiben also die weiteren Entwicklungen abzuwarten. Für den Moment ist dem Steuergesetzgeber jedenfalls eine unionsrechtskonforme Normierung und Ausdifferenzierung des Gesamtregelungskonzepts in § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO gelungen.

⁴²⁷ Zu dieser Erwägung im Zusammenhang mit dem Wegfall der Standortmitteilungspflicht im Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a AO soeben schon Gliederungspunkt F. II. 2. c) auf S. 579.

G. Fazit und Zukunftsperspektive

Da schon im Rahmen der einzelnen Kapitel und Abschnitte die Schlussfolgerungen, Compliance-Maßnahmen und rechtspolitischen Erwägungen detailliert herausgearbeitet wurden, sollen die in den Einzelabschnitten entwickelten Thesen hier nicht alle einzeln dargestellt werden. Schließlich würde eine kleinteilige Wiederholung kaum einen Mehrwert gegenüber der Anfügung eines Stichwortverzeichnisses bieten. Stattdessen sollen zum Abschluss dieser Arbeit noch einmal die großen Linien aufgegriffen werden.

Von den Jägern der Steinzeit, die die Ergebnisse ihrer Beutezüge mit Fingerzeichen auf Höhlenwänden markierten, über die Sumerer, die Schriftzeichen und Schreibunterlagen entwickelten, bis hin zu einer Buchführung unter Einsatz von autonomen Systemen mit Künstlicher Intelligenz, deren Funktionsspektrum ortsunabhängig über Cloud-Systeme zur Verfügung steht, ist es ein langer, sogar über viele Jahrtausende reichender Weg. Vor diesem Hintergrund könnte man auf den Gedanken kommen, sich beruhigt zurückzulehnen und der kommenden Entwicklungen zu harren. Allerdings verlaufen technische Entwicklungen nicht linear, sondern exponentiell. Deshalb wird der Digitalisierungsgrad auch in der steuerrechtlichen Buchführung schon in den nächsten Jahren weiter erheblich zunehmen und neue Entwicklungen sowie neue Anwendungsszenarien für bestehende Technologien hervorbringen.

Für den Steuerstaat ist dies zunächst nichts Schlechtes. Schließlich ermöglichen digitale Aufzeichnungssysteme eine niederschwelligere Erfassung von steuerrelevanten Vorgängen und können damit sogar Grundlage für neue Steuerarten, wie beispielsweise eine Digitalsteuer, sein. Gleichzeitig bleiben durch den Einsatz moderner Technologien sehr komplex ausgestaltete Anforderungen, etwa in steuerrechtlichen Tatbeständen, administrierbar und erlauben für das Besteuerungsverfahren als Massenverfahren sogar eine einzelfallgerechtere Erfassung. Dies kann letztendlich den verfassungsrechtlichen Zielen einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung dienen. Auf der anderen Seite kommen mit den Möglichkeiten neuer Technologien zugleich neue Problemlagen auf. Aus der Perspektive des Steuerstaates, der zur Gewährleistung einer gleich- und gesetzmäßigen Besteuerung auf Verifikationsmöglichkeiten angewiesen ist, stellt insbesondere die Internationalisierung der steuerrechtlichen Buchführung eine Herausforderung dar. So wird es im Zuge der Digitalisierung auf technischer Ebene denkbar einfach, bestimmte Prozessschritte der Buchführung in anderen Ländern abwickeln zu lassen. Problematisch ist dies deshalb, weil damit zumindest ein unmittelbar-physischer Zugriff des an seine territorialen Grenzen gebundenen Nationalstaates auf die entspre-

chenden Unterlagen grundsätzlich ausscheidet. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Problematik erkannt und in § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO ein Regelungskonzept geschaffen, das die unterschiedlichen Aspekte in Einklang bringen soll.

Was den Digitalisierungsaspekt anbelangt, so wurde aufgezeigt, dass der Steuergesetzgeber trotz weitgehender Reformen in der Abgabenordnung, etwa durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, für die Buchführung im Steuerrecht noch immer vom Grundkonzept einer Papierbuchführung ausgeht. Dennoch sind die Normen zur steuerrechtlichen Buchführung grundsätzlich digitalisierungsfreundlich ausgestaltet. Auf diese Weise lässt sich nicht nur der bei vielen Steuerpflichtigen längst eingetretene Wandel hin zu digitalen Buchführungssystemen rechtskonform gestalten. Darüber hinaus stehen die gesetzlichen Bestimmungen auch dem Einsatz von autonomen Systemen mit Künstlicher Intelligenz grundsätzlich nicht entgegen. Beim Einsatz solcher Systeme ist momentan in erster Linie der Steuerpflichtige selbst gefordert, um einen rechtskonformen Einsatz zu gewährleisten. Insofern kommt der Implementierung von organisatorisch-technischen Vorkehrungen und abwehrenden Maßnahmen zur Risikominimierung im Rahmen eines Tax Compliance-Management-Systems eine besondere Bedeutung zu. Für die Frage der konkreten Ausgestaltung eines solchen Systems kommt es in der Praxis auf eine Vielzahl individueller Faktoren an, die den Umfang der zu treffenden Maßnahmen bestimmen. Als Faustformel lässt sich festhalten, dass ein höherer Grad an Digitalisierung dementsprechend weitergehende Sicherungsmaßnahmen erfordert. Gerade bei sehr weitgehenden technischen Lösungen wie etwa bei Systemen mit einer starken Künstlichen Intelligenz dürfte der einzelne Steuerpflichtige bei der Überwachung schnell an seine Grenzen gelangen. Daher sollten in den nächsten Jahren auch die Entwickler und Anbieter solcher Systeme zunehmend in den Blick der Debatte geraten. Insofern könnte es für den Gesetzgeber ratsam sein, sich näher mit diesem Thema zu beschäftigen und etwa die in dieser Arbeit entwickelten Vorschläge für ein Zertifizierungsverfahren schon auf der Herstellerbeziehungsebene zu überdenken.

Für den Internationalisierungsaspekt der Buchführung im Steuerrecht nimmt die im Fokus dieser Arbeit stehende Regelung des § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO eine zentrale Bedeutung ein. So strebte der Gesetzgeber schon mit der erstmaligen Normierung des § 146 Abs. 2a AO a.F. im Jahre 2008 eine Liberalisierung der als deutlich zu starr empfundenen Regelung des § 146 Abs. 2 AO an. Damit sollte dem Interesse der Wirtschaft nach Zulassung einer Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung in das Ausland genügt werden. Zugleich stand die Einführung der Vorschrift unter dem Eindruck einer zumindest bei großen Unternehmen oft längst gelebten Praxis einer Verlagerung von Buchführungsaufgaben auf Konzernzentralen oder zentralisierte Buchführungsstellen im Ausland. Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wurde ausführlich hergeleitet, dass die für die Zulässigkeit einer Verlagerung entscheidenden Tatbestandsmerkmale der elektronischen Bücher und der sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen nicht eng auszulegen sind. Damit wird es entgegen einer weit überwiegenden Literaturansicht möglich, auch pro-

zessakzessorische Papierunterlagen unter den Anwendungsbereich des § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO zu fassen und dadurch länderübergreifende Verlagerungen grundsätzlich aller Prozessschritte der Buchführung zu ermöglichen. Gleichzeitig lässt sich durch die Einhaltung der herausgearbeiteten Vorgaben dem ebenfalls vom Gesetzgeber angestrebten Ziel einer Zugriffs- und Kontrollmöglichkeit für die nationalen Steuerbehörden hinreichend Rechnung tragen. Insofern gewinnt eine kluge Prozesskettenstrukturierung und die Implementierung geeigneter Sicherungsmaßnahmen in ein Tax Compliance-Management-System ebenso wie beim Digitalisierungsaspekt eine entscheidende Bedeutung für die rechtskonforme Ausgestaltung von Internationalisierungsstrategien durch den Steuerpflichtigen.

Hinsichtlich der für eine Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung oder von Teilen dieser in das Ausland zu erfüllenden Tatbestandsvoraussetzungen nach § 146 Abs. 2a S. 2, Abs. 2b S. 2 AO hat der deutsche Steuergesetzgeber für Verlagerungen in andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf Grund unionsrechtlicher Vorgaben die Anforderungen in § 146 Abs. 2a AO mit dem Jahressteuergesetz 2020 zum 29. 12. 2020 erheblich abgesenkt. Weil weiterhin unabhängig vom Zielort der Verlagerung eine Datenzugriffsmöglichkeit zu gewährleisten ist, bleibt es die vorrangige Aufgabe des Steuerpflichtigen, dem Datenzugriff unterliegende, steuerlich relevante Datenbestände zu identifizieren und schon vor einer Verlagerung organisatorische Vorkehrungen zur permanenten Erfüllung dieser Voraussetzung zu schaffen. Dabei sind neben den steuerrechtlichen Vorgaben insbesondere auch datenschutzrechtliche Anforderungen zu beachten, sodass eine Trennung der Datenbestände, die Einrichtung von Zugriffsbeschränkungen oder ein digitales Schwärzen in Erwägung zu ziehen sind. Auf praktisch-organisatorischer Ebene sollten die mit Besteuerungsfragen befassten Abteilungen schon im Vorfeld einer Verlagerung eng mit der IT-Abteilung des Steuerpflichtigen kooperieren und ein gemeinsames Konzept abstimmen. Für Verlagerungen in Drittländer sind darüber hinaus weitere Voraussetzungen, wie etwa die Standortmitteilung, die Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung und die Stellung eines Antrags, zu erfüllen. Die Verpflichtung zur Mitteilung des Standorts des Datenverarbeitungssystems steht dabei insbesondere vor dem Hintergrund der dargestellten technologischen Entwicklungen hin zum weit verbreiteten Einsatz von Cloud-Systemen in der Kritik. Die Untersuchung hat jedoch ergeben, dass die Vorschrift bei ihrer erstmaligen Normierung zwar nicht auf das Cloud-Computing ausgerichtet war, dass der Einsatz von Cloud-Systemen bei der Verlagerung der steuerrechtlichen Buchführung in das Ausland dennoch zulässig ist und sich bei methodischer Auslegung praktikable Lösungen für die Erfüllung der Mitteilungs- und Anzeigepflichten finden lassen. Dabei ist insbesondere bei der häufig stattfindenden Auslagerung auf Drittanbieter die Vertragsgestaltung mit dem Cloud-Anbieter ein zentraler Ansatzpunkt, um die Einhaltung der gesetzlichen Voraussetzungen abzusichern. Wie in der Arbeit aufgezeigt, lassen sich für vorhersehbare künftige Entwicklungen, wie etwa Multi-Cloud-Systeme, welche Künstliche Intelligenz zur dynamischen Kapazitätssteuerung einsetzen, unter Zuerundelegung der hier entwickelten Maßstäbe gleichfalls sachgerechte Ergebnisse

finden, sodass die Norm des § 146 Abs. 2b AO als in diese Richtung zukunftsfest bezeichnet werden kann. Für das bis heute sehr umstrittene Tatbestandsmerkmal der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung konnten durch eine wissenschaftlich-methodische Auslegung ebenso praxistaugliche Konturen hergeleitet werden, um Rechtssicherheit für den Umgang mit diesem unbestimmten Rechtsbegriff zu schaffen. Für den Steuerpflichtigen ist dabei von entscheidender Bedeutung, dass es sich bei dem Tatbestandsmerkmal zwar nicht um einen weit auszulegenden Aufvatbestand handelt, dass ihm aber eine Ergänzungsfunktion im Hinblick auf die Implementierung und Einhaltung von Compliance-Maßnahmen zukommt. Insofern bietet dieses Tatbestandsmerkmal dem Steuerpflichtigen schon im Rahmen der Antragstellung die Möglichkeit, der zuständigen Finanzbehörde die getroffenen beziehungsweise noch zu treffenden Sicherungsmaßnahmen darzulegen und damit positiven Einfluss auf die Bewilligungsentscheidung zu nehmen.

Für die Perspektive der Finanzverwaltung hat die Untersuchung gezeigt, dass der Steuergesetzgeber den Behörden geeignete Handlungsoptionen an die Hand gegeben hat, um eine Überprüfung der steuerrechtlichen Buchführung auch nach einer Verlagerung in das Ausland zu ermöglichen und auf Verstöße gegen die gesetzlichen Vorgaben effektiv reagieren zu können. Rechtliche Probleme bei der Ausübung eines Zugriffs auf im Ausland belegene Datenbestände bereitet in diesem Zusammenhang vor allem der völkerrechtliche Grundsatz der Gebietshoheit, der sowohl den deutschen Steuergesetzgeber als auch die Finanzbehörden bindet. Dieser Grundsatz gilt nicht nur für physische Grenzübertritte zu hoheitlichen Zwecken, sondern greift auch bei einem Zugriff auf im Ausland belegene Datenbestände im digitalen Raum ein. Dementsprechend kommt es vorbehaltlich einer Einwilligung des betroffenen Staates, auf dessen Hoheitsgebiet die vom Zugriff der deutschen Finanzbehörden betroffenen Datenbestände belegen sind, maßgeblich auf die Art und Ausführung des Datenzugriffs an. Eine solche Einwilligung lässt sich für digitale Zugriffe auf steuerrechtlich relevante Aufzeichnungen, die in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union gespeichert werden, aus den aufgezeigten sekundärrechtlichen Normen ableiten. Für den Zugriff auf in Drittstaaten belegene Datenbestände können die Finanzbehörden aus den dargestellten Gründen grundsätzlich nicht auf alle Arten des Datenzugriffs im Rahmen ihrer Auswahlermessensbetätigung zurückgreifen. Dennoch bleibt die durch Art. 3 Abs. 1 GG gebotene Gleichheit im Ermittlungsergebnis davon unberührt, weil trotz der unterschiedlichen Zugriffsarten ein dem inhaltlichen Umfang nach uneingeschränkter Zugriff möglich bleibt.

Eine in Teilen der Literatur immer wieder aufgeworfene Problematik ist die Frage nach der Vereinbarkeit der hier in den Fokus genommenen Regelung mit dem Unionsrecht. So wurde schon lange eine Unvereinbarkeit des § 146 Abs. 2 AO mit dem primären Unionsrecht, konkret mit der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit, gerügt. Mit der Einführung des § 146 Abs. 2a AO a. F. verebte diese Kritik nur teilweise. Vielmehr kam der Vorwurf einer (bevorstehenden) Unvereinbarkeit mit dem sekundären Unionsrecht hinzu. Letzterer Kritikpunkt hat den Steuergesetzgeber veranlasst, mit Wirkung zum 29.12.2020 das Regelungskonzept neu

aufzustellen und die Regelung des § 146 Abs. 2a AO a.F. in § 146 Abs. 2a AO und § 146 Abs. 2b AO auszudifferenzieren. Nach den Ergebnissen der in dieser Arbeit angestellten Prüfung ist es dem deutschen Gesetzgeber damit vorerst gelungen, ein unionsrechtskonformes Regelungskonzept zu schaffen, weil die weiterhin bestehenden Beeinträchtigungen der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit nach der Reform durch das Jahressteuergesetz 2020 nur noch als gering einzustufen sind und deshalb durch das Ziel einer wirksamen Steuerkontrolle gerechtfertigt werden können.

Was die Zukunft der Internationalisierung und Digitalisierung der Buchführung im deutschen Steuerrecht anbelangt, so wird es in den kommenden Jahren eine zunehmend wichtigere Aufgabe sowohl der Wissenschaft als auch des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung werden, aufkommende Entwicklungen genau zu beobachten und sich mit daraus resultierenden Problemlagen, aber auch Möglichkeiten, zu befassen. Für die vorliegende Untersuchung bleibt festzuhalten, dass das Regelungskonzept in § 146 Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b AO aus technischer Perspektive mit den sich bereits abzeichnenden Entwicklungen in Einklang zu bringen ist. Ein weitergehender Reformdruck dürfte in den nächsten Jahren aber durch die dargestellten Entwicklungen von der Unionsebene ausgehen. Letztendlich bleibt es zwar der deutsche Steuergesetzgeber, der das schon in der Einleitung aufgezeigte Spannungsfeld zwischen den (auch durch neue Technologien ausgelösten) Liberalisierungsbedürfnissen der Wirtschaft einerseits und den Sicherungsbedürfnissen des Staates an einem rechtmäßigen und gleichmäßigen Steuervollzug andererseits auszutarieren hat. Jedoch dürfte der Weg, jedenfalls im Anwendungsbereich des von unionsrechtlichen Vorgaben betroffenen § 146 Abs. 2, Abs. 2a AO, hin zu weiteren Liberalisierungen vorgezeichnet sein. Vor diesem Hintergrund bietet der im sechsten Kapitel dieser Arbeit entwickelte Reformvorschlag eine gute Ausgangsposition für weitere Überlegungen. Längerfristig betrachtet, wird es bei der Internationalisierung und Digitalisierung der Buchführung im Steuerrecht um teilweise schwer vorhersehbare Entwicklungen gehen. Dennoch sollte mit Reformervägungen nicht zu lange abgewartet werden. Denn zukünftige Entwicklungen lassen sich dort am besten vorhersehen, wo man sie schon heute proaktiv begleitet und gestaltet.

Literaturverzeichnis

- Abts, Dietmar/Mülder, Wilhelm*: Grundkurs Wirtschaftsinformatik, Eine kompakte und praxisorientierte Einführung, 9. Aufl., Wiesbaden 2017 (zit. als *Abts/Mülder*, Grundkurs Wirtschaftsinformatik).
- Aichberger, Thomas/Schwartz, Tobias*: Tax Compliance – Der Vorstand im Fokus? (Teil 1), Deutsches Steuerrecht 2015, Seite 1691–1698 (zit. als *Aichberger/Schwartz*, DStR 2015).
- Alber, Matthias/Arendt, Hendrik/Faber, Stephan/Fey, Achim/Golombek, André et al.*: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 52, München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Alber/Arendt/Faber/Fey/Golombek/et al.*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon).
- Alpaydin, Ethem*: Maschinelles Lernen, 2. Aufl., Berlin/Boston 2019 (zit. als *Alpaydin*, Maschinelles Lernen).
- Apitz, Wilfried*: Digitale Buchführung und Datenzugriff der Finanzverwaltung ab 1.1.2002, Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, Seite 33–46 (zit. als *Apitz*, StBp 2002).
- Apitz, Wilfried*: Digitaler Datenzugriff – Praxisbeispiel, Die steuerliche Betriebsprüfung 2007, Seite 152–155 (zit. als *Apitz*, StBp 2007).
- Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung*: Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht, Aufbewahrungsformen, -formate und -orte – Dokumente, Dateien und Daten, Dokumentation, GoBD, 9. Aufl., Berlin 2016 (zit. als *Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung*, Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht).
- Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung*: Studie zu Aufbewahrungspflichten für digitale Unterlagen, Überprüfung der Anforderungen an kleine und mittlere Unternehmen (KMU) betreffend die Aufbewahrungspflichten für digitale Unterlagen nach Handels- und Steuerrecht, Eschborn 2005 (zit. als *Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung*, Studie zu Aufbewahrungspflichten für digitale Unterlagen).
- Armbruster, Alexander*: Künstliche Intelligenz für jedermann, Wie wir von schlaun Computern profitieren, Frankfurt am Main 2018 (zit. als *Armbruster*, Künstliche Intelligenz für jedermann).
- Auer-Reinsdorff, Astrid/Conrad, Isabell* (Hrsg.): Handbuch IT- und Datenschutzrecht, 3. Aufl., München 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Auer-Reinsdorff/Conrad*, Handbuch IT- und Datenschutzrecht).
- Ax, Rolf/Große, Thomas/Melchior, Jürgen/Lotz, Anja/Ziegler, Christian*: Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 21. Aufl., Stuttgart 2017 (zit. als *Ax et al.*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung).
- Bahlburg, Volker*: Wenn der Betriebsprüfer dreimal schätzt!, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen 2015, Seite 851–856 (zit. als *Bahlburg*, StuB 2015).

- Baldauf*, Sina: Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Kritische Betrachtung des Regierungsentwurfs, Deutsches Steuerrecht 2016, Seite 833–839 (zit. als *Baldauf*, DStR 2016).
- Balzert*, Helmut/*Ackermann*, David (Hrsg.): Einführung in die Software-Ergonomie, Mensch, Computer, Kommunikation – Grundwissen, Berlin, New York 1988 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Balzert/Ackermann, Einführung in die Software-Ergonomie).
- Baum*, Michael: Änderungen der Abgabenordnung durch das JStG 2010, Erleichterung der Verlagerung der Buchführung ins Ausland, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2011, Seite 362–365 (zit. als *Baum*, NWB 2011).
- Baum*, Michael: Änderungen der Abgabenordnung im Jahr 2008, Wesentliche Änderungen im Überblick, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2009, Seite 619–631 (zit. als *Baum*, NWB 2009).
- Baum*, Michael/*Sonnenschein*, Anne: Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Teil 1: Untersuchungsgrundsatz, Risikomanagement, Steuererklärungen und „vollautomatische“ Bescheide, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2016, Seite 2636–2645 (zit. als *Baum/Sonnenschein*, NWB 2016).
- Baum*, Michael/*Sonnenschein*, Anne: Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Teil 3: Neuerungen bei der elektronischen Kommunikation im Besteuerungsverfahren, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2016, Seite 2778–2785 (zit. als *Baum/Sonnenschein*, NWB 2016).
- Baumbach*, Adolf (Begr.)/*Hopt*, Klaus J./*Kumpan*, Christoph/*Leyens*, Patrick C. u. a. (Hrsg.): Handelsgesetzbuch, mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Kapitalmarktrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), 40. Aufl., München 2021 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Baumbach/Hopt, HGB-Kommentar).
- Becker*, Arno: Außenprüfung digital – Prüfungsmethoden im Fokus, Deutsches Steuerrecht 2016, Seite 1386–1390 (zit. als *Becker*, DStR 2016).
- Becker*, Arno/*Danielmeyer*, Gregor/*Neubert*, Thomas/*Unger*, Veit: „Digitale Offensive“ der Finanzverwaltung: Die Schnittstellen-Verprobung (SSV), Deutsches Steuerrecht 2016, Seite 2983–2989 (zit. als *Becker et al.*, DStR 2016).
- Becker*, Enno (Begr.)/*Koch*, Karl/*Riewald*, Alfred (Hrsg.): Reichsabgabenordnung – Kommentar, Berlin, Bonn, München 1965 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Becker/Koch/Riewald, Reichsabgabenordnung – Kommentar).
- Beermann*, Albert (Begr.)/*Gosch*, Dietmar/*Hoyer*, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Mit Nebengesetzen, EuGH-Verfahrensrecht; Kommentar, 157. Aktualisierung, Bonn, Berlin 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung).
- Bellinger*, Bernhard: Zum Umfang des Datenzugriffsrechts gemäß § 147 Abs. 6 AO in Daten der Warenwirtschaftssysteme des Einzelhandels, Die steuerliche Betriebsprüfung 2011, Seite 272–278 (zit. als *Bellinger*, StBp 2011).
- Bengel*, Günther: Grundkurs Verteilte Systeme, Grundlagen und Praxis des Client-Server und Distributed Computing, 4. Aufl., Wiesbaden 2014 (zit. als *Bengel*, Grundkurs Verteilte Systeme).

- Bergmoser, Ulrich/Theusinger, Ingo/Gushorst, Klaus-Peter*: Corporate Compliance – Grundlagen und Umsetzung, BB-Special Nr. 5/2008 (zit. als *Bergmoser/Theusinger/Gushorst*, BB-Special Nr. 5/2008).
- Bernütz, Stefan/Küppers, Christoph*: Bilanzierungspflicht der deutschen Betriebsstätte einer britischen Limited Liability Partnership?, Internationales Steuerrecht 2011, Seite 587–590 (zit. als *Bernütz/Küppers*, IStR 2011).
- Bertele, Joachim*: Souveränität und Verfahrensrecht, Eine Untersuchung der aus dem Völkerrecht ableitbaren Grenzen staatlicher extraterritorialer Jurisdiktion im Verfahrensrecht, zugl.: Freiburg (Breisgau), Univ., Diss., 1997–1998, Tübingen 1998 (zit. als *Bertele*, Souveränität und Verfahrensrecht).
- Bethke, Inga*: Technische und rechtliche Besonderheiten der E-Mail-Kommunikation mit Mandant und FA, Deutsches Steuerrecht 2019, Seite 1228–1231 (zit. als *Bethke*, DStR 2019).
- Beuther, Alexander/Fettke, Peter/Just, Vanessa/Riedl, Andreas*: KI-Einsatz für Effizienzgewinne bei Benchmarkstudien im Bereich Transfer Pricing, Mittels Web Crawling und Natural Language Understanding, beck.digitax 2020, Seite 316–323 (zit. als *Beuther et al.*, beck.digitax 2020).
- Beyer, Dirk*: Sicherstellung und Beschlagnahme von Daten auf einem ausländischen Server, Werden deutsche Ermittlungsbehörden durch ausländische Souveränitätsrechte und Verwertungsverbote beschränkt?, Der AO-Steuer-Berater 2013, Seite 29–32 (zit. als *Beyer*, AO-StB 2013).
- Beyhs, Oliver/Poymanov, Artem*: Digitalisierung im Accounting und Reporting, Überblick und Systematisierung aktueller praktischer Entwicklungen, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung 2019, Seite 19–28 (zit. als *Beyhs/Poymanov*, IRZ 2019).
- Bichler, Maria*: Betriebsprüfungen „senza frontiere“, Das italienisch-bayerische Projekt als Erfolgsmodell der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit, Internationale Steuer-Rundschau 2019, Seite 224–229 (zit. als *Bichler*, ISR 2019).
- Bieber, Roland/Epiney, Astrid/Haag, Marcel/Kotzur, Markus*: Die Europäische Union, Europarecht und Politik, 14. Aufl., Baden-Baden 2021 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, Die Europäische Union).
- Bierekoven, Christiane*: Die neue Orientierungshilfe Cloud Computing Version 2.0, Der IT-Rechts-Berater 2015, Seite 169–172 (zit. als *Bierekoven*, ITRB 2015).
- Birk, Dieter*: Das sog. „Europäische Steuerrecht“, Finanz-Rundschau 2005, Seite 121–127 (zit. als *Birk*, FR 2005).
- Birk, Dieter/Desens, Marc/Tappe, Henning*: Steuerrecht, 23. Aufl., Heidelberg 2020 (zit. als *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht).
- Birkemeyer, Ellen/Koch, Sebastian*: Die Steuerfunktion im Wandel, Die Unternehmensbesteuerung 2016, Seite 90–95 (zit. als *Birkemeyer/Koch*, Ubg 2016).
- Bleich, Holger*: Die Infrastruktur des Internet, Magazin für Computertechnik 2005, Seite 88–93 (zit. als *Bleich*, c't 2005).

- Bleschick, Sascha*: Der kalkulierte Beanstandungsanlass: Kein Nachweis von Mehrergebnissen durch die Summarische Risikoprüfung, Darstellung der Summarischen Risikoprüfung, Deutsches Steuerrecht 2017, Seite 353–359 (zit. als *Bleschick*, DStR 2017).
- Bleschick, Sascha*: Überprüfung elektronischer Daten im Besteuerungsverfahren durch den Außenprüfer, Aktuelle Rechtsentwicklungen, Grenzen und Rechtsschutzmöglichkeiten (Teil II), Deutsches Steuerrecht 2018, Seite 1105–1110 (zit. als *Bleschick*, DStR 2018).
- Blümich, Walter (Begr.)/Heuermann, Bernd/Brandis, Peter (Hrsg.)*: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, 153. Ergänzungslieferung, München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG-Kommentar).
- Borges, Georg*: Rechtliche Rahmenbedingungen für autonome Systeme, Neue Juristische Wochenschrift 2018, Seite 977–982 (zit. als *Borges*, NJW 2018).
- Borges, Georg/Meents, Jan Geert (Hrsg.)*: Cloud Computing, Rechtshandbuch, München 2016 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Borges/Meents, Cloud Computing Rechtshandbuch).
- Borries, Reimer von*: Zur Interpretation der Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot und zu den Auswirkungen des Territorialitätsprinzips bei der Besteuerung von Zweigniederlassungen, Anmerkung zu dem Urt. des EuGH vom 15. 5. 1997 Rs. C-250/95, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 1997, Seite 446–448 (zit. als *Borries*, EuZW 1997).
- Böse, Matthias/Rockenbach, Florian*: Cloud Computing, Vertragliche und datenschutzrechtliche Besonderheiten in der Praxis, Monatsschrift für Deutsches Recht 2018, Seite 70–74 (zit. als *Bösel/Rockenbach*, MDR 2018).
- Bracht, Uwe/Geckler, Dieter/Wenzel, Sigrid*: Digitale Fabrik, Methoden und Praxisbeispiele, Basis für Industrie 4.0, 2. Aufl., Berlin 2018 (zit. als *Bracht/Geckler/Wenzel*, Digitale Fabrik).
- Braegelmann, Tom/Behnes, Raimund*: Neue GoBD schon veraltet wegen LegalTech und KI?, Die GoBD vor dem Hintergrund der zunehmenden Digitalisierung von Unternehmensprozessen, beck.digitax 2020, Seite 162–170 (zit. als *Braegelmann/Behnes*, beck.digitax 2020).
- Brand, Thorsten/Groß, Stefan/Geis, Ivo/Lindgens, Bernhard/Zöller, Bernhard*: Steuersicher archivieren, Elektronische Aufbewahrung im Umfeld steuerlicher Anforderungen, 2. Aufl., Wiesbaden 2013 (zit. als *Brand et al.*, Steuersicher archivieren).
- Brandt, Jürgen*: 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015, 2016, 2017, Wandel und Konsolidierung im Steuerrecht, Staatsfinanzierung und Entwicklung des Steuerrechts, Steuergerechtigkeit und Steuervollzug, Deutscher Finanzgerichtstag, Stuttgart u. a. 2017.
- Braun, Michael*: Die Durchsicht elektronischer Speichermedien: Zugriff auf Speichermedien andernorts zulässig, Praxis Steuerstrafrecht 2012, Seite 86–91 (zit. als *Braun*, PStR 2012).
- Braun, Michael*: Elektronische Buchführung im Ausland, Die Steuer-Warte 2011, Seite 103–104 (zit. als *Braun*, StW 2011).
- Braun, Michel/Peters, Holger M.*: Zur Fortentwicklung des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 AO, Reaktion auf Wargowske/Werner beck.digitax 2020, 66 und 2020, 133, beck.digitax 2020, Seite 139–147 (zit. als *Braun/Peters*, beck.digitax 2020).
- Braun, Michel/Uterhark, Jan/Köppe, Jenny*: Datenbankanalysen bei Verrechnungspreisen – Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Bereitstellung eines uneingeschränkten Zugriffs für

- die Finanzverwaltung?, Internationales Steuerrecht 2018, Seite 451–457 (zit. als *Braun/Uterharkl/Köppe*, IStR 2018).
- Brause*, Rüdiger: Kompendium der Informationstechnologie, Hardware, Software, Client-Server-Systeme, Netzwerke, Datenbanken, Berlin 2005 (zit. als *Brause*, Kompendium der Informationstechnologie).
- Bräutigam*, Peter (Begr.): IT-Outsourcing und Cloud-Computing, Eine Darstellung aus rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und vertraglicher Sicht, 4. Aufl., Berlin 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Bräutigam, IT-Outsourcing und Cloud-Computing).
- Brete*, Raik: Das Märchen von der Verfahrensdokumentation, Deutsches Steuerrecht 2019, Seite 258–260 (zit. als *Brete*, DStR 2019).
- Brousseau*, Eric/*Curien*, Nicolas (Hrsg.): Internet and digital economics, Cambridge 2007 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Brousseau/Curien, Internet and Digital Economics).
- Brun*s, Jan-Willem/*Hopp*, Susanne: Aktuelle Rechtsentwicklungen beim Verzögerungsgeld gemäß § 146 Abs. 2b AO, Deutsches Steuerrecht 2012, Seite 1485–1490 (zit. als *Brun/Hopp*, DStR 2012).
- Bruschke*, Gerhard: Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, Deutsche Steuer-Zeitung 2007, Seite 267–273 (zit. als *Bruschke*, DStZ 2007).
- Buba*, Alexandra: Buchhaltung in Polen? Wann eine Auslagerung ins Ausland lohnt, Betriebswirtschaft im Blickpunkt 2017, Seite 149–152 (zit. als *Buba*, BBP 2017).
- Buciek*, Klaus D.: Bindende Erklärungen der Finanzverwaltung, Deutsche Steuer-Zeitung 1999, Seite 389–400 (zit. als *Buciek*, DStZ 1999).
- Budde*, Wolfgang/*Clemm*, Hermann/*Pankow*, Max/*Sarx*, Manfred (Begr.)/*Grottel*, Bernd/*Schmidt*, Stefan/*Schubert*, Wolfgang J. u. a. (Hrsg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz: §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 12. Aufl., München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Grottel/Schmidt/Schubert/Störk, Beck'scher Bilanz-Kommentar).
- Bükle*, Franziska/*Ullmann*, Robert: Die Betriebsstättendefinition des Art. 5 OECD-Musterabkommen: Aktuelle Änderungen bei Bau- und Montage- sowie Dienstleistungsbetriebsstätten, Deutsches Steuerrecht 2013, Seite 944–949 (zit. als *Bükle/Ullmann*, DStR 2013).
- Bunjes*, Johann/*Geist*, Reinhold (Begr.): Umsatzsteuergesetz, 19. Aufl., München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz).
- Burbaum*, Matthias/*Schlüter*, Sabrina: Elektronische Rechnungen und ein Blick in das europäische Ausland, Umsatzsteuer-Rundschau 2017, Seite 222–228 (zit. als *Burbaum/Schlüter*, UR 2017).
- Burchard*, Christoph: Der grenzüberschreitende Zugriff auf Clouddaten im Lichte der Fundamentalprinzipien der internationalen Zusammenarbeit in Strafsachen – Teil 2, Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik 2018, Seite 249–267 (zit. als *Burchard*, ZIS 2018).
- Burchert*, Bernd: Einführung eines Zugriffsrechts der Finanzverwaltung auf DV-gestützte Buchführungssysteme – Teil I, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 2001, Seite 230–236 (zit. als *Burchert*, INF 2001).
- Burr*, Marcel: Die Entwicklung von Legal Robots am Beispiel der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel, Betriebs-Berater 2018, Seite 476–483 (zit. als *Burr*, BB 2018).

- Buse*, Johannes W.: Urkundenvorlagepflicht im Rahmen einer Außenprüfung, *Der AO-Steuerberater* 2012, Seite 373–379 (zit. als *Buse*, AO-StB 2012).
- Calliess*, Christian/*Ruffert*, Matthias (Hrsg.): EUV/AEUV, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, Kommentar, 5. Aufl., München 2016 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV – Kommentar).
- Chemnitz*, Jürgen/*Johnigk*, Frank: Rechtsberatungsgesetz – Kommentar, 11. Aufl., Münster 2003 (zit. als *Chemnitz/Johnigk*, Rechtsberatungsgesetz – Kommentar).
- Cordewener*, Axel: Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, zugl.: Bonn, Univ., Diss., 2001, Köln 2002 (zit. als *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht).
- Costa*, Martin: Verzögerungsgeld in der elektronischen Betriebsprüfung, Neue Sanktionsmöglichkeit der Finanzverwaltung, *Buchführung-Bilanz-Kostenrechnung* 2009, Seite 227–229 (zit. als *Costa*, BBK 2009).
- Dahlhoff*, Jürgen: Produktivität im externen Rechnungswesen, Teil 1: Das Quantitätskriterium, *Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling* 2019, Seite 158–164 (zit. als *Dahlhoff*, BC 2019).
- Dahlke*, Andreas E.: Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, Ökonomische Analyse einer einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage, zugl.: Hohenheim, Univ., Diss., 2011, Lohmar 2011 (zit. als *Dahlke*, Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der Europäischen Union).
- Dahmen*, Lennart: Auslagerungen an Cloud-Dienste, *Zeitschrift für Bank- und Kapitalmarktrecht* 2019, Seite 533–540 (zit. als *Dahmen*, BKR 2019).
- Daskal*, Jennifer: The Un-Territoriality of Data, *The Yale Law Journal* 125 (2015), Seite 326–398, <https://www.yalelawjournal.org/article/the-un-territoriality-of-data> (zit. als *Daskal*, *The Yale Law Journal* 125 2015).
- Dauses*, Manfred A. (Begr.)/*Ludwigs*, Markus (Hrsg.): *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, 50. Ergänzungslieferung, München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Dauses/Ludwigs*, *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*).
- Dautzenberg*, Norbert: Verbotene Beschränkungen durch ungerechtfertigte Benachteiligungen der grenzüberschreitenden Tätigkeit, Anmerkung zu dem Urt. des EuGH vom 15. 5. 1997 Rs. C-250/95, *Finanz-Rundschau* 1997, Seite 570–571 (zit. als *Dautzenberg*, FR 1997).
- Dauven*, Rene: Ausländische Rechtsnormen im Besteuerungsverfahren, *Internationales Steuerrecht* 2014, Seite 196–203 (zit. als *Dauven*, IStR 2014).
- Deckenbrock*, Christian/*Henssler*, Martin (Hrsg.): *Rechtsdienstleistungsgesetz, Rechtsdienstleistungsverordnung und Einführungsgesetz zum RDG*, Kommentar, 4. Aufl., München 2015 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Deckenbrock/Henssler*, *Rechtsdienstleistungsgesetz*).
- Denkhaus*, Wolfgang/*Richter*, Eike/*Bostelmann*, Lars: *EGoVG, OZG: E-Government-Gesetz, Onlinezugangsgesetz, mit E-Government-Gesetzen der Länder und den Bezügen zum Verwaltungsverfahrenrecht*, Kommentar, München 2019 (zit. als *Denkhaus/Richter/Bostelmann*, *EGoVG, OZG: E-Government-Gesetz, Onlinezugangsgesetz*).

- Determann*, Lothar: Kommunikationsfreiheit im Internet, Freiheitsrechte und gesetzliche Beschränkungen, zugl.: Berlin, Freie Univ., Habil.-Schr., 1999, Baden-Baden 1999 (zit. als *Determann*, Kommunikationsfreiheit im Internet).
- Detting*, Heinz-Uwe/*Krüger*, Stefan: Erste Schritte im Recht der Künstlichen Intelligenz, Entwurf der „Ethik-Leitlinien für eine vertrauenswürdige KI“, MultiMedia und Recht 2019, Seite 211–217 (zit. als *Detting/Krüger*, MMR 2019).
- Dieterici*, Carl: Zur Geschichte der Steuer-Reform in Preußen von 1810 bis 1820, Archiv-Studien, Berlin 1875, Nachdruck 2019 (zit. als *Dieterici*, Zur Geschichte der Steuer-Reform in Preußen von 1810 bis 1820).
- Dißbars*, Ulf-Christian: Änderungen der AO durch das Jahressteuergesetz 2010, SteuerConsultant 2011 (zit. als *Dißbars*, StC 2011).
- Dißbars*, Ulf-Christian: Maßnahmen zur Verhinderung von digitalen Kassenmanipulationen, Die wesentlichen Neuregelungen des Referentenentwurfs im Überblick, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2016, Seite 1572–1577 (zit. als *Dißbars*, NWB 2016).
- Dißbars*, Ulf-Christian: Neue Entwicklungen beim Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2012, Seite 796–801 (zit. als *Dißbars*, NWB 2012).
- Ditz*, Xaver: Reichweite des digitalen Datenzugriffs der Finanzverwaltung im nationalen und internationalen Konzern, Deutsches Steuerrecht 2004, Seite 2038–2042 (zit. als *Ditz*, DStR 2004).
- Doerfert*, Carsten: Europarecht, Die Grundlagen der Europäischen Union mit ihren politischen und wirtschaftlichen Bezügen, 5. Aufl., München 2012 (zit. als *Doerfert*, Europarecht).
- Dölker*, Angelika: Maßnahmen zur Schaffung von Steuertransparenz durch Amtshilfe und Informationsaustausch unter Steuerbehörden verschiedener Länder sowie durch nationale Gesetze in Deutschland, Betriebs-Berater 2017, Seite 279–284 (zit. als *Dölker*, BB 2017).
- Dombrowski*, Nadine: Extraterritoriale Strafrechtsanwendung im Internet, zugl.: Potsdam, Univ., Diss., 2011–2012, Berlin, Freiburg i. Br. 2014 (zit. als *Dombrowski*, Extraterritoriale Strafrechtsanwendung im Internet).
- Dörfler*, Oliver/*Rautenstrauch*, Gabriele/*Adrian*, Gerrit: Das Jahressteuergesetz 2009 – Ausgewählte Aspekte der Unternehmensbesteuerung, Betriebs-Berater 2009, Seite 580–587 (zit. als *Dörfler/Rautenstrauch/Adrian*, BB 2009).
- Dorsch*, Eberhard (Begr.)/*Rüsken*, Reinhart (Hrsg.): Zollrecht, Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Kommentar, 195. Ergänzungslieferung, Bonn 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Dorsch, Zollrecht-Kommentar).
- Dreier*, Horst (Hrsg.): Grundgesetz Kommentar, Band II: Artikel 20–82, 3. Aufl., Tübingen 2015 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Dreier, Grundgesetz).
- Dreyer*, Heinrich/*Lamm*, Christian-Peter/*Müller*, Thomas (Hrsg.): Rechtsdienstleistungsgesetz mit Einführungsgesetz und Rechtsdienstleistungsverordnung, Praxiskommentar, Berlin 2009 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Dreyer/Lamm/Müller, RDG – Praxiskommentar).
- Droscha*, Anatol/*Reimer*, Ekkehart: Verlagerung der Buchführung in andere EG-Mitgliedstaaten?, § 146 Abs. 2 Satz 1 AO unter dem Einfluss des Gemeinschaftsrechts, Der Betrieb 2003, Seite 1689–1694 (zit. als *Droscha/Reimer*, DB 2003).

- Drüen*, Klaus-Dieter: Aktuelle Entwicklungen im Steuerverfahrensrecht, *Der Betrieb* 2018, Seite 11–18 (zit. als *Drüen*, DB 2018).
- Drüen*, Klaus-Dieter: Aktuelle steuerrechtliche Beiträge, Referate und Diskussionen der 61. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung, Wiesbaden, vom 10. bis 12. Mai 2010, *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, Herne 2011.
- Drüen*, Klaus-Dieter: Ausländische Buchführungspflichten und innerstaatliche Wirkung, *Internationale Steuer-Rundschau* 2014, Seite 265–273 (zit. als *Drüen*, ISR 2014).
- Drüen*, Klaus-Dieter: Das Verzögerungsgeld als neue und fragwürdige Sanktion im Steuerungsverfahren, *Die Unternehmensbesteuerung* 2009, Seite 549–555 (zit. als *Drüen*, Ubg 2009).
- Drüen*, Klaus-Dieter: Digitalisierung im Steuerrecht, in: Johanna Hey (Hrsg.), *Digitalisierung im Steuerrecht*, 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln, 17. und 18. September 2018, *DStJG*, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bd. 42, Köln 2019 (zit. als *Drüen*, DStJG 2019).
- Drüen*, Klaus-Dieter: Prognosen im Steuerrecht, *Die Aktiengesellschaft* 2006, Seite 707–713 (zit. als *Drüen*, AG 2006).
- Drüen*, Klaus-Dieter: Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung, *Steuer und Wirtschaft* 2003, Seite 205–221 (zit. als *Drüen*, StuW 2003).
- Drüen*, Klaus-Dieter: Verzögerungsgelder im Rahmen der Außenprüfung, in: Klaus-Dieter Drüen (Hrsg.), *Aktuelle steuerrechtliche Beiträge, Referate und Diskussionen der 61. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung*, Wiesbaden, vom 10. bis 12. Mai 2010, *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, Herne 2011 (zit. als *Drüen*, *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 2010/2011).
- Drüen*, Klaus-Dieter/*Liedtke*, Stefan: Die Reform des Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts und seine europäische Flanke, *Finanz-Rundschau* 2008, Seite 1–15 (zit. als *Drüen/Liedtke*, FR 2008).
- Ebenroth*, Carsten Thomas/*Boujong*, Karlheinz/*Joost*, Detlev (Begr.)/*Strohn*, Lutz (Hrsg.): *Handelsgesetzbuch, Kommentar*, Band 1: §§ 1–342e, 4. Aufl., München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch*).
- Eberlein*, Ulrich: Zugriff der Finanzverwaltung auf Daten und Datenverarbeitungssysteme im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung, *Deutsche Steuer-Zeitung* 2002, Seite 249–252 (zit. als *Eberlein*, DStZ 2002).
- Ebersbach*, Anja/*Glaser*, Markus/*Heigl*, Richard: *Social Web*, 3. Aufl., Konstanz, München 2016 (zit. als *Ebersbach/Glaser/Heigl, Social Web*).
- Eckhoff*, Rolf: Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, zugl.: Münster (Westfalen), Univ., *Habil.-Schr.*, 1999, Köln 1999 (zit. als *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*).
- Ehlers*, Dirk (Hrsg.): *Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*, 4. Aufl., Berlin, Boston 2014 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Ehlers, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*).
- Eichhorn*, Michael: Wegweiser des BFH zur Diskussion über die „offene Ladenkasse“ und zur Hinzuschätzungspraxis der Betriebsprüfung, *Deutsches Steuerrecht* 2017, Seite 2470–2474 (zit. als *Eichhorn*, DStR 2017).

- Eidenmüller*, Horst: The Rise of Robots and the Law of Humans, Oxford Legal Studies Research Paper 27 (2017), <https://ssrn.com/abstract=2941001> (zit. als *Eidenmüller*, Oxford Legal Studies Research Paper 27/2017).
- Eisgruber*, Thomas/*Oertel*, Eva: Joint Audit: Zum „Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete“ vom 6.1.2017, Internationale Steuer-Rundschau 2017, Seite 270–276 (zit. als *Eisgruber/Oertel*, ISR 2017).
- Elbert*, Dirk: Die digitale Außenprüfung, Grundlagen und verfassungsrechtliche Vorgaben, zugl.: Heidelberg, Univ., Diss, 2009, Hamburg 2009 (zit. als *Elbert*, Die digitale Außenprüfung).
- Epping*, Volker/*Hillgruber*, Christian (Hrsg.): Grundgesetz, Kommentar, 3. Aufl., München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Epping/Hillgruber*, Grundgesetz).
- Erbs*, Georg (Begr.)/*Amb*s, Friedrich (Hrsg.): Strafrechtliche Nebengesetze, 232. Ergänzungslieferung, München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Erbs/Kohlhaas*, Strafrechtliche Nebengesetze).
- Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*: Digitalisierung hält Einzug in die Steuerabteilung, Zweite Studie zur Digitalisierung der Steuerfunktion, 2017 (zit. als *Ernst & Young*, Digitalisierung hält Einzug in die Steuerabteilung).
- Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*: Wo steht eigentlich der Server?, Die Verlagerung der elektronischen Buchführung gerät ins Visier der Betriebsprüfer, Tax&Law Magazine 3/2013, Seite 29 (zit. als *Ernst & Young*, Tax&Law Magazine 3/2013).
- Eyermann*, Erich/*Fröhler*, Ludwig (Begr.): Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 15. Aufl., bearb. von Michael Happ/Michael Hoppe/Ingo Kraft et al., München 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Eyermann*, VwGO – Kommentar).
- Fastenrath*, Ulrich/*Groh*, Thomas: Europarecht, 4. Aufl., Stuttgart 2016 (zit. als *Fastenrath/Groh*, Europarecht).
- Fettke*, Peter: Umsatzsteuer, Zoll und künstliche Intelligenz – Eine Einführung, Mehrwertsteuerrecht 2018, Seite 463–471 (zit. als *Fettke*, MwStR 2018).
- Fischer*, Carola/*Schwab*, Hartmut: Tax Compliance in KMU: Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem (Steuer-IKS), Deutsches Steuerrecht 2018, Seite 2040–2044 (zit. als *Fischer/Schwab*, DStR 2018).
- Fischer*, Hans Georg: Europarecht, 2. Aufl., Köln 2008 (zit. als *Fischer*, Europarecht).
- Fleischer*, Holger/*Goette*, Wulf (Hrsg.): Münchener Kommentar zum GmbHG, Band 2, §§ 35–52 GmbHG, 3. Aufl., München 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: MüKo GmbHG).
- Franzen*, Klaus/*Gast-de Haan*, Brigitte (Begr.): Steuerstrafrecht, Mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, 8. Aufl., bearb. von Wolfgang Joecks/Markus Jäger/Karsten Randt et al., München 2015 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht).
- Frenz*, Walter: Europarecht, 2. Aufl., Berlin, Heidelberg 2016 (zit. als *Frenz*, Europarecht).
- Gabele*, Eduard/*Mayer*, Horst: Buchführung, Einführung in die Buchhaltung und Jahresabschlussstellung, 8. Aufl., München, Wien 2003, Nachdruck 2015 (zit. als *Gabele/Mayer*, Buchführung).

- Gabert*, Isabel: Die neue EU-Amtshilferichtlinie, Informationsaustausch in Steuersachen, NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht – IWB 2011, Seite 250–260 (zit. als *Gabert*, IWB 2011).
- Gebbers*, Harald: Das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b (n.F.) AO in der Außenprüfung – Teil 1, Die steuerliche Betriebsprüfung 2009, Seite 130–136 (zit. als *Gebbers*, StBp 2009).
- Gebbers*, Harald: Das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b (n.F.) AO in der Außenprüfung – Teil 2, Die steuerliche Betriebsprüfung 2009, Seite 162–168 (zit. als *Gebbers*, StBp 2009).
- Gebbers*, Harald: Das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b (n.F.) AO in der Außenprüfung – Teil 3, Die steuerliche Betriebsprüfung 2009, Seite 196–203 (zit. als *Gebbers*, StBp 2009).
- Gegusch*, Dietmar/*Zang*, Nadine: Zweites Gesetz zur Entlastung insb. der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie, Der Betrieb 2017, Seite 1734–1737 (zit. als *Gegusch/Zang*, DB 2017).
- Gehm*, Matthias H.: Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Überblick über praxisrelevante Eckpunkte, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen 2016, Seite 580–585 (zit. als *Gehm*, StuB 2016).
- Geißler*, Oliver: Verzögerungsgeld bei Verletzung von Mitwirkungspflichten, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2009, Seite 4076–4082 (zit. als *Geißler*, NWB 2009).
- Georgius*, Alexander/*Groß*, Stefan: Datenzugriff unter Einsatz von Prüfsoftware, Die Steuerberatung 2006, Seite 157–160 (zit. als *Georgius/Groß*, Stbg 2006).
- Germelmann*, Claas Friedrich: Konkurrenz von Grundfreiheiten und Missbrauch von Gemeinschaftsrecht – Zum Verhältnis von Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit in der neueren Rechtsprechung, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2008, Seite 596–600 (zit. als *Germelmann*, EuZW 2008).
- Gläser*, Sven Christian/*Schöllhorn*, Christian: Die wesentlichen Neuerungen in der AO nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Deutsches Steuerrecht 2016, Seite 1577–1583 (zit. als *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2016).
- Goldshteyn*, Michael: Die Relevanz des Standortes des Datenverarbeitungssystems für die Beschlagnahme, Die steuerliche Betriebsprüfung 2010, Seite 93–97 (zit. als *Goldshteyn*, StBp 2010).
- Goldshteyn*, Michael: Digitalisierung von Papierdokumenten und Einsichtsmöglichkeiten im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau, Die steuerliche Betriebsprüfung 2010, Seite 166–169 (zit. als *Goldshteyn*, StBp 2010).
- Goldshteyn*, Michael/*Thelen*, Stefan: Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung und Haftungsrisiken bei Verstößen gegen die GoBD, Der Betrieb 2015, Seite 1126–1133 (zit. als *Goldshteyn/Thelen*, DB 2015).
- Goldshteyn*, Michael/*Thönnies*, Marco: Das Fernabfrageverbot im Kontext der Buchführungsverlagerung, Betriebs-Berater 2010, Seite 933–937 (zit. als *Goldshteyn/Thönnies*, BB 2010).
- Goldshteyn*, Michael/*Thönnies*, Marco: Datenzugriffsmöglichkeiten der Finanzverwaltung bei Verlagerung der Buchführung ins Ausland, Vereitelung des grenzüberschreitenden Daten-

- zugriffs auf Grund des Fernabfrageverbots durch die GdPdU?, Deutsche Steuer-Zeitung 2010, Seite 416–420 (zit. als *Goldshteyn/Thönnies*, DStZ 2010).
- Gosch*, Dietmar (Begr.): Körperschaftsteuergesetz, 4. Aufl., bearb. von Peter Bauschatz/Guido Förster/Dietmar Gosch et al., München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Gosch, Körperschaftsteuergesetz).
- Gosch*, Dietmar: Über das Treaty Overriding, Bestandsaufnahme – Verfassungsrecht – Europarecht, Internationales Steuerrecht 2008, Seite 413–421 (zit. als *Gosch*, IStR 2008).
- Gräber*, Fritz (Begr.): Finanzgerichtsordnung, mit Nebengesetzen, 9. Aufl., bearb. von Ulrich Herbert/Christian Levedag/Eckart Ratschow et al., München 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Gräber, FGO).
- Grabitz*, Eberhard/*Hilf*, Meinhard (Begr.)/*Nettesheim*, Martin (Hrsg.): Das Recht der Europäischen Union, 71. Ergänzungslieferung, München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Grabitz/*Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union).
- Graf*, Helmut/*Bisler*, Michael: Digitale Betriebsprüfung: Typische Konfliktfelder, Praxis Steuerstrafrecht 2006, Seite 272–275 (zit. als *Graf/Bisler*, PStR 2006).
- Graf*, Olaf: Anforderungen an die Vorlage von Einzelaufzeichnungen, Ende der „Schonzeit“ für Daten aus Vor-Systemen?, Buchführung-Bilanz-Kostenrechnung 2013, Seite 875–882 (zit. als *Graf*, BBK 2013).
- Graham*, James Alexander: Der virtuelle Raum – sein völkerrechtlicher Status, Internet-Zeitschrift für Rechtsinformatik und Informationsrecht, Web-Dok. 35/1999 (zit. als *Graham*, JurPC).
- Groeben*, Hans von der/*Schwarze*, Jürgen/*Hatje*, Armin (Hrsg.): Europäisches Unionsrecht, Vertrag über die Europäische Union – Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union – Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 7. Aufl., Baden-Baden 2015 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht).
- Groß*, Stefan: Mobiles Scannen und Tax Compliance, Betriebs-Berater 2017, Seite 930–933 (zit. als *Groß*, BB 2017).
- Groß*, Stefan/*Georgius*, Alexander: Weitere Intensivierung der digitalen Betriebsprüfung durch den Einsatz von Prüfmakros, Deutsches Steuerrecht 2006, Seite 2067–2071 (zit. als *Groß/Georgius*, DStR 2006).
- Groß*, Stefan/*Kampffmeyer*, Ulrich/*Eller*, Peter: Klärungsbedarf in der praktischen Umsetzung des Rechts auf Datenzugriff im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen, Deutsches Steuerrecht 2005, Seite 1214–1219 (zit. als *Groß/Kampffmeyer/Eller*, DStR 2005).
- Groß*, Stefan/*Kampffmeyer*, Ulrich/*Lamm*, Martin: Ausweitung des Datenzugriffsrechts bei der digitalen Betriebsprüfung – Auf welche Daten darf die Finanzverwaltung zugreifen?, Buchführung-Bilanz-Kostenrechnung 2007, Seite 933–940 (zit. als *Groß/Kampffmeyer/Lamm*, BBK 2007).
- Groß*, Stefan/*Lamm*, Martin: Digitaler Datenzugriff bei steuerlichen Betriebsprüfungen, Zeitschrift für die moderne Führung der Steuerberater-Kanzlei 2006, Seite 310–318 (zit. als *Groß/Lamm*, BBKM 2006).

- Groß, Stefan/Matheis, Philipp/Lindgens, Bernhard*: Rückstellung für Kosten des Datenzugriffs der Finanzverwaltung, *Deutsches Steuerrecht* 2003, Seite 921–927 (zit. als *Groß/Matheis/Lindgens*, DStR 2003).
- Grützner, Thomas/Jakob, Alexander* (Hrsg.): *Compliance von A–Z*, 2. Aufl., München 2015 (zit. als *Grützner/Jakob*, *Compliance von A–Z*).
- Gsell, Beate/Krüger, Wolfgang/Lorenz, Stephan* u. a. (Hrsg.): *Großkommentar zum BGB*, beck-online, Stand: 1.9.2020, München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: BeckOGK).
- Guggenberger, Leonid*: Einsatz künstlicher Intelligenz in der Verwaltung, *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 2019, Seite 844–850 (zit. als *Guggenberger*, NVwZ 2019).
- Gumm, Heinz-Peter/Sommer, Manfred*: *Einführung in die Informatik*, 10. Aufl., München 2012 (zit. als *Gumm/Sommer*, *Einführung in die Informatik*).
- Günther, Karl-Heinz*: Verlagerung der Buchführung ins Ausland, *AO-Steuerberater* 2017, Seite 77–78 (zit. als *Günther*, AO-StB 2017).
- Haase, Florian*: *Internationales und Europäisches Steuerrecht*, 6. Aufl., Heidelberg 2020 (zit. als *Haase*, *Internationales und Europäisches Steuerrecht*).
- Habel, Michael/Müller, Sergej/Bauerfeld, Tim*: Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland, Nähere Betrachtung des Tatbestandsmerkmals der Beeinträchtigung der Besteuerung, *NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht – IWB* 2019, Seite 84–92 (zit. als *Habel/Müller/Bauerfeld*, IWB 2019).
- Haendel, Ralf*: Treaty Override – verfassungsrechtlich zulässig, aber im Einzelfall nicht anwendbar?, *Internationales Steuerrecht* 2017, Seite 436–442 (zit. als *Haendel*, IStR 2017).
- Hafner, Thomas*: Neue GoBD: Kommt jetzt die Finanzverwaltung 4.0?, *Betriebs-Berater* 2020, Seite 363–366 (zit. als *Hafner*, BB 2020).
- Hahn, Hartmut*: Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, Bonn 1999 (zit. als *Hahn*, *Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht*).
- Hailbronner, Kay/Nachbaur, Andreas*: Die Dienstleistungsfreiheit in der Rechtsprechung des EuGH, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* 1992, Seite 105–112 (zit. als *Hailbronner/Nachbaur*, EuZW 1992).
- Hakenberg, Waltraud*: *Europarecht*, 8. Aufl., München 2018 (zit. als *Hakenberg*, *Europarecht*).
- Hamann, Franz/Härtl, Willi/Kurz, Bernhard/Ludwig, Olaf/Schmieder, Peter*: *Elektronische Betriebsprüfung*, *Neue Herausforderungen für Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung*, Berlin 2011 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Hamann/Härtl/Kurz/Ludwig/Schmieder*, *Elektronische Betriebsprüfung*).
- Hammerl, Robert/Körner, Brigitte*: Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, Geänderte Anforderungen für Unternehmen mit Niederlassungen in Italien, *Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2018, Seite 3009–3013 (zit. als *Hammerl/Körner*, NWB 2018).
- Hannig, Tim R.*: Antrag auf Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland gem. § 146 Abs. 2a AO, *Praktische Hinweise zu Aufbau und Formulierung eines Bewilligungsantrags nach § 146 Abs. 2a AO*, *Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2013, Seite 4072–4077 (zit. als *Hannig*, NWB 2013).

- Hannig*, Tim R.: Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland, Fallstricke erkennen und vermeiden, *Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2013, Seite 3604–3611 (zit. als *Hannig*, NWB 2013).
- Hansen*, Hans Robert/*Neumann*, Gustaf: *Arbeitsbuch Wirtschaftsinformatik 1, IT-Lexikon, Aufgaben und Lösungen*, 7. Aufl., Stuttgart 2007 (zit. als *Hansen/Neumann*, *Arbeitsbuch Wirtschaftsinformatik 1*).
- Hansen*, Hans Robert/*Neumann*, Gustaf: *Wirtschaftsinformatik 1, Grundlagen und Anwendungen*, 10. Aufl., Stuttgart 2009 (zit. als *Hansen/Neumann*, *Wirtschaftsinformatik 1*).
- Haratsch*, Andreas/*Koenig*, Christian/*Pechstein*, Matthias: *Europarecht*, 12. Aufl., Tübingen 2020 (zit. als *Haratsch/Koenig/Pechstein*, *Europarecht*).
- Härtl*, Willi: Der Datenzugriff bei Überschussrechnern nach § 4 Abs. 3 EStG im Licht des BFH-Urt.s vom 24.6.2009 (VIII R 80/06), im Besonderen auf gesetzlich nicht vorgeschriebene digitale Aufzeichnungen im Sinne des § 146 Abs. 6 AO, *Die steuerliche Betriebsprüfung* 2009, Seite 337–341 (zit. als *Härtl*, StBp 2009).
- Hartmann*, Alfred (Begr.)/*Birkenfeld*, Wolfram/*Hille*, Jürgen (Hrsg.): *Umsatzsteuergesetz, mit Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, Umsatzsteuer-Anwendungserlass, Verwaltungsanweisungen, Nebengesetzen, Verordnungen sowie den einschlägigen internationalen Verträgen und Abkommen; Kommentar, Lieferung 1/20*, Berlin 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Hartmann/Metzenmacher*, *UStG-Kommentar*).
- Haubner*, Tobias: Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO in der Betriebsprüfung – Anwendbarkeit, Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Rechtsschutzmöglichkeiten, *AO-Steuerberater* 2010, Seite 187–192 (zit. als *Haubner*, *AO-StB* 2010).
- Hauschka*, Christoph E./*Moosmayer*, Klaus/*Lösler*, Thomas (Hrsg.): *Corporate Compliance, Handbuch der Haftungsvermeidung im Unternehmen*, 3. Aufl., München 2016 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Hauschka/Moosmayer/Lösler*, *Corporate Compliance*).
- Haverkamp*, Lars/*Meinert*, Sara: Buchführungspflicht einer Kapitalgesellschaft nach ausländischem Recht bewirkt Buchführungspflicht nach § 140 AO, *Deutsches Steuerrecht kurzgefaßt* 2019, Seite 189 (zit. als *Haverkamp/Meinert*, *DStRK* 2019).
- Hechtner*, Frank: Der Steuertrick mit dem Gold, Ausnutzung des Progressionsvorbehalts im Zusammenhang mit ausländischen Einkünften, *Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2013, Seite 196–203 (zit. als *Hechtner*, NWB 2013).
- Hechtner*, Frank: Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie, Übersichtliche Bürokratieentlastungen verabschiedet, *Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2017, Seite 1724–1731 (zit. als *Hechtner*, NWB 2017).
- Heckmann*, Dirk (Hrsg.): *Juris-PraxisKommentar Internetrecht, Telemediengesetz, E-Commerce, E-Government*, 6. Aufl., Saarbrücken 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Heckmann*, *juris-PK Internetrecht*).
- Heinemann*, Peter: Digitale Buchführung und digitale Betriebsprüfung, in: Johanna Hey (Hrsg.), *Digitalisierung im Steuerrecht*, 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln, 17. und 18. September 2018, *DStJG, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.*, Bd. 42, Köln 2019 (zit. als *Heinemann*, *DStJG* 2019).

- Heintzen*, Markus: Europäisierung des Steuerverfahrensrechts?, *Deutsche Steuer-Zeitung* 2015, Seite 265–270 (zit. als *Heintzen*, DSStZ 2015).
- Hendricks*, Michael: Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, Grundlagen, Systematik und Grenzen der informationellen zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe, zugl.: Münster (Westfalen), Univ., Diss., 2004, Köln 2004 (zit. als *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren).
- Hendricks*, Michael: Joint Audits und Abkommensrecht, in: Wolf Wassermeyer/Wolfgang Schön/Moris Lehner et al. (Hrsg.), *Doppelbesteuerung, Festgabe zum 75. Geburtstag von Franz Wassermeyer, 75 Beiträge zum Recht der DBA*, München 2015 (zit. als *Hendricks*, Joint Audits und Abkommensrecht).
- Henn*, Martin/*Kuballa*, Dirk-Peter: Streitpunkt: Unveränderbarkeit von (elektronischen) Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen, *Der Betrieb* 2016, Seite 2749–2755 (zit. als *Henn/Kuballa*, DB 2016).
- Hennigfeld*, Michael: Zur Anordnung einer Außenprüfung beim Steuerberater und Anordnung der Überlassung eines Datenträgers ohne gesetzlich normierte Rückgabeverpflichtung, *Entscheidungen der Finanzgerichte* 2013, Seite 271–272 (zit. als *Hennigfeld*, EFG 2013).
- Henrichs*, Joachim/*Kleindiek*, Detlef/*Watrin*, Christoph (Hrsg.): *Münchener Kommentar zum Bilanzrecht*, Band 2: Bilanzrecht §§ 238–342e HGB, München 2013 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Henrichs/Kleindiek/Watrin*, *Münchener Kommentar zum Bilanzrecht*).
- Henssler*, Martin/*Prütting*, Hanns (Hrsg.): *Bundesrechtsanwaltsordnung*, mit EuRAG, Berufs- und Fachanwaltsordnung, RAVPV, Rechtsdienstleistungsgesetz, Mediationsgesetz, ZMediatAusbV und Partnerschaftsgesellschaftsgesetz; *Kommentar*, 5. Aufl., München 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Henssler/Prütting*, *Bundesrechtsanwaltsordnung*).
- Hentschel*, Carsten: Freiberufler zwischen Skylla und Charybdis – Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren und berufliche Schweigepflicht, *Neue Juristische Wochenschrift* 2009, Seite 810–814 (zit. als *Hentschel*, NJW 2009).
- Herberger*, Maximilian: „Künstliche Intelligenz“ und Recht, Ein Orientierungsversuch, *Neue Juristische Wochenschrift* 2018, Seite 2825–2829 (zit. als *Herberger*, NJW 2018).
- Herdegen*, Matthias: *Europarecht*, 22. Aufl., München 2020 (zit. als *Herdegen*, *Europarecht*).
- Herdegen*, Matthias: *Völkerrecht*, 19. Aufl., München 2020 (zit. als *Herdegen*, *Völkerrecht*).
- Herminghaus*, Volker/*Scriba*, Albrecht: *Veritas Storage Foundation, High End-Computing für UNIX Design und Implementation von Hochverfügbarkeitslösungen mit VxVM und VCS*, Berlin, Heidelberg 2006 (zit. als *Herminghaus/Scriba*, *Veritas Storage Foundation*).
- Herold*, Christian/*Volkenborn*, Arne: *Die sieben wichtigsten Regeln zu Umsetzung der GoBD in die Praxis, Prüfungsschwerpunkte, Umsetzungsempfehlungen und Stolperfallen*, *Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2017, Seite 922–934 (zit. als *Herold/Volkenborn*, NWB 2017).
- Herrfurth*, Jörg: *Die neuen GoBD zur DV-gestützten Buchführung und zum Datenzugriff*, *NWB Unternehmensteuern und Bilanzen* 2015, Seite 250–256 (zit. als *Herrfurth*, *StuB* 2015).
- Herrmann*, Carl/*Heuer*, Gerhard/*Raupach*, Arndt u. a. (Hrsg.): *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar*, 300. Ergänzungslieferung, Köln 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, *ESTG/KStG Kommentar*).

- Hey, Johanna: Digitalisierung im Steuerrecht, 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln, 17. und 18. September 2018, DStJG, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bd. 42, Köln 2019.
- Hey, Johanna: Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt?, zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der „Europatauglichkeit“ und „Wettbewerbsfähigkeit“ des Steuersystems, *Steuer und Wirtschaft* 2005, Seite 317–326 (zit. als *Hey*, *StuW* 2005).
- Hey, Johanna: Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, *Steuer und Wirtschaft* 2004, Seite 193–211 (zit. als *Hey*, *StuW* 2004).
- Hilber, Marc (Hrsg.): Handbuch Cloud Computing, Köln 2014 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Hilber, Handbuch Cloud Computing).
- Hilber, Marc/Knorr, Gunnar/Müller, Stephan: Serververlagerungen im Konzern, Rechtliche Konsequenzen in export-, steuer-, datenschutz- und lizenzrechtlicher Hinsicht, *Computer und Recht* 2011, Seite 417–424 (zit. als *Hilber/Knorr/Müller*, *CR* 2011).
- Hindersmann, Magnus/Nöcker, Gregor: Tax Compliance, Anforderungen an ein innerbetriebliches Kontrollsystem, Stuttgart 2019 (zit. als *Hindersmann/Nöcker*, *Tax Compliance*).
- Hölters, Wolfgang (Hrsg.): Handbuch Unternehmenskauf, 9. Aufl., Köln 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Hölters, Handbuch Unternehmenskauf).
- Hömig, Dieter/Seifert, Karl-Heinz (Begr.)/Wolff, Heinrich Amadeus (Hrsg.): Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Handkommentar, 12. Aufl., Baden-Baden 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Wolff, Grundgesetz).
- Höreth, Ulrike/Schiegl, Brigitte: Zugriff der Finanzverwaltung auf die EDV-Systeme – Zweifelsfragen, *Betriebs-Berater* 2001, Seite 2509–2513 (zit. als *Höreth/Schiegl*, *BB* 2001).
- Höreth, Ulrike/Stelzer, Brigitte: Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *Deutsche Steuer-Zeitung* 2016, Seite 520–526 (zit. als *Höreth/Stelzer*, *DStZ* 2016).
- Hörster, Ralf: Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes und weiterer Gesetze, *Jahressteuergesetz 2010 – ein Überblick*, *Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2010, Seite 4260–4268 (zit. als *Hörster*, *NWB* 2010).
- Hruschka, Franz: Rechtsgrundlage für die in den GoBD geforderte Verfahrensdokumentation, *Deutsches Steuerrecht* 2019, Seite 260 (zit. als *Hruschka*, *DStR* 2019).
- Huber, Christian: IT-gestützte Maßnahmen zur Erhöhung von Tax Compliance, Hamburg 2019 (zit. als *Huber*, *IT-gestützte Maßnahmen zur Erhöhung von Tax Compliance*).
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.)/Söhn, Hartmut/Heuermann, Bernd/Engelhardt, Hanns u. a. (Hrsg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 259. Aktualisierung, Köln 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO).
- Hülshoff, Markus/Wied, Miriam: Einzelaufzeichnungspflichten bei Bargeschäften, Besonderheiten bei Einnahmeüberschussrechnern, *Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2017, Seite 2094–2100 (zit. als *Hülshoff/Wied*, *NWB* 2017).
- Institut der Wirtschaftsprüfer: Stellungnahme zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns, *Der Betrieb* 1988, Seite 309 (zit. als *Institut der Wirtschaftsprüfer*, *DB* 1988).

- Institut der Wirtschaftsprüfer* (Hrsg.): Tax Compliance, Positionen, Empfehlungen und Beispiele von Experten aus Wirtschaft, Prüfung und Beratung, bearb. von André Hengst/Daniela Jope/Stefan Kroll et al., Düsseldorf 2017 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Institut der Wirtschaftsprüfer, Tax Compliance).
- Intemann, Jens/Cöster, Thilo*: Rechte und Pflichten bei der digitalen Außenprüfung – Zugleich Besprechung des sog. Frage-Antwort-Katalogs des BMF, Deutsches Steuerrecht 2004, Seite 1981–1985 (zit. als *Intemann/Cöster*, DStR 2004).
- Isensee, Josef*: Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, Steuer und Wirtschaft 1994, Seite 3–14 (zit. als *Isensee*, StuW 1994).
- Isensee, Josef/Kirchhof, Paul* (Hrsg.): Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band 2: Verfassungsstaat, 3. Aufl., Heidelberg u.a. 2004; Band 8: Grundrechte: Wirtschaft, Verfahren, Gleichheit, 3. Aufl., Heidelberg u.a. 2010 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts).
- Jäger, Simone*: Tax Compliance, Herleitung, Organisation, Funktion, zugl.: Freiburg (Breisgau), Univ., Diss., 2018, Berlin 2019 (zit. als *Jäger*, Tax Compliance).
- Jarass, Hans D./Pieroth, Bodo* (Begr.): Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 16. Aufl., bearb. von Hans D. Jarass/Martin Kment, München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz Kommentar).
- Jehke, Christian/Dreher, Sarah*: Was bedeutet „unverzüglich“ i.S. von § 153 AO?, Deutsches Steuerrecht 2012, Seite 2467–2472 (zit. als *Jehke/Dreher*, DStR 2012).
- Jochum, Alexander Thomas*: Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung, Grundlagen, Datenzugriff, internationale Sachverhalte, Sanktionen, zugl.: Köln, Univ., Diss., 2010, Berlin 2011 (zit. als *Jochum*, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung).
- Jochum, Georg*: Europarecht, unter Berücksichtigung des Vertrags von Lissabon, 3. Aufl., Stuttgart 2018 (zit. als *Jochum*, Europarecht).
- Joecks, Wolfgang/Miebach, Klaus* (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, Band 7, Nebenstrafrecht II, 3. Aufl., München 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: MüKo StGB).
- Jope, Daniela*: Die Aufbewahrungspflichten des Handels- und Steuerrechts – Änderungen auf Grund des JStG 2009, Die Steuerberatung 2009, Seite 404–409 (zit. als *Jope*, Stbg 2009).
- Kahl, Wolfgang/Waldhoff, Christian/Walter, Christian* (Hrsg.): Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 208. Aktualisierung, Heidelberg 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz).
- Kamps, Heinz-Willi*: Grundsätze und Zweifelsfragen des Zugriffs auf elektronische Daten des Unternehmens im Rahmen einer Außenprüfung, Die Aktiengesellschaft 2016, Seite 627–629 (zit. als *Kamps*, AG 2016).
- Kaplan, Jerry*: Künstliche Intelligenz, Eine Einführung, Frechen 2017 (zit. als *Kaplan*, Künstliche Intelligenz).
- Kaponig, André*: Anforderungen an die elektronische Buchführung, Aufbewahrungstipps für elektronische Unterlagen, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling 2014, Seite 501–502 (zit. als *Kaponig*, BC 2014).

- Kellersmann, Dietrich/Treisch, Corinna*: Europäische Unternehmensbesteuerung, Wiesbaden 2002 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Kellersmann/Treisch, Europäische Unternehmensbesteuerung).
- Kempelmann, Goetz*: The Future of International Tax, Internationales Steuerrecht 2019, Seite 662–665 (zit. als *Kempelmann*, IStR 2019).
- Kempen, Bernhard/Hillgruber, Christian*: Völkerrecht, 2. Aufl., München 2012 (zit. als *Kempen/Hillgruber*, Völkerrecht).
- Kersken, Sascha*: Kompendium der Informationstechnik, Bonn 2003 (zit. als *Kersken*, Kompendium der Informationstechnik).
- Kersten, Jens*: Menschen und Maschinen, Rechtliche Konturen instrumenteller, symbiotischer und autonomer Konstellationen, Juristenzeitung 2015, Seite 1–8 (zit. als *Kersten*, JZ 2015).
- Kessler, Wolfgang/Kröner, Michael/Köhler, Stefan* (Hrsg.): Konzernsteuerrecht, National – International, 3. Aufl., München 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht).
- Kessler, Wolfgang/Spengel, Christoph*: Checkliste potenziell EU-rechtswidriger Normen des deutschen direkten Steuerrechts, Der Betrieb Beilage 1 zu Heft Nr. 5/2021 (zit. als *Kessler/Spengel*, DB Beilage 1 zu Heft Nr. 5/2021).
- Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, Kommentar, 308. Aktualisierung, Heidelberg 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG Kommentar).
- Kischporski, Mario*: Elektronischer Rechnungsdatenaustausch mit E-Invoicing, Wertbeitrag durch echte Digitalisierung in der Supply Chain Finance mittels Dynamic Discounting im Zusammenspiel zwischen Einkauf und Finanzwesen, Wiesbaden 2015 (zit. als *Kischporski*, Elektronischer Rechnungsdatenaustausch mit E-Invoicing).
- Kleemann, Roland*: Anforderungen an die elektronische Buchführung praxisgerecht aktualisieren, Der Betrieb Beilage M1 zu Heft Nr. 19/2013 (zit. als *Kleemann*, DB Beilage M1 zu Heft Nr. 19/2013).
- Klein, Franz/Orlapp, Gerd* (Begr.): Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, 15. Aufl., bearb. von Eva-Maria Gersch/Markus Jäger/Bernd Rätke et al., München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Klein, Abgabenordnung).
- Kleine, Klaus*: Verfahrensrechtliche Probleme der steuerlichen Außenprüfung, in: Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V. (Hrsg.), Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechnungswesen, Festschrift 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft Fachanwälte für Steuerrecht, Herne, Berlin 1999, S. 129–137 (zit. als *Kleine*, Verfahrensrechtliche Probleme der steuerlichen Außenprüfung).
- Kleine-Cosack, Michael*: Rechtsdienstleistungsgesetz, 3. Aufl., Heidelberg 2014 (zit. als *Kleine-Cosack*, Rechtsdienstleistungsgesetz).
- Kloepfer, Michael*: Verfassungsrecht Band II, Grundrechte, München 2010 (zit. als *Kloepfer*, Verfassungsrecht Band II).
- Kluckert, Sebastian*: Die Selbstbindung der Verwaltung nach Art. 3 I GG, Juristische Schulung 2019, Seite 536–541 (zit. als *Kluckert*, JuS 2019).

- Knauf, Sascha/Thelen, Stefan*: Ordnungsmäßigkeit der elektronischen Buchführung in Handels-, Steuer- und Haushaltsrecht, Gesetze und regulatorische Anforderungen im Vergleich, Die Wirtschaftsprüfung 2019, Seite 18–24 (zit. als *Knauff/Thelen*, WPg 2019).
- Koch, Karl/Scholtz, Rolf-Detlev* (Hrsg.): Abgabenordnung, Kommentar, 5. Aufl., Köln 1996 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Koch/Scholtz, AO).
- Köchling, Andrea/Deák, Christian*: Onlinehändler im Fokus der Betriebsprüfung und aus Sicht der Steuerberatung, beck.digitax 2020, Seite 285–291 (zit. als *Köchling/Deák*, beck.digitax 2020).
- Koenig, Ulrich* (Hrsg.): Abgabenordnung, §§ 1 bis 368; Kommentar, 4. Aufl., bearb. von Thilo Cöster/Christian Gercke/Jan Hahlweg et al., München 2021 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Koenig, Abgabenordnung).
- Köhler, Roland*: Innerbetriebliches Kontrollsystem (Tax Compliance Management System), Die steuerliche Betriebsprüfung 2018, Seite 43–49 (zit. als *Köhler*, StBp 2018).
- Kohlmann, Günter* (Begr.): Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht, Kommentar zu den §§ 369–412 AO, 67. Ergänzungslieferung, bearb. von Brigitte Hilgers-Klautzsch/Lars Kutzner/Marko Matthes et al., Köln 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht).
- Kokott, Juliane*: Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten, in: Moris Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, Mit Diskussionsbeiträgen eines Münchener Symposions, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Bd. 23, München 2000, S. 1–24 (zit. als *Kokott*, Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten).
- Kolbeck, Erich/Peter, Karl/Rawald, Ernst*: Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, Gesetz über Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, 3. Aufl., Herne, Berlin 2000 (zit. als *Kolbeck/Peter/Rawald*, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz).
- Könemann, Ragnar/Blaudow, Daniela*: Inländische Buchführungspflichten ausländischer Immobiliengesellschaften, Die Steuerberatung 2012, Seite 220–225 (zit. als *Könemann/Blaudow*, Stbg 2012).
- Koops, Ulrich/Kossmann, Jan*: JStG 2010: Änderungen im Bereich der Abgabenordnung, Der Betrieb 2010, Seite 40–41 (zit. als *Koops/Kossmann*, DB 2010).
- Koslowski, Günter* (Hrsg.)/*Gehre, Horst* (Begr.): Steuerberatungsgesetz – Kommentar, mit Durchführungsverordnungen, 7. Aufl., München 2015 (zit. als *Koslowski/Gehre*, Steuerberatungsgesetz – Kommentar).
- Kowallik, Andreas*: Das interne Kontrollsystem für Steuern, Der Betrieb 2015, Seite 2774–2779 (zit. als *Kowallik*, DB 2015).
- Kowallik, Andreas*: Erste Praxiserfahrungen mit und verbleibender Anpassungsbedarf bei der E-Bilanz, Der Betrieb 2016, Seite 133–137 (zit. als *Kowallik*, DB 2016).
- Kraft, Gerhard/Michel, Stefan*: Unionsrechtliche Problembereiche bei der Hinausverschmelzung von Organträger-Kapitalgesellschaften, Internationales Steuerrecht 2012, Seite 882–885 (zit. als *Kraft/Michel*, ISr 2012).

- Krcmar*, Helmut: Informationsmanagement, 6. Aufl., Wiesbaden 2015 (zit. als *Krcmar*, Informationsmanagement).
- Krenzler*, Michael (Hrsg.): Rechtsdienstleistungsgesetz – Handkommentar, RDG, RDGEG, RDV, 2. Aufl., Baden-Baden 2017 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Krenzler, Rechtsdienstleistungsgesetz – Handkommentar).
- Kromer*, Christoph: Datenzugriff der Finanzverwaltung auf die IT-Systeme des Unternehmens ab 2002: Umfang und Lösungsansätze, Deutsches Steuerrecht 2001, Seite 1017–1020 (zit. als *Kromer*, DSr 2001).
- Kromer*, Christoph/*Pumpler*, Reinhard/*Henschel*, Katharina: Tax Compliance, Betriebs-Berater 2013, Seite 791–803 (zit. als *Kromer/Pumpler/Henschel*, BB 2013).
- Krug*, Björn/*Skoupil*, Christoph: Die steuerliche Korrekturpflicht nach § 153 AO bei im Rahmen von Internal Investigations erlangten Erkenntnissen zu korruptiven Handlungen in Unternehmen, Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht 2015, Seite 453–459 (zit. als *Krug/Skoupil*, NZWiSt 2015).
- Krug*, Peter: Haftung im Rahmen der Anwendung von künstlicher Intelligenz, Betrachtung unter Berücksichtigung der Besonderheiten des steuerberatenden Berufsstands, beck.digital 2020, Seite 74–80 (zit. als *Krug*, beck.digital 2020).
- Krüger*, Ralph/*Schult*, Bernd/*Vedder*, Rainer: Digitale Betriebsprüfung, GDPdU in der Praxis – Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen, Wiesbaden 2010 (zit. als *Krüger/Schult/Vedder*, Digitale Betriebsprüfung).
- Krüger*, Sebastian/*Nowroth*, Tim: Verschärfung der Mitwirkungspflichten inländischer Steuerpflichtiger bei Auslandsinvestitionen durch das Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz, Der Betrieb 2017, Seite 90–95 (zit. als *Krüger/Nowroth*, DB 2017).
- Kubik*, Nikolaj: Zur Buchführungspflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft, Betriebs-Berater 2019, Seite 1137 (zit. als *Kubik*, BB 2019).
- Kuhls*, Clemens/*Busse*, Alexander/*Goez*, Christoph u. a. (Hrsg.): Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, Praktikerkommentar mit Schwerpunkten zum Berufsrecht der Steuerberater, 3. Aufl., Herne 2011 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Kuhls, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz).
- Kühn*, Rolf (Begr.)/*Wedelstädt*, Alexander von (Hrsg.): Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 22. Aufl., Stuttgart 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Kühn/von Wedelstädt, AO und FGO).
- Kulosa*, Egmont: Herausforderungen der digitalen Betriebsprüfung, u. a. bei bargeldintensiven Betrieben, Finanz-Rundschau 2017, Seite 501–507 (zit. als *Kulosa*, FR 2017).
- Lammel*, Stefan/*Reimer*, Ekkehart: Europäisches Unternehmenssteuerrecht, eine Einführung, in: Ekkehart Reimer/Meiko Dillmann/Matthias Laier et al. (Hrsg.), Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht, Grundlagen – Entwicklungen – Verbindungslinien; Referate und Diskussionen einer Speyerer Tagung der Fachschaft Jura im Cusanuswerk e.V, Münchener Schriften zum internationalen Steuerrecht Heft 27, München 2007 (zit. als *Lammel/Reimer*, Europäisches Unternehmenssteuerrecht).
- Lamprecht*, Dirk J.: GoBD 2.0 – Entwurf des Änderungsschreibens: Umsetzungshinweise, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling 2018, Seite 585–587 (zit. als *Lamprecht*, BC 2018).

- Lange, Reinhard/Rengier, Christian*: Die Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland – zur Auslegung von § 146 Abs. 2a und 2b AO, *Der Betrieb* 2009, Seite 1256–1263 (zit. als *Lange/Rengier, DB* 2009).
- Langer, Ronny/Müller, Markus*: Making Tax Digital – Großbritannien zwingt die Unternehmen noch in 2019 zur Digitalisierung ihrer Buchhaltung und Compliance-Prozesse, *Deutsches Steuerrecht* 2019, Seite 1012–1014 (zit. als *Langer/Müller, DStR* 2019).
- Lang-Horgan, Angela*: Digitaler Hindernislauf: Neue Anforderungen an umsatzsteuerliche Aufzeichnungen und die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen im Vereinigten Königreich, *Mehrwertsteuerrecht* 2018, Seite 1053–1056 (zit. als *Lang-Horgan, MwStR* 2018).
- Larenz, Karl*: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., Berlin 1991 (zit. als *Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft*).
- Lenzen, Manuela*: Künstliche Intelligenz, was sie kann & was uns erwartet, 3. Aufl., München 2019 (zit. als *Lenzen, Künstliche Intelligenz*).
- Leupold, Andreas/Glossner, Silke* (Hrsg.): Münchener Anwaltshandbuch IT-Recht, 3. Aufl., München 2013 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Leupold/Glossner, Münchener Anwaltshandbuch IT-Recht*).
- Ley, Ursula*: Besteuerung und Automatisierung, *Deutsches Steuerrecht* 2019, Seite 72–77 (zit. als *Ley, DStR* 2019).
- L’habitant, Benno*: Cloudbasierte Dokumenten-Management-Systeme (Cloud Computing) unter verfahrensrechtlichen Aspekten, Teil 1, *Die Unternehmensbesteuerung* 2019, Seite 626–633 (zit. als *L’habitant, Ubg* 2019).
- L’habitant, Benno*: Cloudbasierte Dokumenten-Management-Systeme (Cloud Computing) unter verfahrensrechtlichen Aspekten, Teil 2, *Die Unternehmensbesteuerung* 2019, Seite 690–700 (zit. als *L’habitant, Ubg* 2019).
- Lieber, Bettina/Wagner, Thomas*: Inbound-Investitionen in deutsches Immobilienvermögen aus steuerlicher Sicht, *Die Unternehmensbesteuerung* 2012, Seite 229–238 (zit. als *Lieber/Wagner, Ubg* 2012).
- Liekenbrock, Bernhard*: Digital Tax Compliance, Praxishinweise zur technischen Umsetzung von Tax Compliance Management Systemen, *Die Unternehmensbesteuerung* 2018, Seite 43–53 (zit. als *Liekenbrock, Ubg* 2018).
- Liepert, Martin/Sahm, Daniel*: Einzelaufzeichnungspflicht bei Kassen – Referentenentwurf des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, *Betriebsberater* 2016, Seite 1313–1316 (zit. als *Liepert/Sahm, BB* 2016).
- Lippross, Otto-Gerd/Seibel, Wolfgang* (Hrsg.): Basiskommentar Steuerrecht, AO, AstG, BewG, EigZulG, ErbStG, EStG, FGO, GewStG, GrEStG, GrStG, InvZulG, KraftStG, KStG, SolZG, UmwStG, UStG, 121. Ergänzungslieferung, Köln 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht*).
- Loll, Dietrich*: Die GoBD – Tauglicher Beurteilungsmaßstab für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung?, *Zur Not auch finanzgerichtliche Schritte in Erwägung ziehen, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2015, Seite 2242–2246 (zit. als *Loll, NWB* 2015).

- Luchterhandt, Otto*: Grundpflichten als Verfassungsproblem in Deutschland, *Geschichtliche Entwicklung und Grundpflichten unter dem Grundgesetz*, zugl.: Köln, Univ., Habil.-Schr., 1985, Berlin 1988 (zit. als *Luchterhandt*, Grundpflichten als Verfassungsproblem in Deutschland).
- Lüngen, Larsen W./Resing, Klaus*: Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulation von digitalen Grundaufzeichnungen, Eine kritische Betrachtung des Gesetzesentwurfes der Bundesregierung und Vergleich mit Regelungen in einzelnen EU-Ländern, *Deutsche Steuerzeitung* 2016, Seite 781–785 (zit. als *Lüngen/Resing*, DSfZ 2016).
- Maetz, Philipp*: Buchführungspflicht einer ausländischen Immobilienkapitalgesellschaft – Anmerkung zum Ur. des BFH vom 14. 11. 2018, I R 81/16, *Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung* 2019, Seite 451 (zit. als *Maetz*, HFR 2019).
- Mangoldt, Hermann von/Klein, Friedrich/Starck, Christian* (Begr.)/*Huber, Peter M./Voßkuhle, Andreas* (Hrsg.): *Kommentar zum Grundgesetz*, 7. Aufl., München 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz).
- Mann, Peter*: Die Umsatzsteuer-Nachschau in der Praxis, *Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling* 2014, Seite 74–80 (zit. als *Mann*, BC 2014).
- Mann, Thomas/Sennekamp, Christoph/Uechtritz, Michael* (Hrsg.): *Verwaltungsverfahrensgesetz, Großkommentar*, 2. Aufl., Baden-Baden 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Mann/Sennekamp/Uechtritz, VwVfG – Großkommentar).
- Marten, Kai-Uwe/Harder, Rafael*: Digitalisierung in der Abschlussprüfung, *Die Wirtschaftsprüfung* 2019, Seite 761–769 (zit. als *Marten/Harder*, WPg 2019).
- Märtens, Markus*: Buchführungspflicht einer ausländischen Immobilienkapitalgesellschaft, *juris PraxisReport Steuerrecht* 23/2019, Anmerkung 1 (zit. als *Märtens*, jurisPR-SteuerR 23/2019).
- Martini, Mario/Weinzierl, Quirin*: Die Blockchain-Technologie und das Recht auf Vergessenwerden, *Zum Dilemma zwischen Nicht-Vergessen-Können und Vergessen-Müssen*, *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 2017, Seite 1251–1259 (zit. als *Martini/Weinzierl*, NVwZ 2017).
- Maunz, Theodor/Dürig, Günter* (Begr.)/*Herzog, Roman/Scholz, Rupert/Herdegen, Matthias* u. a. (Hrsg.): *Grundgesetz, Kommentar*, 91. Ergänzungslieferung, München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz).
- Melan, Nevada/Karrenbrock, Tobias*: Anforderungen an eine inländische elektronische Buchführung gem. § 146 AO, *Die steuerliche Betriebsprüfung* 2009, Seite 355–358 (zit. als *Melan/Karrenbrock*, StBp 2009).
- Melchior, Jürgen*: Das Jahressteuergesetz 2010 im Überblick, *Deutsches Steuerrecht* 2010, Seite 2481–2491 (zit. als *Melchior*, DSfR 2010).
- Mell, Peter/Grance, Tim*: The NIST Definition of Cloud Computing, *Special Publication 800–145*, National Institute of Standards and Technology, Gaithersburg 2011, <https://csrc.nist.gov/publications/detail/sp/800–145/final> (zit. als *Mell/Grance*, The NIST Definition of Cloud Computing).
- Mellinghoff, Rudolf*: Auswirkungen der Digitalisierung im Steuerrecht, in: Klaus-Dieter Drüen/Johanna Hey/Rudolf Mellinghoff (Hrsg.), *100 Jahre Steuerrechtsprechung in*

- Deutschland, 1918–2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 421–448 (zit. als *Mellinghoff*, Auswirkungen der Digitalisierung im Steuerrecht).
- Menner, Stefan/Bexa, Kristina*: Praktische Vorgehensweise bei der Einführung eines Tax Compliance Management Systems im Unternehmen, *Corporate Compliance Zeitschrift* 2019, Seite 129–135 (zit. als *Menner/Bexa*, CCZ 2019).
- Menzel, Eberhard (Begr.)/Epping, Volker/Heitschel von Heinegg, Wolff (Hrsg.)*: Völkerrecht, Ein Studienbuch, 7. Aufl., bearb. von Knut Ipsen/Volker Epping/Wolff Heitschel von Heinegg et al., München 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Ipsen, Völkerrecht).
- Merker, Christian*: Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Wichtige Änderungen für die Prüfung und Praxis, *Steuer und Studium* 2016, Seite 398–408 (zit. als *Merker*, *SteuerStud* 2016).
- Merkt, Hanno*: Der internationale Anwendungsbereich des deutschen Rechnungslegungsrechts (zugleich zur Frage, ob das Rechnungslegungsrecht zum Privatrecht gehört), *Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht* 2017, Seite 460–473 (zit. als *Merkt*, *ZGR* 2017).
- Möllenbeck, Claus*: Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, zugl.: Bochum, Univ., Diss., 2009, Frankfurt am Main u. a. 2010 (zit. als *Möllenbeck*, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen).
- Möllers, Thomas M. J.*: Juristische Methodenlehre, 3. Aufl., München 2020 (zit. als *Möllers*, *Juristische Methodenlehre*).
- Mösbauer, Heinz*: Die an die Buchführung und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen zu stellenden formellen Anforderungen, *Der Betrieb* 2002, Seite 498–502 (zit. als *Mösbauer*, *DB* 2002).
- Mösbauer, Heinz*: Zur steuerlichen Buchführungspflicht gewerblicher Unternehmer nach § 140 AO, *Der Betrieb* 1996, Seite 2582–2586 (zit. als *Mösbauer*, *DB* 1996).
- Müller, Eugen*: GoBD, Verfahrensdokumentation und Tax Compliance im Mittelstand – Ein Erfahrungsbericht, *beck.digital* 2020, Seite 239–246 (zit. als *Müller*, *beck.digital* 2020).
- Müller, Jürgen R./Fischer, Christian*: Tax Compliance, Steuerstrafrechtliche Verantwortung im Unternehmen, Berlin 2018 (zit. als *Müller/Fischer*, *Tax Compliance*).
- Müller, Klaus-Rainer/Neidhöfer, Gerhard*: IT für Manager, Mit geschäftszentrierter IT zu Innovation, Transparenz und Effizienz, Wiesbaden 2008 (zit. als *Müller/Neidhöfer*, *IT für Manager*).
- Münch, Ingo von/Kunig, Philip (Begr.)/Kämmerer, Jörn Axel/Kotzur, Markus (Hrsg.)*: Grundgesetz, Kommentar, Band 1, Präambel, Art. 1–69, 7. Aufl., München 2021 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: von Münch/Kunig, *Grundgesetz – Kommentar*).
- Musil, Andreas*: Kein europarechtliches Beschränkungsverbot für die direkten Steuern?, Eine Analyse der Rechtsprechung des EuGH zur tatbestandlichen Reichweite der Personenverkehrsfreiheiten im Zusammenhang mit dem Recht der direkten Steuern, *Internationales Steuerrecht* 2001, Seite 482–488 (zit. als *Musil*, *ISr* 2001).
- Musil, Andreas/Weber-Grellet, Heinrich (Hrsg.)*: Europäisches Steuerrecht, Kommentar, München 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Musil/Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*).

- Mutz, Samantha*: Was kann KI (Künstliche Intelligenz) für den Steuerberater leisten?, *Der Steuerberater* 2019, Seite 111–112 (zit. als *Mutz*, StB 2019).
- Nacke, Alois*: Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 – Teil 2, *NWB Unternehmensteuern und Bilanzen* 2009, Seite 87–95 (zit. als *Nacke*, StuB 2009).
- Nacke, Alois*: Das Jahressteuergesetz 2010, *Der Betrieb* 2010, Seite 1142–1150 (zit. als *Nacke*, DB 2010).
- Nacke, Alois*: Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, Überblick über die wesentlichen Änderungen des „JStG 2013“ – Teil 1, *Steuerberater Woche* 2013, Seite 649–656 (zit. als *Nacke*, StBW 2013).
- Nebel, Michaela*: Free Flow of Data, *Der IT-Rechts-Berater* 2019, Seite 113–115 (zit. als *Nebel*, ITRB 2019).
- Neuling, Christian-Alexander*: Tax Compliance im Unternehmen: schlichte Anzeige (§ 153 AO) vs. Selbstanzeige, *Deutsches Steuerrecht* 2015, Seite 558–563 (zit. als *Neuling*, DStR 2015).
- Neumann, Axel*: Das Verzögerungsgeld als Pendant zum Verspätungszuschlag in der Außenprüfung, zugleich eine Zusammenfassung der aktuellen Rechtsprechung, *Deutsches Steuerrecht* 2013, Seite 1213–1216 (zit. als *Neumann*, DStR 2013).
- Niemann, Fabian/Paul, Jörg-Alexander*: Bewölkt oder wolkenlos – rechtliche Herausforderungen des Cloud Computings, *Kommunikation und Recht* 2009, Seite 444–452 (zit. als *Niemann/Paul*, K&R 2009).
- Niemann, Walter/Dodos, Panagiotis*: Tax Compliance Management System, Regelungen und Arbeitshilfen, München 2019 (zit. als *Niemann/Dodos*, Tax Compliance Management System).
- Nöcker, Gregor*: Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Prüfungspflichten handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Art, *AO-Steuerberater* 2011, Seite 251–255 (zit. als *Nöcker*, AO-StB 2011).
- Novacek, Erich*: Gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen die Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen im Inland, Vergleich mit der Rechtsentwicklung in Österreich, *Deutsche Steuer-Zeitung* 2004, Seite 611–613 (zit. als *Novacek*, DStZ 2004).
- Ochs, Carola/Wargowske, Lars*: Zum „Ort“ des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 S. 2 2. Mod. AO, *Deutsches Steuerrecht* 2015, Seite 2689–2697 (zit. als *Ochs/Wargowske*, DStR 2015).
- Odenthal, Roger*: Digitale Archivierung von Papierbelegen mittels Scan-Verfahren – Kritische Würdigung der BSI-Richtlinie zum ersetzenden Scannen (RESISCAN), *Buchführung-Bilanz-Kostenrechnung* 2014, Seite 229–233 (zit. als *Odenthal*, BBK 2014).
- Odenthal, Roger*: GoBD für die digitale Buchführung, *Buchführung-Bilanz-Kostenrechnung* 2013, Seite 831–835 (zit. als *Odenthal*, BBK 2013).
- Odenthal, Roger*: Neue GoBD-Anforderungen und betriebliche Praxis, *Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling* 2016, Seite 31–37 (zit. als *Odenthal*, BC 2016).
- Ohlf, Gunther*: Buchführung im Ausland?, Ort der Buchführung, *Die steuerliche Betriebsprüfung* 1996, Seite 328–330 (zit. als *Ohlf*, StBp 1996).

- Oppermann, Thomas/Classen, Claus Dieter/Nettesheim, Martin*: Europarecht, Ein Studienbuch, 8. Aufl., München 2018 (zit. als *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht).
- Paal, Boris P/Hennemann, Moritz*: Big Data im Recht, Wettbewerbs- und daten(schutz) rechtliche Herausforderungen, Neue Juristische Wochenschrift 2017, Seite 1697–1701 (zit. als *Paal/Hennemann*, NJW 2017).
- Paal, Boris P/Pauly, Daniel A.* (Hrsg.): Datenschutz-Grundverordnung, Bundesdatenschutzgesetz, 3. Aufl., München 2021 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Paal/Pauly, DS-GVO BDSG).
- Pausch, Alfons*: Vom Beutesymbol zur Steuerbilanz, Kleine Kulturgeschichte des Rechnungswesens von der Steinzeit bis zur DATEV, Köln 1982 (zit. als *Pausch*, Vom Beutesymbol zur Steuerbilanz).
- Pausch, Alfons*: Von der Steuerbilanz zur Handelsbilanz – geschichtlich betrachtet, Deutsche Steuer-Zeitung 1979, Seite 59–70 (zit. als *Pausch*, DSz 1979).
- Pechstein, Matthias*: Entscheidungen des EuGH, Kommentierte Studienauswahl, 11. Aufl., Tübingen 2020 (zit. als *Pechstein*, Entscheidungen des EuGH).
- Peez, Leonhard*: Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung im Rechnungswesen, Planung – Einrichtung – Kontrolle – Revision, Wiesbaden 1975 (zit. als *Peez*, Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung im Rechnungswesen).
- Pelka, Jürgen/Petersen, Karl* (Hrsg.): Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020, 17. Aufl., München 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Pelka/Petersen, Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020).
- Peters, Franziska*: Aktuelles aus der digitalen Außenprüfung, Deutsches Steuerrecht 2017, Seite 1953–1958 (zit. als *Peters*, DStR 2017).
- Peters, Franziska*: Aus der digitalen Betriebsprüfung: Datenzugriff und Verfahrensdokumentation, Der Betrieb 2018, Seite 2846–2851 (zit. als *Peters*, DB 2018).
- Peters, Franziska*: Steuervollzug und Außenprüfung, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der digitalen Betriebsprüfung, in: Jürgen Brandt (Hrsg.), 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015, 2016, 2017, Wandel und Konsolidierung im Steuerrecht, Staatsfinanzierung und Entwicklung des Steuerrechts, Steuergerechtigkeit und Steuervollzug, Deutscher Finanzgerichtstag, Stuttgart u. a. 2017 (zit. als *Peters*, Deutscher Finanzgerichtstag 2017).
- Pielke, Walther*: Tax Compliance, Effektive Organisation der Einhaltung steuerlicher Pflichten, Wiesbaden 2018 (zit. als *Pielke*, Tax Compliance).
- Plewka, Harald*: Die Entwicklung des Steuerrechts, Neue Juristische Wochenschrift 2011, Seite 2562–2568 (zit. als *Plewka*, NJW 2011).
- Posser, Herbert/Wolff, Heinrich Amadeus* (Hrsg.): Verwaltungsgerichtsordnung, Beck'scher Online-Kommentar, 55. Edition, München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Posser/Wolff, BeckOK VwGO).
- Pschierl, Klaus/Kallina, Andreas*: All together now, Multilaterale Kontrollen: Was geht, was geht noch nicht!, Internationale Steuer-Rundschau 2019, Seite 239–244 (zit. als *Pschierl/Kallina*, ISR 2019).
- Raatz, Markus/Knuth, Jörg/Dröge, Ruprecht*: Microsoft SQL Server, Überblick über Konfiguration, Administration, Programmierung; praxisbewährte Szenarien und Lösungen, Unterschleißheim 2013 (zit. als *Raatz/Knuth/Dröge*, Microsoft SQL Server).

- Ramme*, Christoph: Betriebliches Datenmanagement im Blickpunkt der Betriebsprüfung, *Der Betrieb* 2014, Seite 1515–1519 (zit. als *Ramme*, DB 2014).
- Rätke*, Bernd: Erste Tendenzen beim Verzögerungsgeld, Wie wendet die Finanzverwaltung die Sanktionsmöglichkeit in der Praxis an?, *Buchführung-Bilanz-Kostenrechnung* 2012, Seite 903–909 (zit. als *Rätke*, BBK 2012).
- Ravenstein*, Christian: Elektronische Auslandsbuchführung nach dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009, *Betriebs-Berater* 2008, Seite 2226–2229 (zit. als *Ravenstein*, BB 2008).
- Ravenstein*, Christian: Outsourcing der Buchführung in das Ausland: Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2009, *Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling* 2009, Seite 59–62 (zit. als *Ravenstein*, BC 2009).
- Reiß*, Wolfram/*Kraeusel*, Jörg/*Langer*, Michael/*Wäger*, Christoph: Umsatzsteuergesetz, UStG mit Nebenbestimmungen, Gemeinschaftsrecht, Kommentar, 162. Aktualisierung, Bonn 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, Umsatzsteuergesetz).
- Richter*, Stefan/*John*, David: Können ausländische Buchführungspflichten zu derivativen inländischen Buchführungspflichten nach § 140 AO führen?, *Internationale Steuer-Rundschau* 2014, Seite 37–40 (zit. als *Richter/John*, ISR 2014).
- Roderburg*, Georg/*Richter*, Thomas: Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland, Gesetzliche Regelung und Umsetzung in der Praxis, *Internationales Steuerrecht* 2016, Seite 456–462 (zit. als *Roderburg/Richter*, IStR 2016).
- Rogge*, Stefan: Brennpunkte bei der Besteuerung der Digitalwirtschaft, *Betriebs-Berater* 2015, Seite 2966–2973 (zit. als *Rogge*, BB 2015).
- Rogge*, Stefan: Cloud Computing und Steuerrecht, *Betriebs-Berater* 2015, Seite 1823–1828 (zit. als *Rogge*, BB 2015).
- Roßnagel*, Alexander/*Nebel*, Maxi: Beweisführung mittels ersetzend gescannter Dokumente, *Neue Juristische Wochenschrift* 2014, Seite 886–891 (zit. als *Roßnagel/Nebel*, NJW 2014).
- Rothfuss*, Gunther/*Ried*, Christian: Content Management mit XML, Grundlagen und Anwendungen, 2. Aufl., Berlin 2003, Nachdruck 2012 (zit. als *Rothfuss/Ried*, Content Management mit XML).
- Rübenstahl*, Markus/*Idler*, Jesco (Hrsg.): Tax Compliance, Prävention – Investigation – Remediation – Unternehmensverteidigung, Heidelberg 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Rübenstahl/Idler, Tax Compliance).
- Rüscher*, Daniel: Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, *Mehrwertsteuerrecht* 2018, Seite 419–427 (zit. als *Rüscher*, MwStR 2018).
- Ruß*, Julia/*Ismer*, Roland/*Margolf*, Juliane: Digitalisierung des Steuerrechts: Eine Herausforderung für die Ausgestaltung von materiellen Steuergesetzen, *Deutsches Steuerrecht* 2019, Seite 409–418 (zit. als *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019).
- Russell*, Stuart J./*Norvig*, Peter: Künstliche Intelligenz, Ein moderner Ansatz, 3. Aufl., München u. a. 2012 (zit. als *Russell/Norvig*, Künstliche Intelligenz).
- Sachs*, Michael (Hrsg.): Grundgesetz, Kommentar, 8. Aufl., München 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Sachs, Grundgesetz).

- Säcker*, Franz Jürgen/*Rixecker*, Roland/*Oetker*, Hartmut u. a. (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1, Allgemeiner Teil, §§ 1–240 – AllgPersönlR – ProStG – AGG, 8. Aufl., München 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: MüKo BGB).
- Saß*, Gert: Der Verlustvortrag bei Betriebsstätten in der Europäischen Union, Anmerkung zum „Futura-Singer“-Urt. des EuGH vom 15. 5. 1997 Rs C-250/95, *Der Betrieb* 1997, Seite 1533–1534 (zit. als *Saß*, DB 1997).
- Saß*, Gert: Verstößt die Versagung des Schachtelprivilegs bei inländischen Betriebsstätten von Unternehmen anderer Mitgliedstaaten gegen das Prinzip der Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrags?, *Finanz-Rundschau* 1991, Seite 705 (zit. als *Saß*, FR 1991).
- Schäperclaus*, Jens/*Hanke*, Claudia: Datenträgerüberlassung: Z3-Datenzugriff im Rahmen der Betriebsprüfung, *Der Betrieb* Beilage 4 zu Heft Nr. 47/2016, Seite 17–22 (zit. als *Schäperclaus/Hanke*, DB Beilage 4 zu Heft Nr. 47/2016).
- Schaumburg*, Harald: Der Datenzugriff und andere Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung, *Deutsches Steuerrecht* 2002, Seite 829–838 (zit. als *Schaumburg*, DStR 2002).
- Schaumburg*, Harald (Hrsg.): Internationales Steuerrecht, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 4. Aufl., Köln 2017 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht).
- Schaumburg*, Harald/*Englisch*, Joachim (Hrsg.): Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht).
- Schenk*, Michael/*Jers*, Cornelia/*Gözl*, Hanna: Die Nutzung des Web 2.0 in Deutschland, Verbreitung, Determinanten und Auswirkungen, Baden-Baden 2013 (zit. als *Schenk/Jers/Gözl*, Die Nutzung des Web 2.0 in Deutschland).
- Schiffer*, Karl Jan/*Schubert*, Michael/*Bäumer*, Ulrich Josef Paul (Hrsg.): Recht, Wirtschaft und Steuern im E-Business, Handbuch für Unternehmer und Berater, Herne 2002 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Schiffer/von Schubert*, Recht, Wirtschaft und Steuern im E-Business).
- Schiffers*, Joachim/*Köster*, Thomas: Bestandsaufnahme und Gestaltungshinweise zum Jahresende 2016: Aktuelle Entwicklungen im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung – Bilanzsteuerrecht und Gewerbesteuer, *Deutsche Steuer-Zeitung* 2016, Seite 862–884 (zit. als *Schiffers/Köster*, DStZ 2016).
- Schiffmann*, Wolfram/*Bähring*, Helmut/*Hönig*, Udo: Technische Informatik 3, Grundlagen der PC-Technologie, Berlin, Heidelberg 2011 (zit. als *Schiffmann/Bähring/Hönig*, Technische Informatik 3).
- Schimmele*, Jürgen: Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland (§ 146 Abs. 2a, 2b AO), *AO-Steuerberater* 2011, Seite 347–352 (zit. als *Schimmele*, AO-StB 2011).
- Schirmer*, Jan-Erik: Rechtsfähige Roboter, *Juristenzeitung* 2016, Seite 660–666 (zit. als *Schirmer*, JZ 2016).
- Schladebach*, Marcus: Rechtsanwendungsgleichheit in Mehrebenensystemen, *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 2018, Seite 1241–1248 (zit. als *Schladebach*, NVwZ 2018).
- Schlochauer*, Hans-Jürgen: Die extraterritoriale Wirkung von Hoheitsakten nach dem öffentlichen Recht der Bundesrepublik Deutschland und nach internationalem Recht, Frankfurt am Main 1962 (zit. als *Schlochauer*, Die extraterritoriale Wirkung von Hoheitsakten nach dem öffentlichen Recht der Bundesrepublik Deutschland und nach internationalem Recht).

- Schmidt*, Gerhard: Möglichkeiten der Führung und Aufbewahrung von Buchführungsunterlagen inländischer Gesellschaften im Ausland, Steuern und Bilanzen 1999, Seite 689–692 (zit. als *Schmidt*, StuB 1999).
- Schmidt*, Karsten/*Ebke*, Werner F. (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, Drittes Buch, Handelsbücher §§ 238–342e HGB, 4. Aufl., München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: MüKo HGB).
- Schmidt*, Lutz: Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, Geschichte, Gegenwart und Perspektiven des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz, Heidelberg 1994 (zit. als *Schmidt*, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz).
- Schmidt*, Lutz/*Heinz*, Carsten: Steuerliche Ergebnisermittlung einer ausländischen Personen(handels)gesellschaft für deutsche Besteuerungszwecke, Keine Abfärbewirkung eines ausländischen Abschlusses auf die steuerliche Ergebnisermittlung in Deutschland, GmbH-Rundschau (mit GmbH-Report) 2008, Seite 581–585 (zit. als *Schmidt/Heinz*, GmbHR 2008).
- Schmidt*, Lutz/*Renger*, Stefan: Zur steuerlichen Behandlung sog. „Goldfälle“, Deutsches Steuerrecht 2012, Seite 2042–2046 (zit. als *Schmidt/Renger*, DStR 2012).
- Schmidt-Bleibtreu*, Bruno/*Klein*, Franz (Begr.)/*Hofmann*, Hans/*Henneke*, Hans-Günter (Hrsg.): GG, Kommentar zum Grundgesetz, 14. Aufl., Köln 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, Grundgesetz).
- Schmidt-Busemann*, Wilfried: Entstehung und Bedeutung der Vorschriften über Handelsbücher, zugl.: Göttingen, Univ., Wirtschafts- u. Sozialwiss. Fak., Diss., 1977, Göttingen 1977 (zit. als *Schmidt-Busemann*, Entstehung und Bedeutung der Vorschriften über Handelsbücher).
- Schmidt-Liebig*, Axel: Verfahrensrechtliche Überlegungen bei Schätzungen des Finanzamts, Deutsches Steuerrecht 1996, Seite 1669–1673 (zit. als *Schmidt-Liebig*, DStR 1996).
- Schmittmann*, Jens M.: Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht in der Informationstechnologie 2009/2010, Kommunikation und Recht 2010, Seite 698–703 (zit. als *Schmittmann*, K&R 2010).
- Schmittmann*, Jens M.: Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht in der Informationstechnologie 2010/2011, Kommunikation und Recht 2012, Seite 18–23 (zit. als *Schmittmann*, K&R 2012).
- Schmitz*, Heribert/*Prell*, Lorenz: Neues zum E-Government, Rechtsstaatliche Standards für E-Verwaltungsakt und E-Bekanntgabe im VwVfG, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2016, Seite 1273–1280 (zit. als *Schmitz/Prell*, NVwZ 2016).
- Schmitz*, Stephan: Die steuerliche Anerkennung und Prüfbarkeit elektronischer Rechnungen sowie Probleme im Zusammenhang mit der Buchführung im Ausland, Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, Seite 153–165 (zit. als *Schmitz*, StBp 2002).
- Schmitz*, Stephan: Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dem Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf DV-gestützte Buchführungssysteme – Teil 1, Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, Seite 189–198 (zit. als *Schmitz*, StBp 2002).
- Schmitz*, Stephan: Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dem Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf DV-gestützte Buchführungssysteme – Teil 3, Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, Seite 253–258 (zit. als *Schmitz*, StBp 2002).

- Schneider*, Uwe H.: Compliance als Aufgabe der Unternehmensleitung, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis 2003, Seite 645–650 (zit. als *Schneider*, ZIP 2003).
- Schoch*, Friedrich/*Schmidt-Aßmann*, Eberhard/*Pietzner*, Rainer (Begr.)/*Schoch*, Friedrich/*Schneider*, Jens-Peter (Hrsg.): Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 39. Ergänzungslieferung, München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Schoch/Schneider, VwGO).
- Schönfeld*, Jens/*Zinowsky*, Tim/*Rieck*, Jan: Die US-Steuerreform – Überblick über die wichtigsten Neuregelungen für Unternehmen, Internationales Steuerrecht 2018, Seite 127–134 (zit. als *Schönfeld/Zinowsky/Rieck*, IStR 2018).
- Schraut*, Bernhard/*Stumpf*, Björn: Das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO – bislang ungeklärte Rechtsprobleme im Rahmen der Außenprüfung, Betriebs-Berater 2014, Seite 2910–2913 (zit. als *Schraut/Stumpf*, BB 2014).
- Schroeder*, Werner: Grundkurs Europarecht, 6. Aufl., München 2019 (zit. als *Schroeder*, Grundkurs Europarecht).
- Schubert*, Jens M./*Penner*, Nicolas/*Ravenstein*, Christian: Verlagerung der Buchführung in das Ausland vor dem Hintergrund des § 146 Abs. 2 AO, Deutsches Steuerrecht 2008, Seite 632–636 (zit. als *Schubert/Penner/Ravenstein*, DStR 2008).
- Schulze*, Reiner (Hrsg.): Bürgerliches Gesetzbuch, Handkommentar, 10. Aufl., Baden-Baden 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Schulze, BGB – Handkommentar).
- Schulze*, Reiner/*Janssen*, André/*Kadelbach*, Stefan (Hrsg.): Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 4. Aufl., Baden-Baden 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht).
- Shuppenhauer*, Rainer: GoDV-Handbuch, Grundsätze ordnungsmässiger Datenverarbeitung und DV-Revision, 6. Aufl., München 2007 (zit. als *Shuppenhauer*, GoDV-Handbuch).
- Shuppenhauer*, Rainer: Grundsätze ordnungsmässiger Datenverarbeitung im Rechnungswesen (GoDV 2000), Die Wirtschaftsprüfung 2000, Seite 128–151 (zit. als *Shuppenhauer*, WPg 2000).
- Schüßler*, Björn: Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, zugl.: Bochum, Univ., Diss., 2010, Frankfurt am Main 2010 (zit. als *Schüßler*, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung).
- Schuster*, Fabian/*Reichl*, Wolfgang: Cloud Computing & SaaS: Was sind die wirklich neuen Fragen?, Die eigentlichen Unterschiede zu Outsourcing, ASP & Co liegen im Datenschutz und der TK-Anbindung, Computer und Recht 2010, Seite 38–43 (zit. als *Schuster/Reichl*, CR 2010).
- Schütte*, Jens/*Götz*, Christian: GoBD 2019 – Eine Übersicht über die wesentlichen Neuerungen, Deutsches Steuerrecht 2020, Seite 90–93 (zit. als *Schütte/Götz*, DStR 2020).
- Schwarz*, Bernhard/*Pahlke*, Armin (Hrsg.): AO/FGO Kommentar, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 196. Ergänzungslieferung, Freiburg im Breisgau 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar).
- Schwarz*, Bernhard/*Widmann*, Werner/*Radeisen*, Rolf-Rüdiger (Hrsg.): UStG Kommentar, Umsatzsteuergesetz, 215. Ergänzungslieferung, Freiburg im Breisgau 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG-Kommentar).

- Schwarze, Jürgen/Becker, Ulrich/Hatje, Armin u. a. (Hrsg.): EU-Kommentar, 4. Aufl., Baden-Baden, Basel, Wien 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Schwarze, EU-Kommentar).
- Schwenker, Jörg: Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – ein Meilenstein auf dem Weg der weiteren Digitalisierung im Steuerrecht, Neue Herausforderungen für Finanzverwaltung, Steuerpflichtige und Unternehmen sowie Steuerberater, Der Betrieb 2016, Seite 375–382 (zit. als *Schwenker*, DB 2016).
- Schwenker, Jörg: Gesetzliche Neuregelung zum Schutz vor Manipulation bei den elektronischen Registrierkassen, Deutsches Steuerrecht 2017, Seite 225–227 (zit. als *Schwenker*, DSStR 2017).
- Seer, Roman: Reformentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Ein weiterer Schritt in die kontrollierte Selbstregelung des Steuervollzugs, Deutsche Steuer-Zeitung 2016, Seite 605–612 (zit. als *Seer*, DSz 2016).
- Siegel, Thorsten: IT im Grundgesetz, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2009, Seite 1128–1131 (zit. als *Siegel*, NVwZ 2009).
- Sinewe, Patrick/Frase, Henning: Steuerrechtliche Aspekte des Cloud Computing, Betriebs-Berater 2011, Seite 2198–2203 (zit. als *Sinewe/Frase*, BB 2011).
- Söbbing, Thomas/Frase, Henning/Fritzemeyer, Wolfgang/Funk, Axel/Heinbuch, Holger et al.: Handbuch IT-Outsourcing, Recht, Strategien, Prozesse, IT, Steuern und Cloud Computing, 4. Aufl., Heidelberg u. a. 2015 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Söbbing/Frase/Fritzemeyer/Funk/Heinbuch/et al., Handbuch IT-Outsourcing).
- Sodan, Helge (Hrsg.): Grundgesetz, Beck'scher Kompakt-Kommentar, 4. Aufl., München 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Sodan, Grundgesetz).
- Sölch, Otto/Ringleb, Karl (Begr.)/Wagner, Wilfried (Hrsg.): Umsatzsteuergesetz, mit Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung, EG-Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung, EG-Richtlinie 2008/9/EG, Dreizehnter EG-Umsatzsteuerrichtlinie; Kommentar, 89. Ergänzungslieferung, München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz).
- Spang-Hanssen, Henrik: Cyberspace & International Law on Jurisdiction, Possibilities of Dividing Cyberspace into Jurisdictions with Help of Filters and Firewall Software, Copenhagen 2004 (zit. als *Spang-Hanssen*, Cyberspace & International Law on Jurisdiction).
- Spatscheck, Rainer/Alvermann, Jörg: Steuerfahndung ohne Grenzen?, Internationales Steuerrecht 2001, Seite 33–39 (zit. als *Spatscheck/Alvermann*, IStR 2001).
- Spengel, Christoph: Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, Steuerwirkungsanalyse, empirische Befunde, Reformüberlegungen, zugl.: Mannheim, Univ., Diss., 2002, Düsseldorf 2003 (zit. als *Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union).
- Spindler, Gerald/Schuster, Fabian (Hrsg.): Recht der elektronischen Medien, Kommentar, 4. Aufl., München 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Spindler/Schuster, Recht der elektronischen Medien).
- Stahl, Christian/Mann, Alexander: Anwendbarkeit der Gepräge-Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG auf ausländische Gesellschaft – Ausübung des Wahlrechts zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durch einen nach ausländischem Recht erstellten Jahresabschluss, FinanzRundschau 2013, Seite 292–294 (zit. als *Stahl/Mann*, FR 2013).

- Stahl, Rudolf/Durst, Diana*: Vorbereitung des Beraters auf die steuerliche Außenprüfung, Die Steuerberatung 2009, Seite 149–155 (zit. als *Stahl/Durst*, Stbg 2009).
- Staringer, Claus*: Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, in: Werner Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Stuttgart, 10. und 11. September 2007, DStJG, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bd. 31, Köln 2008 (zit. als *Staringer*, DStJG 2008).
- Stein, Torsten/Buttlar, Christian von/Kotzur, Markus*: Völkerrecht, 14. Aufl., München 2017 (zit. als *Stein/von Buttlar/Kotzur*, Völkerrecht).
- Stelkens, Paul/Bonk, Heinz Joachim/Leonhardt, Klaus (Begr.)/Sachs, Michael/Schmitz, Heribert (Hrsg.)*: Verwaltungsverfahrensgesetz, Kommentar, 9. Aufl., München 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz).
- Stern, Klaus/Sachs, Michael/Dietlein, Johannes*: Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band IV/2, Die einzelnen Grundrechte: Freiheit der politischen Betätigung – Kultur – Schule und Bildung – Kunst und Wissenschaft – Religion, Kirchen, Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften – Gleichheitssätze – Rechtsschutz und Staatshaftung, München 2011 (zit. als *Stern/Sachs/Dietlein*, Staatsrecht, Band IV/2).
- Stiemerling, Oliver*: „Künstliche Intelligenz“ – Automatisierung geistiger Arbeit, Big Data und das Internet der Dinge, Computer und Recht 2015, Seite 762–765 (zit. als *Stiemerling*, CR 2015).
- Stier, Markus*: Die EU-Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) – Auswirkungen für die Steuerberatung, Betriebs-Berater 2018, Seite 983–988 (zit. als *Stier*, BB 2018).
- Streck, Michael/Binnewies, Burkhard*: Tax Compliance, Deutsches Steuerrecht 2009, Seite 229–234 (zit. als *Streck/Binnewies*, DStR 2009).
- Streck, Michael/Kamps, Heinz-Willi*: Die Außenprüfung, 3. Aufl., Köln 2017 (zit. als *Streck/Kamps*, Die Außenprüfung).
- Streck, Michael/Mack, Alexandra/Schwedhelm, Rolf (Hrsg.)*: Tax Compliance, Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung, 3. Aufl., Köln 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance).
- Streinz, Rudolf*: Europarecht, 11. Aufl., Heidelberg 2019 (zit. als *Streinz*, Europarecht).
- Streinz, Rudolf (Hrsg.)*: EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Aufl., München 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Streinz, EUV/AEUV).
- Strunk, Günther*: Steuern und Electronic Commerce, Möglichkeiten und Grenzen der Steuergestaltung, Neuwied, Krißel 2000 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: Strunk, Steuern und Electronic Commerce).
- Talaska, Peter*: Tax Compliance in Unternehmen – Organhaftung, Betriebs-Berater 2012, Seite 1195–1200 (zit. als *Talaska*, BB 2012).
- Thier, Andreas*: Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie, Staatssteuerreformen in Preußen 1871–1893, zugl.: München, Univ., Diss., 1998, Frankfurt am Main 1999 (zit. als *Thier*, Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie).

- Tipke*, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, Band 1, Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl., Köln 2000 (zit. als *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1).
- Tipke*, Klaus/*Kruse*, Heinrich Wilhelm (Begr.): Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 163. Ergänzungslieferung, bearb. von Peter Brandis/Klaus-Dieter Drüen/Marcel Krumm et al., Köln 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO).
- Tipke*, Klaus/*Lang*, Joachim (Begr.): Steuerrecht, 24. Aufl., bearb. von Joachim Englisch/Joachim Hennrichs/Johanna Hey et al., Köln 2021 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht).
- tom Suden*, Peter: § 146 Abs. 2a und 2b AO: Das trojanische Pferd im Steuerrecht, Die Steuerberatung 2009, Seite 207–209 (zit. als *tom Suden*, Stbg 2009).
- tom Suden*, Peter: GoBD – ein Alleingang der Finanzverwaltung mit Folgen für die Unternehmen, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling 2013, Seite 259–264 (zit. als *tom Suden*, BC 2013).
- tom Suden*, Peter: Leser fragen – Experten antworten, GoBD: Anforderungen an die ordnungsmäßige Archivierung elektronischer Eingangsrechnungen, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling 2015, Seite 285–292 (zit. als *tom Suden*, BC 2015).
- Tormöhlen*, Helmut: Der Datenzugriff in der Außenprüfung, Voraussetzungen und Umfang sowie Rechte der Steuerpflichtigen, Der AO-Steuer-Berater 2014, Seite 243–246 (zit. als *Tormöhlen*, AO-StB 2014).
- Vaske*, Heinrich: Das AI-powered Enterprise, Multi-Cloud und Künstliche Intelligenz, Chief Information Officer – IT-Strategie für Manager 2018, <https://www.cio.de/a/das-ai-powered-enterprise,3574104> (zit. als *Vaske*, CIO 2018).
- Vedder*, Christoph/*Heintschel von Heinegg*, Wolff (Hrsg.): Europäisches Unionsrecht, EUV – AEUV – GRCh – EAGV, Handkommentar, 2. Aufl., Baden-Baden, Wien, Zürich 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Vedder/Heintschel von Heinegg*, Europäisches Unionsrecht).
- Vetten*, Alexander: Steuermodernisierungsgesetz – eine Praxisanalyse, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2016, Seite 3105–3113 (zit. als *Vetten*, NWB 2016).
- Vogel*, Klaus (Begr.)/*Lehner*, Moris (Hrsg.): Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 6. Aufl., München 2015 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Vogel/Lehner*, DBA).
- Vogel*, Klaus/*Waldhoff*, Christian: Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz (Vorbemerkungen zu Art. 104a bis 115 GG), Heidelberg 1999 (zit. als *Vogel/Waldhoff*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts).
- Vögele*, Alexander/*Borstell*, Thomas/*Bernhardt*, Lorenz: Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 5. Aufl., München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Vögele/Borstell/Bernhardt*, Verrechnungspreise).
- Wabnitz*, Heinz-Bernd/*Janovsky*, Thomas/*Schmitt*, Lothar (Hrsg.): Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 5. Aufl., München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Wabnitz/Janovsky/Schmitt*, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht).

- Wank, Rolf*: Die Auslegung von Gesetzen, 6. Aufl., München 2015 (zit. als *Wank, Die Auslegung von Gesetzen*).
- Wank, Rolf*: Juristische Methodenlehre, Eine Anleitung für Wissenschaft und Praxis, München 2020 (zit. als *Wank, Juristische Methodenlehre*).
- Wargowske, Lars*: Datenzugriff in der steuerlichen Außenprüfung (Teil 2), beck.digital 2020, Seite 344–353 (zit. als *Wargowske, beck.digital 2020*).
- Wargowske, Lars/Werner, Stefan*: Zur Fortentwicklung des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 AO (Teil 1), beck.digital 2020, Seite 66–69 (zit. als *Wargowske/Werner, beck.digital 2020*).
- Wargowske, Lars/Werner, Stefan*: Zur Fortentwicklung des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 AO (Teil 2), beck.digital 2020, Seite 133–139 (zit. als *Wargowske/Werner, beck.digital 2020*).
- Wassermeyer, Franz/Andresen, Ulf/Ditz, Xaver* (Hrsg.): Betriebsstätten Handbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, 2. Aufl., Köln 2018 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch*).
- Wassermeyer, Franz/Kaesler, Christian/Schwenke, Michael* u. a. (Hrsg.): Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Band I: Kommentierung OECD-MA, 150. Ergänzungslieferung, München 2020 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Wassermeyer, Doppelbesteuerung*).
- Weber-Grellet, Heinrich*: Die Funktion der Kapitalertragsteuer im System der Abgeltungsteuer, Deutsches Steuerrecht 2013, Seite 1357–1363 (zit. als *Weber-Grellet, DStR 2013*).
- Wehner, Florian*: Die Vermeidung steuerstrafrechtlicher Risiken durch Tax Compliance, Prävention, Berichtigung, Schadensbegrenzung, zugl.: Würzburg, Univ., Diss., 2016, Hamburg 2017 (zit. als *Wehner, Die Vermeidung steuerstrafrechtlicher Risiken durch Tax Compliance*).
- Weichert, Thilo*: Cloud Computing und Datenschutz, Datenschutz und Datensicherheit 2010, Seite 679–687 (zit. als *Weichert, DuD 2010*).
- Weinbrenner, Christoph*: Gesetzliche Rahmenbedingungen der neuen elektronischen Auslandsbuchführung gemäß § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO, Deutsches Steuerrecht 2009, Seite 2082–2086 (zit. als *Weinbrenner, DStR 2009*).
- Weiß, Dietmar*: Elektronische Eingangsbearbeitung: Praxisempfehlungen, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling 2018, Seite 88–93 (zit. als *Weiß, BC 2018*).
- Weiß, Gerhard*: Das an den Steuerpflichtigen gerichtete Verlangen auf Vorlage vorhandener Rechtsgutachten, Die steuerliche Betriebsprüfung 2004, Seite 220–228 (zit. als *Weiß, StBp 2004*).
- Weiss, Martin*: BFH urteilt zur Buchführungspflicht einer ausländischen Immobilienkapitalgesellschaft, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2019, Seite 1352–1353 (zit. als *Weiss, NWB 2019*).
- Werder, Alexander/Rudolf, Michael*: Drohende Konsequenzen bei lückenhafter Tax Compliance, Betriebs-Berater 2016, Seite 1433–1442 (zit. als *Werder/Rudolf, BB 2016*).
- Wesiack, Max*: Europäisches Internationales Vereinsrecht, Grenzüberschreitende Sitzverlegung und Umwandlung im Lichte der Niederlassungsfreiheit und des allgemeinen Freizügig-

- keitsrechts, zugl.: Hamburg, Univ., Diss., 2011, Tübingen 2011 (zit. als *Wesiack*, Europäisches Internationales Vereinsrecht).
- Wicker*, Magda: Vertragstypologische Einordnung von Cloud Computing-Verträgen, Rechtliche Lösungen bei auftretenden Mängeln, *MultiMedia und Recht* 2012, Seite 783–788 (zit. als *Wicker*, MMR 2012).
- Wiedmann*, Harald (Begr.)/*Böcking*, Hans-Joachim/*Gros*, Marius (Hrsg.): Bilanzrecht, §§ 238–342e HGB, §§ 135–138, 158–161 KAGB, Kommentar, 4. Aufl., München 2019 (zit. als *Bearbeiter/in*, in: *Wiedmann/Böcking/Gros*, Bilanzrecht).
- Wienbracke*, Mike: Juristische Methodenlehre, 2. Aufl., Heidelberg u. a. 2020 (zit. als *Wienbracke*, Juristische Methodenlehre).
- Wilk*, Stefan: Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Auslandsverlusten, Eine systematisch-methodische, verfassungs- und europarechtliche Untersuchung, zugl.: Bayreuth, Univ., Diss., 1999, Berlin 2000 (zit. als *Wilk*, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Auslandsverlusten).
- Winnefeld*, Robert: Bilanz-Handbuch, Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS/IFRS-Rechnungslegung, 5. Aufl., München 2015 (zit. als *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch).
- Winterhalter*, Jan/*Niekler*, Andreas: Die Dokumentation datenbasierter Geschäftsmodelle und ihr Trilemma, Wo das Anknüpfen an Bits, Bytes und Algorithmen an seine Grenzen stößt, *beck.digitax* 2020, Seite 277–285 (zit. als *Winterhalter/Niekler*, *beck.digitax* 2020).
- Witt*, Kurt-Ulrich: Einführung in die objektorientierte Programmierung, Berlin, Boston 1992, Nachdruck 2018 (zit. als *Witt*, Einführung in die objektorientierte Programmierung).
- Wittkowski*, Ansa/*Hielscher*, Stephan: Wesentliche Änderungen der Unternehmensbesteuerung durch das Jahressteuergesetz 2010, *Bilanzbuchhalter und Controller* 2010, Seite 569–575 (zit. als *Wittkowski/Hielscher*, BC 2010).
- Wulf*, Martin: Die Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 1 AO als Schnittstelle zwischen Compliance-Ermittlungen und Besteuerungsverfahren, *Die Aktiengesellschaft* 2016, Seite 20–23 (zit. als *Wulf*, AG 2016).
- Zaumseil*, Peter: Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *Neue Juristische Wochenschrift* 2016, Seite 2769–2774 (zit. als *Zaumseil*, NJW 2016).

Internetquellenverzeichnis

Um eine schnellere und unkompliziertere Aufrufbarkeit von Internetquellen zu ermöglichen, wurden alle Internetquellen in den Fußnoten über Kurz-URLs verlinkt. Dieses Verzeichnis dient der genauen Nachverfolgbarkeit der verwendeten Internetquellen. Soweit nicht anders angegeben, wurden die Internetquellen zuletzt am 21. 1. 2021 abgerufen und überprüft.

Seite	Fußnote	Kurz-URL	Vollständige URL
28	6	https://bit.ly/2nlqjmx	https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/digitec/radikale-steuer-reform-merkel-will-daten-besteuern-15612688.html
39	69	https://bit.ly/2OIXIJ8	https://www.datev.de/web/de/m/ueber-datev/das-unternehmen/geschichte/chronologischer-ueberblick-1966-bis-1975/
41	75	https://bit.ly/2OQkzxx	http://www.henningschuerig.de/2010/social-media-statt-web-20/
42	81	https://bit.ly/2OhbrRx	https://blog.wiwo.de/look-at-it/2017/03/21/cloud-computing-in-deutschland-von-28-milliarden-euro-2015-auf-9-milliarden-euro-2020/
42	83	https://bit.ly/2nkcUuX	https://www.gastrofix.com/de/
42	84	https://bit.ly/2nlYfiG	https://sevdesk.de/lp-buchhaltungssoftware/
42	84	https://bit.ly/2nk32kF	https://www.diamant-software.de/diamant-cloud/buchhaltungsssoftware-cloud/
44	93	https://bit.ly/2QVdwGr	https://www.merkur.de/verbraucher/kassenbon-pflicht-2020-chaos-petition-gesetz-spd-einzelhandel-zettel-januar-deutschland-zr-13230595.html
44	94	https://bit.ly/2vWKYoR	https://www.tagesspiegel.de/berlin/ab-1-januar-2020-gilt-kassenbon-pflicht-viele-spaetis-werden-schliessen-muessen/25380084.html
44	95	https://bit.ly/2yeZ31z	https://www.kreiszeitung.de/lokales/diepholz/twistringen-ort47316/bon-pflicht-twistringer-schickt-bons-nach-berlin-bekommt-reaktion-13427278.html
44	95	https://bit.ly/2Uriw7P	https://gramho.com/explore-hashtag/kassenbon
44	95	https://bit.ly/33SbEUh	https://gramho.com/explore-hashtag/bonbucketchallenge

Seite	Fußnote	Kurz-URL	Vollständige URL
52	138	https://bit.ly/2JBrg5h	https://digital.zlb.de/viewer/rest/image/16054955/untersuchung_wirtschaftlichkeit_taxi_berlin.pdf/full/max/0/untersuchung_wirtschaftlichkeit_taxi_berlin.pdf
53	143	https://bit.ly/2MCBQZK	https://www.morgenpost.de/berlin/article211227535/Finanzsenator-droht-Taxifahrern-mit-Entzug-von-Konzessionen.html
55	150	https://bit.ly/2nna2NY	http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm
56	152	https://bit.ly/3oieo78	https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Tabellen/Tabellen/Irfin02.html
56	158	https://bit.ly/35stePR	https://www-genesis.destatis.de/genesis/online?operation=table&code=71211-0001&bypass=true&levelindex=0&levelid=1603488148837#abreadcrumb
61	180	https://bit.ly/2DMk5bd	https://www.bitkom.org/sites/default/files/2020-06/prasentation_bitkom_kpmg_pk-cloud-monitor.pdf
97	196	https://bit.ly/3bPDao8	https://www.duden.de/rechtschreibung/Buch
98	198	https://bit.ly/39Iqf5R	https://www.duden.de/rechtschreibung/fuehren
98	201	https://bit.ly/2RctlbZ	https://www.duden.de/rechtschreibung/Buchfuehrung
115	291	https://bit.ly/3riS1bD	https://www.elster.de/eportal/infoseite/presse
129	363	https://bit.ly/2JRdbRr	https://www.duden.de/rechtschreibung/auch_Adverb
133	382	https://bit.ly/2JF02uu	https://www.wissenschaftsjahr.de/2014/uni/fileadmin/datas/uni/presse/anhaenge/2014/SIM.pdf
134	383	https://bit.ly/2RdLar0	https://www.bsi.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/BSI/Publikationen/TechnischeRichtlinien/TR03138/TR-03138.pdf?__blob=publicationFile&v=6
134	384	https://bit.ly/39PIHsd	https://www.datev.de/web/de/m/presse/im-fokus/aktuelle-themen/ersetzendes-scannen/statement-ulrich-schwenkert-finanzaengericht-berlin-brandenburg.html
135	393	https://bit.ly/39LHCTk	https://web.archive.org/web/20140704110839/http://www.iso.org/iso/home/store/catalogue_tc/catalogue_detail.htm?csnumber=57229
135	393	https://bit.ly/3dYbZde	https://www.ferd-net.de/standards/zugferd-2.1.1/zugferd-2.1.1.html
137	407	https://bit.ly/3bVO3ox	https://audicon.net/fileadmin/audicon/media/dokumente/prospekte/Pruefen-mit-IDEA-Audicon-GmbH.pdf

Seite	Fußnote	Kurz-URL	Vollständige URL
143	435	https://bit.ly/3mqOzAb	https://www.dfki.de/fileadmin/user_upload/import/9744_171012-KI-Gipfelpapier-online.pdf
143	436	https://bit.ly/2UGCrjq	https://www.ki-strategie-deutschland.de/home.html?file=files/downloads/Nationale_KI-Strategie.pdf
144	440	https://bit.ly/2yAR679	https://ec.europa.eu/newsroom/dae/document.cfm?doc_id=56341
145	445	siehe Quellenangabe zu Fußnote 435 auf S. 143	
146	450	siehe Quellenangabe zu Fußnote 436 auf S. 143	
147	456	siehe Quellenangabe zu Fußnote 435 auf S. 143	
148	466	https://bit.ly/2HCuPuz	https://www.smacc.io
149	467	siehe Quellenangabe zu Fußnote 435 auf S. 143	
152	475	https://bit.ly/2X9mV1a	https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/entwickler
183	626	https://bit.ly/34hfg2f	https://www.orderbird.com/blog/gobd-konform/
183	626	https://bit.ly/2V1p1NP	https://sevdesk.de/buchhaltungssoftware-gobd-konform/
228	116	https://bit.ly/2ORbrIQ	https://www.duden.de/rechtschreibung/Elektronik
228	117	https://bit.ly/2MqV8Rn	https://www.duden.de/rechtschreibung/elektronisch
234	151	https://bit.ly/2xMZfVB	https://www.it-planungsrat.de/DE/ITPlanungsrat/NEGS/NEGS_node.html
238	172	https://bit.ly/2SEZKER	https://www.duden.de/rechtschreibung/Mittel_Arznei_Geld_Behelf
241	190	https://bit.ly/2V0sV9D	https://www.duden.de/suchen/dudenonline/digital
245	208	https://bit.ly/2UKgC2p	https://www.deutschepost.de/de/t/telegramm/geschichte.html
273	351	https://bit.ly/2V6dVax	https://www.alpha-com.de/
273	351	https://bit.ly/3aNHcxa	https://lagergut-digital.de/scandienstleister/rechnungen-scannen
273	351	https://bit.ly/3aV3f4U	https://www.digitalarchivieren.de/leistungen/scanservice/posteingang-rechnungseingang/
273	351	https://bit.ly/3bJvELw	https://www.smart-store.de/
285	422	https://bit.ly/2Vj0LqI	https://www.deepl.com/de/pro.html

Seite	Fußnote	Kurz-URL	Vollständige URL
336	213	https://bit.ly/348lhOM	https://www.gdv.de/resource/blob/33054/673783456a9bce97f6ecf4e5c01c5822/weiterentwicklung-gobd-download1-data.pdf
346	265	https://bit.ly/3bOOMYs	https://hub.kpmg.de/cloud-monitor-2019
347	271	https://bit.ly/3aHlGm8	https://www.beck-stellenmarkt.de/ratgeber/rund-um-die-kanzlei/it-special-recht/besondere-voraussetzungen-fuer-digitales-belegwesen
351	297	https://bit.ly/2xTROvJ	https://www.cio.de/a/das-ai-powered-enterprise,3574104
366	361	https://bit.ly/3dR1VCa	https://www.bsi.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/BSI/CloudComputing/Anforderungskatalog/2020/C5_2020.pdf?__blob=publicationFile&v=2
388	451	https://bit.ly/2Hsc4ts	https://www.duden.de/sprachwissen/sprachratgeber/Pronominaladverbien
423	622	https://bit.ly/2CvSjW7	https://www.manager-magazin.de/finanzen/artikel/a-346525.html
423	622	https://bit.ly/3kVcJTx	https://www.betriebsausgabe.de/magazin/betriebspruefung-vom-finanzamt-auch-von-groessenklassen-abhaengig-3901/
452	92	https://bit.ly/2RXotHC	https://www.nzz.ch/international/russlands-politiker-traeu-men-von-der-abschottung-des-russischen-internets-ld.1459253
452	92	https://bit.ly/2HnG1us	https://www.handelsblatt.com/unternehmen/it-medien/zen-sur-die-digitale-abschottung-china-legt-microsoft-ketten-an/23908684.html
474	193	https://bit.ly/2FYmi47	https://dsjv.de/download/veranstaltungen/VISCHER_Praesentation_01032016.pdf
576	396	https://bit.ly/3imMnIT	https://www.bundestag.de/resource/blob/800854/db674297ebfcd821a9af4cea4e4e59c/03-BStbK-data.pdf

Rechtsprechungsverzeichnis

Um den Komfort für Leser/innen dieser Arbeit zu erhöhen und einen raschen Zugriff auf die zitierten Gerichtsentscheidungen zu ermöglichen, wurden grundsätzlich alle in den Fußnoten angegebenen Entscheidungen mit dem European Case Law Identifier (ECLI) zitiert. Da noch nicht alle Gerichte und Datenbankanbieter die entsprechenden Identifikationsnummern eingepflegt haben, wurde dieses Rechtsprechungsverzeichnis beigefügt, in dem für alle Entscheidungen eine Alternativfundstelle benannt ist. Alle in dieser Arbeit angegebenen Randnummern zu Gerichtsentscheidungen beziehen sich auf die Nummerierung von juris. Diese stimmt in der Regel mit der Randnummerierung in anderen Quellen überein.

I. Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs

Datum	Aktenzeichen	Name	ECLI	Fundstelle
3. 3. 2020	C-482/18	Google Ireland Ltd	ECLI:EU:C:2020:141	ISr 2020, 272–276
26. 2. 2020	C-788/18	Stanleyparma und Stanleybet Malta	ECLI:EU:C:2020:110	ZfWG 2020, 231–234
11. 12. 2019	C-87/19	TV Play Baltic	ECLI:EU:C:2019:1063	K&R 2020, 136–138
13. 11. 2019	C-641/17	College Pension Plan of British Columbia	ECLI:EU:C:2019:960	DStR 2019, 2463–2471
19. 12. 2018	C-667/17	Cadeddu	ECLI:EU:C:2018:1036	juris STRE201890130
22. 11. 2018	C-575/17	Sofina u. a.	ECLI:EU:C:2018:943	DStRE 2019, 760–765
14. 11. 2018	C-18/17	Danieli & C.	ECLI:EU:C:2018:904	juris JURE180018845
12. 6. 2018	C-650/16	Bevola	ECLI:EU:C:2018:424	DStR 2018, 1353–1358
15. 11. 2017	C-374/16, C-375/16	Geissel und Butin	ECLI:EU:C:2017:867	DStR 2017, 2544–2548
14. 9. 2017	C-646/15	Trustees	ECLI:EU:C:2017:682	DStRE 2018, 480–485

Datum	Aktenzeichen	Name	ECLI	Fundstelle
15. 11. 2016	C-268/15	Ullens de Schooten	ECLI:EU:C:2016:874	juris WBRE410021207
15. 9. 2016	C-518/14	Senatex	ECLI:EU:C:2016:691	DStR 2016, 2211–2214
30. 6. 2016	C-123/15	Feilen	ECLI:EU:C:2016:496	DStRE 2016, 1175–1178
26. 5. 2016	C-300/15	Kohlh und Kohll-Schlesser	ECLI:EU:C:2016:361	juris STRE201690043
26. 5. 2016	C-244/15	Kommission/Griechenland	ECLI:EU:C:2016:359	juris STRE201690038
19. 11. 2015	C-632/13	Hirvonen	ECLI:EU:C:2015:765	DStRE 2016, 343–347
16. 4. 2015	C-591/13	Kommission/Deutschland	ECLI:EU:C:2015:230	ISr 2015, 361–368
9. 10. 2014	C-326/12	van Caster	ECLI:EU:C:2014:2269	DStRE 2014, 1318–1322
6. 6. 2014	C-383/10	Kommission/Belgien	ECLI:EU:C:2013:364	ISr 2013, 503–508
23. 1. 2014	C-164/12	DMC	ECLI:EU:C:2014:20	DStR 2014, 193–199
19. 12. 2013	C-563/12	BDV Hungary Trading	ECLI:EU:C:2013:854	RIW 2014, 162–165
6. 6. 2013	C-383/10	Kommission/Belgien	ECLI:EU:C:2013:364	ISr 2013, 503–508
28. 2. 2013	C-544/11	Petersen	ECLI:EU:C:2013:124	DStRE 2013, 661–666
29. 11. 2011	C-371/10	National Grid Indus	ECLI:EU:C:2011:785	Slg 2011, I- 12273–12339
20. 10. 2011	C-284/09	Kommission/Deutschland	ECLI:EU:C:2011:670	Slg 2011, I- 9879–9914
4. 10. 2011	C-403/08, C-429/08	Premier League	ECLI:EU:C:2011:631	K&R 2011, 713–719
15. 9. 2011	C-310/09	Accor	ECLI:EU:C:2011:581	Slg 2011, I- 8115–8183
16. 6. 2011	C-10/10	Kommission/Österreich	ECLI:EU:C:2011:399	Slg 2011, I- 5389–5432
10. 2. 2011	C-436/08, C-437/08	Haribo	ECLI:EU:C:2011:61	Slg 2011, I- 305–417
1. 7. 2010	C-233/09	Dijkman und Dijkman-Lavaleije	ECLI:EU:C:2010:397	Slg 2010, I- 6649–6671

Datum	Aktenzeichen	Name	ECLI	Fundstelle
18.3.2010	C-440/08	Gielen	ECLI:EU:C:2010:148	Slg. 2010, I-2323–2360
25.2.2010	C-337/08	X Holding	ECLI:EU:C:2010:89	Slg 2010, I-1215–1253
21.1.2010	C-311/08	SGI	ECLI:EU:C:2010:26	Slg 2010, I-487–534
17.9.2009	C-182/08	Glaxo Wellcome	ECLI:EU:C:2009:559	Slg 2009, I-8591–8659
10.3.2009	C-169/07	Hartlauer	ECLI:EU:C:2009:141	Slg 2009, I-1721–1774
27.1.2009	C-318/07	Persche	ECLI:EU:C:2009:33	Slg 2009, I-359–414
27.11.2008	C-418/07	Papillon	ECLI:EU:C:2008:659	Slg 2008, I-8947–8982
15.5.2008	C-414/06	Lidl Belgium	ECLI:EU:C:2008:278	Slg 2008, I-3601–3634
13.12.2007	C-250/06	United Pan-Europe	ECLI:EU:C:2007:783	Slg 2007, I-11135–11172
11.12.2007	C-438/05	Viking	ECLI:EU:C:2007:772	Slg 2007, I-10779–10840
27.9.2007	C-184/05	Twoh International	ECLI:EU:C:2007:550	Slg 2007, I-7897–7928
12.9.2006	C-196/04	Cadbury Schweppes	ECLI:EU:C:2006:544	Slg 2006, I-7995–8054
7.9.2006	C-470/04	N	ECLI:EU:C:2006:525	Slg 2006, I-7409–7470
30.3.2006	C-451/03	Servizi Ausiliari	ECLI:EU:C:2006:208	Slg 2006, I-2941–2980
13.12.2005	C-446/03	Marks&Spencer	ECLI:EU:C:2005:763	Slg 2005, I-10837–10886
15.7.2004	C-315/02	Lenz	ECLI:EU:C:2004:446	Slg 2004, I-7063–7100
11.3.2004	C-9/02	Lasteyrie du Saillant	ECLI:EU:C:2004:138	Slg 2004, I-2409–2460
11.12.2003	C-215/01	Schnitzer	ECLI:EU:C:2003:662	Slg 2003, I-14847–14886
13.11.2003	C-209/01	Schilling und Fleck-Schilling	ECLI:EU:C:2003:610	Slg 2003, I-13389–13427
16.1.2003	C-388/01	Kommission/Italien	ECLI:EU:C:2003:30	Slg 2003, I-721–743

Datum	Aktenzeichen	Name	ECLI	Fundstelle
21. 11. 2002	C-436/00	X und Y	ECLI:EU:C:2002:704	Slg 2002, I-10829–10874
17. 10. 2002	C-79/01	Payroll Data Services	ECLI:EU:C:2002:592	Slg 2002, I-8923–8954
8. 3. 2001	C-397/98, C-410/98	Metallgesellschaft	ECLI:EU:C:2001:134	Slg 2001, I-1727–1794
6. 6. 2000	C-35/98	Verkooijen	ECLI:EU:C:2000:294	Slg 2000, I-4071–4137
13. 4. 2000	C-251/98	Baars	ECLI:EU:C:2000:205	Slg 2000, I-2787–2822
15. 2. 2000	C-34/98	Kommission/Frankreich	ECLI:EU:C:2000:84	Slg 2000, I-995–1047
28. 10. 1999	C-55/98	Vestergaard	ECLI:EU:C:1999:533	Slg 1999, I-7641–7669
21. 9. 1999	C-307/97	Saint-Gobain ZN	ECLI:EU:C:1999:438	Slg 1999, I-6161–6206
29. 4. 1999	C-311/97	Royal Bank of Scotland	ECLI:EU:C:1999:216	Slg 1999, I-2651–2677
15. 5. 1997	C-250/95	Futura-Singer	ECLI:EU:C:1997:239	Slg 1997, I-2471–2506
16. 1. 1997	C-134/95	USSL	ECLI:EU:C:1997:16	Slg 1997, I-195–212
12. 12. 1996	C-3/95	Reisebüro Broede	ECLI:EU:C:1996:487	Slg 1996, I-6511–6542
27. 6. 1996	C-107/94	Asscher	ECLI:EU:C:1996:251	Slg 1996, I-3089–3132
15. 2. 1996	C-53/95	Inasti/Kemmler	ECLI:EU:C:1996:58	Slg 1996, I-703–710
30. 11. 1995	C-55/94	Gebhard	ECLI:EU:C:1995:411	Slg 1995, I-4165–4201
11. 8. 1995	C-80/94	Wielockx	ECLI:EU:C:1995:271	Slg 1995, I-2493–2519
14. 2. 1995	C-279/93	Schumacker	ECLI:EU:C:1995:31	Slg 1995, I-225–268
28. 1. 1992	C-204/90	Bachmann	ECLI:EU:C:1992:35	Slg 1992, I-249–286
25. 7. 1991	C-76/90	Säger/Dennemeyer	ECLI:EU:C:1991:331	Slg 1991, I-4221–4246
5. 10. 1988	C-196/87	Steymann	ECLI:EU:C:1988:475	Slg 1988, 6159–6175

Datum	Aktenzeichen	Name	ECLI	Fundstelle
27.9. 1988	C-81/87	Daily Mail and General Trust	ECLI:EU:C:1988:456	Slg 1988, 5483–5514
8.12. 1987	C-20/87	Gauchard	ECLI:EU:C:1987:532	Slg 1989, 4879–4897
12.2. 1987	C-221/85	Kommission/Belgien	ECLI:EU:C:1987:81	Slg 1987, 734–737
31.1. 1984	C-286/82	Luisi und Carbone	ECLI:EU:C:1984:35	Slg 1984, 377–409
20.2. 1979	C-120/78	Cassis de Dijon	ECLI:EU:C:1979:42	Slg 1979, 649–675
3.12. 1974	C-33/74	Van Binsbergen	ECLI:EU:C:1974:131	Slg 1974, 1299–1313

II. Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

Datum	Aktenzeichen	ECLI	Fundstelle
10.11. 2020	1 BvR 3214/15	ECLI:DE:BVerfG:2020:rs20201110.1bvr321415	BVerfGE 156, 11–63
30.6. 2020	1 BvR 1679/17, 1 BvR 2190/17	ECLI:DE:BVerfG:2020:rs20200630.1bvr167917	BVerfGE 155, 238–310
19.11. 2019	2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14	ECLI:DE:BVerfG:2019:ls20191119.2bv1002214	BVerfGE 152, 274–331
23.10. 2018	1 BvR 2523/13, 1 BvR 595/14	ECLI:DE:BVerfG:2018:rs20181023.1bvr252313	BVerfGE 149, 407–421
10.4. 2018	1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12	ECLI:DE:BVerfG:2018:ls20180410.1bv1001114	BVerfGE 148, 147–217
13.4. 2017	2 BvL 6/13	ECLI:DE:BVerfG:2017:ls20170413.2bv1000613	BVerfGE 145, 171–248

Datum	Aktenzeichen	ECLI	Fundstelle
29.3.2017	2 BvL 6/11	ECLI:DE:BVerfG:2017:ls20170329.2bv1000611	BVerfGE 145, 106–170
15.12.2015	2 BvL 1/12	ECLI:DE:BVerfG:2015:ls20151215.2bv1000112	BVerfGE 141, 1–56
17.12.2014	1 BvL 21/12	ECLI:DE:BVerfG:2014:ls20141217.1bv1002112	BVerfGE 138, 136–255
5.3.2013	1 BvR 2457/08	ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130305.1bvr245708	BVerfGE 133, 143–163
31.5.2011	1 BvR 857/07	ECLI:DE:BVerfG:2011:rs20110531.1bvr085707	BVerfGE 129, 1–37
7.7.2010	2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05	ECLI:DE:BVerfG:2010:ls20100707.2bv1001402	BVerfGE 127, 1–31
13.6.2007	1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05	ECLI:DE:BVerfG:2007:rs20070613.1bvr155003	BVerfGE 118, 168–211
7.11.2006	1 BvL 10/02	ECLI:DE:BVerfG:2006:ls20061107.1bv1001002	BVerfGE 117, 1–70
12.4.2005	2 BvR 1027/02	ECLI:DE:BVerfG:2005:rs20050412.2bvr102702	BVerfGE 113, 29–63
12.4.2005	2 BvR 581/01	ECLI:DE:BVerfG:2005:rs20050412.2bvr058101	BVerfGE 112, 304–321
9.3.2004	2 BvL 17/02	ECLI:DE:BVerfG:2004:ls20040309.2bv1001702	BVerfGE 110, 94–141
5.11.2003	2 BvR 1506/03	ECLI:DE:BVerfG:2003:rs20031105.2bvr150603	BVerfGE 109, 38–64
9.10.2000	1 BvR 1627/95	ECLI:DE:BVerfG:2000:rk20001009.1bvr162795	GRUR 2001, 266–271
10.3.1998	1 BvR 178/97	ECLI:DE:BVerfG:1998:rs19980310.1bvr017897	BVerfGE 97, 332–349

Datum	Aktenzeichen	ECLI	Fundstelle
27. 6. 1991	2 BvR 1493/89	ECLI:DE:BVerfG:1991:rs19910627.2bvr149389	BVerfGE 84, 239–285
17. 7. 1984	2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83	ECLI:DE:BVerfG:1984:rs19840717.2bve1183	BVerfGE 67, 100–146
15. 12. 1983	1 BvR 209/83, 1 BvR 269/83, 1 BvR 362/83, 1 BvR 420/83, 1 BvR 440/83, 1 BvR 484/83	ECLI:DE:BVerfG:1983:rs19831215.1bvr020983	BVerfGE 65, 1–71
22. 3. 1983	2 BvR 475/78	ECLI:DE:BVerfG:1983:rs19830322.2bvr47578	BVerfGE 63, 343–380
27. 1. 1982	1 BvR 807/80	ECLI:DE:BVerfG:1982:ls19820127.1bvr80780	BVerfGE 59, 302–329
18. 6. 1980	1 BvR 697/77	ECLI:DE:BVerfG:1980:ls19800618.1bvr069777	BVerfGE 54, 301–341
17. 1. 1979	1 BvL 25/77	ECLI:DE:BVerfG:1979:ls19790117.1bv1002577	BVerfGE 50, 142–166
14. 2. 1978	2 BvR 406/77	ECLI:DE:BVerfG:1978:rs19780214.2bvr40677	BVerfGE 47, 239–253
3. 7. 1973	1 BvR 368/65, 1 BvR 369/65	ECLI:DE:BVerfG:1973:ls19730703.1bvr36865	BVerfGE 35, 324–347
15. 7. 1969	2 BvF 1/64	ECLI:DE:BVerfG:1969:ls19690715.2bv164	BVerfGE 26, 338–400
12. 2. 1969	1 BvR 687/62	ECLI:DE:BVerfG:1969:ls19690212.1bvr68762	BVerfGE 25, 216–230
23. 10. 1951	2 BvG 1/51	ECLI:DE:BVerfG:1951:rs19511023.2bvg151	BVerfGE 1, 14–66

III. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

Datum	Aktenzeichen	ECLI	Fundstelle
30.7. 2020	VII B 73/20 (AdV)	ECLI:DE:BFH:2020:BA.300720.VIIB73.20.0	BFHE 270, 60–80
22.6. 2020	VI B 117/19	ECLI:DE:BFH:2020:B.220620.VIB117.19.0	BFH/NV 2020, 1270–1273
12.2. 2020	X R 8/18	ECLI:DE:BFH:2020:U.120220.XR8.18.0	BFH/NV 2020, 1045–1047
15.10. 2019	V R 14/18	ECLI:DE:BFH:2019:U.151019.VR14.18.0	BFH/NV 2020, 295–298
5.6. 2019	IX B 121/18	ECLI:DE:BFH:2019:B.050619.IXB121.18.0	BFHE 264, 409–411
14.11. 2018	I R 81/16	ECLI:DE:BFH:2018:U.141118.IR81.16.0	BFHE 263, 108–112
15.5. 2018	VII R 14/17	ECLI:DE:BFH:2018:U.150518.VIIR14.17.0	BFH/NV 2018, 1137–1139
27.9. 2017	I R 53/15	ECLI:DE:BFH:2017:U.270917.IR53.15.0	BFHE 260, 45–55
29.8. 2017	VIII R 32/15	ECLI:DE:BFH:2017:U.290817.VIIIR32.15.0	BFHE 260, 1–9
7.6. 2017	II R 22/15	ECLI:DE:BFH:2017:U.070617.IIR22.15.0	BFHE 258, 380–387
14.2. 2017	VIII B 43/16	ECLI:DE:BFH:2017:B.140217.VIIIB43.16.0	BFH/NV 2017, 729–732
28.11. 2016	GrS 1/15	ECLI:DE:BFH:2016:B.281116.GRS1.15.0	BFHE 255, 482–512
23.6. 2016	V B 90/15	ECLI:DE:BFH:2016:B.230616.VB90.15.0	BFH/NV 2016, 1498–1499
9.3. 2016	X R 9/13	ECLI:DE:BFH:2016:U.090316.XR9.13.0	BFHE 253, 299–306
17.8. 2015	I B 133/14	ECLI:DE:BFH:2015:B.170815.IB133.14.0	BFH/NV 2016, 72–73
25.3. 2015	X R 20/13	ECLI:DE:BFH:2015:U.250315.XR20.13.0	BFHE 249, 390–418
26.2. 2015	III B 124/14	ECLI:DE:BFH:2015:B.260215.IIIB124.14.0	BFH/NV 2015, 837–840
16.12. 2014	VIII R 52/12	ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.VIIIR52.12.0	BFH/NV 2015, 1455–1457
16.12. 2014	X R 42/13	ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR42.13.0	BFH/NV 2015, 871–875

Datum	Aktenzeichen	ECLI	Fundstelle
16. 12. 2014	X R 29/13	ECLI:DE:BFH:2014:U.161214.XR29.13.0	BFH/NV 2015, 790–793
26. 6. 2014	IV R 17/14	ECLI:DE:BFH:2014:U.260614.IVR17.14.0	BFH/NV 2014, 1507–1510
24. 4. 2014	IV R 25/11	ECLI:DE:BFH:2014:U.240414.IVR25.11.0	BFHE 245, 499–511
24. 9. 2013	VI R 48/12	ECLI:DE:BFH:2013:U.240913.VIR48.12.0	BFH/NV 2014, 341–342
6. 8. 2013	VIII R 15/12	ECLI:DE:BFH:2013:U.060813.VIIIR15.12.0	BFHE 242, 297–301
28. 8. 2012	I R 10/12	ECLI:DE:BFH:2012:U.280812.IR10.12.0	BFHE 239, 1–9
14. 3. 2012	XI R 33/09	ECLI:DE:BFH:2012:U.140312.XIR33.09.0	BFHE 236, 283–298
14. 12. 2011	XI R 5/10	ECLI:DE:BFH:2011:U.141211.XIR5.10.0	BFH/NV 2012, 1921–1924
16. 11. 2011	X R 18/09	ECLI:DE:BFH:2011:U.161111.XR18.09.0	BFHE 235, 452–469
16. 6. 2011	IV B 120/10	ECLI:DE:BFH:2011:B.160611.IVB120.10.0	BFHE 233, 317–325
9. 2. 2011	I B 151/10	ECLI:DE:BFH:2011:B.090211.IB151.10.0	BFH/NV 2011, 962–963
13. 1. 2011	V R 12/08	ECLI:DE:BFH:2011:U.130111.VR12.08.0	BFHE 232, 261–278
8. 10. 2010	II B 111/10	ECLI:DE:BFH:2010:B.081010.IIB111.10.0	BFH/NV 2011, 73–76
27. 9. 2010	II B 164/09	ECLI:DE:BFH:2010:B.270910.IIB164.09.0	BFH/NV 2011, 193–194
28. 10. 2009	VIII R 78/05	ECLI:DE:BFH:2009:U.281009.VIIIR78.05.0	BFHE 227, 338–349
7. 10. 2009	II R 23/08	ECLI:DE:BFH:2009:U.071009.IIR23.08.0	BFHE 226, 209–213
24. 6. 2009	VIII R 80/06	ECLI:DE:BFH:2009:U.240609.VIIIR80.06.0	BFHE 225, 302–310
8. 4. 2008	VIII R 61/06	ECLI:DE:BFH:2008:U.080408.VIIIR61.06.0	BFHE 220, 313–319
26. 9. 2007	I B 53/07, I B 54/07	ECLI:DE:BFH:2007:B.260907.IB53.07.0	BFHE 219, 19–27
22. 8. 2006	I R 25/06	ECLI:DE:BFH:2006:B.220806.IR25.06.0	BFHE 214, 424–430

Datum	Aktenzeichen	ECLI	Fundstelle
17. 7. 2006	VII B 291/05	ECLI:DE:BFH:2006:B.170706.VIIB291.05.0	BFH/NV 2006, 1876–1877
16. 2. 2006	X B 57/05	ECLI:DE:BFH:2006:B.160206.XB57.05.0	BFH/NV 2006, 940–941
7. 12. 2005	I R 123/04	ECLI:DE:BFH:2005:U.071205.IR123.04.0	BFH/NV 2006, 1097–1099
12. 5. 2003	V B 226/02	ECLI:DE:BFH:2003:B.120503.VB226.02.0	BFH/NV 2003, 1226–1227
23. 11. 1999	VII R 38/99	ECLI:DE:BFH:1999:U.231199.VIIR38.99.0	BFH/NV 2000, 549–550
24. 6. 1997	VIII R 9/96	ECLI:DE:BFH:1997:U.240697.VIIIR9.96.0	BFHE 183, 358–365
19. 12. 1996	V R 130/92	ECLI:DE:BFH:1996:U.191296.VR130.92.0	BFHE 182, 403–409
26. 4. 1995	XI R 81/93	ECLI:DE:BFH:1995:U.260495.XIR81.93.0	BFHE 178, 4–8
25. 3. 1992	I R 69/91	ECLI:DE:BFH:1992:U.250392.IR69.91.0	BFHE 168, 527–532
20. 6. 1989	VIII R 82/86	ECLI:DE:BFH:1989:U.200689.VIIIR82.86.0	BFHE 156, 543–563
26. 4. 1989	I B 90/88	ECLI:DE:BFH:1989:B.260489.IB90.88.0	BFHE 156, 397–398
12. 1. 1988	VII R 60/86	ECLI:DE:BFH:1988:U.120188.VIIR60.86.0	BFHE 152, 393–400
21. 2. 1984	VII R 107/83	ECLI:DE:BFH:1984:U.210284.VIIR107.83.0	BFHE 140, 347–351
28. 7. 1981	VII R 14/79	ECLI:DE:BFH:1981:U.280781.VIIR14.79.0	BFHE 134, 206–210
23. 12. 1980	VII R 91/79	ECLI:DE:BFH:1980:U.231280.VIIR91.79.0	BFHE 132, 385–390
10. 8. 1978	V R 17/73	ECLI:DE:BFH:1987:U.100878.VR17.73.0	BFHE 126, 28–34
1. 10. 1969	I R 73/66	ECLI:DE:BFH:1969:U.011069.IR73.66.0	BFHE 97, 21–26
28. 5. 1968	IV R 150/67	ECLI:DE:BFH:1968:U.250568.IVR150.67.0	BFHE 92, 487–490
12. 5. 1966	IV 472/60	ECLI:DE:BFH:1966:U.120566.IV472.60.0	BFHE 86, 118–122

IV. Entscheidungen der Finanzgerichte der Länder

Datum	Gericht	Aktenzeichen	ECLI	Fundstelle
8. 2. 2019	FG Münster	4 K 590/17 AO	ECLI:DE:FGMS:2019:0208.4K590.17AO.00	EFG 2019, 489–493
18. 1. 2018	FG München	10 K 3036/16	ECLI:DE:FGMUENC:2018:0118.10K3036.16.00	EFG 2018, 717–720
18. 8. 2014	FG Münster	6V 1932/14 AO	ECLI:DE:FGMS:2014:0818.6V1932.14AO.00	EFG 2014, 1936–1939
20. 2. 2014	FG Hessen	4 K 1120/12	ECLI:DE:FGHE:2014:0220.4K1120.12.0A	WM 2014, 1539–1542
11. 12. 2013	FG Münster	6 K 3045/11 F	ECLI:DE:FGMS:2013:1211.6K3045.11F.00	EFG 2014, 753–759
28. 2. 2013	FG Nürnberg	6 K 875/11	ECLI:DE:FGNUERN:2013:0228.6K875.11.0A	EFG 2013, 1018–1023
5. 12. 2012	FG Schleswig-Holstein	2 K 9/12	ECLI:DE:FGSH:2012:1205.2K9.12.0A	EFG 2013, 264–266
15. 11. 2012	FG Hessen	11 K 3175/09	ECLI:DE:FGHE:2012:1115.11K3175.09.0A	EFG 2013, 503–508
19. 5. 2011	FG Berlin-Brandenburg	13 K 13246/10	ECLI:DE:FGBEBB:2011:0519.13K13246.10.0A	EFG 2011, 1945–1949
2. 7. 2010	FG Köln	11 K 3676/06	ECLI:DE:FGK:2010:0702.11K3676.06.00	juris STRE201071238
1. 7. 2010	FG Münster	6 K 357/10 AO	ECLI:DE:FGMS:2010:0701.6K357.10AO.00	EFG 2010, 1961–1966
24. 9. 2009	FG Berlin-Brandenburg	13 K 65/06	ECLI:DE:FGBEBB:2009:0924.13K65.06.0A	juris STRE201177010
16. 5. 2008	FG Münster	6 K 879/07	ECLI:DE:FGMS:2008:0516.6K879.07.00	EFG 2008, 1592–1593
13. 11. 2006	FG Hamburg	2 K 198/05	ECLI:DE:FGHH:2006:1113.2K198.05.0A	DSiRE 2007, 441–445
13. 6. 2006	FG Rheinland-Pfalz	1 K 1743/05	ECLI:DE:FGRLP:2006:0613.1K1743.05.0A	EFG 2006, 1634–1638
24. 2. 2004	FG Hamburg	IV 362/01	ECLI:DE:FGHH:2004:0224.IV362.01.0A	juris STRE200470981
25. 7. 2003	FG Münster	11 K 3622/02 AO	ECLI:DE:FGMS:2003:0725.11K3622.02AO.00	EFG 2005, 1402–1405
26. 3. 1997	FG Hessen	1 K 3108/93	ECLI:DE:FGHE:1997:0326.1K3108.93.0A	EFG 1998, 252–253
14. 10. 1981	FG Köln	I (VII) 565/79 G	ECLI:DE:FGK:1981:1014.7G565.79.00	EFG 1982, 422–424
24. 8. 1978	FG Niedersachsen	VII 279/78	ECLI:DE:FGNI:1978:0824.VII279.78.0A	EFG 1979, 62–64

V. Entscheidungen weiterer Gerichte

Datum	Gericht	Aktenzeichen	ECLI	Fundstelle
31. 1. 2017	OLG Köln	III-1 RVs 253/16	ECLI:DE:OLGK:2017:0131.III1RVS253.16.00	StraFo 2017, 208–211
17. 3. 2009	BGH	1 StR 479/08	ECLI:DE:BGH:2009:170309BISr479.08.0	BGHSt 53, 210–221
16. 5. 2007	BVerwG	3 C 8/06	ECLI:DE:BVerwG:2007:160507U3C8.06.0	BVerwGE 129, 27–42
1. 10. 1990	OLG Frankfurt	6 W 126/90	ECLI:DE:OLGHE:1990:1001.6W126.90.0A	DStR 1991, 1300
7. 12. 1989	BGH	I ZR 3/88	ECLI:DE:BGH:1989:071289UIZR3.88.0	StB 1990, 125–126
15. 6. 1977	BGH	I ZR 184/75	ECLI:DE:BGH:1977:150677UIZR184.75	DStR 1977, 537–538
19. 10. 1971	Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes	GmS-OGB 3/70	-	BFHE 105, 101–115
8. 2. 1971	VGH Baden-Württemberg	IV 846/70	ECLI:DE:VGHBW:1971:0208.IV846.70.0A	ESVGH 21, 195–201
20. 1. 1966	BVerwG	I C 10.63	ECLI:DE:BVerwG:1966:200166U1C10.63.0	NJW 1966, 796–798
2. 8. 1960	BGH	1 StR 229/60	ECLI:DE:BGH:1960:020860U1STR229.60.0	BGHSt 15, 103–107
6. 6. 1934	Reichsfinanzhof	IV A 42/34	-	RFHE 36, 206–211
9. 4. 1934	Reichsfinanzhof	GR. S. D 1/34	-	RFHE 36, 28–38

Synopse der Fassungen von § 146 Abs. 2a, Abs. 2b AO

I. Anlage 1: Gesetzeslage gemäß dem Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008¹

1. § 146 Abs. 2a AO i. d. F. durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008

¹Abweichend von Absatz 2 Satz 1 kann die zuständige Finanzbehörde auf schriftlichen Antrag des Steuerpflichtigen bewilligen, dass elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union geführt und aufbewahrt werden. ²Dasselbe gilt für einen anderen Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 3. Januar 1994 (ABl. EG Nr. L 1 S. 3) in der jeweils geltenden Fassung Anwendung findet, mit dem eine Rechtsvereinbarung über Amtshilfe besteht, deren Anwendungsbereich mit dem

1. der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. EG Nr. L 336 S. 15) sowie

2. der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 (ABl. EU Nr. L 264 S. 1) in der jeweils geltenden Fassung vergleichbar ist.

³Voraussetzungen sind, dass

1. der Steuerpflichtige die Zustimmung zur Durchführung eines Zugriffs auf elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen der zuständigen Stelle des Staates, in den die elektronischen Bücher und Aufzeichnungen verlagert werden sollen, vorlegt,

2. der Steuerpflichtige der zuständigen Finanzbehörde den Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitteilt,

3. der Steuerpflichtige seinen sich aus den §§ 90, 93, 97, 140 bis 147 und 200 Abs. 1 und 2 ergebenden Pflichten ordnungsgemäß nachgekommen ist und

4. der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 in vollem Umfang möglich ist.

¹ BGBl. I 2008, 2794, 2828.

⁴Eine Änderung der unter Satz 3 Nr. 1 und 2 benannten Umstände ist der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich mitzuteilen. ⁵Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 oder Satz 3 Nr. 1 oder Nr. 2 nicht vor, kann die zuständige Finanzbehörde die Führung und Aufbewahrung elektronischer Bücher und sonstiger erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes nur bewilligen, wenn die Besteuerung hierdurch nicht beeinträchtigt wird.

⁶Fällt der Bewilligungsgrund weg, hat die zuständige Finanzbehörde die Bewilligung zu widerrufen und die unverzügliche Rückverlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen in den Geltungsbereich dieses Gesetzes zu verlangen; den Vollzug hat der Steuerpflichtige nachzuweisen.

2. § 146 Abs. 2b AO

i. d. F. durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008

Kommt der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Rückverlagerung seiner elektronischen Buchführung oder seinen Pflichten nach Absatz 2a Satz 4, zur Einräumung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6, zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen im Sinne des § 200 Abs. 1 im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist nach Bekanntgabe durch die zuständige Finanzbehörde nicht nach oder hat er seine elektronische Buchführung ohne Bewilligung der zuständigen Finanzbehörde ins Ausland verlagert, kann ein Verzögerungsgeld von 2 500 Euro bis 250 000 Euro festgesetzt werden.

II. Anlage 2: § 146 Abs. 2a AO i. d. F. durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 8.12.2010²

¹Abweichend von Absatz 2 Satz 1 kann die zuständige Finanzbehörde auf schriftlichen Antrag des Steuerpflichtigen bewilligen, dass elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes geführt und aufbewahrt werden können. ²Voraussetzung ist, dass

1. der Steuerpflichtige der zuständigen Finanzbehörde den Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitteilt,

2. der Steuerpflichtige seinen sich aus den §§ 90, 93, 97, 140 bis 147 und 200 Absatz 1 und 2 ergebenden Pflichten ordnungsgemäß nachgekommen ist,

² BGBl. I 2010, 1768, 1793.

3. der Datenzugriff nach § 147 Absatz 6 in vollem Umfang möglich ist und
4. die Besteuerung hierdurch nicht beeinträchtigt wird.

³Werden der Finanzbehörde Umstände bekannt, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen, hat sie die Bewilligung zu widerrufen und die unverzügliche Rückverlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen in den Geltungsbereich dieses Gesetzes zu verlangen. ⁴Eine Änderung der unter Satz 2 Nummer 1 benannten Umstände ist der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich mitzuteilen.

III. Anlage 3: Gesetzeslage gemäß dem Jahressteuergesetz 2020 vom 21. 12. 2020³

1. § 146 Abs. 2a AO

i. d. F. durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21. 12. 2020

¹Abweichend von Absatz 2 Satz 1 kann der Steuerpflichtige elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union führen und aufbewahren. ²Macht der Steuerpflichtige von dieser Befugnis Gebrauch, hat er sicherzustellen, dass der Datenzugriff nach § 146b Absatz 2 Satz 2, § 147 Absatz 6 und § 27b Absatz 2 Satz 2 und 3 des Umsatzsteuergesetzes in vollem Umfang möglich ist.

2. § 146 Abs. 2b AO

i. d. F. durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21. 12. 2020

¹Abweichend von Absatz 2 Satz 1 kann die zuständige Finanzbehörde auf schriftlichen oder elektronischen Antrag des Steuerpflichtigen bewilligen, dass elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon in einem Drittstaat geführt und aufbewahrt werden können. ²Voraussetzung ist, dass

1. der Steuerpflichtige der zuständigen Finanzbehörde den Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitteilt,

2. der Steuerpflichtige seinen sich aus den §§ 90, 93, 97, 140 bis 147 und 200 Absatz 1 und 2 ergebenden Pflichten ordnungsgemäß nachgekommen ist,

3. der Datenzugriff nach § 146b Absatz 2 Satz 2, § 147 Absatz 6 und § 27b Absatz 2 Satz 2 und 3 des Umsatzsteuergesetzes in vollem Umfang möglich ist und

³ BGBl. I 2020, 3096, 3127.

4. die Besteuerung hierdurch nicht beeinträchtigt wird.

³Werden der Finanzbehörde Umstände bekannt, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen, hat sie die Bewilligung zu widerrufen und die unverzügliche Rückverlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen in den Geltungsbereich dieses Gesetzes zu verlangen. ⁴Eine Änderung der unter Satz 2 Nummer 1 benannten Umstände ist der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich mitzuteilen.

3. § 146 Abs. 2c AO

i. d. F. durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21. 12. 2020

Kommt der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Rückverlagerung seiner elektronischen Buchführung oder seinen Pflichten nach Absatz 2b Satz 4, zur Einräumung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6, zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen im Sinne des § 200 Abs. 1 im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist nach Bekanntgabe durch die zuständige Finanzbehörde nicht nach oder hat er seine elektronische Buchführung ohne Bewilligung der zuständigen Finanzbehörde in einen Drittstaat verlagert, kann ein Verzögerungsgeld von 2 500 Euro bis 250 000 Euro festgesetzt werden.

Sach- und Stichwortverzeichnis

Die Zahlenangaben in diesem Verzeichnis beziehen sich auf die Seitenzahlen der Arbeit. Die Hauptfundstellen wurden durch kursive Hervorhebungen gekennzeichnet.

- Abgabeverhalten 370, 384, *396f.*, 413
- Ablaufhemmung *321f.*, 332
- Agenturen 511
- Algorithmen *144ff.*, 158, 160, 178, 192
- Altfälle 291 f., *421ff.*
- Amtlich vorgeschriebener Datensatz *111ff.*, 151, 256
- Amtshilfe 84, 354 f., *405ff.*, *466ff.*, 502, 549 ff., 568, 579, 582
 - Auskunftersuchen 552 ff., 557, 579
 - Fristen 555
 - organisatorische Mängel 553 ff.
 - Personalausstattung 554, 557 ff.
 - Richtlinie 406, 466 ff., *549ff.*, 568, 582
 - Vollzugshindernisse 553 ff.
- Analoge Darstellungsform 240 f.
- Analyse- und Prüfprogramme 443, 445
- Analysefunktionen 445, 448
- Anerkennungsgrundsatz 562 ff.
- Anmelde- und Antragspflichten *111ff.*, 384
- Anonymisierung 328 f., 335
- Antragstellung 40, 83, 186 f., 267, 292 f., 362, 375, 380 f., 408, 414, *416ff.*, 427, 569, 587
 - Abschaffung 426 f.
 - elektronische 235, 418, 426
 - fehlende 374, 484 f.
 - Finanzabteilung 380
 - Form 417 f.
 - Inhalt 418, 577 f.
 - Konzerne und Unternehmensgruppen 417, 419
 - Subjekt 417
 - Systembeschreibungen 426
 - Verfahrensbeschreibung 267, 287 f., 418
 - zuständige Finanzbehörde 419
- Anwendungsentwicklungsumgebung 169
- Anwendungsprogramme 41
- Anwesenheitsrechte *siehe Gebietshoheit*
- Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen 196, 339, 357 f., 363, 397 f., *419ff.*, 426, 578 ff.
 - schuldhafte Missachtung 481, 489
- Application Service Providing 342 f.
- Apps 28, 42, 127, 162, 166, 170 f., 184, 188, 280, 342, 352, 420
- Archivierung *siehe Aufbewahrung*
- Aufbewahrung *102ff.*, 124, 127, 213 f., 247, 277 ff., 286 f., 334, 426
 - Art 129 ff., 139 ff., 223, 239 f.
 - Fristen *103f.*, 215, 312, 320 f., 325
 - Konzept 280
 - Ort 29, 82, *208f.*, 211 f., 217 ff.
 - Pflicht 297, 308 f., *312ff.*, 325, 336
 - Rechnungen *216ff.*, 407, 469, 571 ff.
 - Überschneidung zur Führung *103*, 278
- Aufdeckung von Mehrergebnissen 394
- Auffangatbestand 309 ff., 321, *386ff.*
- Aufsichts- und Vollzugsdefizit 53
- Aufzeichnungen
 - Begriff *91ff.*, 97 f.
 - Geschäftsvorfälle 243
 - Medientyp 97
- Aufzeichnungssysteme
 - elektronische 43, 109, *242f.*, 247
- Auskunfts Klausel *siehe Doppelbesteuerungsabkommen*
- Auskunftsverweigerungsrecht 326
- Ausländische Sanktionsnormen 474
- Auslastungsspitzen 41, 351, 364
- Außenprüfung 47, 121, 180 ff., 297 ff., 322 f., 308, 380, 487, 494, 553
 - Datenzugriff *siehe Datenzugriff*
 - digitale 32, 38 f., 62, 107 f., 131, 137, 306, 309, 326, *440ff.*

- gemeinsame 465, 467 ff.
- gleichzeitige 466 f.
- koordinierte 465 ff.
- Prüfungs- und Kontrollaufwand 308
- sachlicher Umfang 309, 440 ff.
- Schutzrechte 326 ff.
- Turnus 423
- Auswertungsmethoden 308
- Auswertungsmöglichkeiten 152, 443 ff., 448
- Auswertungssoftware 137 f., 442, 445, 448
- Autonome Systeme 143 ff., 155 ff., 178 ff., 191 ff., 197 ff., 286, 351

- Backup** 287, 410 ff.
- Bearbeitungsdauer zwischenstaatlicher Anfragen 552 f., 555 f.
- Beauftragung eines Dritten 179, 352 ff., 361, 420
 - Tatbestand 358 ff.
- Beeinträchtigung der Besteuerung *siehe Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung*
- Beeinträchtigung der Grundfreiheiten
 - offene/verdeckte Diskriminierung 526, 528 f., 537, 540 ff., 567
 - Vergleichsgruppen 530 ff., 536
 - Zugangsbeschränkungen 526
- Belastungsgleichheit 51
- Belege 97, 100 f., 104, 128, 135, 167, 259 ff., 270 ff., 284 f., 320, 418, 539
 - Ausgabepflicht 43
 - Erfassung 147, 289
 - Sammlung 275, 285
- Bemessungsgrundlage 55 ff., 527
- Berufsheimlichkeitsgeheimnisse 325 ff., 343 f.
- Beschlagnahmemaßnahmen 328, 348, 354 f., 364
- Bestandskraft 195, 327, 491
- Besteuerungsgrundlagen 35, 57, 121, 236, 304, 404, 498 f.
 - gesonderte Feststellung 112, 230
- Besteuerungsrelevante Daten 302 ff., 326, 333 f.
- Besteuerungsverfahren 113, 119 ff., 146, 149 ff., 218, 234, 369, 387, 400, 524
- Bestimmtheitsgebot 74 f., 79, 155, 373
- Betriebsprüfung *siehe Außenprüfung*
- Betriebsprüfungsstellen 37, 425

- Betriebsstätte 76, 209 ff., 215, 221, 224, 281, 511 f., 527, 531 ff., 563 ff.
- Beweisfunktion der Buchführung 36, 47 f., 92, 133, 188, 308, 499
- Bewilligung
 - Bescheid 418
 - bewilligungslose Verlagerung 489 ff.
 - Entscheidung 419, 425, 431 ff.
 - Erfordernis 88, 185, 223, 309, 325, 330, 422, 501, 535 f., 566, 577 ff.
 - Praxis 289, 437
 - von Erleichterungen 75, 88, 423 ff.
 - Voraussetzungen 226, 269, 291 ff., 425, 474 f.
- Big Data 58, 166, 191 ff.
- Bilanz 37, 90, 92 ff., 101 ff., 119, 128, 131, 256, 276, 309
- Bindungswirkung 128 f., 180 ff., 347, 459, 538
- Blankettverweisung 73
- Blockchain-Technologie 136
- Branchenlösungen 302
- Branchenspezifika 332, 336 f.
- Bücher
 - Begriff 91 ff., 98
- Buchführung
 - Begriff 92, 98 f., 103 f.
 - Einrichtung 99 f., 167
 - freiwillige 90, 316 ff., 318, 510
 - gesellschaftspolitische Bedeutung 48 ff.
 - Hilfsfunktion 44, 252, 509 ff.
 - prozessbezogene Auslegung 253 ff., 259 f.
 - Prozessschritte 99 ff., 116, 148, 167 f., 188, 191 f., 205 f., 251 f., 255 ff., 287, 418, 483
 - Prüfungsichte 52
 - sachliche Richtigkeit 48, 188, 418, 499
 - Verbringung in das Ausland 252, 259 ff., 278 f., 289, 539, 568 f., 581
 - Verifikations- und Kontrollfunktion 47, 133, 236, 293
 - Zielsetzung 45 ff., 96, 111, 121, 236
- Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten
 - ausländische Rechtsnormen 70 ff., 211 ff.
 - derivative 67 ff., 78, 214 f.
 - gesetzliche Grundlage 67 ff.
 - handelsrechtliche Anknüpfung 36, 68 f., 214 f.
 - Konzentrationsfunktion 77

- originär steuerrechtliche 76ff., 102, 214
- Relevanz 43ff., 311 ff.
- Verpflichteter 79f., 519
- Buchführungsdienstleister 165 ff., 275, 352ff., 519, 537
- Buchführungsprozesse 99, 135, 140, 147 f., 197 ff., 247 f., 258, 267, 276 f., 308, 434, 569
- Buchführungssoftware 150ff., 170, 182 ff., 201 f., 277, 285, 358, 366
- Buchführungssystem 60, 80, 94, 98ff., 126 ff., 135 ff., 147, 177, 180 ff., 260, 273, 282, 300ff., 340, 348, 443 ff., 516
- Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik 134, 202, 366
- Bundeszentralamt für Steuern 112, 180, 202, 366
- Business-to-Government 126

- Client 342, 463
- Cloud-Computing 41 ff., 61, 166, 169ff., 199, 293, 340ff., 358 ff., 420, 485, 506, 516
 - Anbieter 344, 349, 363
 - Bereitstellungsmodelle 169, 172 f., 199, 341 ff.
 - Betriebsarten 344 f.
 - Community Cloud 345
 - Funktionsweise 341 ff.
 - Hybrid Cloud 345, 349, 363
 - Lösungen 42, 61, 166, 352
 - Multi Cloud 351 f., 363 f.
 - physische Standorte 340, 342 f., 346 ff., 362, 420
 - Private Cloud 344 f., 349, 359, 363, 506
 - Public Cloud 344 f., 349, 361 ff.
 - rechtliche Einordnung 346 ff.
 - Servicemodell 169 ff., 343, 358 f.
 - Virtualisierung 41, 342, 346 ff., 360 f.
- Coded Information 137
- Compliance 136, 142, 173ff., 201, 268, 272 f., 283 ff., 333 ff., 362 ff., 375, 380 f., 385, 407 ff., 413 f., 425 f., 431 ff., 483, 495, 585 ff.
 - Anpassungsmaßnahmen 410
 - Aufsichts- und Nachforschungspflicht 421
 - Auswahl des Anbieters 363
 - Berechtigungskonzeptsteuerung 194
 - Datenorganisation 333
 - Erfassungskontrollen 176
 - Fehlervermeidung 285
 - Funktionsbeschreibungen 333
 - Handlungsanweisungen 285
 - Inkompatibilitäten 189
 - Inkonsistenzen 192, 272 f.
 - Kontrollmaßnahmen 176, 187, 410
 - Maßnahmen 60, 187 ff., 284 ff., 333 ff., 362 ff., 380 f., 407 ff., 425 f., 431 ff.
 - Organisations- und Überwachungsaufland 189, 201, 286
 - organisatorische Maßnahmen 215, 271, 279, 410
 - Priorisierungen 363 f.
 - Protokollierung 188, 194
 - Prozessabläufe 188ff., 197 f., 258, 284 ff., 410
 - Rechtsschutz 431 ff.
 - Review-Prozess 191 f.
 - Sicherungskonzepte 136, 174, 177, 189, 193, 197, 272ff., 284, 362 ff., 410 ff.
 - softwareseitige Einstellungen 334
 - Softwaretools 189
 - Stichproben 191, 268, 284 ff.
 - strafrechtliche Sanktionen 175, 196
 - strategische Rechtsverfolgung 431
 - Übermittlung der Unterlagen 410
 - überwachtes Lernen 191 ff.
 - Überwachung dokumentieren 286
 - Verfahrensabläufe 187ff., 285, 410
 - Verfahrenssteuerung 409 f.
 - Vermeidung von Doppelarbeiten 274 ff.
 - Vollständigkeit und Lesbarkeit 188
 - Zugriffsberechtigungen 174, 194, 334
 - Zusicherungen und Garantien 180ff., 194, 288
- Compliance-Management-System 173ff., 197 f., 272, 296, 331, 360 f., 413 f., 426
 - abwehrende Funktionskomponente 175, 180ff., 201, 287 f., 333, 375, 380, 436
 - gestalterische Funktionskomponente 175
 - organisatorisch-technische Funktionskomponente 136, 175, 187ff., 201, 284 ff., 334, 352, 395, 409 ff., 436
 - Verhinderung von Sanktionen 175, 495
- Daten i. S. d. GoBD 299 f., 437
- Datenanalysetools 137 f., 192, 448

- Datenaufgriffe 121, 302, 333
- Datenbank 138, 169 f., 177
- Datenbeschreibungen 137
- Datenbestände 47, 53, 119 ff., 178 f., 194, 287, 296 ff., 305 ff., 334 f., 394, 410 ff., 502, 575
- Auswertbarkeit 136 ff.
 - digitale 38 f., 95, 137, 190, 222 f., 357, 363 f., 469 f., 483
 - Vermischung 334
 - Zentralisierung 334
- Datenfernübertragung 39, 111 ff., 151 ff., 230
- Datenimport 445
- Datenlokalisierungsauflagen 88, 470, 574 ff.
- Datenmengen 57 f., 147, 178, 192, 247 f., 282, 448
- Datennetze 39 f., 59, 451
- Datenproduktion 60, 333
- Datensätze 40, 111 ff., 137 ff., 151 ff., 176 f., 193, 222, 256, 299, 334 f., 445, 575 f.
- Datenschutz 179, 307, 324 ff., 575
- Beauftragte 335
 - Löschpflicht 325
 - Rechte 324 ff., 335
- Datenselektion 296, 324, 329 ff., 336 f.
- Datenspeicherung 240, 293, 420, 457 ff., 463 ff.
- Datenströme 152, 363 f.
- Datenträger 38 f., 97, 105, 107 ff., 128 ff., 190, 229, 237 ff., 253 f., 328, 444 ff., 463 f., 477, 518
- Datenträgerüberlassung *siehe Datenzugriff*
- Datenübermittlung 39, 154, 228 ff.
- Verhältnis zu Aufzeichnungspflichten 111 ff.
 - Vorgaben 62
- Datenverarbeitung im Gesamtverbund 343
- Datenverarbeitungsfähigkeit 139
- Datenverarbeitungssysteme 37 f., 106 ff., 138 f., 158, 176 ff., 189 f., 195, 228, 239, 248, 251, 254, 260 f., 282, 293 ff., 299 ff., 310, 333 ff., 442 ff., 458 ff., 502
- Dienste 471 f.
 - Standort 60, 84, 221, 281 f., 293 f., 333 f., 338 ff., 387 ff., 407 f., 416 f., 419 f., 486, 489, 512 ff., 579 ff.
- Datenverarbeitungsvorgänge 228, 266, 344
- Datenzugriff 32 f., 80, 84 ff., 137 f., 183, 193, 266, 295 ff., 365, 387 ff., 422, 439 ff., 486, 499 ff., 505, 535 ff., 562, 566 ff., 578 f., 582
- Anwendungsvoraussetzungen 441 ff.
 - Arten *siehe Zugriffsarten*
 - Auswahlermessungen 447
 - Auswertbarkeitsstufe 136 ff.
 - Begriff 440
 - bei Dritten 441
 - Bereitstellung von Personal 443
 - des Ansässigkeitsstaates 469
 - Einschränkungen 458 ff., 472, 478
 - Einwilligung 456 f.
 - Einwilligungsfiktion 469 ff., 477, 501
 - erfasste Systeme 298 ff.
 - Grundlagen 440 ff.
 - Hoheitsakt 456 f.
 - im Ausland 439, 460 ff.
 - in vollem Umfang 64, 266, 330, 455, 472 ff.
 - innerhalb der Union 469 ff., 476
 - Internationalisierungsaspekte 449 ff., 466 ff., 477 f.
 - Kompatibilität 138, 445
 - Mitwirkungsverlangen 327, 441
 - Nur-Lesezugriff 442, 461
 - Ort 463 f.
 - Praxiserwägungen 448
 - Rahmen 440 f.
 - Rechtsqualität 440 f.
 - Sicherstellung 295 ff.
 - Umfang 298 ff.
 - Z1 als unmittelbarer Zugriff 442 f., 446, 458 ff., 472
 - Z2 als mittelbarer Zugriff 443 f., 446, 462 f., 465, 472, 477
 - Z3 als Datenträgerüberlassung 444 ff., 448, 463 ff., 477 f.
 - Zeitliche Eingrenzung 320 f., 332
 - Zugriffsmöglichkeiten 299 ff., 329 ff., 391, 454 ff.
- DATEV 37, 39, 100, 133 f.
- Dediziertes System 343
- Deep learning 145
- Deklarationsprinzip 35, 51
- Derivativ digitale Unterlagen 126 ff., 442

- Dienstleister 41, 165 ff., 188, 205, 273 ff., 285 ff., 341 ff., 352 ff., 416, 420, 471 f., 513 f., 517 ff., 536 f., 543 f.
- Dienstleistungsfreiheit 516 ff.
- aktive 519, 522
 - Aufenthaltsrecht 519
 - Beeinträchtigung 536 ff., 569
 - Begriff 517 f.
 - Buchführung 517 f.
 - Korrespondenzdienstleistungen 521 ff., 536 f., 542 f.
 - passive 520 f.
- Digitale Assistenzsysteme 193, 285 f.
- Digitale Aufzeichnungen 109, 243 ff.
- Digitale Form 105, 110, 118, 124 ff., 199, 241 ff., 255 ff., 269, 273, 277, 445, 460, 521
- Digitale Plattformen 41, 142
- Digitale Signatur 284, 562
- Digitales Schwärzen 328 f., 335
- Digitalisierung
- Begriff 205, 240 ff., 282
 - Unterlagen 251 f.
- Digitalisierungsaspekte 60 ff., 89, 110 f., 119, 124, 184, 187, 201, 285, 302, 366, 434, 516
- Digitalisierungsprozess 105, 123, 124 ff., 188 ff.
- Diskriminierung 526, 528 ff., 548 f., 567, 578
- unionsrechtliches Verbot 507, 525 f.
- Dokumenten-Management-System 239, 301
- Doppelbesteuerungsabkommen 207, 210, 363, 385, 391, 404 ff., 413, 502, 527
- Auskunftsklausel 365, 405 ff.
- Drittanbieter 39, 162, 166, 179, 193 ff., 201, 348 f., 352 ff., 362, 420, 444, 494, 516
- Standortgarantien 363
 - Umfang der Mitteilungspflicht 353 ff., 361
- Drittwirkung d. Herstellerüberprüfung 183
- Due Diligence 368, 382
- E**-Bilanz 114, 119, 256
- E-Government 126, 131 ff., 142, 199, 229, 234, 426
- E-Mail 124, 189, 237, 258
- Effet utile 570
- Einheitliche Schnittstellen *siehe Schnittstellen*
- Einschätzungsprärogative 355, 546
- Einspruch 150, 195, 231, 400, 431
- Elektronik 204 f., 227 ff., 251 ff., 255, 282, 543
- Dokumente 132, 138, 229, 238, 299
 - informationstechnische Bedeutung 228
 - Kommunikation 150, 228 f., 232
 - medienbezogene Auslegung 251, 253 f., 259 f., 268, 340
 - prozessbezogene Auslegung 205, 242 ff., 248 ff., 253 ff., 259 ff., 282
 - Qualifikationsprobleme 249 ff.
 - Übermittlung 113 ff., 123, 125 f., 153, 229, 237 f., 284
- Elektronische Steuererklärung 113, 122 f., 230
- Elster 150 ff.
- Endgeräte 41
- Enforcement jurisdiction 449, 454, 456
- Entscheidungsspielraum 371, 403, 545, 554
- Erfassen der Belege 101 f., 259 ff., 285 f.
- Ermessen bei Verlagerungsbewilligung 427 ff.
- Unionsrecht 429
- Ermittlungen
- behördliche 121, 369, 439, 452, 458, 466 ff., 544, 554, 558
- ERP-Systeme 147 f., 150, 154, 200, 448
- Erstqualifikationsrecht 323 ff., 332 ff.
- Externe Anbieter 27, 279, 345, 416, 516 ff., 536
- Fahrlässigkeitsvorwurf 184
- Fehlerquellen 177 f., 188, 195 ff., 274, 284
- Fernabfrage 217, 279, 443 ff., 458 ff., 573
- Verbot 459 f.
- Fernbuchführung 179, 209
- Festsetzungsfrist 196, 321, 368, 376 ff.
- Finanzbuchhaltungssoftware 150 ff., 182 ff., 201 f., 239, 277, 285, 358, 366
- Fiskalzweck 544
- Flexibilisierung 29, 55, 65, 226 f., 427, 430
- Free Flow of Data-Verordnung 88, 269, 470 ff., 477, 501 f., 505, 566, 574 ff.
- Datenverfügbarkeit für Behörden 470 f., 574

- Futura-Singer-Entscheidung 65, 527 ff., 551, 560, 563 ff.
- Gemeinsamkeiten und Unterschiede 530, 546 ff.
- GDPdU** 80, 308
- Gebietshoheit 32 f., 178, 207, 439 ff., 449 ff., 457 ff., 473 f., 477, 501, 544
- Anknüpfungsmomente 450
 - Anwesenheitsrechte 466 ff., 558
 - Bindungswirkung 453 f.
 - Dispositionsbefugnis 468
 - im digitalen Raum 450 ff., 460
 - innerhalb der EU 469
- Gebot der Inländergleichbehandlung 525
- Gebot der Vollständigkeit 176 f., 188, 418
- Gemeinsame Außenprüfung *siehe Außenprüfung*
- Kumulation der Eingriffsanforderungen 467 f.
- Genuine link 450, 455
- Geschäftsgeheimnisse 555
- Geschäftsprozesse 198, 242, 252, 304
- Geschäftsvorfälle 45 ff., 51, 68 f., 94 ff., 109, 168, 176, 243, 314, 499 f.
- Gesetz- und Gleichmäßigkeit 29, 50 ff., 72, 81, 121, 263, 307, 335, 372, 439, 544
- als Legitimation für Steuerstaat 49 ff.
- Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen 39, 42, 88 f., 109 f., 242, 305, 441
- Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens 52, 58, 62, 110, 120 ff., 133, 149, 234, 439, 585
- Gestaltungsmöglichkeiten 259, 279
- Gestaltungsrechte 496 f.
- Gläubigerschutz 46
- Gleichheit im Belastungserfolg 29, 72, 307, 335, 544
- Gleichheit im Ermittlungsergebnis 476 ff.
- Globalisierung 27, 30, 40, 57, 296, 355
- GoBD 80 ff., 91, 127 f., 134, 139, 176, 188, 270, 276 ff., 288 f., 299 ff., 310, 328, 346 f., 351, 415, 428 f., 437, 459 f., 539, 581
- GoBS 80
- Grundfreiheiten in der Union 33, 82, 505 ff., 525, 538 ff., 570
- Adressat 507 ff., 522, 538
 - Beeinträchtigung 520, 523 ff., 540 ff., 547, 549, 555, 567
 - Beeinträchtigung durch Steuerverfahrensrecht 524 f.
 - Beeinträchtigungsintensität 536 ff., 580
 - Beschränkung durch Datenzugriffsanforderung 535 f.
 - legitimes Ziel für Eingriff 544 f.
 - subjektive Rechte 538
 - unmittelbare Anwendbarkeit 538
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 45, 68, 81, 88, 94, 111, 119, 128
- Handels- und Geschäftsbriefe** 100 ff., 128, 135
- Handlungsempfehlungen 288 f., 336 f., 364 ff., 381 f., 414 f., 426 f.
- Hardwaretrennung 334
- Helpdesk 286
- Hersteller-Identifikationsnummer 152 ff.
- Hilfeleistung in Steuersachen 155 ff., 165 ff., 171
- Hoheitsakt 207, 441, 449, 456 f., 461 f.
- Hoheitsgebiet 451 f., 458, 461, 465 f., 474, 507 ff., 558, 577
- Akte fremder Staatsorgane 449, 462
- Hoheitsgewalt 449 f., 451
- Housing 342 f.
- IAS/IFRS** 90
- Industrie 4.0 60, 247 f., 302
- Infrastructure as a Service (IaaS) 41, 169, 172, 358 f.
- Inländerdiskriminierung 508
- Inlandsbegriff 208, 217
- Inlandsbuchführung
- als Grundsatz 206 ff., 224 ff., 519, 565
- Internationale Rechnungslegungsvorschriften 90
- Internationalisierungsstrategie 198, 249, 282, 292 f., 323 ff., 436
- Organisationsaufwand 334, 364
- Internet 40 f., 170, 222, 286 f., 343, 450 ff., 460
- Internet of Things 60, 304
- Internet Service Provider 286
- Interoperabilität 41, 352
- IT-Abteilung 190, 198, 333, 363

- IT-Infrastruktur 41 f., 58, 118, 125 f., 169 ff., 193, 293, 302, 331, 334, 343, 349, 352, 434, 459 f., 513 ff.
- Jahresabschlüsse 36, 92, 102 ff., 128, 131, 276 f., 309
- Jahressteuergesetz 2009 29 f., 83 ff., 108, 218, 226, 237, 260 ff., 271, 348, 356, 365 f., 371, 389, 484, 547, 571, 638 f.
- Jahressteuergesetz 2010 86 f., 260 ff., 271, 350, 356 f., 365, 389, 475, 484, 639 f.
- Jahressteuergesetz 2020 30, 65, 87 f., 185, 219, 221, 235, 297 f., 304, 314, 365, 417 f., 426, 441, 445, 470, 475 f., 501, 535 ff., 566 ff., 574 ff., 640 f.
- Joint Audits *siehe gemeinsame Außenprüfung*
- Kassen-Nachschau 32, 88, 297, 304, 314 f., 323, 441, 445 ff., 458
- Kassensystem 61, 109, 177, 202, 239, 300 ff.
- Keine Gleichheit im Unrecht 129
- Kenntnis des Steuerpflichtigen 280 f., 354 f., 410, 417, 420 f.
- Kohärenz des Steuersystems 541
- Kollaborative Nutzung 170
- Konformitätszusicherung 184
- Kontierung 104, 135 f., 147, 168 f., 258 ff., 272 ff., 285 f., 418, 483
- Kontierungsvermerk 101, 135, 272 f.
- Kontrollmitteilungen 77, 372
- Kontrollmöglichkeiten des Staates 29, 51, 407
- Koordinierte Prüfung *siehe Außenprüfung*
- Koppelungsvorschrift 428 ff.
- Korrekturvorschrift 195 f.
- Kostenvorteile 27 ff., 32, 42, 59, 125 ff., 141, 187, 197 f., 265 f., 273 f., 279, 302, 345, 351, 366 f., 406, 483, 508, 514 f.
- Kritische Infrastruktur 349, 502
- Künstliche Intelligenz 58, 143 ff., 178, 180 ff., 191 ff., 196 ff., 286, 351 f., 363 f.
- Auslastungsmuster 351
 - dynamische Kapazitätssteuerung 351 f.
 - Lernprozess 144 f., 147, 158 ff., 178, 182, 191 ff., 196, 201, 286
 - Mustererkennung 144 f., 158, 166, 351
 - prädiktive Fähigkeiten 351, 364
 - Rechtsfähigkeit 155 f., 171
- schwache/starke KI 146, 148, 156 f., 191 ff., 286
 - statistische Methoden 193
- Legal-Tech 148, 161, 200
- Legislative jurisdiction 449, 454 f.
- Leistungsgerechtigkeit 29, 51
- Lex-posterior-Regel 473
- Lieferketten 55, 59, 77
- Lohnbuchhaltungssysteme 239, 300
- Lohnsteueraußenprüfung 322
- Löschmerker 194
- Lückenanalyse 176
- Maschinelle Auswertbarkeit 136 ff., 142, 411
- Maschinelles Lernen 144 f.
- Medienbrüche 141, 178, 189, 201, 257
- Medienbruchfreier Datenaustausch 122, 141, 234, 426
- Medientransfer 131, 140, 142 f., 256 ff., 283
- Mehrfachbelegungsanalyse 176
- Mehrwertsteuer-System-Richtlinie 219, 221, 264, 275, 407, 469 ff., 570 ff.
- Melde- und Überwachungsmaßnahmen 192, 426
- Meldepflichten des Anbieters 363
- Meldung von Gesellschaftsbeteiligungen 397
- Metadaten 189
- Middleware 169 f., 358
- Mikroverfilmung 130, 240, 247
- Mischdaten 575 f.
- Mitwirkungspflichten 38, 46 f., 67, 78, 91 f., 202, 330, 338, 358, 369 ff., 379 ff., 387, 392, 396 ff., 440, 443 ff., 461, 495, 498
- zeitnähe 289, 471, 488, 502
- Mobiles Scannen 127
- Nachkalkulation 77
- Nachträglich digitalisierte Unterlagen *siehe Derivat digitaler Unterlagen*
- Nebensysteme *siehe Vor- und Nebensysteme*
- Netzwerkverbindungen 169, 222, 341 ff., 411, 450
- Nicht bewilligte Verlagerung 487 f., 502
- Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung 75, 84 ff., 186 f., 223, 267 ff., 288, 294 f., 365,

- 373 ff., 383 ff., 422, 424, 428 ff., 480 ff.,
502 f., 577, 580
- Ausmaß 494
 - Darlegungs- und Beweislast 386 f., 431
 - Eingreifschwelle 394, 482
 - einheitliche Auslegung 393, 409, 424, 480
 - Hineinragen in das Ermessen 433 f.
 - Kausalitätserfordernis 388, 397, 402, 404, 406
 - Konkurrenzverhältnis 423 f.
 - Kontrollmaßstab 432 f.
 - Kooperationsbereitschaftsklausel 369
 - Negativformulierung 386 ff.
 - Regelbeispielkatalog 396 ff., 415
 - rückschauende Würdigung 480
 - Sperrwirkung 392, 398 f., 403
 - Vergleichsmaßstab 394 f.
- Nichtpersonenbezogene Daten 575
- Niederlassungsfreiheit 210, 506 ff., 525 f.,
528 ff., 533 ff., 539 f., 542, 546 ff., 567,
570
- Adressat 507 ff.
 - Dauerhaftigkeit 512 ff.
 - einheitlicher Schutzbereich 516
 - Erwerbstätigkeit 510
 - Festigkeit 511 ff.
 - persönlicher Anwendungsbereich 507
 - primäre Niederlassung 509 ff.
 - sekundäre Niederlassung 511, 515 f.
 - Selbstständigkeit 510
- Niederschwellige Erfassung 57, 59
- Non Coded Information 136
- OCR-Software** 146, 178
- Offene Ladenkasse 109, 256
- Öffnungsklausel 85, 389 f., 430
- Online-Durchsuchung 452, 469
- Online-Portal 105, 112, 152, 426
- Ordnungsgemäße Erfüllung steuerrechtlicher
Pflichten 368 ff.
- Indizwirkung 373 ff., 378, 380, 387
 - Prüfungsmaßstab 370 ff., 378, 382
 - Rechtsstreitigkeiten 375 f.
 - Schwere der Pflichtverletzung 369 ff.
- Ordnungsvorschriften 29, 42, 70, 77 ff., 88 ff.,
312, 316 ff., 496, 534
- Verstöße 79
- Ordnungswidrigkeitenverfahren 175, 184,
398 ff., 413, 501
- Ordre public-Grundsatz 74 f.
- Organgesellschaften 210 f., 281, 565
- Organisationsanforderungen 361, 408
- Organisationsanweisungen 188 ff., 258
- Organisationsunterlagen 92, 104, 309 f.,
314 f., 321
- Originalunterlagen 100 f., 128, 199, 270 ff.
- Vernichtung nach Scannen 127 ff., 277 ff.
- Originär digitale Unterlagen 124 ff., 130 f.,
141 f., 256, 442
- Outsourcing 341 ff.
- Papierbuchführung** 32, 111, 118 f., 198,
261 ff., 280, 287, 498, 501, 515, 536 f.,
553, 562
- Papierunterlagen 105, 127, 140 ff., 188,
274 ff., 395, 418, 566 ff.
- vorübergehende Verbringung 259 ff., 543
- PDF/A-3-Format 135 ff.
- Permanente Datenzugriffsgewährung 562,
568
- Personenbezogene Daten 324 ff., 335, 575
- Pflichtenkollision 212, 565
- Pflichtverletzungen 295, 368 ff., 486 f.,
494 ff.
- Phantomware 177
- Physische Ressourcen 342 f., 346 ff.
- Platform as a Service (PaaS) 169 ff., 344,
358 f.
- Plausibilitätskontrollen 148, 176
- Praktikabilität 202, 354, 475
- Präventives Verbot mit Erlaubnisvorbehalt
37, 329
- Praxisbeispiele 148 f., 252 f., 290, 296 f., 337,
339, 367, 368 f., 382 f., 385, 415 f., 506 f.,
515 f., 517, 523, 535, 538, 569
- Prinzipalserver 222 f.
- Prognoseentscheidung 294, 330, 371 ff.,
384 ff., 432, 480
- Programmbeschreibungen 149, 310
- Programmierprotokolle 310
- Programmierung 158, 193, 310
- Prozessablaufdokumentationen 190
- Prozessketten 168, 251 f., 255 ff., 282 ff.
- akzessorische Papierbelege 260, 269

- hybride 257ff., 270 ff., 283, 543, 568 f., 581
- ohne Einsatz von Elektronik 251, 255f.
- Organisation 283 ff., 408
- Straffung 279, 385
- Strukturierung 267, 272ff., 279 f., 283, 288
- voll-digitale 251, 256ff., 270, 280, 283 f., 569
- Prozessschritt der Datenübermittlung 116
- Prüfungsanordnung 263, 298, 322 f.
- Prüfungsmethoden
 - mathematisch-statistische 57, 137ff., 448
- Prüfungsrechte im Ausland
 - aktive 467 ff.
 - passive 466 f.
- Quellserver** 222
- RAID-Speichersystem** 190
- Räumliche Aufteilbarkeit 209
- Räumlicher Geltungsbereich 40, 206ff., 450, 455
- Rechen- und Speicherkapazitäten 41, 169, 341 f., 349 ff., 420, 515
- Rechenzentren 27, 79, 179, 343 ff., 349, 362, 506, 512
- Rechnungen 97, 100 f., 104, 124ff., 140 ff., 147, 189, 199, 216 ff., 227, 257 ff., 279 f., 284 ff., 315, 407, 469 f., 571 ff.
 - Inhaberschaft 275
 - Kopien 571
- Rechnungsstellung 125 f., 142
- Recht auf informationelle Selbstbestimmung 306 f., 313, 328
- Recht auf Informationsteilhabe 307f., 335
- Rechtfertigung im Unionsrecht
 - Drei-Stufen-Modell 542
 - Gründe 529, 539ff., 577
 - Maßstab 524 f., 529 f., 539, 542f., 546, 549, 566 f.
 - nichtdiskriminierende Maßnahmen 542
 - zwingende Gründe des Gemeinwohls 529, 540ff., 547, 577
- Rechtsanwendungsgleichheit 50
- Rechtsdienstleistungsgesetz 163 ff., 172, 199
- Rechtsfolgen bei Verstößen 479 ff.
- Rechtspolitische Erwägungen 288 f., 336 f., 355, 364 ff., 381 f., 406, 414 f., 426 f., 579 ff.
- Rechtsschutz 376 ff., 415, 434 f.
 - außergerichtlicher 231, 496
 - Beurteilungermächtigung 379, 432 f.
 - gerichtlicher 368, 378f., 431ff.
 - Praxiserwägungen 434 f.
 - rechtliches Gehör 492
 - Überprüfbarkeit 378 f., 409, 428, 431 ff.
 - vorläufiger 434 f.
- Rechtsstaatsprinzip 50, 200, 373, 377, 402, 439, 497 f.
- Redundante Speicherung 190, 350
- Regel-Ausnahme-Systematik 205 f., 224ff., 565 f.
- Regelungsanordnung 435
- Replikationsintervalle 411
- Richtlinien 28, 65, 84, 125, 142, 219, 406 f., 466 ff., 513, 549 ff., 570 ff., 582
 - unmittelbare Wirkung 570 f.
- Risikomanagementsystem 110, 115, 234
- Rohdaten 120 f.
- Rücktrittsrecht 290, 367
- Rückverlagerung 479ff., 487 f.
 - Aufforderung 33, 85, 187, 368, 374, 391 f., 409, 423, 425, 479 ff., 486 ff., 502 f.
 - Beweislastfragen 87, 484
 - Fehlen einer Bewilligung 484 f.
 - Zeitspanne 483
- Rückwirkung
 - echte 490
 - unechte 490 f.
- Sachverhaltsaufklärung 328, 439, 452, 458, 478, 544
- Sammeln und Ordnen im Ausland 270 ff.
- Scannen 32, 122, 126ff., 188, 205, 238, 251, 257, 269 ff.
 - begleitendes 127, 276, 279
 - Behandlung der Originalunterlagen 127, 130 ff., 267, 278 ff.
 - Benennung der Dateien 284
 - Beweiswert 133 f.
 - bildliche Übereinstimmung 135 f.
 - ersetzendes 127ff., 140, 142
 - Legalisierungswirkung durch GoBD 128 f.
 - RESISCAN 134

- Simulationsstudie 133 f.
- Schätzung 36, 120, 175, 404, 498 f., 501
- Schnittstellen 151 ff., 188 f., 197, 201, 300 ff., 302
- einheitliche 188 f., 345, 445, 448
- Schulungen 190, 193, 202
- Selbstbindung der Verwaltung 81, 128 f., 134, 351, 428
- Selbstlernende Algorithmen *siehe Algorithmen*
- Selektion der Datenbestände *siehe Datenselektion*
- Server- und Speicherkapazitäten 27, 162, 221 ff., 340 ff., 347 ff., 361 f., 366, 420, 460, 512 ff.
- Service-Level 287
- Shared-Service-Center 27, 162 ff., 197, 274 ff., 334, 345, 506, 516 f.
- verbundene Unternehmen 163
- Sicherungsintervall 412
- Simultanprüfungen 465
- Skalierbarkeit 42, 341 f., 346, 349, 360 f.
- Smartphones 41 f., 127, 188
- Software as a Service (SaaS) 41 f., 166, 170 ff., 338, 344, 358 f., 366, 516
- Softwarehersteller 152, 202, 352
- Softwarestrategie 190
- Souveränitätsrechte 453
- Speichermedium 240, 246, 300, 410 f., 445
- Speicherung 97, 190, 239 f., 307, 349, 457 ff., 478, 571
- Spiegelserver 221 ff., 282, 287, 411, 429
- Staatseinnahmen 55 f.
- Stand der Technik 132
- Standort
 - Änderung 350, 419, 486
 - freie Bestimmbarkeit 208 f.
 - handelsrechtliche Vorgaben 214 f.
 - Server 280, 354, 357 ff., 512 f.
- Standortentscheidung 59 f., 392, 508, 515
- Standortmitteilung 338 ff., 391, 489, 491, 579 ff.
- Pflicht 294, 360, 364 f., 387, 486, 580 ff.
- Planungs- und Organisationsaufwand 364
- Standortvorteile 296, 508
- Steuerabteilung 61, 122, 189 ff., 197 f., 258, 363
- Steuererhebungsrecht 49
- Steuererklärung 46 f., 102, 111 ff., 230, 370
- Erzwingbarkeit 497
- Pflichten 36, 92, 112 ff., 174, 198, 396
- Programme 149 ff.
- Übermittlung 111, 116, 119 ff.
- Steuerfahndung 47, 441, 447
- Steuergefährdung 499 f.
- Steuergeheimnis 202, 327, 414
- Steuerhinterziehung 53, 196, 400, 541, 550
- Steuerlastverteilung 50
- Steuerordnungswidrigkeit 175, 384, 398 ff., 413, 479, 499 ff.
- Steuerstaat 29, 48 ff., 173, 203, 307, 335, 437, 439
- Steuerstraftat 175, 184, 377, 384, 398 ff., 413, 479
- Strukturierte Auswertbarkeit 136 ff., 189
- Strukturierte Daten 136 ff., 411
- Strukturiertes Datenformat 108, 411
- Subjektives Element 280 f., 420
- Systematisierung der Voraussetzungen 292 ff.
- Systemlösungen
 - einheitliche 155
- Tax Compliance *siehe Compliance*
- Technisierung 28, 30, 36 ff., 302
- Teilnahme an behödl. Ermittlungen 465 ff., 558
- Teilweise Auslandsbuchführung 31, 219, 249, 257, 350, 374, 421, 482
- Territorialitätsprinzip 87, 207 f., 219, 449 ff., 456, 544
- Tier-1-Carrier 286
- Tipke-Urteil 559 f.
- Tochtergesellschaften 334, 511
- Trainingsdaten 145, 166, 170 ff., 201
- Transport 125, 272 f., 278 ff., 395
- Treaty Override 472 f.
- Übersendung von Kopien 272
- Umsatzsteuer
 - Nachschau 88, 263 f., 275 ff., 297 f., 314 ff., 323, 441, 445 f., 458
 - Sonderprüfung 322
 - Voranmeldung 111, 168
- Umwandlung
 - der Darstellungsform 124 ff., 241

- des Dateiformats 139 f.
- Unbestimmter Rechtsbegriff 68, 86 f., 378, 383 ff., 428 ff., 577, 580
- Unionsrecht 33, 65, 82, 219 f., 275, 407, 429, 469 ff., 504 ff.
- Einzelermächtigung 524
- Marktzugang 507 ff., 533 ff.
- protektionistische Maßnahmen 507
- Unkenntnis des Steuerpflichtigen 280 f., 354 f., 420 f.
- Unmittelbarer Zugriff *siehe Datenzugriff*
- Untergesetzliche Normierungen 80 ff., 91, 108, 181, 188, 386
- Unterlagen
 - Begriff 92
 - digitale 124 ff., 277, 460
 - digitalisierte 126 ff., 274 ff., 442
 - Verbringung in das Ausland 259 ff., 278 f., 539, 568 f.
- Unternehmensgröße 161, 197, 447, 492 ff.
- Unternehmensinterne Verlagerung 506, 510, 513 ff., 530
- Unternehmensinternes Intranet 345
- Unvollständige Auskunft 369
- US-GAAP 90

- Verantwortungsdiffusion 178, 192
- Verbindliche Auskunft 180 ff., 201
- Verbindungsbüros 556 ff.
- Verbot einer Mehrfachbestrafung 399
- Verbringung von Rechnungen in das Ausland 252, 263 ff., 276
- Verbuchung in best. Zeitabständen 254
- Verdichtete Form 53, 60, 111, 119, 302 ff.
- Verfahrensdokumentation 153 ff., 187, 190 ff., 310 f., 324, 426
- Verhältnismäßigkeit 51, 313, 328 f., 335, 354 f., 369, 373 ff., 381, 393 f., 401 f., 413, 425, 429, 447, 482 ff., 492 ff., 502 f., 542 f., 574
- Verifikationsmöglichkeit 102 f., 110, 329 ff., 395, 544
- Verifikationsprinzip 51 f., 57, 439
- Verifikationsverwaltung 51 f., 72
- Verjährungsregelungen 368, 376 ff.
- Verknüpfung zwischen Fiskalzweck und Eingriffsnorm 544
- Verlagerung der Buchführung auf Dritte 285, 338, 521
- Verlagerung ohne Bewilligung 435, 489 ff.
- Verlagerungsentscheidung
 - Organisationsüberlegungen 297 f.
- Verlagerungsvoraussetzungen
 - Prüfungsreihenfolge 295
- Vernichtung der Originaldokumente 127 ff., 199, 256, 273 ff., 543
- Versagung von Begünstigungen 175
- Versandweg 274
- Verschwiegenheitsklauseln 194
- Verspätungszuschlag 487, 494
- Vertragsgestaltung 188, 194, 201, 257, 285 ff., 363
- Vertragsstrafen 363
- Vertrauensschutz 377, 435, 491, 539
- Verwaltungsakt 186, 230 ff., 245, 424, 431, 441, 456 ff., 462 ff., 496 f.
- Verwaltungshoheit über das Besteuerungsverfahren 524
- Verwaltungsinnenrecht 80 ff., 128, 459, 538
- Verwaltungsverfahren 232
- Verwaltungsvorschriften 68, 386, 389, 419, 538
 - Außenwirkung 80 ff., 108, 181, 428, 459
- Verzögerungsgeld 30, 40, 61, 175, 185, 420 f., 481, 485 ff., 497 f., 500 ff.
 - Androhung 492
 - Anwendungsbereich 486 ff., 494
 - Begründungsanforderungen 496
 - Druckmittel 487 ff., 492 f.
 - Entschließungsermessen 493 f.
 - Ermessen 492 ff.
 - Fristsetzung 491 f.
 - Fristüberschreitung 494
 - mangelnde Mitwirkung 494
 - mehrfache Festsetzung 487
 - Missachtungsgeld 486
 - numerus clausus 485 f.
 - präventiver Druckmittelcharakter 491 f.
 - repressive Funktion 487
 - Verlagerung vor Inkrafttreten 489 f.
 - Verschulden 492 ff., 495
 - wiederholte Verzögerung 494
- Virtual Private Network 222, 296, 345
- Virtualisierte Hardware-Ressourcen 41, 349
- Virtueller Server 343

- Völkerrecht
- Berücksichtigungsgebot 454
 - Besteuerungsrecht 527
 - Normenhierarchie 453 f., 472 f.
 - Souveränität 207, 449 ff., 457, 460, 474
 - Überschreibung durch nat. Recht 472 f.
 - verfassungsrechtliche Vorgaben 453 f.
 - Verträge 207, 473
 - zwangsfreie Maßnahmen 456 f.
- Vollstreckung 179, 194, 231, 236 ff., 402 ff., 413, 496 ff.
- Volltextsuche 138 f.
- Vor- und Nebensysteme 53, 60, 109, 192, 197, 239, 299 ff., 331, 340, 360, 448, 477
- Hauptsystem 300 ff., 331
- Vordefinierte Felder 137
- Vorhaltepflichten 52, 120, 132, 439
- Vorlagepflichten 52, 120, 327, 369, 372, 439
- Wahlfreiheit für Buchführungsform 106 ff., 125, 130 f., 138 ff., 198, 260, 443, 445**
- Warenverkehrsfreiheit 518, 521, 537, 540, 543
- Warenwirtschaftssysteme 239, 300 f.
- Warenwirtschaftssystemsoftware 302
- Wartungsverträge 159
- Wegzugsbesteuerung 508
- Wettbewerb der Steuersysteme 55, 59
- Widerruf der Bewilligung 85 ff., 186 f., 381, 389 ff., 409, 414, 422 ff., 479 ff., 487 ff., 500 ff.
- Grundlage 186, 480 ff.
 - Umfang 482
- Wiedereinsetzung 195
- Wirksame Steuerkontrolle 545 ff., 555, 567 ff.
- Wohlverhaltensprüfung 369, 373
- XML-Datei 137**
- Zapper 177**
- Zeiterfassungssysteme 239, 301
- Zentrale Serveranwendungen 41
- Zertifizierungsmöglichkeit 183, 201 f., 366
- Zugangsberechtigung 443
- Zugriffsarten 442 ff., 456 ff., 476 ff.
- Rangverhältnis 447
 - Umsatzsteuer- und Kassen-Nachschau 445 ff.
- Zugriffsbereich deutscher Finanzbehörden 82, 178, 209, 449 ff., 545
- Zugriffsbeschränkungen 328 f.
- Zusagen der Finanzverwaltung 180 ff., 184 ff.
- Zuständige Finanzbehörde 83 ff., 185 f., 355, 419
- Zuständigkeitsvereinbarung 419, 425
- Zwangsmittel 479, 496 ff.
- Beugecharakter 497
 - Konkurrenz 489, 497 f., 500 f.
- Zweigniederlassungen 215 ff., 511, 527 f.
- Ungleichbehandlung 532 f.
- Zwischenspeicherung 462