

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 Informationsteilhabe 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 Berufsheimnisträger 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 Besteue- rung	480
aa) Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Beeinträchtigung der Be- steuerung	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 Anwen- dungsbereichs	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 Jahressteuer- gesetz 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.