



Felix Hierstetter
Tax Director
Leiter Steuern Deutschland

GE
Leopoldstr. 8
80802 München
Germany

T +49 89 30 90 72 140
M + 49 172 85 69 780
F +49 89 30 90 72 101
felix.hierstetter@ge.com

Herrn Bundesminister a. D.
Eduard Oswald MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1

11011 Berlin

26. September 2008

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines JStG 2009
Hier: Änderungsentwurf § 146 AO

Sehr geehrter Herr Vorsitzender,

für die Gelegenheit zur Stellungnahme darf ich mich vorab herzlich bedanken.

Meine Anmerkungen beschränken sich auf die bzgl. § 146 AO geplanten Änderungen. M.E. ist der Änderungsentwurf zu § 146 AO nicht geeignet, die mit ihm - ausweislich der Begründung zum Regierungsentwurf - verbundenen Ziele zu erreichen. Meine Einschätzung begründet sich wie folgt:

I. Bisherige Praxis

Eine große Zahl von Steuerpflichtigen hat ihre Buchhaltung im Laufe der letzten Jahre mehr und mehr zentralisiert. Dies hat dazu geführt, dass die elektronische Buchführung dieser Unternehmen grenzüberschreitend zunehmend vernetzt wurde und inlandsrelevante Daten teilweise auf nicht im Inland befindlichen Servern gespeichert werden.

In der Praxis hat diese Entwicklung bislang wenig Probleme bereitet. Soweit bisher überhaupt eine Genehmigung erforderlich war (für elektronische Rechnungen ist die Auslandsspeicherung im Gemeinschaftsgebiet gem. § 14b Abs. 2 bis 4 UStG bereits gesetzlich vorgesehen), haben die zuständigen Finanzämter die Fälle der grenzüberschreitenden Speicherung von Buchhaltungsdaten in der Praxis durch Gewährung von Erleichterungen i.S.d. § 148 AO formell genehmigt bzw. trotz Fehlens einer formellen Genehmigung nicht beanstandet. Dies galt insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige sich kooperativ zeigte und im Rahmen von Betriebsprüfungen die notwendigen Dateien beibringen und Datenzugriffe ermöglichen konnte.



Sofern hingegen eine Verschlechterung der lokalen Buchhaltungsqualität mit der internationalen Zentralisierung verbunden war/ist, ging und geht dies schon bisher zu Lasten des Steuerpflichtigen. Denkbare Sanktionen sind insbesondere die Gewinnschätzung (§ 162 Abs. 1 und 2 AO), die Beweislastumkehr (§ 162 Abs. 3 AO), Strafzuschläge (§ 162 Abs. 4 AO), eine Verzinsung (§ 233a AO) und/oder Zwangsgeld (§ 329 AO) sowie umsatzsteuerliche Sanktionen (etwa die Versagung des Vorsteuerabzugs sowie die steuerpflichtige Behandlung von Auslandsumsätzen).

II. Massive Belastung statt Entlastung der Steuerpflichtigen durch den Gesetzesentwurf

Der Gesetzgeber bezweckt mit der Ergänzung des § 146 AO ausweislich der Gesetzesbegründung eine Befriedigung des Interesses der Wirtschaft an einer zentralisierten Buchführung sowie an einer Entlastung von Bürokratiekosten. Dies ist zu begrüßen. Die geplanten Ergänzungen (§ 146 Abs. 2a und 2b AO-E) würden jedoch in vielen Fällen eher belastend wirken. Die Gründe hierfür sind:

1. Erleichterungen sind nur für den EU-/EWR-Raum vorgesehen. Bedeutende Länder wie z.B. die USA, Japan, China, Indien oder die Schweiz scheiden somit als Standort für Datenserver und Aufgabenzentralisierung generell aus.
2. Zudem werden die Erleichterungen von der Zustimmung einer nicht näher bestimmten ausländischen Behörde abhängig gemacht, die in der Praxis kaum zu erhalten sein dürfte. Schon die Identifizierung der zuständigen Behörde dürfte zum Problem werden. Eine exemplarische Nachfrage bei Experten und Behörden in verschiedenen Ländern innerhalb und außerhalb der EU bzw. des EWR ist ohne verwertbare Rückmeldung verlaufen. Selbst wenn eine Behörde identifiziert werden kann, ist fraglich, ob die ausländische Behörde mit dem Zustimmungsersuchen inhaltlich etwas anfangen kann. Die dem Zustimmungserfordernis zugrunde liegenden hoheitsrechtlichen Bedenken bestehen - soweit ersichtlich - in anderen Ländern derzeit nicht. Die Begründung des Zustimmungserfordernisses mit hoheitsrechtlichen Bedenken verwundert auch deshalb, weil § 14b Abs. 2 UStG eine Auslandsspeicherung von Buchhaltungsdaten (Rechnungen) gesetzlich erlaubt, sofern ein Onlinezugriff möglich ist und § 14b Abs. 4 UStG gesetzlich festschreibt, dass die Finanzbehörde auf diese im Ausland gespeicherten Daten zugreifen darf. Ein Zustimmungserfordernis des ausländischen Staates besteht insoweit nicht. Auch der Bundesrat (BR-Drs. 545/08 B vom 19. September 2008, S. 85) hat Zweifel, ob eine Zustimmung erforderlich ist.
3. Es soll - ohne Bestandsschutz für bestehende Strukturen - ein Verzögerungsgeld in Höhe von Euro 2.500 bis Euro 250.000 eingeführt werden, dass zwingend für alle Fälle bisheriger sowie nicht genehmigter künftiger (Teil-)Verlagerungen von elektronischen Buchführungsdaten auf Auslandsserver festzusetzen ist. Dies würde zu einer zwangsweisen Pönalisierung von Auslandsservern führen, und zwar unabhängig von der Effizienz/Qualität der von den Steuerpflichtigen vorgelegten Daten und Unterlagen.
4. Völlig unabhängig vom Ort der elektronischen Buchführung und vom eigentlichen Regelungsinhalt des § 146 AO (also allgemein für alle Steuerpflichtigen!) soll zudem ein (wiederum zwingend festzusetzendes) Verzögerungsgeld in Höhe von Euro 2.500 bis Euro 250.000 eingeführt werden für alle Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger vom Betriebsprüfer



angeforderte Dokumente oder Erläuterungen nicht in der ihm von der Finanzverwaltung bestimmten ("angemessenen") Frist liefern kann. Diese Regelung beträfe also auch kleinere Unternehmen und den Mittelstand. Für die Steuerpflichtigen ist es aufgrund des Umfangs der Außenprüfungen und der oft langen Zeitspanne zwischen einem Veranlagungszeitraum und dessen Prüfung wegen Personalwechsel, IT-Migration etc. bereits heute eine erhebliche Herausforderung, die Anfragen der Finanzverwaltung zeitnah zu beantworten. Vor diesem Hintergrund und angesichts der bereits heute bestehenden Sanktionsmöglichkeiten der Finanzbehörden wäre es m.E. zur Verbesserung der Informationsbereitstellung deutlich hilfreicher, wenn statt Einführung einer weiteren Sanktion die in bestimmten Ländern erkennbaren ersten Anstrengungen der Finanzverwaltung mit Blick auf eine zeitnahe Betriebsprüfung weiter entschieden vorangebracht würden.

III. Schwerwiegende Konsequenzen für Unternehmen und Fiskus

In Anbetracht der oben dargestellten Belastungen würden sich m.E. folgende Konsequenzen ergeben:

1. Die **Genehmigung** der heute bereits in großer Zahl bestehenden IT-Strukturen mit Beteiligung ausländischer Server/Datenspeicher **wird in aller Regel** an den Voraussetzungen des § 146 AO-E **scheitern**. Schon innerhalb der EU bzw. des EWR dürfte der Erhalt der Zustimmung des ausländischen Staates zum praktischen Problem werden. Für Server außerhalb der EU bzw. des EWR ist eine Genehmigungsmöglichkeit im Entwurf von vornherein nicht vorgesehen.
2. Dies stellt die Steuerpflichtigen vor die Wahl zwischen illegalem Verhalten und der umfänglichen Restrukturierung der internationalen IT-Struktur in Verbindung mit dem Aufbau entsprechender zusätzlicher Serverkapazitäten im Inland. Abgesehen davon, dass diese Restrukturierung in vielen Fällen nur über einen längeren Zeitraum hinweg technisch umgesetzt werden könnte, wäre mit **immensen Kosten** zu rechnen. Zentralisierungsvorteile gingen zwangsläufig verloren und würden ersetzt durch Duplizierung und Ineffizienzen. Es ist äußerst schwierig, die insgesamt für die betroffenen Steuerpflichtigen entstehenden Kosten abzuschätzen, jedoch dürfte ein Anfall von Kosten in Höhe eines hohen dreistelligen Euro-Millionenbetrags wahrscheinlich sein.
3. § 146 AO-E wird vermutlich **auch den Fiskus erheblich belasten**. Die Kosten für die Umstellung der IT-Strukturen und den Aufbau der Serverkapazität im Inland wären durch die Geschäftstätigkeit im Inland verursacht und würden im Inland zur Geltendmachung erheblicher Betriebsausgaben führen, denen höchstwahrscheinlich keine steuerliche Mehreinnahmen in vergleichbarer Größenordnung gegenüberstünden. Entsprechend dürfte § 146 AO-E zu **erheblichen Mindereinnahmen** führen.
4. Ein weiteres, ggf. kostenintensives, Problem wird für Steuerpflichtige ggf. in Fällen entstehen, in denen **Serverkapazitäten** für Datenspeicherung **von Dritten angemietet** werden. Der Standort der fraglichen Server dürfte in zahlreichen Fällen im Ausland belegen sein. Nach Verabschiedung des § 146 AO-E wären diese Vertragsverhältnisse ggf. zu kündigen und andere Lösungen zu suchen verbunden mit entsprechenden Kosten.



IV. Konflikt mit § 14b UStG und EU-Richtlinie 77/388/EEC

Im Übrigen ist nochmals auf § 14b UStG hinzuweisen sowie die diesem zugrunde EU-Richtlinie 77/388/EEC vom 20. Dezember 2001. Diese Regelung und die dort vorgesehene gesetzliche Erlaubnis der Auslandsspeicherung von Rechnungs- und damit Buchhaltungsdaten steht in eindeutigem Konflikt zu § 146 AO-E und auch zu den in diesem Zusammenhang geäußerten hoheitsrechtlichen Bedenken. Dieser Konflikt wird weder im Gesetzesentwurf noch der Gesetzesbegründung aufgelöst. Aus der Richtlinie und dem in ihr enthaltenen Verweis auf einen Online-Zugriff auf in einem anderen Land gespeicherte Daten kann nur entnommen werden, dass die Europäische Kommission bzw. der Europäische Rat in einem grenzüberschreitenden Online-Zugriff keinen Rechtsverstoß sieht.

V. Petitum

Mein Petitum lautet daher, den **Regelungsentwurf nicht in dieser Form umzusetzen** und dessen Umsetzung notfalls zu verschieben, um eine praxisorientierte Überarbeitung zu ermöglichen.

Im Hinblick auf die Punkte, zu denen **Änderungsbedarf** besteht, kann weitestgehend auf die entsprechenden Ausführungen in der **Stellungnahme des Bundesrates** zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (BR-Drs. 545/08 B vom 19. September 2008, S. 85) verwiesen werden. Ggf. wäre insoweit zu erwägen, die in der Gesetzesbegründung geäußerten hoheitsrechtlichen Bedenken bzgl. eines Online-Zugriffs i.S.d. § 147 Abs. 6 AO - angesichts der in der o.g. EU-Richtlinie zum Ausdruck kommenden ggf. abweichenden Ansicht - mit anderen Staaten innerhalb und außerhalb der EU zu erörtern, um zu verifizieren, ob auch aus Sicht anderer Länder ein derartiges rechtliches Hindernis gesehen wird.

Mit Hinweis auf die oben unter II.4. dargestellten Gründe sollte zudem auf Einführung eines Verzögerungsgeldes verzichtet werden oder dieses zumindest auch dem Grunde nach ins Ermessen der Finanzverwaltung gestellt werden.

Der Versuch, die Regelung des § 146 AO zur Entlastung der Unternehmen zeitgemäß weiterzuentwickeln, ist zu begrüßen. Aus Sicht der Steuerpflichtigen wird mit den vorgeschlagenen Ergänzungen jedoch wenig vereinfacht oder erleichtert. Die im Gesetzentwurf angelegten Erschwernisse sind demgegenüber beträchtlich, so dass aus Unternehmenssicht selbst eine Beibehaltung des § 146 AO in seiner heutigen Form der Entwurfsregelung klar vorzuziehen ist.

Mit freundlichen Grüßen,

Felix Hierstetter