

Deutscher Bundestag
Lothar Binding MdB
Finanzpolitischer Sprecher
der SPD-Bundestagsfraktion
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: lothar.binding@bundestag.de

Kürzel
Me/We – **S 09/16**

Telefon
+49 30 27876-410

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
wernsdorf@dstv.de

Datum
19.09.2016

Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

Sehr geehrter Herr Binding,

haben Sie erneut vielen Dank für Ihre Bereitschaft, unseren fachlichen Austausch zum Gesetzentwurf der Bundesregierung nebst der Stellungnahme des Normenkontrollrats ([BT-Drs. 18/9535](#)) fortzusetzen. Gerne nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vorbereitend zu unserer Unterredung die Gelegenheit wahr, für das weitere parlamentarische Verfahren Anregungen zu ausgewählten Aspekten des Gesetzesvorhabens zu geben.

Vorbemerkung

Der DStV begrüßt die Gesetzesinitiative zur Eindämmung von Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen. Sie ist ein richtiger Beitrag zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie der Einhaltung der rechtsstaatlichen Erfordernisse des Steuervollzugs. Zudem dürften die geplanten Maßnahmen die Auseinandersetzungen in Außenprüfungen in diesem Bereich reduzieren. Sie erhöhen für den Unternehmer damit die Rechtssicherheit und tragen zu einem fairen Wettbewerb bei. Außerdem verhilft das Gesetz Steuerberatern zu mehr Beratungssicherheit und reduziert ihr Haftungsrisiko.

Erfreulicherweise wurden einige der Anregungen der [DStV-Stellungnahme S 05/16 vom 25.04.2016](#) zum Referentenentwurf des Gesetzes und der Technischen Verordnung im Regierungsentwurf berücksichtigt. Überaus positiv wertet der DStV die Übergangsregelung für bauartbedingt nicht aufrüstbare Kassen, die im Zuge des Auslaufens des BMF-Schreiben v. 26.11.2010 (BStBl I 2010, S. 1342; sog. „Kassenrichtlinie 2010“) vom 26.11.2010 bis 31.12.2016 angeschafft wurden oder noch werden. Des Weiteren schenkt der Gesetzentwurf verstärkt den gegebenen technischen Möglichkeiten sowie den Belangen der Praxis Beachtung. Dazu zählt insbesondere die Einschränkung des bisher vorgesehenen Zertifizierungsumfangs, wonach bspw. Archivsysteme nicht mehr zertifizierungspflichtig sind. Weitere positive Änderungen im Vergleich zum Referentenentwurf heben wir in unseren Ausführungen zu den Details hervor.

Allerdings sind mit dem Referentenentwurf eingeführte unbestimmte Rechtsbegriffe nach wie vor unklar. Diese sollten im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zur Vermeidung von künftigen Rechtsstreitigkeiten gesetzlich oder zumindest in der Gesetzesbegründung geklärt werden. Zudem muss aus Sicht des DStV darauf geachtet werden, dass die neuen Vorgaben mit den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) im Einklang stehen.

Des Weiteren ist hervorzuheben, dass die Reichweite der Neuerungen sowie deren Auswirkungen in der Praxis zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht abschließend beurteilt werden können. Derzeit ist noch nicht bekannt, wie das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnologie (BSI) in Abstimmung mit dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) die gesetzlichen Vorgaben umsetzen wird. Insofern regt der DStV an, dass die Praxis auch in die weiteren Umsetzungsmaßnahmen eingebunden wird.

A. Gesetzentwurf der Bundesregierung

Artikel 1 – Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 2: Einzelaufzeichnungspflicht, § 146 Abs. 1 Satz 1 AO-E

In der gegenwärtigen Fassung des § 146 Abs. 1 S. 1 AO sind die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. Der Regierungsentwurf sieht im Unterschied zum Referentenentwurf generell vor, dass Buchungen

und Aufzeichnungen nunmehr zusätzlich **einzel**n vorzunehmen sind. Die Einzelaufzeichnungspflicht bedeutet, dass aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle laufend zu erfassen, einzeln festzuhalten sowie aufzuzeichnen und aufzubewahren sind.

I. Geltende Rechtslage

Bei der geplanten gesetzlichen Festschreibung der Einzelaufzeichnungspflicht handelt es sich um eine Klarstellung. Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung ergibt sich für Unternehmer z. B. aus § 22 UStG i. V. m. §§ 63 bis 64 UStDV (BFH-Urteil v. 26.02.2004, Az.: XI R 25/02, BStBl II 2004, S. 599). Außerdem hat der BFH aus der handelsrechtlichen Pflicht zur Ersichtlichmachung der Handelsgeschäfte und der Lage des Vermögens unter Beachtung der GoB gefolgert, dass dies bedeute, dass grundsätzlich jedes einzelne Handelsgeschäft - einschließlich der sich auf die jeweiligen Handelsgeschäfte beziehenden Kassenvorgänge - einzeln aufzuzeichnen ist (BFH-Urteil v. 12.05.1966, BStBl III 1966, S. 371). Damit im Einklang stehend verlangt die Finanzverwaltung in den von ihr aufgestellten Grundsätzen zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD; [BMF-Schreiben v. 14.11.2014](#), BStBl I 2014, S. 1450), dass die Verarbeitung der einzelnen Geschäftsvorfälle [...] nachvollziehbar sein muss.

Gleichwohl manifestiert der BFH in seiner Rechtsprechung Ausnahmen von der Einzelaufzeichnungspflicht. Nach dem Sinn und Zweck sowie nach der Entwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und unter Berücksichtigung des Gesichtspunkts der Zumutbarkeit brauchen nach dem BFH die baren Betriebseinnahmen in Einzelhandelsunternehmen, in denen Waren von geringerem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, in der Regel nicht einzeln aufgezeichnet zu werden (BFH-Urteil v. 12.05.1966, BStBl III 1966, S. 371). Dies gilt aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität auch für vergleichbare Berufsgruppen, die Waren an ihnen der Person nach unbekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkaufen (BFH v. 07.02.2008, Az.: X B 189/07). Die Finanzverwaltung folgt dieser Auffassung in dem vorgenannten BMF-Schreiben zu den GoBD (Rz. 37, 39) mit nachfolgendem Beispiel:

In einem Einzelhandelsgeschäft kommt zulässigerweise eine PC-Kasse ohne Kundenverwaltung zum Einsatz. Die Namen der Kunden werden bei Bargeschäften nicht erfasst und nicht beigelegt. - Keine Beanstandung.

Insofern stellt die Gesetzesbegründung zutreffend fest, dass für den Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung aus Zumutbarkeitsgründen eine Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht gilt (BT-Drs. 18/9535, S. 16).

II. Bewertung

Der DStV sieht trotz der Ausführungen in der Gesetzesbegründung das Risiko, dass durch die gesetzliche Implementierung der Einzelaufzeichnungspflicht die durch den BFH entwickelte Erleichterung überschrieben wird. Dies wäre aus Gründen der faktischen Unmöglichkeit der Pflichterfüllung bei entsprechenden Barverkäufen, bspw. im Hinblick auf den Namen des Vertragspartners, bedenklich.

Das rechtliche Risiko des Überschreibens der geltenden Ausnahme besteht, da der BFH in seinem Urteil aus dem Jahr 1966 bei der Herleitung der Erleichterung neben den handelsrechtlichen GoB auch die steuerrechtlichen Sondervorschriften in den Blick nimmt. Er stellt darauf ab, dass der Grundsatz, dass die bezeichneten Betriebe ihre baren Betriebseinnahmen nicht einzeln aufzeichnen müssen, durch die steuerrechtliche Vorschrift nach § 162 Abs. 2 AO a.F. nicht explizit eingeschränkt wird (BFH-Urteil v. 12.05.1966, BStBl III 1966, S. 372). Ob sich künftig eine andere rechtliche Wertung der Rechtsprechung durch die geplante Einführung der generellen Einzelaufzeichnungspflicht in § 146 AO ergibt, ist gegenwärtig nicht einschätzbar.

III. Petitum

Der DStV bittet daher um die rechtliche Prüfung, ob die gesetzliche Implementierung zu einer Überschreibung der vorgenannten Ausnahmeregelung führt. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte die Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht ausdrücklich in das Gesetz mitaufgenommen werden. Aus Gründen der Praktikabilität sollte zumindest die geltende Verwaltungsauffassung bei Bargeschäften an eine Vielzahl unbekannter Personen aufrechterhalten bleiben (BMF-Schreiben zu den GoBD, Rz. 37, 39).

Für die erforderliche Bestimmung des Kriteriums „Verkauf an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter Personen“ wäre es hilfreich, dieses in Form einer bundesweit einheitlich geltenden Verwaltungsanweisung zu konkretisieren. Nach dem BMF-Schreiben vom 05.04.2004 (BStBl. I 2004, S. 419), welches für Steuertatbestände, die nach dem 31.12.2014 verwirklicht worden sind, nicht mehr anwendbar ist, galt Folgendes:

„Von der Zumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen über die Identität ist jedenfalls bei einer Annahme von Bargeld im Wert von 15.000 € und mehr auszugehen.“

Nach den Berichten aus der Praxis sollen darüber hinaus bis heute in den Ländern jeweils unterschiedliche Umsatzgrenzen gelten. Dies erschwert die Beratungspraxis.

Zu Nr. 3: Pflicht zur Aufzeichnung des „anderen Vorgangs“; § 146a Abs. 1 S. 1 AO-E

Die Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs konkretisiert den „anderen Vorgang“ im Unterschied zum Referentenentwurf wie folgt (BT-Drs. 18/9535, S. 17):

„Andere Vorgänge sind solche, die unmittelbar durch Betätigung der Kasse erfolgen (z. B. Tastendruck, Scanvorgang eines Barcodes), unabhängig davon, ob sich daraus ein Geschäftsvorfall entwickelt. D. h. durch jede Betätigung der Kasse erfolgt eine Protokollierung. Unter anderen Vorgängen sind somit Vorgänge im Geschäftsprozess zu verstehen, die letztendlich nicht zu einem Geschäftsvorfall geführt haben oder grundsätzlich nicht dazu geeignet sind, einen Geschäftsvorfall zu bewirken, aber einen Prozess im Unternehmen darstellen, wie z. B. nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle, Stornierungen, erstellte Angebote, Trainingsbuchungen oder sonstige Vorgänge. Durch die Aufnahme der anderen Vorgänge soll verhindert werden, dass z. B. tatsächliche Geschäftsvorfälle durch einen Wechsel in die Trainingsbuchungen oder Stornierungen darüber abgewickelt werden und keine Protokollierung erfolgt. Um dies sicherzustellen, ist es notwendig, auch diese anderen Vorgänge zu protokollieren. Die Protokollierung erfolgt automatisch, so dass der Unternehmer keine Entscheidung darüber treffen muss, welche Vorgänge der Protokollierung unterfallen. Dies dient der Rechtsklarheit.“

In seiner Stellungnahme S 05/16 hat der DStV u.a. kritisiert, dass das Streitpotenzial in Außenprüfungen sowie Kassen-Nachschaufen durch die Offenheit der Begrifflichkeiten deutlich

erhöht wird. Der DStV sieht es nunmehr grundsätzlich positiv, dass - wie von ihm gefordert - der unbestimmte Rechtsbegriff „anderer Vorgang“ zumindest in der Gesetzesbegründung erkennbar präzisiert wird und sich nur auf solche Prozesse beziehen soll, die unmittelbar durch die Betätigung der Kasse erfolgen. Die Ergänzungen verdeutlichen, dass andere Vorgänge nur solche Geschäftsprozesse sein dürften, die innerhalb des elektronischen Aufzeichnungssystems stattfinden und entsprechend protokollierbar sind. Sie lassen dabei erkennen, dass die neue Anforderung vorrangig technischer Natur sein dürfte. Die die Zertifizierungsanforderungen erfüllenden Aufzeichnungssysteme müssten künftig dementsprechend programmiert sein. Die Erfüllung der Zertifizierungsanforderungen obliegt den Kassenherstellern. Unter Zugrundelegung dieses Verständnisses dürfte sich das Streitpotenzial in der Außenprüfung sowie der geplanten Kassen-Nachschaue in Grenzen halten.

Nichtsdestotrotz stellt die Aufzeichnungspflicht des „anderen Vorgangs“ eine Ausweitung der geltenden Rechtslage dar. Handels- (§ 238 Abs. 1 HGB) sowie steuerrechtlich und nach dem BMF-Schreiben zu den GoBD ist nur die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen verpflichtend vorgesehen. Die Begriffe in der Gesetzesbegründung „Geschäftsprozess“ sowie „Prozess im Unternehmen“ finden ebenfalls keine Korrelate. Damit wird der „andere Vorgang“ untergesetzlich durch weitere Unbestimmtheiten definiert.

Zudem ist es äußerst bedenklich, dass sich die Definition des „anderen Vorgangs“ lediglich in der Gesetzesbegründung findet, die neue Beachtungspflicht hingegen von einer neuen Sanktion, dem Ordnungswidrigkeitentatbestand gem. § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO-E, flankiert wird.

Schließlich ist es denkbar, dass der Gesetzgeber den Begriff des „anderen Vorgangs“ künftig auch in anderen Zusammenhängen neu einführen möchte. Insoweit könnte eine gesetzliche Konkretisierung Abgrenzungsschwierigkeiten vermeiden.

Zur Schaffung von Rechtssicherheit hält der DStV daher an seiner Forderung nach einer Legaldefinition des „anderen Vorgangs“ fest. Diese könnte entsprechend der Gesetzesbegründung wie folgt lauten:

„Andere Vorgänge sind solche, die unmittelbar durch Betätigung der Kasse erfolgen (z. B. Tastendruck, Scanvorgang eines Barcodes), unabhängig davon, ob sich daraus ein Geschäftsvorfall entwickelt.“

Zu Nr. 3: Belegerteilungspflicht auf Kundenwunsch; § 146a Abs. 2 S. 1 AO-E

Im Regierungsentwurf erstmalig enthalten ist die Belegausgabe auf Kundenwunsch. Der Beleg kann in Papierform bzw. elektronisch erteilt werden. Der Kunde kann nur verlangen, dass der Kassennutzer den Beleg ausgibt, solange noch ein enger zeitlicher Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall besteht (BT-Drs. 18/9535, S. 19).

Die geplante Belegerteilungspflicht auf Kundenwunsch tritt neben die geltenden Belegausstellungspflichten hinzu. Sie steigert grundsätzlich das Entdeckungsrisiko für steuerunehrliche Kassennutzer im Rahmen einer Kassen-Nachschau. Darüber hinaus kann sie auch positiv für die Unternehmen wirken. Für den Kassen-Nachschau-Prüfer eröffnet sie die Möglichkeit, ihm – für den Unternehmer zunächst unerkannt - erteilte Belege auf ihre Ordnungsmäßigkeit zu überprüfen. Solche kann der Prüfer bei Testkäufen erlangen. Soweit sich aus diesem Beleg keine Auffälligkeiten ergeben, wie z. B. eine Kennzeichnung als „Zwischenabrechnung“, könnte sich im Einzelfall die Wahrscheinlichkeit der Fortführung der den Betrieb belastenden Kassen-Nachschau reduzieren.

Auch dem Umweltschutzgedanken wird durch die Belegausgabepflicht auf Kundenwunsch Rechnung getragen. Soweit der Kunde keinen Beleg wünscht, muss ein solcher nicht gedruckt werden.

Der DStV unterstützt die Belegausgabepflicht auf Kundenwunsch vor diesem Hintergrund. Sie stellt einen Beitrag zur Durchsetzung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dar. Zudem baut sie Wettbewerbsnachteile für steuerehrliche Unternehmer ab.

Zu Nr. 3: Bestimmung von elektronischen Aufzeichnungssystemen durch Rechtsverordnung; § 146a Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO-E

Nach wie vor sind elektronische Aufzeichnungssysteme im Gesetz nicht definiert. Die Begriffsbestimmung soll in einer vom BMF mit Zustimmung des Bundesrates und im Einvernehmen mit dem Bundesministerium des Innern (BMI) sowie dem Bundesministeriums

für Wirtschaft und Energie (BMWI) zu erlassenden Verordnung vorgenommen werden. In der Gesetzesbegründung werden sie als elektronische oder computergestützte Systeme (z. B. Registrierkassen) definiert, mit denen aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen geführt werden (BT-Drs. 18/9535, S. 16).

Wie bereits in der DStV-Stellungnahme S 05/16 dargelegt, fordern wir, dass der Anwendungsbereich der Neuerung in § 146a Abs. 1 AO-E geregelt wird. Die Verortung der Definition in der Verordnung reicht nicht aus. Nach der Wesentlichkeitstheorie des BVerfG müssen wesentliche Entscheidungen durch das Parlament selbst getroffen werden. Der Begriff des elektronischen Aufzeichnungssystems ist zentraler Anknüpfungspunkt für sämtliche Neuerungen (Pflicht des Unternehmers, Ermächtigung zur Kassen-Nachschaу, Sanktionen). Bei der Begriffsbestimmung handelt sich somit nicht nur um technische Details oder Durchführungsvorschriften, sondern um den Kern des Gesetzes. Schließlich können auch bei einer gesetzlichen Konkretisierung die Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung jederzeit auf den neuesten Stand der Technik angepasst werden, da diese in technischen Richtlinien und Schutzprofilen präzisiert werden sollen. Auch der Aspekt der Flexibilität rechtfertigt demnach die Bestimmung des Begriffs in der Rechtsverordnung nicht.

Zu Nr. 3: Pflicht zur Zertifizierung der elektronischen Aufzeichnungssysteme; § 146a Abs. 3 S. 2 AO-E

I. Genereller Zertifizierungsumfang

Der Regierungsentwurf schränkt im Gegensatz zum Referentenentwurf den Umfang der Zertifizierungspflicht ein. Demnach sollen nach § 146a Abs. 3 S. 2 AO-E nur noch das Sicherheitsmodul, das Speichermedium und die einheitliche digitale Schnittstelle zertifiziert werden – nicht mehr jedoch z. B. die elektronische Aufbewahrung der Aufzeichnungen (wie noch in § 146a Abs. 3 Nr. 2 Bst. d AO-RefE geplant).

Der DStV begrüßt diese Entwicklung außerordentlich. Damit wird eine seiner wesentlichen Forderungen umgesetzt.

II. Zertifizierungspflicht für das Speichermedium sowie die digitale Schnittstelle bei betriebsindividuellen Programmierungen

Dem Referentenentwurf war zu entnehmen, dass die Zertifizierung automatisch erlischt, wenn eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung durch ein Update im sicherheitsrelevanten Bereich modifiziert oder eine sonstige Änderung des sicherheitsrelevanten Bereichs der zertifizierten Sicherheitseinrichtung vorgenommen wird (vgl. Referentenentwurf, S. 16). Der sicherheitsrelevante Bereich wurde dabei nicht konkretisiert.

Der Regierungsentwurf enthält den unbestimmten Rechtsbegriff „sicherheitsrelevanter Bereich“ nicht mehr. Nunmehr heißt es, dass Änderungen der Kassensoft- oder Hardware, die nicht die technische Sicherheitseinrichtung betreffen, die Wirkung des Zertifikats unberührt lassen (BT-Drs. 18/9535, S. 18). Im Umkehrschluss bedeutet das, dass betriebsindividuelle Programmierungen, die die technische Sicherheitseinrichtung betreffen, eine Rezertifizierung oder Neuzertifizierung erforderlich machen. An eine technische Sicherheitseinrichtung, deren Zertifizierung erloschen ist und die damit nicht mehr die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, knüpft der Ordnungswidrigkeitentatbestand des § 379 AO an.

Nach wie vor ist unklar, ob sämtliche benutzerdefinierte Kasseneinstellungen die technische Sicherheitseinrichtung unberührt lassen. Mangels Kenntnis der zukünftigen technischen Ausgestaltungen ist uns eine weitergehende Beurteilung insoweit nicht möglich.

Der DStV fordert deswegen weiterhin eine gesetzliche Regelung, dass etwaige Konfigurationen bzw. Programmierungen des Kassensystems, die aus betrieblichen sowie rechtlichen Gründen erforderlich sind, nicht der Zertifizierungs- oder Rezertifizierungspflicht unterliegen. Dies ist notwendig, um der betrieblichen Realität Rechnung zu tragen. Benutzerdefinierte Kassensysteme sind gängige Praxis. So spiegeln die unterschiedlichen Anforderungen an Kassen die Vielfalt der betrieblichen Abläufe und des unternehmerischen Handelns wider.

Soweit individuelle Programmierungen die technische Sicherheitseinrichtung betreffen und damit eine Rezertifizierungspflicht auslösen, käme es zudem zu weiteren Kosten sowie Bürokratiemehraufwand. Dies erscheint aufgrund der Pflicht zur Aufbewahrung sowie Vorlage von sonstigen Organisationsunterlagen, wie beispielsweise Programmieranleitungen und aller weiteren Anweisungen zur Programmierung, bei Außenprüfungen oder Kassen-Nachschaun

nicht erforderlich (§ 147 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO-E; vgl. Referentenentwurf, S. 18). Darüber hinaus stellt das Fehlen einer lückenlosen Dokumentation zur Kassenprogrammierung nach dem BFH-Urteil vom 25.03.2015 einen so gewichtigen formellen Mangel dar, dass keine Gewähr mehr für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung besteht (BFH-Urteil v. 25.03.2013, Az.: X R 20/13, Rz. 27). Daraus folgt nach dem BFH ohne weiteres die Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung (§ 162 Abs. 2 S. 2 AO). Diese Grundsätze dürften künftig fortgelten. Die gesetzlichen Vorgaben in Kombination mit den Konsequenzen aus dem BFH-Urteil, mit der künftig zertifizierten Sicherheitseinrichtung sowie der geplanten Kassen-Nachschaу dürften hinreichend gewährleisten, dass etwaige Manipulationen an Kassensystemen aufgedeckt und notwendige Hinzuschätzungen vorgenommen werden können.

III. Sonderproblem: Änderung der Kassensoft- oder Hardware zum Schutz der Kassendaten von Berufsgeheimnisträgern

Nach dem BMF-Schreiben zu den GoBD (Rz. 172) obliegt es dem Steuerpflichtigen, personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis unterliegende Daten (wie die von Steuerberatern, Ärzten, Apothekern usw.) zu schützen. Sie müssen so organisiert werden, dass der Amtsträger nur auf die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten des geprüften Steuerpflichtigen zugreifen kann. In der Praxis beauftragt der Steuerpflichtige regelmäßig seinen Steuerberater mit der Erfüllung dieser Pflicht. Der Schutz der Daten kann z. B. durch geeignete Zugriffsbeschränkungen oder „digitales Schwärzen“ der zu schützenden Informationen erfolgen. Anders als bei Programmierungen, die aus betrieblichen Gründen vorgenommen werden, handelt sich dabei nicht nur um ein praktisches Erfordernis, sondern um eine rechtliche Verpflichtung.

Der DStV gibt zu bedenken, dass auch für Programmierungen, mit denen die Schwärzung der Daten erreicht wird, nicht geklärt ist, ob sie die technische Sicherheitseinrichtung betreffen. Insoweit muss ein vom BSI zertifiziertes System derartige Eingriffe durch den Steuerpflichtigen bzw. durch den beauftragten Dritten im Rahmen der Systemeinrichtung oder Datenauslese zulassen, ohne dies als Manipulation am System zu klassifizieren. Ob es sich dabei um „Änderungen der Kassensoft- oder Hardware, die nicht die technische Sicherheitseinrichtung betreffen“ handelt, kann der DStV, wie oben unter „II. Zertifizierungspflicht...“ ausgeführt, nicht beurteilen.

Der DStV bittet daher darum, diesem Aspekt bei der Erstellung der Schutzprofile und technischen Richtlinien Beachtung zu schenken. Zudem spricht auch dieses Sonderproblem für eine gesetzliche Regelung, dass etwaige Konfigurationen bzw. Programmierungen des Kassensystems, die aus betrieblichen sowie rechtlichen Gründen erforderlich sind, nicht der Zertifizierungs- oder Rezertifizierungspflicht unterliegen.

Zu Nr. 3: Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes; § 146b Abs. 1 S. 2 AO-E

Im Rahmen der Kassen-Nachschau wird auch der „ordnungsgemäße Einsatz“ des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Abs. 1 AO-E geprüft. Die Gesetzesbegründung enthält keine Ausführungen dahingehend, welche Anforderungen für die Ordnungsmäßigkeit eingehalten werden müssen. Ebenfalls ungelöst ist, welche Betätigungen unter den Begriff des „Einsatzes“ fallen.

Der nicht ordnungsgemäße Einsatz dürfte künftig durch eine Geldbuße sanktioniert werden können. Der geplante Ordnungswidrigkeitentatbestand gem. § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 AO-E sieht vor, dass die vorsätzliche oder leichtfertige nicht richtige Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit einer Geldbuße bis zu 25.000 € geahndet werden kann. Ob die „nicht richtige Verwendung“ den nicht ordnungsgemäßen Einsatz umfasst, ist klärungsbedürftig. Die fehlende Konkretisierung des „ordnungsgemäßen Einsatzes“ führt demnach zu Erörterungen bei Kassen-Nachschauen und dürfte sanktionsbewehrt sein.

Der DStV hält daher an seiner Forderung fest, wonach zur Schaffung von Rechtssicherheit eine Klarstellung des unbestimmten Rechtsbegriffs „ordnungsgemäßer Einsatz“ vonnöten ist. Diese sollte zumindest in der Gesetzesbegründung vorgenommen werden.

Zu Nr. 4: Recht zur Einsichtnahme beim Dritten und Überlassungspflicht des Dritten; § 147 Abs. 6 S. 3 AO-E

Mit § 147 Abs. 6 S. 3 AO-E wird das Recht zur Einsichtnahme der Finanzverwaltung erweitert. Liegen nach Auskunft des Steuerpflichtigen dessen Unterlagen bei einem Dritten, hat dieser der Finanzbehörde Zugriff auf die aufzeichnungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen zu gewähren. Alternativ hat der Dritte der Finanzbehörde die für den Steuerpflichtigen gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger

zur Verfügung zu stellen. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll sich das Datenzugriffsrecht der Finanzbehörde auf die Außenprüfung beschränken (BT-Drs. 18/9535, S. 21).

Im Referentenentwurf war hingegen noch vorgesehen, dass der Dritte im Rahmen einer Außenprüfung **oder einer Kassen-Nachschau** Zugriff auf die aufzeichnungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen gewähren oder der Finanzbehörde die für den Steuerpflichtigen gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung stellen muss (Referentenentwurf, S. 18).

Dritter kann eine Person sein, die beispielsweise gegenüber dem Steuerpflichtigen eine Dienstleistung zur Erfüllung der ordnungsmäßigen Buchführung bzw. zur Erstellung ordnungsmäßiger Aufzeichnungen erbringt. Daher können auch Steuerberater betroffen sein. Grundsätzlich sind Dritte verfahrensrechtlich auskunftspflichtig (§ 93 Abs. 1 S. 1 AO). Dem Steuerberater steht jedoch zum Schutz von Berufsgeheimnissen ein Auskunftsverweigerungsrecht (§ 102 Abs. 1 Nr. 3 Bst. a AO) zu. Außerdem wird das Vertrauensverhältnis zwischen Mandant und Steuerberater berufsrechtlich durch die Pflicht zur Verschwiegenheit geschützt (§ 57 Abs. 1 StBerG), die insoweit zudem für die Mitarbeiter der Kanzlei gilt (§ 62 StBerG).

I. Dateneinsichtnahme beim Dritten in den Fällen der Außenprüfung

Für die Fälle der Außenprüfung erkennt der DStV mit Blick auf die geltenden Vorschriften keine Notwendigkeit für die Einführung des Rechts zur Einsichtnahme gegenüber dem Steuerberater. Die geplante Regelung widerspricht dem geltenden Grundsatz-Ausnahme-Verhältnis.

Der Vorrang der Geschäftsräume [des Steuerpflichtigen] vor allen anderen Orten ergibt sich aus dem Wortlaut des § 200 Abs. 2 AO und aus dem Sinn und Zweck der Außenprüfung (AEAO zu § 200 Nr. 2). Ist ein geeigneter Geschäftsraum des Steuerpflichtigen vorhanden, muss die Prüfung grundsätzlich dort stattfinden (§ 200 Abs. 2 AO, § 6 S. 1 BpO). Ist ein geeigneter Geschäftsraum nachweislich nicht vorhanden und kann die Außenprüfung nicht in den Wohnräumen des Steuerpflichtigen stattfinden, ist an Amtsstelle zu prüfen (§ 6 S. 2 BpO). Ein anderer Prüfungsort kommt nur ausnahmsweise in Betracht (§ 6 S. 3 BpO). Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann die Prüfung danach in die Kanzlei des Steuerberaters verlegt werden. Soweit sich also beispielsweise die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen beim Steuerberater

befinden und er sie dem Prüfer nicht vorlegen kann, wird er automatisch einen Antrag auf Verlegung des Prüfungsorts stellen.

Der DStV erkennt aus rechtssystematischen Gründen daher keine Notwendigkeit für ein Einsichtnahmerecht beim Steuerberater. Die Vorschriften der BpO lassen in entsprechenden Fällen eine solche zu.

II. Dateneinsichtnahme beim Dritten in den Fällen der Nachschau

Aus Sicht des DStV ist zudem bedenklich, dass eine Einschränkung des Rechts auf Einsichtnahme beim Dritten auf die Außenprüfung zwar in der Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs vorgesehen ist, nicht jedoch im Gesetzeswortlaut. Im Referentenentwurf war die Einsichtnahme beim Dritten laut Gesetzesbegründung sowohl in der Außenprüfung als auch in der Kassen-Nachschau vorgesehen. Es besteht weiterhin das Risiko einer generellen Erweiterung des Datenzugriffsrechts der Finanzbehörde gegenüber dem Steuerberater auf Fälle der Nachschauen.

1. Praxisauswirkungen

Nachschau-Prüfer dürften künftig auf Basis der neuen Ermächtigungsgrundlage ohne vorherige Ankündigung in der Kanzlei des Steuerbersaters erscheinen und die Nachschau beginnen können. Die dabei berufs- sowie datenschutzrechtlich erforderlichen Maßnahmen könnten den Kanzleiablauf abhängig von der Mitarbeiteranzahl oder den Räumlichkeiten der Kanzlei unangemessen beeinträchtigen. Der Steuerberater müsste dem Prüfer zum Schutz der Daten von Mandanten, die nicht von der Nachschau betroffen sind, und zur Ausübung seiner Verschwiegenheitspflicht ad-hoc einen separaten Raum zur Verfügung stellen. In einer kleinen Kanzlei kann es beispielsweise an einem sofort verfügbaren freien Raum fehlen. Zudem müssten die geforderten Aufzeichnungen ohne Vorbereitungszeit vorgelegt werden. Abhängig vom Umfang des zu prüfenden Mandats kann das Verbringen der Unterlagen in den Prüfungsraum sehr aufwendig sein. Mitarbeiter müssten aus dem laufenden Tagesgeschäft herausgenommen werden. Zudem kann es zu berufsrechtlich kritischen Situationen kommen, wenn beispielsweise in einer kleinen oder mittleren Kanzlei der Steuerberater wegen eines Auswärtstermins nicht zugegen ist. Tritt eine Bürokraft, die mit entsprechenden Situationen keine Erfahrung hat, dem Prüfer gegenüber, besteht das Risiko, dass gegen die berufsrechtlichen Vorgaben gegebenenfalls verstoßen wird.

Ob sich die gegenwärtige Praxis bei der Umsatzsteuer-Nachschaue auch bei Kassen-Nachschau einstellen wird, ist ungewiss und verstärkt die Rechtsunsicherheit. Nach Berichten aus der Praxis vereinbart der Umsatzsteuer-Nachschaue-Prüfer derzeit mit dem die Unterlagen vorhaltenden Steuerberater einen zeitnahen Termin zur Einsichtnahme. Dadurch, dass der Nachschaue-Prüfer dem Steuerberater sein Erscheinen ankündigt, werden die vorgenannten Probleme vermieden. Darüber hinaus wird so der Tatsache Rechnung getragen, dass die angefragten Unterlagen nicht stets, in dem Moment der Anfrage in den Kanzleien vorliegen. Durch die vorab eingeräumte „Rüstzeit“ kann der Steuerberater notwendige Vorbereitungshandlungen ergreifen und der Amtsträger sodann seine Prüfung effizient durchführen. Eine Frist kommt insoweit beiden Verfahrensbeteiligten zugute.

2. Rechtliche Unsicherheiten

Die ausgeführten Praxisauswirkungen würden – ohne gesetzliche Klarstellung – nur dann nicht eintreten, wenn in der Finanzverwaltung das rechtliche Verständnis dahingehend gilt, dass § 147 Abs. 6 AO nur auf Außenprüfungen anwendbar ist. Ob ein solches, den Anwendungsbereich des § 147 Abs. 6 AO einschränkendes Verständnis in der Finanzverwaltung vorherrscht, ist nicht geklärt.

Für das vorgenannte Verständnis spricht lediglich, dass spezialgesetzliche Vorschriften Datenzugriffsrechte für Nachschau vorsehen. Datenzugriffsrechte sind für die Umsatzsteuer- und Lohnsteuer-Nachschaue geregelt. Diese Rechte ergeben sich aus den jeweiligen Vorschriften § 27b Abs. 2 S. 2 UStG sowie § 42g Abs. 3 S. 1 EStG. Die Regelungen sehen jedoch keine Vorgaben für die Einsichtnahme beim Dritten vor.

Beispielsweise für die Umsatzsteuer-Nachschaue gilt Folgendes: Wurden die Unterlagen, die der Umsatzsteuer-Nachschaue unterliegende Sachverhalte betreffen, mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt, hat der Unternehmer dem Amtsträger auf Verlangen Einsicht in die gespeicherten Daten zu gewähren (§ 27b Abs. 2 S. 2 UStG). Soweit erforderlich ist der Amtsträger befugt, das Datenverarbeitungssystem des Unternehmers zu nutzen (§ 27b Abs. 2 S. 2 UStG). Hierbei ist es dem Unternehmer freigestellt, ob er dem Amtsträger einen entsprechenden Lesezugriff einräumt oder ob er selbst bzw. eine von ihm beauftragte Person dafür sorgt, dass der Amtsträger unverzüglich Einsicht in die entsprechenden Daten erhält (vgl.

Abschn. 27b.1 Abs. 5 Satz 8 bis 10 UStAE). Diese Regelungen sehen demnach keine Vorgaben für die unmittelbare Einsichtnahme beim Dritten vor.

Ähnliche Detailregelungen sieht das EStG für die Lohnsteuer-Nachschaue beim Steuerpflichtigen vor. Nach der Kommentarliteratur kommt sie gleichfalls gegenüber Arbeitnehmern in Betracht (Krüger in Schmidt, EStG, § 42g, Rz. 7). Auch insoweit bestehen keine Regelungen zu der unmittelbaren Einsichtnahme beim Dritten.

Im Ergebnis ist es danach eine rechtliche Wertungsfrage, ob durch die fehlenden Regelungen in den Spezialvorschriften zum Ausdruck kommt, dass die Einsichtnahme beim Dritten nicht in der geplanten Form zulässig ist.

III. Petitum

Der DStV lehnt die Einführung des Rechts zur Einsichtnahme gegenüber dem Steuerberater aus den ausgeführten rechtssystematischen sowie berufs- und datenschutzrechtlichen Gründen nachdrücklich ab. Die gilt insbesondere für die Nachschau, da hier die aufgezeigten Verwerfungen in der Praxis besonders belastend sein können und die systematischen Wertungsfragen Rechtsunsicherheiten bedingen.

Soweit an dem Einsichtnahmerecht der Finanzverwaltung gegenüber dem Dritten festgehalten wird, muss dem Steuerberater für die Fälle der Nachschau gesetzlich eine angemessene, praxisgerechte Frist zur Wahrung seiner berufsrechtlichen Pflichten eingeräumt werden. Der DStV schlägt in diesem Fall vor, einen weiteren Satz, § 147 Abs. 6 S. 4 AO, zu ergänzen und diesen wie folgt zu formulieren:

„Bei Nachschau hat der damit betraute Amtsträger den in § 3 Nr. 1, § 4 Nr. 1 und 2 des Steuerberatungsgesetzes bezeichneten natürlichen Personen vor Handlungen i.S.d. S. 3 sein Erscheinen mit einer angemessenen Frist anzukündigen.“

Zu Nr. 5: Sanktion aufgrund des nicht oder nicht richtigen Schutzes des Aufzeichnungssystems; § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 AO-E

In der Begründung zum Referentenentwurf war vorgesehen, dass die Zertifizierung automatisch erlischt, wenn eine technische Sicherheitseinrichtung durch ein Update im sicherheitsrelevanten

Bereich modifiziert oder sonstige Änderungen des sicherheitsrelevanten Bereichs der Sicherheitseinrichtung vorgenommen werden (Referentenentwurf, S. 16). Es war vorgesehen, dass, wenn Umstände bekannt werden, wonach eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung nicht mehr den gesetzlichen Anforderungen oder technischen Anforderung der Technischen Verordnung entspricht, dies auf der Internetseite des BSI veröffentlicht wird (§ 5 S. 2 TVO-E; vgl. Referentenentwurf, S. 16). Diese Anforderung hatte eine faktische Pflicht des Steuerpflichtigen und dessen Steuerberater zur Beobachtung der BSI-Homepage zur Folge, wie der DStV in seiner Stellungnahme S 05/16 darlegte und kritisierte.

Der Regierungsentwurf hat eine leichte sprachliche Änderung erfahren. Er sieht nunmehr vor, dass Änderungen der technischen Sicherheitseinrichtung eine Neuzertifizierung erfordern (BT-Drs. 18/9535, S. 18). Darüber hinaus ist nunmehr - neben einer Veröffentlichung des Hinweises des formalen Erlöschens der Zertifizierung auf der Internetpräsenz des BSI - auch eine entsprechende Bekanntmachung im Bundessteuerblatt Teil I vorgesehen (BT-Drs. 18/9535, S. 18). Infolgedessen hat sich trotz der sprachlichen Änderung an der Beobachtungspflicht für den Steuerpflichtigen bzw. seinen Berater nichts geändert.

Der DStV begrüßt ausdrücklich, dass die wichtigen Informationen wie die neuen Umstände, nach denen eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung nicht mehr den gesetzlichen Anforderungen entspricht, sowie das Erlöschen des Zertifikats in einem weiteren Bekanntgabeorgan publiziert wird. Für Angehörige des steuerberatenden Berufs gehört das Bundesteuerblatt zur Pflichtlektüre. Wünschenswert wäre darüber hinaus eine zusätzliche Verbreitung der Informationen durch die Medien des BMF, wie dessen Newsletter oder Pressemitteilungen. Der DStV hält vor diesem Hintergrund nicht mehr an seiner Forderung aus der Stellungnahme S 05/16 fest, für die Fälle des Erlöschens des Zertifikats einen Ausnahmetatbestand von der Sanktion zu schaffen.

Artikel 2 - Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, § 30 EGAO-E

Das Gesetz sowie die technische Verordnung sollen nicht mehr, wie noch im Referentenentwurf vorgesehen und vom DStV nachdrücklich kritisiert, erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden zu sein, die nach dem 31.12.2018 beginnen. Nunmehr ist vorgesehen, dass sie erstmals für Wirtschaftsjahre ab dem 01.01.2020 anzuwenden sind. Wurden Registrierkassen nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft, die den Anforderungen des BMF-Schreibens

vom 26.11.2010 (BStBl. I 2010, S. 1342) entsprechen und die bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, so dass sie die neuen Anforderungen nicht erfüllen, dürfen diese Registrierkassen bis zum 31.12.2022 weiter verwendet werden.

Der DStV begrüßt die Änderung der Anwendungsregelung außerordentlich. Sie berücksichtigt die Belange der betroffenen Praxis und verhilft dem Gesetzgebungsverfahren zu mehr Akzeptanz. Aufgrund des Auslaufens der geltenden Übergangsregelung zum 31.12.2016, wie im BMF-Schreiben vom 26.11.2010 (BStBl. I 2010, S. 1342) vorgesehen, sind erst kürzlich neue Kassen angeschafft worden oder werden dies noch bis zum Jahresende. Diese Investitionen amortisieren sich durch die Anpassungen der geplanten Anwendungsregelung wenigstens teilweise innerhalb der Abschreibungszeit.

Gesetzesbegründung: A. Allgemeiner Teil

Zu VI. Gesetzesfolgen, 4. Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Mit der „One in, one out“-Regelung hat die Bundesregierung sich das Ziel gesetzt, Bürokratiekosten zu senken (Kabinettsbeschluss vom 25.03.2015). Wird eine gesetzliche Regelung verabschiedet, deren Folgekosten die Wirtschaft belasten, muss danach an anderer Stelle eine gleichwertige Entlastung geschaffen werden.

Vorliegender Gesetzentwurf belastet die Wirtschaft nach dieser Regelung mit einem jährlichen Erfüllungsmehraufwand von rund 106 Mio. € (BT-Drs. 18/9535, S. 15). Noch im Referentenentwurf sah das BMF innerhalb des Ressorts keine Kompensationsmöglichkeiten (vgl. Referentenentwurf, S. 2). Nach dem Regierungsentwurf soll die erforderliche Kompensation durch bereits beschlossene Regelungsvorhaben erbracht werden können (BT-Drs. 18/9535, S. 15).

Der DStV bittet darum, diese Kompensationsmöglichkeiten im weiteren parlamentarischen Verfahren darzulegen. Zukünftig halten wir es für angebracht, solche erfreulichen Neuerungen in der Gesetzesbegründung mit detaillierten Informationen und Zahlenmaterial zu würdigen. Das würde die Transparenz des Gesetzes steigern.

Zu VII. Befristung; Evaluierung

Im Referentenentwurf war unter „VII. Befristung; Evaluierung“ vorgesehen, dass die

Regelungen acht Jahre nach erstmaliger Anwendung evaluiert werden. Dabei sollen ihre Auswirkungen auf den Erfüllungsaufwand und das Erreichen der Wirkziele überprüft werden. Im Regierungsentwurf ist eine solche Evaluierung bereits nach der Hälfte der Zeit, also nach vier Jahren, vorgesehen (BT-Drs. 18/9535, S. 16). Darüber hinaus soll das Statistische Bundesamt voraussichtlich zwei Jahre nach Inkrafttreten des Gesetzes eine ex-post Folgekostenvalidierung bei den Normadressaten durchführen.

Der DStV begrüßt sehr, dass eine Evaluierung nicht erst nach acht, sondern nach vier Jahren stattfinden soll. Obgleich ein weltweiter Trend zum Schutz vor Kassenmanipulationen erkennbar ist, können verlässliche Aussagen zur Wirksamkeit der rechtlichen Vorgaben und damit der Rechtfertigung des Erfüllungsaufwands hierzulande nicht valide abgeleitet werden. Dies zeigt sich u. a. daran, dass die geschätzten jährlichen Steuerausfälle für Deutschland teils beachtlich voneinander abweichen. Der Bundesrechnungshof ging bereits im Jahr 2003 von Steuerausfällen i. H. v. 10 Mrd. € aus (BT-Drs. 15/2020, Bemerkung 54). Die Bundesregierung hält hingegen daran fest, dass es an belastbaren Grundlagen für derartige Berechnungen fehle (BT-Drs. 18/6481, Antwort zu Frage 3). Auch aus der Wissenschaft sind allenfalls überschlägige Schätzungen zu vernehmen (vgl. Boston University School of Law Working Paper No. 10-04, www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/documents/Ainsworth022610.pdf).

Eine Evaluierung nach vier Jahren unter Berücksichtigung dieser Unsicherheiten sowie angesichts der zu erwartenden Belastungen für Unternehmen, insbesondere für die redlichen Steuerpflichtigen, ist somit zielführend.

B. Kassensicherungs-Verordnung

Die Rechtsverordnung, die vormals den Namen „Technische Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ trug, wird in der Gesetzesbegründung nunmehr als Kassensicherungs-Verordnung (KassenSichV) betitelt. Ob das BMF inhaltliche Änderungen in der Rechtsverordnung vorgenommen hat, entzieht sich leider unserer Kenntnis. Die KassenSichV liegt gegenwärtig noch nicht vor.

Wir bitten daher um die Möglichkeit zur Stellungnahme, sobald eine endgültige Fassung vorliegt. Für unsere ursprünglichen Anregungen zur „Technischen Verordnung zur

Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ verweisen wir auf die Ausführungen in der Stellungnahme S 05/16.

C. Technische Richtlinien und Schutzprofile

Wir weisen in diesem Zusammenhang erneut darauf hin, dass eine abschließende Beurteilung des Gesetzentwurfs nur unzureichend möglich ist, solange die technischen Richtlinien und Schutzprofile in Verbindung mit der endgültigen Fassung der KassenSichV nicht vorliegen.

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Leiterin der Steuerabteilung)

gez.
Annekathrin Wernsdorf, B.Sc.
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
