

# Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

## Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

### A. Problem und Ziel

Der Steuervollzug in Deutschland ist funktional und bislang effektiv und effizient. Jedoch stellen die heute bestehenden technischen Möglichkeiten zur Manipulation von digitalen Grundaufzeichnungen, wie Kassenaufzeichnungen ein ernstzunehmendes Problem für den gleichmäßigen Steuervollzug dar. Auf Grund der fortschreitenden Technisierung ist es heutzutage möglich, dass digitale Grundaufzeichnungen, z. B. in elektronischen Registrierkassen, unerkannt gelöscht oder geändert werden können.

Die Sicherstellung der Unveränderbarkeit der digitalen Grundaufzeichnungen erfordert die Einführung gesetzlicher Regelungen sowie technischer Maßnahmen.

### B. Lösung

Das vorgelegte Gesetz dient der Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der rechtsstaatlichen Erfordernisse des Steuervollzugs. Es berücksichtigt die Interessen aller Beteiligten angemessen, da kein bestimmtes Verfahren zur Verhinderung von Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vorgeschrieben wird, sondern ein technologieoffenes technisches Verfahren.

Es sind insbesondere folgende Maßnahmen vorgesehen:

#### 1. Technische Sicherheitseinrichtung in einem elektronischen Aufzeichnungssystem

Elektronische Aufzeichnungssysteme sind durch eine technische Sicherheitseinrichtung zu schützen. Die elektronischen Grundaufzeichnungen sind einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und unveränderbar aufzuzeichnen (Einzelaufzeichnungspflicht) und müssen auf einem Speichermedium gesichert und verfügbar gehalten werden.

#### 2. Einführung einer Kassen-Nachschau

Ergänzend zu den bereits vorhandenen Instrumenten der Steuerkontrolle soll als neues Instrument eine Kassen-Nachschau eingeführt werden. Die Kassen-Nachschau ist keine Außenprüfung im Sinne des § 193 AO, sondern ein eigenständiges Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte unter anderem im Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Erfassung von Geschäftsvorfällen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme.

#### 3. Sanktionierung von Verstößen

Zur Sanktionierung von Verstößen wird der Steuergefährdungstatbestand des § 379 Absatz 1 AO ergänzt. Dies ist notwendig, um den neuen gesetzlichen Verpflichtungen des § 146a AO Rechnung zu tragen. Darüber hinaus können die Ordnungswidrigkeiten des § 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 bis 6 AO mit einer Geldbuße bis zu 25 000 Euro geahndet werden.

Eine verpflichtende Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (z. B. Registrierkassenpflicht) ist nicht vorgesehen.

## **C. Alternativen**

Im Zuge der Gesetzesfolgenabschätzung wurden zu vorliegendem Regelungsentwurf folgende Alternativen geprüft:

1. Beibehaltung des Status Quo
2. INSIKA-Konzept (Integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme)
3. Zertifizierungsverfahren

Nach Abwägung der zu erwartenden Folgen und Risiken der Regelungsalternativen wird die Alternative 3 mit diesem Entwurf rechtsförmlich umgesetzt.

## **D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

Die Regelungen schränken in einem merklichen Umfang Missbrauchsmöglichkeiten ein. Dies wird zur Sicherung des Steueraufkommens beitragen.

## **E. Erfüllungsaufwand**

### **E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger**

Für Bürgerinnen und Bürger entsteht kein Erfüllungsaufwand.

### **E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft**

Für die Wirtschaft entsteht ein einmaliger Erfüllungsaufwand i. H. v. rd. 470 Mio. Euro für die Neuanschaffung und Umstellung der Geräte und jährlich laufender Erfüllungsaufwand i. H. v. rd. 106 Mio. Euro für die Kosten der Zertifizierung, Personalkosten für die Mitwirkung bei der Kassennachschau sowie laufende Kosten für Wartung und Support.

#### **Davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten**

Die Änderung des Erfüllungsaufwands entfällt hinsichtlich der Einführung der Kassennachschau auf Bürokratiekosten aus Informationspflichten, so dass sich hier eine Belastung von rd. 343 000 Euro für die Wirtschaft ergibt.

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aus diesem Regelungsvorhaben unterliegt der One in, one out-Regelung (Kabinettsbeschluss vom 25. März 2015). Im Sinne der One in, one out-Regelung stellt der jährliche Erfüllungsaufwand der Wirtschaft in diesem Regelungsvorhaben ein „In“ von rund 106 Mio. Euro dar. Das Bundesministerium der Finanzen erkennt innerhalb des Ressorts keine Kompensationsmöglichkeiten. Die Umsetzung dieses Vorhabens dient der Sicherstellung des Steueraufkommens und darf durch die „One in, one out“-Regel weder inhaltlich noch zeitlich verhindert werden.

### **E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung**

In den Ländern entsteht kein zusätzlicher Erfüllungsaufwand.

Im Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik entsteht ein Personalmehrbedarf von zwei Stellen im höheren Dienst und Sachkosten i. H. v. 500 000 Euro jährlich.

### **F. Weitere Kosten**

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten weiteren Kosten.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

# Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

## Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

Vom ...

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

### Artikel 1

#### Änderung der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 3. Dezember 2015 (BGBl. I S. 2178) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht werden nach der Angabe zu § 146 folgende Angaben eingefügt:

„§ 146a Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme; Verordnungsermächtigung

§ 146b Kassen-Nachschau“.

2. Nach § 146 Absatz 1 Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

„Bei Nutzung eines elektronischen Aufzeichnungssystems ist jede erforderliche Aufzeichnung einzeln vorzunehmen.“

3. Nach § 146 werden folgende §§ 146a und 146b eingefügt:

„§ 146a

Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme; Verordnungsermächtigung

(1) Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst, hat ein elektronisches Aufzeichnungssystem zu verwenden, das jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall und anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet. Das elektronische Aufzeichnungssystem und die Aufzeichnungen nach Satz 1 sind durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen. Diese zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung muss aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle bestehen. Die digitalen Aufzeichnungen sind auf einem Speichermedium zu sichern sowie für Nachschauen und Außenprüfungen verfügbar zu halten. Es ist verboten, elektronische Aufzeichnungssysteme, Software für elektronische Aufzeichnungssysteme und technische Sicherheitseinrichtungen gewerbsmäßig zu bewerben oder in den Verkehr zu bringen, die den Anforderungen der Sätze 1 bis 3 nicht entsprechen.

(2) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates und im Einvernehmen mit dem Bundesministerium des Innern und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie die elektronischen Aufzeichnungssysteme, die über einer zertifizierte Sicherheitseinrichtung verfügen müssen, und die Anforderungen nach Absatz 1 an

1. das Sicherheitsmodul,
2. das Speichermedium,
3. den Beleg,
4. die elektronische Archivierung der Aufzeichnungen,
5. die digitale Schnittstelle,
6. die Protokollierung von digitalen Grundaufzeichnungen zur Sicherstellung der Integrität und Authentizität sowie der Vollständigkeit der elektronischen Aufzeichnung,
7. die elektronischen Aufzeichnungssysteme und
8. die Anforderungen an die Zertifizierung der technischen Sicherheitseinrichtung

zu bestimmen. Die Einhaltung dieser Anforderungen ist durch Zertifizierung vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik festzustellen.

## § 146b

### Kassen-Nachschau

(1) Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben können die damit betrauten Amtsträger der Finanzbehörde ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung, während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können (Kassen-Nachschau). Der Kassen-Nachschau unterliegt auch die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Absatz 1. Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden.

(2) Die von der Kassen-Nachschau betroffenen Steuerpflichtigen haben dem damit betrauten Amtsträger auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen über die der Kassen-Nachschau unterliegenden Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit dies zur Feststellung der Erheblichkeit nach Absatz 1 zweckdienlich ist. Liegen die in Satz 1 genannten Aufzeichnungen oder Bücher in elektronischer Form vor, ist der Amtsträger berechtigt, diese einzusehen, die Übermittlung von Daten über die digitale Schnittstelle zu verlangen oder zu verlangen, dass Buchungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden. Die Kosten trägt der Steuerpflichtige.

(3) Wenn die bei der Kassen-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung nach

§ 193 übergegangen werden. Auf den Übergang zur Außenprüfung wird schriftlich hingewiesen.“

4. Nach § 147 Absatz 6 Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Teilt der Steuerpflichtige der Finanzbehörde mit, dass sich seine Daten nach Absatz 1 bei einem Dritten befinden, so hat der Dritte der Finanzbehörde Einsicht in die für den Steuerpflichtigen gespeicherten Daten zu gewähren oder diese Daten nach den Vorgaben der Finanzbehörde maschinell auszuwerten oder ihr insoweit die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung zu stellen.“

5. § 379 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig

1. Belege ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind,
2. Belege gegen Entgelt in den Verkehr bringt,
3. nach Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig aufzeichnet oder aufzeichnen lässt, verbucht oder verbuchen lässt,
4. entgegen § 146a Absatz 1 Satz 1 ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig verwendet,
5. entgegen § 146a Absatz 1 Satz 2 ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig schützt oder
6. entgegen § 146a Absatz 1 Satz 5 gewerbsmäßig ein dort genanntes System oder eine dort genannte Software bewirbt oder in den Verkehr bringt

und dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen.“

- b) Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) Die Ordnungswidrigkeit nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 sowie Absatz 3 kann mit einer Geldbuße bis zu 5 000 Euro und die Ordnungswidrigkeit nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 bis 6 mit einer Geldbuße bis zu 25 000 Euro geahndet werden, wenn die Handlung nicht nach § 378 geahndet werden kann.“

## **Artikel 2**

### **Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung**

Dem Artikel 97 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 28. Juli 2015 (BGBl. I S. 1400) geändert worden ist, wird folgender § 30 angefügt:

Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer  
Aufzeichnungssysteme

Die §§ 146a, 146b und 379 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 4 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: *Datum des Tages nach der Verkündung dieses Gesetzes*] geltenden Fassung sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen.“

## **Artikel 3**

### **Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

## **Begründung**

### **A. Allgemeiner Teil**

#### **I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen**

Das technische Umfeld, in dem das Besteuerungsverfahren für einen effizienten, rechtmäßigen und gleichmäßigen Steuervollzug sorgen muss, hat sich erheblich gewandelt. Aufzeichnungen auf Papier oder mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme müssen unveränderbar sein. Jede Änderung muss für einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar sein. Technische Manipulationen von digitalen Grundaufzeichnungen, wie Kassendaten sind im Rahmen von Maßnahmen der Außenprüfung immer schwerer oder nur mit hohem Aufwand feststellbar. Die bestehenden gesetzlichen Regelungen bieten keine ausreichenden Möglichkeiten, um Manipulationen von digitalen Grundaufzeichnungen, insbesondere Kassendaten, ohne großen Aufwand durch die Außenprüfungsdienste vor Ort aufzudecken.

Die Veränderungen hinsichtlich steuerrelevanter Geschäftsvorfälle - die in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle nachträglich, d. h. nach Dateneingabe, vorgenommen werden – sind insbesondere:

- nicht dokumentierte Stornierungen,
- nicht dokumentierte Änderungen mittels elektronischer Programme oder
- Einsatz von Manipulationssoftware (z. B. Phantomware, Zapper).

Software ermöglicht umfassende Veränderungen und Löschungen von Daten. Die Software kann Bedienereingaben unterdrücken, Umsatzkategorien löschen, Datenbanken inhaltlich ersetzen, Geschäftsvorfälle erfassen, die nicht stattgefunden haben oder auch hochpreisige durch preiswertere Waren ersetzen. Die Manipulationssoftware kann sich „versteckt“ auf dem Kassensystem selbst befinden (Phantomware), auf einem USB-Stick oder sie wird über das Internet verwendet (Zapper).

Der Einsatz von z. B. Phantomware oder Zappern ist bei konsequent doppelter Verkürzung (der Einnahmen und des dazugehörigen Wareneinkaufs) und nachträglich geänderter Grundaufzeichnungen ohne Protokollierung für Außenprüfer kaum erkennbar.

Bislang bestehen keine gesetzlichen Vorgaben zur Gewährleistung der Integrität, Authentizität und Vollständigkeit von digitalen Grundaufzeichnungen.

Mit der gesetzlichen Neuregelung sollen Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen erschwert, der Finanzverwaltung neue Möglichkeiten der Prüfung eröffnet und eine dem gesetzlichen Auftrag entsprechende Festsetzung und Erhebung der Steuern langfristig gewährleistet werden.

#### **II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs**

Ein weiterhin gut funktionierender, rechtmäßiger und gleichmäßiger Steuervollzug lässt sich nur mit einem rechtlich und technisch weiterentwickelten Verfahrensrecht erreichen. Die gleichmäßige und gesetzmäßige Besteuerung soll auch für die Zukunft sichergestellt sein. Der neue Rechtsrahmen soll gewährleisten, dass elektronische Aufzeichnungssysteme alle Handlungen mittels des Aufzeichnungssystems - z. B. Geschäftsvorfall oder



jeder sonstige Vorfall - sofort im Zeitpunkt des Vorgangsbeginns aufzeichnen und zugleich protokollieren.

### **1. Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung in einem elektronischen Aufzeichnungssystem**

Die bisherigen Erfahrungen in der Außenprüfung zeigen, dass die derzeitigen Regelungen nicht ausreichen, um strukturierte Prüfungen bei digitalen Grundaufzeichnungen, wie Kassendaten durchzuführen, da diese nach ihrer Eingabe unerkannt verändert oder gelöscht werden können.

Daher sind künftig elektronische Aufzeichnungssysteme durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen, die aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle bestehen muss. Die elektronischen Grundaufzeichnungen sind einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und unveränderbar aufzuzeichnen (Einzelaufzeichnungspflicht) und müssen auf einem Speichermedium gesichert und verfügbar gehalten werden. Diese Anforderungen sollen ermöglichen, dass künftig bei digitalen Grundaufzeichnungen die direkte Nachprüfung der einzelnen Geschäftsvorfälle progressiv und retrograd erfolgen kann.

In einer Technischen Verordnung wird u. a. präzisiert, welche elektronischen Aufzeichnungssysteme durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen sind und wie eine Protokollierung der elektronischen Aufzeichnungen sowie deren Speicherung erfolgen müssen.

### **2. Einführung einer Kassen-Nachschau**

Ergänzend zu den bereits vorhandenen Instrumenten der Steuerkontrolle soll als neues Instrument eine Kassen-Nachschau gesetzlich eingeführt werden. Die Kassen-Nachschau ist keine Außenprüfung im Sinne des § 193 AO, sondern ein eigenständiges Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte im Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Erfassung von Geschäftsvorfällen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme oder offener Ladenkassen.

Bei einer Kassen-Nachschau soll der zuständige Amtsträger ohne vorherige Ankündigung in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen die Ordnungsgemäßheit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben überprüfen können. Es sollen sowohl computergestützte Kassensysteme, Registrierkassen und offene Ladenkassen überprüft werden können. Der Kassen-Nachschau unterliegt auch die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Absatz 1 AO.

Nur durch eine unangekündigte Kassen-Nachschau besteht für den Steuerpflichtigen ein deutlich erhöhtes Entdeckungsrisiko.

Sofern ein Anlass zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen, -buchungen oder der technischen Sicherheitseinrichtung besteht, kann der Amtsträger nach § 146b Absatz 3 AO ohne vorherige Prüfungsanordnung zur Außenprüfung übergehen.

### **3. Sanktionierung von Verstößen**

Der Steuergefährdungstatbestand des § 379 Absatz 1 AO wird ergänzt. Dies ist notwendig, um den neuen gesetzlichen Verpflichtungen des § 146a AO Rechnung zu tragen. Darüber hinaus können die Ordnungswidrigkeiten des § 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 bis 6 AO mit einer Geldbuße bis zu 25 000 Euro geahndet werden.

Die neuen Steuergefährdungstatbestände sollen eingreifen, wenn ein technisches System eingesetzt wird, das nicht den Anforderungen des § 146a Absatz 1 AO entspricht, eine

zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung in elektronischen Aufzeichnungssystemen fehlt oder nicht richtig verwendet wird oder elektronische Aufzeichnungssysteme, technische Sicherheitseinrichtungen oder sonstige Software in den Verkehr gebracht oder beworben werden, die nicht jeden einzelnen Geschäftsvorfall vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet erfassen bzw. die die Möglichkeit eröffnen, nachträglich nicht nachvollziehbar steuerrelevante Daten zu verändern, löschen oder zu unterdrücken (Manipulationssoftware).

### **III. Alternativen**

Es wurden folgende Alternativen geprüft:

#### **1. Null-Option**

Bei der Null-Option verbliebe es bei dem derzeitigen Status Quo. Danach müssen Grundaufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und unveränderbar sein. Allerdings können digitale Grundaufzeichnungen mittels technischer Möglichkeiten nachträglich gelöscht oder verändert werden, ohne dass dies erkennbar ist.

Die gleichmäßige Festsetzung und Erhebung von Steuern ist der wesentliche Auftrag der Finanzbehörden. Insbesondere haben sie sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt werden. Angesichts der Bedeutung dieses Auftrags und der mit den gesetzlichen Regelungen verfolgten Ziele sind Änderungen der Abgabenordnung und die Einführung einer Technischen Verordnung erforderlich und angemessen.

Bei einem Verzicht auf die Neuregelung könnte mittelfristig die Situation eintreten, dass die Finanzbehörden ihre gesetzlichen Aufgaben nicht mehr in der verfassungsrechtlich gebotenen Art und Weise erfüllen können. Die Finanzbehörde muss in die Lage versetzt werden, prüfen zu können, ob Wirtschaftsbeteiligte ihren steuerlichen Verpflichtungen nachkommen. Darüber hinaus muss der Finanzbehörde ermöglicht werden, ihre gesetzlichen Aufgaben der gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung von Steuern zu erfüllen. Dies ist nur durch eine entsprechende Änderung des Gesetzes möglich.

Bei unveränderter Rechtslage bestünde die Gefahr, dass Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen zunehmen könnten. Zudem müssten die Finanzbehörden zunehmend die Bearbeitung sowie Überprüfung von einer unüberschaubaren Anzahl von Fällen bewältigen, in denen selten der Nachweis gelingen dürfte, in welcher Höhe bzw. welchem Umfang die steuerliche Bemessungsgrundlage verändert wurde. Eine konzeptionelle Bearbeitung von Fällen wäre nicht mehr möglich.

#### **2. INSIKA-Konzept**

Das INSIKA-Konzept (Integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme) ist ein technisches Konzept zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit von digitalen Grundaufzeichnungen. Es ist eine herstellerunabhängige Lösung, die auf der kryptografischen Signierung eines jeden Geschäftsvorfalles durch eine Smartcard sowie auf einer Belegausgabepflicht basiert. Sicherheitsrelevante Daten werden auf der Smartcard gespeichert. Die tatsächliche Einzelaufzeichnung erfolgt auf einem Speicher, z. B. dem Kas senjournal. Mittels des sich auf dem Beleg befindlichen 2D-QR-Codes könnten die Daten auf dem Beleg durch Abgleich mit entsprechenden Datenbanken von jedermann geprüft werden.

Der Unternehmer benötigt je elektronisches Aufzeichnungsgerät ein Kartenlesegerät und eine Smartcard sowie einen 2D-QR-Code-Drucker. Für das Konzept sind weiterhin eine autorisierte Stelle für die Smartcardvergabe, eine Schnittstelle zwischen der autorisierten Stelle und dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zum Datenabgleich, ein Zertifikats-server sowie ein Verifikationsserver erforderlich.

Die flankierenden Maßnahmen der Kassen-Nachsicht und der Sanktionierung von Verstößen könnten mit dem INSIKA-Konzept zusammenwirken.

Das INSIKA-Konzept erscheint geeignet, die Integrität (Unveränderbarkeit) und Authentizität (Herkunft der Daten) zu sichern.

Allerdings entspricht die INSIKA-Smartcard derzeit nicht den europäischen Sicherheitsanforderungen. Das Konzept ist zudem hinsichtlich der Smartcardvergabe und der Verwaltung der Smartcards im Unternehmen aufwändig. Weiterhin birgt das Konzept nicht unerhebliche rechtliche Risiken und Kosten hinsichtlich der Einbindung der autorisierten Stelle, der technischen Umsetzung der Schnittstelle zwischen der autorisierten Stelle und dem Bundeszentralamt für Steuern und der Weiterentwicklung der Profile durch die Finanzverwaltung. Das INSIKA-Konzept ist kostenintensiver für die Wirtschaft als das Zertifizierungsverfahren. Denn die Belegausgabe ist zwingender Bestandteil des Konzepts. Es müssten hierfür teilweise neue Drucker angeschafft werden, die den Ausdruck eines 2D-QR-Codes ermöglichen. Für jedes elektronische Aufzeichnungsgerät müssten ein Kartenleser und eine Smartcard angeschafft werden. Hinsichtlich der Belegkontrollen durch Kunden bestehen verfassungsrechtliche Bedenken, da diese Kontrolle grundsätzlich der hoheitlichen Verwaltung unterliegt.

### **3. Zertifizierungsverfahren**

Das Zertifizierungsverfahren ist ein technisches Konzept zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit von digitalen Grundaufzeichnungen. Es ist eine technologieoffene und herstellerunabhängige Lösung. Das Zertifizierungsverfahren schreibt eine technische Sicherheitseinrichtung vor, die aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle besteht. Die technischen Anforderungen an das Sicherheitsmodul, das Speichermedium und die digitale Schnittstelle werden durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) bestimmt. Die technische Sicherheitseinrichtung wird vom BSI zertifiziert. Durch das Sicherheitsmodul wird jede digitale Aufzeichnung (z. B. Geschäftsvorfall oder Trainingsbuchung) protokolliert.

Die flankierenden Maßnahmen der Kassen-Nachsicht und der Sanktionierung von Verstößen können mit dem Zertifizierungsverfahren zusammenwirken.

Das Zertifizierungsverfahren ist geeignet die Integrität (Unveränderbarkeit) und Authentizität (Herkunft der Daten) zu sichern. Das BSI als die in der Bundesverwaltung für Datensicherheit zuständige Behörde erstellt die Technischen Richtlinien und Sicherheitsprofile für die technische Sicherheitseinrichtung, übernimmt die Zertifizierung und die Fortschreibung der Sicherheitsprofile. Das Zertifizierungsverfahren ist aus folgenden Gründen kostengünstiger als das INSIKA-Konzept: Ein Sicherheitsmodul muss nur einmal zertifiziert werden und kann in einer Vielzahl von Kassen eingesetzt werden. Bei Systemkassen benötigt nicht jede einzelne Kasse ein Sicherheitsmodul, sondern es kann ein Sicherheitsmodul für sämtliche im System verbundene Kassen verwendet werden. Es ist keine autorisierte Stelle für die Ausgabe der Smartcards erforderlich. Daher ist auch keine Schnittstelle zum BZSt erforderlich. Da beim Zertifizierungsverfahren keine Verpflichtung zur Belegausgabe besteht, müssen hierfür keine neuen Drucker angeschafft werden.

Das Verfahren ist praktikabler als das INSIKA-Konzept, da der Verwaltungsaufwand in Bezug auf die Smartcards für Wirtschaft und Verwaltung entfällt (keine Abfrage des Prüfers zu Anzahl und Einsatzort der Smartcards, kein Aufwand für die Beantragung/Verwaltung von Smartcards im Unternehmen, keine autorisierte Stelle mit Zertifikatsserver und Verifikationsserver) und die Unveränderbarkeit der Kassenaufzeichnungen von sog. Systemkassen mit nur einem Sicherheitsmodul an der Hauptkasse für sämtliche daran anhängende Kassen sichergestellt werden kann.

Nach Abwägung aller Kosten, Folgen und Risiken der drei Regelungsalternativen wird das Zertifizierungsverfahren als geeignet angesehen, die Unveränderbarkeit der digitalen Grundaufzeichnungen technisch sicherzustellen.

#### **IV. Gesetzgebungskompetenz**

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich für die Änderung der Abgabenordnung (Artikel 1) und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (Artikel 2) aus Artikel 108 Absatz 5 des Grundgesetzes (GG).

#### **V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen**

Das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen ist mit dem Recht der Europäischen Union und mit den völkerrechtlichen Verträgen der Bundesrepublik Deutschland vereinbar.

#### **VI. Gesetzesfolgen**

##### **1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung**

Durch die vorgeschlagenen Rechtsänderungen wird gewährleistet, dass die Finanzbehörden auch in Zukunft ihre gesetzlichen Aufgaben, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben, erfüllen können.

##### **2. Nachhaltigkeitsaspekte**

Das Vorhaben entspricht einer nachhaltigen Entwicklung, indem es das Steueraufkommen des Gesamtstaates sichert. Eine Nachhaltigkeitsrelevanz bezüglich anderer Indikatoren ist nicht gegeben.

##### **3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

Die Regelungen schränken in einem merklichen Umfang Missbrauchsmöglichkeiten ein. Dies wird zur Sicherung des Steueraufkommens beitragen.

##### **4. Erfüllungsaufwand**

Das Gesetz führt erstmals die Verpflichtung zur Verwendung einer technischen Sicherheitseinrichtung für die Nutzer elektronischer Grundaufzeichnungsgeräte ein. Außerdem wird die Kassen-Nachschau neu eingeführt. Der dadurch entstehende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft und die Verwaltung wurde anhand der von Verbänden gemeldeten Fallzahlen und Umstellungskosten geschätzt.

##### Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Für Bürgerinnen und Bürger entsteht kein Erfüllungsaufwand.

##### Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Der Wirtschaft entsteht jährlicher Erfüllungsaufwand von rd. 106 Mio. Euro. Dieser entfällt auf das Zertifizierungsverfahren in Höhe von rd. 75 000 Euro, auf die sonstigen laufenden Kosten (Wartung, Support) von rd. 105 Mio. Euro und rd. 343 000 Euro für die Mitwirkung bei einer Kassen-Nachschau.

Der einmalige Erfüllungsaufwand von rd. 470 Mio. Euro für die Wirtschaft entfällt auf die Anschaffung von Neugeräten von rd. 405 Mio. Euro und auf die Umrüstung der Altgeräte von rd. 22,5 Mio. Euro, wobei von einer geschätzten Anzahl von insgesamt 2,1 Mio. betroffenen Geräten ausgegangen wird. Nach Schätzungen könnten ca. 411 000 Geräte ausgetauscht und 1 700 000 Geräte umgerüstet werden. Weitere rd. 17 Mio. Euro entfallen auf die Beschaffung des Sicherheitsmoduls für die Umrüstung und rd. 26 Mio. Euro auf Personalaufwand für die Umrüstung.

Davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten

Die Änderung des Erfüllungsaufwands entfällt hinsichtlich der Einführung der Kassen-Nachschauf auf Bürokratiekosten aus Informationspflichten, so dass sich hier eine Belastung von rd. 343 000 Euro für die Wirtschaft ergibt.

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aus diesem Regelungsvorhaben unterliegt der One in, one out-Regelung (Kabinettsbeschluss vom 25. März 2015). Im Sinne der One in, one out-Regelung stellt der jährliche Erfüllungsaufwand der Wirtschaft in diesem Regelungsvorhaben ein „In“ von rd. 106 Mio. Euro dar.

Das Bundesministerium der Finanzen erkennt innerhalb des Ressorts keine Kompensationsmöglichkeiten und kann aus anderen früheren Vorhaben keinen Überschuss an Entlastungen in der notwendigen Höhe nachweisen. Da die Umsetzung dieser konkreten Einzelmaßnahme die Kompensationsfähigkeit des Bundesministeriums der Finanzen übersteigt, aber die Umsetzung dieses Vorhabens durch die „One in, one out“-Regel weder inhaltlich noch zeitlich verhindert werden darf, ist vorgesehen, zeitnah eine ressortübergreifende Kompensation anzufordern bzw. den Staatssekretärsausschuss Bürokratieabbau einzuschalten.

#### Erfüllungsaufwand der Verwaltung

In Bund und Ländern entsteht kein einmaliger Umstellungsaufwand.

Hinsichtlich der Kassen-Nachschauf als neues Instrument der Steuerkontrolle ist mit einem Mehraufwand von jährlich ca. 21 Mio. Euro zu rechnen. Da durch die Einführung der Kassen-Nachschauf jedoch gleichzeitig die teilweise aufwändigen Kassenprüfungen im Bereich der Betriebsprüfungen entfallen und davon ausgegangen werden kann, dass dieser Minderaufwand mindestens in einer vergleichbaren Größenordnung ausfallen wird, ist insgesamt für die Finanzverwaltung der Länder mit keinem signifikanten Verwaltungsmehr- oder minderaufwand zu rechnen.

Die Aufgabenübertragung zur Erstellung der technischen Vorgaben zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen sowie die Zertifizierung führen zu einem Personalmehrbedarf beim Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik von zwei Stellen im höheren Dienst und zu Sachkosten i. H. v. 500 000 Euro jährlich.

#### **5. Weitere Kosten**

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten weiteren Kosten.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

#### **6. Weitere Gesetzesfolgen**

Das Vorhaben hat keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Demografie, trägt ihr allerdings Rechnung.

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern sind keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen gemäß § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien zuwiderlaufen.

## **VII. Befristung; Evaluierung**

Die Regelungen sollen dauerhaft wirken, so dass eine Befristung nicht in Betracht kommt.

Die Regelungen sollen acht Jahre nach erstmaliger Anwendung hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf den Erfüllungsaufwand und das Erreichen insbesondere folgender Wirkungsziele evaluiert werden:

- Steigerung der Wirtschaftlichkeit und Effizienz durch den verstärkten Einsatz von Informationstechnologie sowie
- zielgenauer Ressourceneinsatz.

Der Schwerpunkt der Untersuchung sollte dabei auf die Praktikabilität der Maßnahmen gelegt werden.

## **B. Besonderer Teil**

### **Zu Artikel 1 (Änderung der Abgabenordnung)**

#### **Zu Nummer 1**

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung der Inhaltsübersicht als Folge der Einfügung der neuen §§ 146a und 146b AO.

#### **Zu Nummer 2**

##### § 146 Absatz 1 Satz 2 - neu - AO

Nach den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und der ständigen Rechtsprechung gilt der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht. Einzige Ausnahme hiervon ist der Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung aus Zumutbarkeitsgründen. § 146 Absatz 1 Satz 2 - neu - AO regelt für elektronische Aufzeichnungssysteme nunmehr die fortlaufende Einzelaufzeichnung sämtlicher aufzeichnungspflichtiger Geschäftsvorfälle. Die Einzelaufzeichnungspflicht bedeutet, dass aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle laufend zu erfassen, einzeln festzuhalten sowie aufzuzeichnen und aufzubewahren sind, so dass sich die einzelnen Vorgänge in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können. Unter elektronischen Aufzeichnungssystemen im Sinne des § 146 Absatz 1 Satz 2 - neu - AO sind elektronische oder computergestützte Systeme zu verstehen, mit denen aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen geführt werden (z. B. Registrierkassen).

#### **Zu Nummer 3**

##### § 146a - neu -

§ 146a AO schreibt vor, dass bei der Nutzung elektronischer Aufzeichnungssysteme, die in § 1 der Technischen Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes genannt sind, künftig nur noch ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet werden darf, das jeden Geschäftsvorfall einzeln, vollständig, zeitgerecht, richtig und geordnet aufzeichnet

und dass dieses elektronische Aufzeichnungssystem durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen ist. § 148 AO bleibt unberührt.

Des Weiteren regelt § 146a AO die Verpflichtung zur Führung von digitalen Grundaufzeichnungen mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem im Sinne des Absatzes 1, wenn Geschäftsvorfälle mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem erfasst werden.

#### *Zu Absatz 1*

Geschäftsvorfälle sind alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren oder beeinflussen bzw. verändern (z. B. zu einer Veränderung des Anlage- und Umlaufvermögens sowie des Eigen- und Fremdkapitals führen). Ein Unternehmen ist gesetzlich verpflichtet, alle Geschäftsvorfälle in seiner Gewinnermittlung lückenlos zu erfassen, um so den finanziellen Stand des Unternehmens zu dokumentieren.

Unter anderen Vorgängen sind 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, soweit sie aus Gründen der Prüfung der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle von Bedeutung sind.

Unter elektronischen Aufzeichnungssystemen im Sinne des § 146a Absatz 1 Satz 1 AO sind elektronische oder computergestützte Systeme zu verstehen, mit denen aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen geführt werden (z. B. Registrierkassen). Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme von der Vorschrift erfasst sind, regelt § 1 der Technischen Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes. Satz 1 regelt für die elektronischen Aufzeichnungssysteme die fortlaufende Einzelaufzeichnung sämtlicher aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfälle, wie Kasseneinnahmen und –ausgaben, sowie auch anderer Vorgänge, wie z. B. Trainingsbuchungen, Entnahmen oder Einlagen, Sofort-Storno, Nachstorno, durchlaufender Posten etc. Die Einzelaufzeichnungspflicht bedeutet, dass aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle und andere Vorgänge laufend zu erfassen und einzeln festzuhalten sowie aufzuzeichnen sind, so dass sich die einzelnen Vorgänge in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können. Demnach müssen künftig z. B. auch Trainingsbuchungen ab Inbetriebnahme eines elektronischen Aufzeichnungssystems als Daten erfasst, protokolliert und als solche gekennzeichnet werden.

Die Aufzeichnungen und die darauf folgenden Buchungen sollen der Zeitfolge nach vollständig, zeitgerecht, richtig und geordnet erfolgen. Die Vollständigkeit setzt voraus, dass jeder einzelne Geschäftsvorfall bzw. anderer Vorgang mit Gegenstand, Kaufpreis usw. erfasst wird. Die zeitgerechte Erfassung dient dazu, die Richtigkeit zu gewährleisten und so als sachgerechte Grundlage für die steuerliche Bemessung zu dienen. Hinsichtlich des Kriteriums „geordnet“ genügt jede sinnvolle Ordnung, die es einem sachverständigen Dritten gestattet, sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und den Saldo im elektronischen Aufzeichnungssystem zu verschaffen. Alle Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dies bedeutet u. a., dass die direkte Nachprüfung der einzelnen Geschäftsvorfälle progressiv und retrograd möglich sein muss.

Das elektronische Aufzeichnungssystem und die Aufzeichnungen nach Satz 1 sind nach § 146a Absatz 1 Satz 2 AO durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen. Eine technische Sicherheitseinrichtung ist je Aufzeichnungsgerät oder für jeweils ein Aufzeichnungssystem mit mehreren Eingabegeräten erforderlich. Die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung dient dem Schutz der Authentizität und Integrität sowie der Vollständigkeit der aufgezeichneten Daten. Die Zertifizierung der technischen Sicher-

heitseinrichtung ist beim Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik zu beantragen.

Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen sind und welche Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung gestellt werden, bestimmt die Technische Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zur Verhinderung von Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen.

Wird eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung durch ein Update im sicherheitsrelevanten Bereich modifiziert oder werden sonstige Änderungen des sicherheitsrelevanten Bereichs der zertifizierten Sicherheitseinrichtung vorgenommen, erlischt die Zertifizierung automatisch, es sei denn, dass die technische Sicherheitseinrichtung mit dem Update bzw. der sonstigen Änderungen des sicherheitsrelevanten Bereichs rezertifiziert wurde (vgl. die §§ 7 bis 12 der Verordnung über das Verfahren der Erteilung von Sicherheitszertifikaten und Anerkennungen durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik – BSI-Zertifizierungs- und Anerkennungsverordnung).

Werden Umstände bekannt, wonach eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung nicht mehr den gesetzlichen Anforderungen oder technischen Anforderung der Technischen Verordnung entspricht, wird dies auf der Internetseite des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnik veröffentlicht (vgl. §§ 9 bis 12 der BSI-Zertifizierungs- und Anerkennungsverordnung). Im Rahmen dieser Veröffentlichung wird darauf hingewiesen, dass die Zertifizierung nach Ablauf einer angemessenen Frist die Zertifizierungswirkung verliert, sofern nicht innerhalb dieser Frist den Anforderungen der Technischen Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes entsprochen wird. Die Einhaltung dieser Anforderungen wird durch Zertifizierung vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik festgestellt.

§ 146a Absatz 1 Satz 3 AO erläutert die Bestandteile der technischen Sicherheitseinrichtung. Die technische Sicherheitseinrichtung muss aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle für den standardisierten Datenexport aus dem Speichermedium zur Übergabe an den Kassen- oder Außenprüfer bestehen.

Das Sicherheitsmodul dient der effizienten und sicheren Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle und anderen Vorgänge, z. B. durch kryptographische Operationen oder Applikationen. Durch das Sicherheitsmodul wird ermöglicht, die Vertrauenswürdigkeit und die Integrität von Daten und den damit verbundenen Informationen sicherzustellen.

Ein Speichermedium ist ein Objekt in der digitalen Datenverarbeitung zum Speichern von Daten.

Nach § 146a Absatz 1 Satz 4 AO ist der Steuerpflichtige zukünftig verpflichtet, die mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems im Sinne der Technischen Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes aufgezeichneten Geschäftsvorfälle oder anderen Vorgänge im Sinne des Satzes 1 auf einem Speichermedium zu sichern und vorzuhalten, d. h. alle elektronischen Aufzeichnungen müssen über alle nachfolgenden Prozesse in ihrer Integrität und Authentizität einschließlich der zur maschinellen Auswertung erforderlichen Strukturinformationen bzw. der Anforderungen der digitalen Schnittstelle vollständig erhalten bleiben (z. B. bei Übergabe von Daten aus dem Vor- in das Hauptsysteme oder Übertragung von Daten in ein Archivsystem).

Unter der Integrität sind die Korrektheit (Unversehrtheit) von Daten und die korrekte Funktionsweise von Systemen zu verstehen. Bei der Authentizität von Daten in der Informationstechnik geht es um die Verbindlichkeit von Daten, Dokumenten, Informationen oder Nachrichten, die einer bestimmten Datenendeinrichtung oder einem Sender sicher zugeordnet werden können. Durch die Authentizität muss sichergestellt werden, dass die Herkunft solcher Information zweifelsfrei nachgewiesen werden kann. Eine Möglichkeit für den Nachweis ist z. B. die digitale Signatur.



Die Verpflichtung die elektronischen Aufzeichnungen zu sichern und für die Prüfung verfügbar zu halten, beinhaltet auch, dass bei einem Verkauf oder einer Verschrottung des elektronischen Aufzeichnungssystems die elektronischen Aufzeichnungen für die Dauer der Aufbewahrungsfristen auf einem (anderen) Speichermedium gesichert und verfügbar gehalten werden.

Nach § 146a Absatz 1 Satz 5 AO ist es verboten, elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 1 Absatz 2 der Technischen Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes, Software für diese elektronischen Aufzeichnungssysteme und technische Sicherheitseinrichtungen gewerbsmäßig zu bewerben oder in den Verkehr zu bringen, die den Anforderungen des § 146a Absatz 1 Sätze 1 bis 3 AO nicht entsprechen. Durch dieses Verbot soll die Integrität, die Authentizität und die Vollständigkeit der aufgezeichneten Geschäftsvorfälle oder sonstigen Vorgänge gewährleistet werden. Unter In-Verkehr-Bringen ist jede Handlung zu verstehen, durch die die beschriebenen Aufzeichnungssysteme oder Software aus der Verfügungsgewalt einer Person so entlassen wird, dass ein anderer tatsächlich in die Lage versetzt wird, mit diesen nach Belieben umzugehen. Bewerben ist eine schriftliche oder mündliche Äußerung, die dazu dient, jemanden zum Kauf der beschriebenen elektronischen Aufzeichnungssysteme oder Software zu bewegen. Gewerbsmäßig ist eine Handlung dann, wenn wiederholt Manipulationssoftware, technisch unzureichende elektronische Aufzeichnungssysteme oder technische Sicherheitseinrichtungen beworben oder in den Verkehr gebracht zu werden, um sich eine nicht nur vorübergehende Einnahmequelle zu verschaffen. Die Einschränkung auf die Gewerbsmäßigkeit erscheint sachgerecht, da bislang Manipulationssoftware entwickelt, beworben und In-Verkehr gebracht wurde, um eine Einnahmequelle zu erschließen und zu sichern. Dies gilt auch für die technische Sicherheitseinrichtungen, die nicht den Anforderungen von § 146a Absatz 1 Sätze 1 bis 3 AO entsprechen.

#### *Zu Absatz 2*

In § 146a Absatz 2 Satz 1 AO wird das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrats und im Einvernehmen mit dem Bundesministerium des Innern und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie ermächtigt, die elektronischen Aufzeichnungssysteme, die über eine zertifizierte Sicherheitseinrichtung verfügen müssen, und die Anforderungen an das Sicherheitsmodul, das Speichermedium und die digitale Schnittstelle zu bestimmen. Die Ermächtigung umfasst weiterhin die Befugnis, die Anforderungen an die Protokollierung von elektronischen Grundaufzeichnungen zur Sicherstellung der Integrität und Authentizität, Anforderungen an den Beleg, falls ein Beleg ausgegeben wird, sowie der Vollständigkeit der elektronischen Aufzeichnungen, die elektronischen Aufzeichnungssysteme sowie die Anforderungen an die Zertifizierung der technischen Sicherheitseinrichtung in der Rechtsverordnung zu bestimmen.

Nach § 146a Absatz 2 Satz 2 AO stellt das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik fest, ob die gesetzlichen Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung durch die Antragsteller eingehalten werden. Sofern dies der Fall ist, zertifiziert das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik die technische Sicherheitseinrichtung.

#### § 146b - neu -

Die Kassen-Nachschau ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung. Sie ist keine Außenprüfung im Sinne des § 193 AO. Deshalb gelten die Vorschriften für eine Außenprüfung nicht. Die Kassen-Nachschau wird nicht angekündigt.

Die Kassen-Nachschau gilt nicht nur im Fall elektronischer Kassenaufzeichnungssysteme, sondern auch im Fall einer offenen Ladenkasse.

#### *Zu Absatz 1*

Durch eine unangekündigte Kassen-Nachschau während der üblichen Geschäftszeiten des Steuerpflichtigen können Amtsträger Grundstücke und Räume von Steuerpflichtigen betreten, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben, um vor Ort die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen sowie der Kassenbuchführung prüfen. Die Grundstücke oder Räume müssen nicht im Eigentum der gewerblich oder beruflich tätigen Steuerpflichtigen stehen. Bei den Grundstücken und Räumen muss es sich grundsätzlich um Geschäftsräume des Steuerpflichtigen handeln. Abweichend davon dürfen nach § 146b Absatz 1 Satz 3 AO Wohnräume gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden.

Der Kassen-Nachschau unterliegt dabei nach § 146b Absatz 1 Satz 2 AO auch die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Absatz 1 AO.

Eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, ist ohne Pflicht zur Vorlage eines Ausweises zulässig. Dies gilt z. B. auch für Testkäufe.

#### *Zu Absatz 2*

Steuerpflichtige sind zur Mitwirkung im Rahmen der Kassen-Nachschau verpflichtet. Nachdem der Amtsträger sich ausgewiesen hat, hat der Steuerpflichtige nach § 146b Absatz 2 AO auf Verlangen des Amtsträgers für einen vom Amtsträger bestimmten Zeitraum Einsichtnahme in seine (elektronischen) Kassenaufzeichnungen und -buchungen zu gewähren, die Kassenaufzeichnungen und -buchungen über die digitale Schnittstelle zur Verfügung zu stellen oder diesem die Kassenbuchungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der digitalen Schnittstelle zur Verfügung zu stellen.

Auf Anforderung des Amtsträgers sind das Zertifikat und Systembeschreibungen zum verwendeten Kassensystem vorzulegen, d. h. es sind Bedienungsanleitungen, Programmieranleitungen und alle weiteren Anweisungen zur Programmierung vorzulegen. Darüber hinaus sind Auskünfte zu erteilen.

Werden offene Ladenkassen verwendet, kann der Amtsträger zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen sog. „Kassensturz“ verlangen sowie sich die Aufzeichnungen der Vortage vorlegen lassen.

#### *Zu Absatz 3*

Sofern ein Anlass zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen, -buchungen oder der technischen Sicherheitseinrichtung besteht, kann der Amtsträger nach § 146b Absatz 3 AO ohne vorherige Prüfungsanordnung zur Außenprüfung übergehen. Der Steuerpflichtige ist hierauf schriftlich hinzuweisen.

#### **Zu Nummer 4**

##### § 147 Absatz 6 Satz 2 - neu -

Zur Prüfung der mittels eines Datenverarbeitungssystems erstellten Bücher und Aufzeichnungen sowie Belege des Steuerpflichtigen hat die Finanzbehörde das Recht, Einsicht in die beim Steuerpflichtigen gespeicherten Daten zu nehmen. Liegen nach Auskunft des Steuerpflichtigen die Unterlagen des Steuerpflichtigen bei einem Dritten, weil dieser z. B. gegenüber dem Steuerpflichtigen eine Dienstleistung zur Erfüllung der ordnungsmäßigen Buchführung bzw. zur Erstellung ordnungsmäßiger Aufzeichnungen erbringt, hat der Dritte der Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung oder einer Kassen-Nachschau Zugriff auf die aufzeichnungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen zu gewähren oder der Finanzbehörde die für den Steuerpflichtigen gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung zu stellen.

## **Zu Nummer 5**

### **Zu Buchstabe a**

#### § 379 Absatz 1

§ 379 Absatz 1 AO wird an die Regelung des neuen § 146a AO angepasst. Dazu wird der Absatz 1 neu gefasst und die Nummern 4 bis 6 angefügt.

§ 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 AO wird um die Wörter „aufzeichnet oder aufzeichnen lässt“ ergänzt, so dass künftig auch die nachträgliche Manipulation von Grundaufzeichnungen (z. B. durch den Einsatz von Manipulationssoftware) unter diesen Steuergefährdungstatbestand fällt.

In § 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 AO wird ein neuer Steuergefährdungstatbestand geschaffen. Sofern ein technisches System verwandt wird, das nicht den Anforderungen des § 146a Absatz 1 Satz 1 AO entspricht, d. h. nicht jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall und anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet, und diese Tathandlung objektiv geeignet ist, die Verkürzung von Steuereinnahmen oder die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Steuervorteilen zu ermöglichen, soll dieser Gefährdungstatbestand greifen.

§ 146a Absatz 1 Satz 2 AO sieht bei elektronischen Aufzeichnungssystemen im Sinne der Technischen Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes das Vorhandensein einer technischen Sicherheitseinrichtung zum Schutz vor Manipulationen vor. In § 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 AO wird ein weiterer Steuergefährdungstatbestand für das Fehlen einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme bzw. deren Unzulänglichkeit geschaffen.

Nach § 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 6 AO handelt derjenige ordnungswidrig, der vorsätzlich oder leichtfertig elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne der Technischen Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes, technische Sicherheitseinrichtungen oder sonstige Hard- oder Software in den Verkehr bringt oder bewirbt, die nicht jeden einzelnen Geschäftsvorfall vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet erfasst bzw. nachträglich unprotokolliert steuerrelevante Daten verändert, löscht oder unterdrückt (z. B. Manipulationssoftware), sofern er dabei gewerbsmäßig handelt.

Die Handlung ist gewerbsmäßig, wenn wiederholt Manipulationssoftware, technisch unzureichende elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne der Technischen Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes oder technische Sicherheitseinrichtungen beworben oder in den Verkehr gebracht zu werden, um sich eine nicht nur vorübergehende Einnahmequelle zu verschaffen. Die Einschränkung des § 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 6 AO auf die Gewerbsmäßigkeit erscheint sachgerecht, da bislang Manipulationssoftware entwickelt, beworben und In-Verkehr gebracht wurde, um Einnahmequellen zu erschließen und zu sichern. Diesem Phänomen soll durch den neuen Steuergefährdungstatbestand begegnet werden.

### **Zu Buchstabe b**

#### § 379 Absatz 4

§ 379 Absatz 4 AO wird auf Grund der geänderten Nummer 3 in § 379 Absatz 1 Satz 1 AO und der neu eingefügten Nummern 4 bis 6 in § 379 Absatz 1 Satz 1 AO angepasst und ebenfalls neu gefasst.

Die Geldbuße beträgt bislang mindestens 5 Euro, bei Vorsatz höchstens 5 000 Euro, bei Leichtfertigkeit höchstens 2 500 Euro (§ 379 Absatz 4 AO, § 377 Absatz 2 AO, § 17 Absatz 1 und 2 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten - OWiG).

Mit einer Geldbuße bis zu 25 000 Euro können künftig folgende Handlungen geahndet werden, wenn sie nicht nach § 378 AO geahndet werden können: Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge werden nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig aufgezeichnet oder verbucht (§ 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 AO); ein elektronisches Aufzeichnungssystem wird für Grundaufzeichnungen verwendet, das nicht jeden Geschäftsvorfall oder anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet (§ 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 AO), ein elektronisches Aufzeichnungssystem für Grundaufzeichnungen im Sinne der Technischen Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes wird nicht oder nicht richtig mittels einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung geschützt (§ 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 AO) oder entgegen § 146 Absatz 1 Satz 5 AO gewerbsmäßig ein dort genanntes System oder dort genannte Software in den Verkehr bringt oder bewirbt.

## **Zu Artikel 2 (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)**

### Artikel 97 § 30 - neu -

Die Entwicklung einer technischen Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme wird eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen. Zudem muss nach Abschluss dieser Entwicklungsarbeit das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik feststellen, ob die jeweilige technische Sicherheitseinrichtung den gesetzlichen Anforderungen entspricht und damit eine Zertifizierung erhält.

Auf Grund dessen sind die §§ 146a, 146b und 379 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 4 AO erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen.

## **Zu Artikel 3 (Inkrafttreten)**

Artikel 3 bestimmt, dass das vorliegende Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft treten soll.