



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Französische Str. 9 -12, ☎ 030 / 25 93 96 0

Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen sowie Entwurf einer Technischen Verordnung zur Umsetzung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen; GZ IV A 2 – S 1910/16/10002 :001; IV A 4 – S 0316/13/10005 :23; DOK 2016/0260603; DOK 2016/0260603

Allgemeines

Überall, wo Bargeschäfte abgewickelt werden, besteht die Gefahr, dass Einnahmen nicht oder unvollständig erfasst werden. Die Betriebsprüfer haben wiederholt Umsatzverkürzungen durch manipulierte elektronische Registrierkassen festgestellt. Mit dem vorliegenden Referentenentwurf sollen Veränderungen an digitalen Grundaufzeichnungen erschwert bzw. neue Prüfmöglichkeiten für die Finanzverwaltung eingeführt werden. Damit sollen Steuerausfälle durch falsche, gelöschte und später veränderte Kassenaufzeichnungen vermieden werden.

Es steht außer Zweifel, dass der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung gegen vorsätzliche Steuerhinterziehung vorgehen müssen. Letztlich geschieht dies auch im Sinne der ehrlichen Unternehmer, denn so können Wettbewerbsnachteile gegenüber ihren betrügerischen Konkurrenten vermieden werden. Grundsätzlich begrüßt der Bund der Steuerzahler (BdSt) daher Maßnahmen, die Kassenmanipulationen verhindern. Allerdings erfasst der Entwurf auch ehrliche Unternehmer, die ihre Registrierkassen kostenpflichtig nachrüsten bzw. neue Kassen anschaffen oder die geplante Kassen-Nachschaue in ihren Geschäftsräumen dulden müssen. Im Sinne der weit überwiegenden Zahl der ehrlichen Unternehmer, sind Neuerungen daher mit Augenmaß umzusetzen. Hier sehen wir Nachbesserungsbedarf.

Positiv bewerten wir, dass der Referentenentwurf kein bestimmtes technisches Verfahren zur Verhinderung von Manipulationen vorschreibt. Das von einigen Bundesländern favorisierte INSIKA-Verfahren (integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme) hätte zu deutlich höheren Kosten für die Wirtschaft geführt, ohne dass dadurch ein entsprechend höherer Manipulationsschutz erreicht würde. Allerdings sind aus unserer Sicht zu dem nun angestrebten Zertifizierungsverfahren einige Klarstellungen erforderlich.

Wir befürworten, dass mit dem geplanten Gesetzgebungsverfahren keine Registrierkassenpflicht eingeführt wird. Dies wäre in der Praxis beispielsweise für „fliegende Händler“ oder die Außenkasse eines Restaurants – etwa für die Außenhausabgabe von Eis oder Grillgut – schwer

umsetzbar. Gleichwohl dürfen die Anforderungen an eine elektronische Registrierkasse nicht derart erhöht werden, dass Unternehmer in die vermeintlich einfacher zu führende „offene Ladenkasse“ flüchten. Diese Art der Kassenführung ist fehleranfällig und führt häufig bei einer Betriebsprüfung zu Hinzuschätzungen. Die Motivation eine solche Kasse zu nutzen, sollte bei den Unternehmern auf wenige, in der Praxis sinnvolle, Fälle begrenzt sein.

Die vorgeschlagene Kassen-Nachschaue lehnen wir ab. Aus unserer Sicht stehen der Finanzverwaltung – mit der Außenprüfung und der Umsatzsteuer-Nachschaue – bereits heute ausreichend Möglichkeiten zur Verfügung, um gegen manipulierte Kassen vorzugehen.

Die Umsetzung des Verfahrens kann nur gemeinsam mit den Unternehmern gelingen, daher halten wir zwei Begleitmaßnahmen für erforderlich: Zum einen sollte der Wert für die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter angehoben werden. Denn viele Unternehmer werden sich auf Grund der gesetzlichen Anforderungen neue Registrierkassen anschaffen müssen. Dann sollte der Gesetzgeber zumindest die Sofortabschreibung bis zu einem Betrag von 1.000 Euro zulassen. Damit könnte ein Anreiz geschaffen werden, entsprechend neue Systeme anzuschaffen. Handlungsbedarf sehen wir zum Zweiten bei den sogenannten alten Registrierkassen: Das BMF-Schreiben vom 26. November 2010 schreibt für Kassen, die keine Einzelaufzeichnungen vornehmen können, einen Austausch bis zum 31. Dezember 2016 vor. Diese Übergangsregelung sollte verlängert werden, damit Unternehmen nicht heute gezwungen sind, elektronische Kassensysteme anzuschaffen, die nach den neuen – ab dem Jahr 2019 geltenden Regeln – nicht mehr den gesetzlichen Anforderungen entsprechen.

Im Einzelnen

Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft – One in, one out-Regelung

Der Referentenentwurf beziffert den Erfüllungsaufwand für die Neuanschaffung und Umstellung der Geräte auf rund 470 Millionen Euro. Hinzu kommt ein jährlicher Aufwand von rund 106 Millionen Euro. Für diesen laufenden Aufwand weist der Referentenentwurf keine Kompensationsmöglichkeit aus.

Nach dem Beschluss der Bundesregierung vom 25. März 2015 müssen für gesetzliche Regelungen, deren Folgekosten die Wirtschaft belasten, an anderer Stelle gleichwertige Entlastung geschaffen werden. Gemäß der Konzeption dieser sogenannten One in, one out-Regelung unterliegt dabei nur der laufende Erfüllungsaufwand dem Regelungsvorbehalt. Da die Umstellungskosten mit 470 Millionen Euro hier jedoch ebenfalls nicht unerheblich sind, sollte auch dieser von der Wirtschaft abverlangte Beitrag nicht unberücksichtigt bleiben. Letztlich geht das mit dem One in, one out-Konzept verfolgte Ziel bei diesem Gesetzgebungsverfahren ins Leere. Der Referentenentwurf zeigt keinerlei Kompensationsmöglichkeiten auf, um die zusätzliche Bürokratie aufzufangen.

Zweifelhaft erscheint uns die Angabe der laufenden Zertifizierungs-, Wartungs- und Supportkosten mit rund 106 Millionen Euro. So wird in der Begründung zur technischen Verordnung

ausgeführt, dass bei einer sicherheitsrelevanten Änderung das Zertifikat erlischt. Vor dem Hintergrund stetig abnehmender Halbwertzeiten im IT-Bereich, kann die gehäufte Neuzertifizierung erhebliche Kosten auslösen. Der angegebene Kostenrahmen sollte daher einer eingehenden Prüfung unterzogen werden.

§ 146 AO-E – Ergänzung der Ordnungsvorschrift für die Buchführung

§ 146 Abs. 1 S. 2 AO-E sieht vor, dass bei Nutzung eines elektronischen Aufzeichnungssystems sämtliche Geschäftsvorfälle einzeln aufzuzeichnen sind.

Bereits nach geltender Rechtslage sind Geschäftsvorfälle einzeln aufzuzeichnen und gemäß BMF-Schreiben vom 26. November 2010 – bei Nutzung elektronischer Geräte – unverdichtet aufzubewahren. Die bisherige Verwaltungspraxis wird damit in das Gesetz übernommen. Unklar bleibt allerdings der Mehrwert der in § 146 AO-E geplanten Ergänzung. Eine entsprechende Regelung enthält auch der neue § 146a AO-E. Hier wird ausdrücklich die Buchführung und Aufzeichnung mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme geregelt. Eine doppelte gesetzliche Erfassung desselben Regelungsinhalts ist insoweit nicht erforderlich.

Vorschlag: Die Ergänzung in § 146 AO-E ist entbehrlich, da bereits § 146a AO-E eine entsprechende Einzelaufzeichnungspflicht bei elektronischen Aufzeichnungssystemen verlangt.

§ 146a Abs. 1 Satz 1 AO-E – Begriffsdefinition

§ 146a AO-E schreibt vor, dass bei Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems jeder Geschäftsvorfall einzeln, vollständig, zeitgerecht, richtig und geordnet aufzuzeichnen ist. Die Details regelt § 1 der Technischen Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes.

Wir halten es für erforderlich, bereits im Gesetzeswortlaut konkret zu erläutern, welche Sachverhalte erfasst sind. So definiert erst § 1 der Technischen Verordnung, dass elektronische Buchhaltungsprogramme nicht zu den elektronischen Aufzeichnungssystemen im Sinne von § 146a AO-E zählen. Diese Sichtweise sollte sich aus dem Gesetz ergeben. Mit einer Regelung in der Technischen Verordnung besteht die Gefahr, dass künftig durch bloße Änderung der Verordnung, auch elektronische Buchhaltungssysteme von § 146a AO erfasst werden.

Der Entwurf bezieht neben aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen auch „andere Vorgänge“ ein – ohne diesen Begriff näher zu konkretisieren. Erst aus der Begründung erschließt sich, dass beispielsweise Stornierungen, erstellte Angebote und Trainingsbuchungen davon erfasst sein sollen. Fraglich ist allerdings, zu welchen Zwecken die Finanzverwaltung diese Daten braucht, denn diese Vorgänge sind steuerlich nicht relevant: Auf nicht getätigte Umsätze fällt schließlich keine Steuer an. Für die gleichmäßige Besteuerung sind daher nur tatsächliche Geschäftsvorfälle von Bedeutung. Für die Einbeziehung „anderer Vorgänge“ sehen wir keinen Bedarf.

Vorschlag: Die in § 146a Abs. 1 S. 1 AO-E verwendeten Begriffe sollten direkt im Gesetz erläutert werden. Eine Definition in der Technischen Verordnung ist aus unserer Sicht nicht ausreichend. Zudem sollten aus Gründen der Datensparsamkeit lediglich die Daten elektronisch aufgezeichnet und gespeichert werden müssen, die für die Besteuerung relevant sind. Andere Vorgänge wie Trainingsbuchungen oder Angebote sollten nicht aufzeichnungspflichtig sein.

§ 146a Abs. 1 S. 2 AO-E – zertifizierte Sicherheitseinrichtung

Das elektronische Aufzeichnungssystem ist durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen. Wird die Sicherheitseinrichtung durch ein sicherheitsrelevantes Update modifiziert, erlischt automatisch die Zertifizierung, es sei denn, es wurde eine Re-Zertifizierung vorgenommen.

Wir befürworten, dass der Referentenentwurf kein bestimmtes Sicherheitskonzept vorschreibt. Allerdings muss das im Referentenentwurf angestrebte Zertifizierungsverfahren kritisch hinterfragt werden. Allein die gängigen Betriebssysteme führen bei Erkennen neuer Sicherheitslücken nahezu täglich Updates durch. Hier wäre der Unternehmer ständig in Gefahr, seine Zertifizierung zu verlieren und damit in den Bereich des „nicht richtigen Betriebens“ der Einrichtung zu geraten. Demnach ist von erheblicher Bedeutung, was unter einem sicherheitsrelevanten Update zu verstehen ist. Hier sollte klargestellt werden, in welchen Fällen ein Verlust des Zertifikats droht. Andernfalls könnte nahezu jegliche Änderung einen neuen Zertifizierungsprozess und damit erhebliche Kosten auslösen. Nicht unerheblich ist in diesem Zusammenhang die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom 25. März 2015 (Aktenzeichen: X R 20/13). Das Gericht kommt zu dem Ergebnis, dass bereits fehlende Protokolle zu nachträglichen Programmänderungen einen formellen Mangel darstellen und grundsätzlich zu einer Hinzuschätzung berechtigten.

Vorschlag: Die stetige Prüfung, ob das Zertifikat noch ausreichend ist, wird den Unternehmern nicht unerhebliche Ressourcen abverlangen. Die vorgesehenen Regelungen zum Zertifizierungsverfahren bedürfen daher einer umfassenden Konkretisierung. Letztlich darf das Risiko ständig neuer technischer Anforderungen nicht auf die Unternehmer abgewälzt werden.

§ 146b AO-E Abs. 1 und Abs. 2 – Einführung einer Kassen-Nachschau

Zur Überprüfung der in § 146a AO-E geplanten Regelungen sieht der Referentenentwurf eine Kassen-Nachschau vor. Danach kann die Finanzverwaltung – ohne vorherige Ankündigung – die Räumlichkeiten während der üblichen Geschäftszeiten betreten und eine Prüfung der Kassen vornehmen. Das Betreten von Wohnräume soll nur bei dringenden Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung möglich sein. Die Amtsträger sind berechtigt, Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen Organisationsunterlagen einzusehen. Ggf. müssen die Daten auf einem maschinell auswertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Die Kosten soll der Steuerzahler tragen.

Mit der Kassen-Nachschau wird das Prüfungsinstrumentarium der Finanzverwaltung ausgeweitet. Wir halten die Einführung eines neuen Prüfverfahrens nicht für erforderlich. Bereits

die Ausschöpfung bestehender Möglichkeiten sollte genügen, um die Einhaltung der Sicherheitsvorschriften zu überprüfen. Mit der Außenprüfung, der Umsatzsteuer-Nachschau, dem Einsatz der Steuerfahndung bzw. Hinzuschätzungen stehen der Finanzverwaltung vielfältige Wege zur Verfügung, um die Einhaltung der Regelungen zu überwachen. Die Einführung eines weiteren Instruments, das wiederum mit Kosten für die Unternehmen verbunden ist – ohne Kompensation im Rahmen der One in, one out-Regelung – ist nicht hinnehmbar.

Bedenklich ist zudem, dass die Kassen-Nachschau ohne jeglichen Anhaltspunkt eines Verstoßes – quasi ins Blaue hinein – durchgeführt werden kann. Anders als bei der Umsatzsteuer-Nachschau, wo der Steuerzahler ggf. durch seine Voranmeldungen einen Anknüpfungssachverhalt liefert, müssen für die Kassen-Nachschau keinerlei Anknüpfungsgrundlagen geschaffen sein. Gleichwohl dürfte die Untersuchung der Kassen durch Finanzbeamte während der Geschäftszeiten für Kunden den Eindruck erwecken, in dem Geschäft gehe etwas nicht mit „rechten Dingen“ zu. Die Rufschädigung ist für die betroffenen Unternehmer immens, selbst wenn sich später herausstellt, dass keine Beanstandungen vorliegen.

Die Vorschrift ermöglicht das Betreten von Wohnräumen, wenn eine dringende Gefahr für die öffentliche Sicherheit und Ordnung besteht. Der Wortlaut der Vorschrift orientiert sich damit an den Vorgaben des Art. 13 Abs. 7 GG. Dennoch entspricht der Regelungsgehalt nicht dessen Schutzzweck. Ein Fall, in dem eine unterbliebene Kassen-Nachschau die öffentliche Sicherheit und Ordnung gefährden kann, ist schlichtweg nicht denkbar. Ein derart tiefgreifender Eingriff in die Privatsphäre des Steuerzahlers ist daher nicht berechtigt.

Vorschlag: § 146b AO-E kann aus unserer Sicht entfallen

§ 146b Abs. 3 AO-E – Übergang zur Außenprüfung

Besteht aufgrund einer Kassen-Nachschau ein Anlass zur Beanstandung, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung übergegangen werden. Auf den Übergang ist schriftlich hinzuweisen.

Der nahtlose Übergang zu einer Außenprüfung hebt viele Vorschriften der Abgabenordnung aus: Gemäß § 197 AO soll die Außenprüfung in einer angemessenen Frist vor Durchführung bekannt gegeben und kann auf Antrag des Steuerpflichtigen auf einen anderen Zeitpunkt verlegt werden. Auch die in § 196 AO i. V. m. § 356 AO vorgesehene Rechtsbehelfsbelehrung gegen die Prüfungsanordnung würde vollständig ins Leere laufen, da bei direktem Übergang ein solcher Rechtsbehelf zwar rechtlich möglich bleibt, faktisch aber gegenstandslos wird.

Vorschlag: Der nahtlose Übergang zur Außenprüfung – unter Verzicht auf eine Prüfungsanordnung und entsprechende Rechtsschutzmöglichkeiten – sollte unterbleiben.

§ 379 Abs. 1 und Abs. 4 AO-E – Erweiterung des Katalogs der Ordnungswidrigkeiten / höheres Bußgeld

Wer vorsätzlich oder leichtfertig Geschäftsvorfälle nicht richtig aufzeichnet oder aufzeichnen lässt (Nr. 3), die Zertifizierungseinrichtungen nicht richtig verwendet (Nr. 4) oder nicht richtig schützt (Nr. 5), handelt ordnungswidrig. Dies soll künftig mit einem Bußgeld von bis zu 25.000 Euro geahndet werden können.

Bisher konnten Steuergefährdungen mit einem Bußgeld von höchstens 5.000 Euro sanktioniert werden. Die vorgesehene Neuregelung in Abs. 4 sieht eine deutliche Anhebung des Bußgeldrahmens vor. Überraschend ist vor allem die Ausweitung des Bußgeldes bei § 379 Abs. 1 Nr. 3 AO: Bis zum 31. Dezember 2018 kann ein Verstoß gegen die unrichtige Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen mit maximal 5.000 Euro sanktioniert werden, ab dem 1. Januar 2019 wäre derselbe Verstoß mit bis zu 25.000 Euro zu ahnden. Die Verfünffachung des Bußgeldrahmens scheint überzogen.

Vorschlag: Der vorgesehene Bußgeldrahmen sollte überprüft und ggf. zurückgefahren werden.

Weitere Vorschläge

Ergänzend zu den geplanten Regelungen halten wir vor allem zwei flankierende Maßnahmen für erforderlich. Namentlich betrifft dies die Ausweitung der Übergangsregelung aus dem BMF-Schreiben vom 26. November 2010 sowie die Anhebung der Sofortabschreibungsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter.

Verlängerung der Übergangsregelung

Gemäß BMF-Schreiben vom 26. November 2010 sind zum Nachweis der Tageskasseneinnahmen alle Einzelaufzeichnungen vollständig und unveränderbar zu speichern und dem Finanzamt in einem maschinell auswertbaren Format vorzulegen. Waren die Registrierkassen nicht in der Lage, die Einzeldaten dauerhaft zu speichern, mussten sie durch Speichererweiterungen oder Softwareupdates nachgerüstet werden. Eine Ausnahme gibt es nur für Kassenmodelle, die aufgrund ihrer Bauart nicht entsprechend ergänzt werden können. Diese dürfen längstens bis zum 31. Dezember 2016 im Betrieb eingesetzt werden.

Wir regen an, die Übergangsregelung über den 31. Dezember 2016 hinaus auszudehnen. Andernfalls bestünde die Gefahr, dass Unternehmer jetzt neue Kassen anschaffen, die womöglich ab dem Jahr 2019 nicht mehr den Sicherheitsanforderungen entsprechen. Insbesondere weil gegenwärtig nicht gewiss ist, welche Sicherheitseinrichtungen eine Zertifizierung erhalten, sollten Unternehmer nicht gezwungen werden, unnötig in Kassensysteme zu investieren, die ggf. in zwei Jahren wieder ausgetauscht oder nachgerüstet werden müssen. Das Gesetzgebungsverfahren sollte mit einem entsprechenden BMF-Schreiben flankiert werden.

Anhebung der Abschreibungsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter, § 6 Abs. 2 EStG

Geringwertige Wirtschaftsgüter können im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung direkt abgeschrieben werden, wenn der Wert für das jeweilige Wirtschaftsgut den Betrag von 410 Euro nicht übersteigt. Wir regen an, die Abschreibungsgrenze deutlich nach oben zu setzen. Aufgrund der gesetzlichen Änderungen zum Schutz vor Manipulationen an Registrierkassen werden sehr viele Unternehmen neue Kassen anschaffen bzw. nachrüsten müssen. Neu angeschaffte Kassen sollten dann zumindest direkt im Jahr der Anschaffung steuerlich absetzbar sein. Dies würde die Akzeptanz und den Anreiz erhöhen, sich entsprechende Sicherheitseinrichtungen anzuschaffen. Wir schlagen eine Anpassung der Abschreibungsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter auf 1.000 Euro je Wirtschaftsgut vor. Dadurch könnte auch die in § 6 Abs. 2a EStG vorgesehene Poolregelung entfallen.

Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

22. April 2016