

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung
11016 Berlin

E-Mail: IVA2@bmf.bund.de



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Hg/Ze
Tel.: +49 30 240087-61
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

22. April 2016

Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Referentenentwurf eines „Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ sowie zum begleitenden Entwurf einer „Technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“

Sehr geehrter Herr Sell,

wir danken Ihnen für die Möglichkeit der Stellungnahme zu den o. g. Entwürfen und nehmen diese gern wahr.

Die Bundessteuerberaterkammer setzt sich als Körperschaft des öffentlichen Rechts und die Berufsangehörigen als Organ der Rechtspflege für die korrekte Anwendung des geltenden Steuerrechts ein. Steuerhinterziehung schadet dem Allgemeinwohl. Wir unterstützen jede zielgerichtete Maßnahme des Gesetzgebers zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und zur Verbesserung und Sicherung des Steuervollzugs.

Grundsätzlich tragen wir das Ziel des Gesetzes mit, die Manipulation von Kassensystemen zu verhindern. Allerdings muss für die Steuerpflichtigen, die die erhöhten Anforderungen an die Kassensysteme erfüllen, dann auch Rechtssicherheit geschaffen werden. Wird durch den Gesetzgeber und die Verwaltung definiert, welche Anforderungen an Kassensysteme gestellt werden, muss sich der Steuerpflichtige darauf verlassen können, dass seine Aufzeichnungen nicht angezweifelt werden, sofern keine weiteren Anhaltspunkte für Manipulationen hinzutreten.

Nach dem Entwurf soll in einer Verordnung bestimmt werden, welche elektronischen Aufzeichnungssysteme umfasst sind. Die Bundessteuerberaterkammer lehnt diese Gesetzestechnik als zu unbestimmt ab. Der Anwendungsbereich muss im Gesetz und damit unter Parlamentsvorbehalt ausreichend konkret bestimmt werden. Die Formulierung des § 1 des Verordnungsentwurfs sollte daher in das Gesetz übernommen werden.

Darüber hinaus sollte bei der Festlegung der Regelungen darauf geachtet werden, dass diese in der Praxis umsetzbar sind. Insbesondere die Anforderungen an die Archivierung der Daten sollten derart definiert sein, dass diese möglichst einfach und sicher durch den Steuerpflichtigen erfüllt werden können.

Wir weisen zudem ausdrücklich darauf hin, zeitnah eine Übergangsregelung bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zu schaffen. Die Übergangsregelung des BMF-Schreibens zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften vom 26. November 2010 läuft zum 31. Dezember 2016 aus. Viele Steuerpflichtige stehen daher in Kürze vor erheblichen Investitionsentscheidungen. Nach derzeitigem Stand sind jedoch die Anforderungen an die Kassensysteme noch nicht bekannt, so dass eine erhebliche Planungs- und Investitionsunsicherheit besteht.

Unsere Anmerkungen zu den konkreten Regelungen entnehmen Sie bitte der Anlage.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

Anlage



Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Referentenentwurf eines
„Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen
an digitalen Grundaufzeichnungen“
sowie zum begleitenden Entwurf einer
„Technischen Verordnung zur Durchführung des
Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen
Grundaufzeichnungen“

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

22. April 2016

Gesetzentwurf zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

Zu Artikel 1 Nr. 2 – § 146 Abs. 1 Satz 1 AO-E

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass es künftig bei der Nutzung von elektronischen Aufzeichnungssystemen notwendig ist, jede erforderliche Aufzeichnung einzeln vorzunehmen. Die geplante Änderung führt dazu, dass die bisherige Möglichkeit, bei dem Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung aus Zumutbarkeitsgründen auf eine Einzelaufzeichnung zu verzichten, entfällt. Die Bundessteuerberaterkammer weist darauf hin, dass diese Regelung für die flächendeckende Nutzung von elektronischen Aufzeichnungssystemen hinderlich sein könnte. Es könnte sich daher anbieten, weiterhin im geringen Umfang branchenspezifische Besonderheiten zu berücksichtigen.

Zu Artikel 1 Nr. 3 – § 146a Abs. 1 Satz 1 AO-E

Künftig sollen neben den Geschäftsvorfällen auch „andere Vorgänge“ aufzeichnungspflichtig sein, sofern elektronische Aufzeichnungssysteme genutzt werden. Die Gesetzesbegründung führt aus, dass hiervon Vorgänge im Geschäftsprozess zu verstehen sind, 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.

Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer ist die Bezeichnung dieser Sachverhalte im Gesetzestext als „andere Vorgänge“ zu unkonkret und birgt die Gefahr, dass es weiterhin zu Diskussionen in Betriebsprüfungen kommt. Ziel des Gesetzesvorhabens sollte sein, die Anforderungen künftig möglichst konkret vorzugeben, um für Rechtssicherheit zu sorgen.

Zu Artikel 1 Nr. 3 – § 146a Abs. 1 letzter Satz AO-E

Es ist vorgesehen, dass es künftig verboten sein soll, 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.

Die Bundessteuerberaterkammer möchte zu bedenken geben, dass diese Regelung gegebenenfalls überschießend und daher problematisch sein könnte, wenngleich das erwünschte Ziel der Regelung richtig und nachvollziehbar ist. Das Gesetz bestimmt künftig, dass nur zertifizierte Aufzeichnungssysteme für aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle verwendet werden dürfen. Durch die Einführung des Systems der Zertifizierung ist für den Steuerpflichtigen erkennbar, welche Kassen er für sein Unternehmen verwenden kann.

Das Verbot bezieht sich jedoch nicht auf die Zertifizierung, sondern auf die Anforderungen nach den Sätzen 1 bis 3. Die Beurteilung dieser Anforderungen kann unter Umständen jedoch sehr schwierig sein, weshalb als „Qualitätssiegel“ die Zertifizierung eingeführt wird, um dem technischen Laien die Prüfung zu erleichtern. Das Verbot sollte daher auf „nicht zertifizierte Systeme“ Bezug nehmen.

Weiterhin verbietet die Regelung dem Wortlaut nach auch den Handel mit „nicht zertifizierten“ Kassensystemen generell. Sofern jedoch z. B. in anderen Ländern diese Anforderungen nicht bestehen, muss der Handel (von Deutschland aus) mit diesen Systemen weiter möglich sein. Das Gesetz sollte daher den Handel „für den Einsatz der Kassen im Geltungsbereich dieses Gesetzes“ verbieten.

Zu Artikel 1 Nr. 3 – § 146a Abs. 2 AO-E

Der Entwurf sieht vor, dass in einer Verordnung bestimmt wird, welche elektronischen Aufzeichnungssysteme von den Regelungen umfasst sind. Die Bundessteuerberaterkammer lehnt diese Gesetzestechnik als zu unbestimmt ab. Auch wenn aufgrund der komplexen technischen Fragen die detaillierte Ausgestaltung der Regelungen sinnvollerweise in einer Verordnung geregelt werden sollte, so muss der „Kernbereich“ des Anwendungsbereichs im Gesetz und damit unter Parlamentsvorbehalt bestimmt werden. Die Formulierung des § 1 des Verordnungsentwurfs sollte daher in das Gesetz übernommen werden und die Verordnung wiederum detailliertere Ausführungen enthalten. Richtig ist, dass elektronische Buchführungssysteme von den Regelungen explizit ausgenommen sind. Dies sollte bereits das Gesetz festschreiben. Jedoch ist der Verweis auf „elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen“ zu unkonkret. Die Verordnung lässt offen, ob wie im Erlass vom 26. November 2010 bzw. in den GoBD auch Waagen mit Registrierkassenfunktion, Geldspielautomaten, Taxametern und Wegstreckenzählern in die Regelung einbezogen werden sollen und ob diese Verordnung auch für Programme wie „elektronische Kassenbücher“ für „offene Ladenkassen“ gilt, bei denen die Einnahmen lediglich erfasst und nicht ermittelt werden.

Darüber hinaus ist zu befürchten, dass durch die Verordnung künftig zusätzliche elektronische Aufzeichnungssysteme in den Normbereich einbezogen werden. Solche Änderungen und Ergänzungen der Vorschriften sollten dem Gesetzgeber vorbehalten bleiben. Eine Verordnung kann lediglich Durchführungsvorschriften und weitere Detaillierungen enthalten. So führt die Gesetzesbegründung zu § 146a Abs. 1 AO-E bei „anderen Vorgängen“ bereits jetzt aus, dass „andere Vorgänge“ auch „erstellte Angebote“ seien. Diese werden typischerweise jedoch nicht mit einer Registrierkasse, sondern mit anderen Vorsystemen erstellt. Die Einbeziehung weiterer Vorsysteme wie beispielsweise Zeiterfassungs-, Rechnungserstellungs- oder Warenwirtschaftssystemen wäre jedoch eine abzulehnende erhebliche Ausweitung des unter Parlamentsvorbehalts verabschiedeten Anwendungsbereichs des Gesetzes und ein Eingriff in die technische Organisationsentscheidung der Unternehmen.

Weiterhin geht der Anforderungskatalog für die Rechtsverordnung über den gewollten Regelungsbereich möglicherweise hinaus. Die Einbeziehung der elektronischen Archivierung der Aufzeichnungen (Nr. 4) und der elektronischen Aufzeichnungssysteme (Nr. 7) verursacht unter Umständen erheblichen Mehraufwand bei der Zertifizierung, wenn die Archivierung (wie typischerweise) außerhalb des Kassensystems erfolgt (Dokumenten-Management-System, DVD, Cloud-Archiv-Lösungen). Es entsteht die Frage der Abgrenzung, Bedeutung und Wirkung von Zertifizierungen für Archivsysteme, in denen Grund(buch)aufzeichnungen aufbewahrt werden, im Vergleich zu solchen (i. d. R. identischen) Archivsystemen, in denen sonstige Aufzeichnungen und/oder Buchungsdaten aufbewahrt werden.

Die Regelungen sollten sich daher darauf beschränken, dass die zertifizierten Systeme eine einfache Möglichkeit der sicheren Archivierung bieten. Ziel der Regelungen sollte die einfache Erfüllbarkeit der Anforderungen sein. Möglicherweise sollte daher sogar vorgesehen werden, dass die Anwender automatisch zu einer Sicherung aufgefordert werden. So könnte verhindert werden, dass aufgrund technischer Unkenntnis oder dem Vertrauen auf das System Daten bei Hardwaredefekten verloren gehen. Erfolgt die (automatische) Sicherung nicht auf einem (näher zu definierenden) sicheren Speichermedium wie einer DVD oder einem USB-Stick, sondern in einem Dokumenten-Management-System muss dieses den Anforderungen an die GoBD genügen, aber nicht in die Zertifizierung des Kassensystems mit einbezogen werden müssen.

Zu Artikel 1 Nr. 3 – § 146a Abs. 2 letzter Satz AO-E

Die Gesetzesbegründung zu Absatz 1 sieht vor, dass, wenn Umstände bekannt werden, wonach eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung nicht mehr den gesetzlichen Anforderungen oder technischen Anforderungen der Technischen Verordnung entspricht, dies auf der Internetseite des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnik veröffentlicht wird. 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.

Es ist zwar nachvollziehbar, dass auf neu bekannt gewordene Manipulationsmöglichkeiten reagiert werden muss und die Anforderungen entsprechend angepasst werden. Jedoch muss oberstes Ziel sein, von Anfang an ein sicheres System zu etablieren und neue Anforderungen nur in absolut notwendigen Fällen zu definieren. Andernfalls würde ein enormer Aufwand auf die Steuerpflichtigen zukommen. Bei ihren Investitionsentscheidungen bei der Anschaffung der Kassensysteme muss der Steuerpflichtige darauf vertrauen können, dass er ein System erwirbt, das ihm über die Nutzungsdauer ausreichend Rechtssicherheit vermittelt. Andernfalls könnte die Situation eintreten, dass ein Steuerpflichtiger ggf. eine Kasse erwirbt, die den (derzeitigen) Anforderungen entspricht, bedingt z. B. durch ein Support-Ende des Herstellers, dessen Insolvenz oder anderer Ereignisse noch vor Ablauf der Nutzungsdauer nicht mehr verwendet werden kann.

Zu Artikel 1 Nr. 3 und 4 – § 146b Abs. 2 und § 147 Abs. 6 Satz 2 AO-E

Es ist vorgesehen, dass der Steuerpflichtige auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenaufzeichnung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen hat. Dies ist für die Durchführung der Kassennachschau zwar grundsätzlich notwendig, jedoch ergeben sich Unklarheiten hinsichtlich des Umfangs der Verpflichtungen. Dies ist aber für die praktische Umsetzung der Anforderungen von hoher Bedeutung. So bleibt unklar, auf welchem Wege und in welcher Zeit die Datenbereitstellung zu erfolgen hat (Z1-, Z2- und Z3-Zugriff analog der steuerlichen Außenprüfung?). Weiterhin ist unklar, wie die Datenbereitstellung durch Dritte zu erfolgen hat. Bewahrt z. B. ein steuerlicher Berater die Daten im Auftrag seines Mandanten bei sich oder in einem Rechenzentrum auf, darf die Vorschrift nicht dazu führen, dass sich der Prüfer bei der Einsichtnahme direkt an das Rechenzentrum wendet oder vor Ort bei dem Steuerberater oder dem Rechenzentrum Einsicht nehmen will. Gemeint sein sollte vielmehr die Einräumung und Verfügbarmachung der Einsichtnahme in die Daten beim Steuerpflichtigen unabhängig von ihrem physikalischen Speicherort. Sofern ein sog. „Z3-Zugriff“ gewählt wird, kann ein entsprechender Datenträger zur Überlassung an den Prüfer zur Verfügung gestellt werden.

Darüber hinaus führt die Gesetzesbegründung aus, dass auch die Bedienungsanleitungen etc. vorzulegen sind. Diese Anforderung geht auf die derzeitige Rechtsprechung zu der Ordnungsmäßigkeit der Kassensführung zurück, sollte jedoch in Zukunft durch die Einführung der Zertifizierung entbehrlich sein.

Zu Artikel 1 Nr. 5 – § 379 AO-E

Künftig werden Verstöße gegen die Aufzeichnungsvorschriften sowie das „Bewerben“ und das „in den Verkehr Bringen“ nicht ordnungsmäßiger Aufzeichnungssysteme als Ordnungswidrigkeit gewertet und mit Geldbußen von bis zu 25.000,00 € geahndet. Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt grundsätzlich die Maßnahme als Beitrag gegen Steuerhinterziehung.

Jedoch geht die Regelung insofern zu weit, als auch das leichtfertige „nicht Verwenden“ eines zertifizierten Systems in Verbindung mit einem „Steuergefährdungstatbestand“ sanktioniert wird. Auch für steuerehrliche Steuerpflichtige besteht ein erhebliches Sanktionierungsrisiko. Dadurch, dass die Zertifizierungen durch Updates ggf. häufig erneuert werden müssen, könnten technisch wenig versierte Steuerpflichtige Gefahr laufen, erhebliche Geldbußen zu riskieren, obwohl sie keine Steuern verkürzen. Hinzu kommt, dass sie durch diese „Unachtsamkeit“ des vergessenen Updates den Vertrauensschutz den die Zertifizierung vermittelt, verlieren und ggf. mit Hinzuschätzungen rechnen müssen. Der Tatbestand sollte daher auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkt sein, oder diese Sachverhalte aus dem Gefährdungstatbestand ausnehmen und mit der Verwirklichung einer Steuerverkürzung verknüpfen.

Zu Artikel 2 – Art. 97: § 30 EGAO-E

Die Gesetzesbegründung führt aus, dass die Regelungen erst für Wirtschaftsjahre gelten können, die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen, da die Entwicklung einer technischen Sicherheitseinrichtung eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen wird. Weiterhin muss nach Abschluss der Entwicklung das Bundesamt für Sicherheit der Informationstechnik feststellen, ob die jeweilige technische Sicherheitseinrichtung den gesetzlichen Anforderungen entspricht und damit eine Zertifizierung erhält. Da das BMF-Schreiben zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften vom 26. November 2010 jedoch nur eine Übergangsregelung bis zum 31. Dezember 2016 vorsieht, stehen die Steuerpflichtigen in Kürze vor erheblichen Investitionsentscheidungen. Nach derzeitigem Stand sind die Anforderungen an die künftigen Kassensysteme noch nicht bekannt, bzw. müssen durch das BSI erst im Detail entwickelt werden. Folglich besteht eine erhebliche Planungs- und Investitionsunsicherheit. Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an, die Übergangsregelung bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zu verlängern oder auf andere Weise sicherzustellen, dass nicht aufgrund der Einführung des Gesetzes die nun zu tätigen Investitionen nutzlos werden.

Entwurf einer „Technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“

Zu § 1 der Technischen Verordnung

An dieser Stelle verweisen wir auf unsere Ausführungen zu § 146a AO-E und möchten unsere Bedenken an die Anforderungen nach dem Bestimmtheitsgebot und der Notwendigkeit des Parlamentsvorbehalts wiederholen.

Zu § 3 Abs. 1 der Technischen Verordnung

Zumindest beispielhaft sollte hier definiert werden, welche „nichtflüchtigen“ Speichermedien verwendet werden können und wie die „manipulationssichere“ Speicherung zu erfolgen hat.

Zu § 3 Abs. 4 der Technischen Verordnung

Die Regelung sieht vor, dass eine Verdichtung von Grundaufzeichnungen in einem Archiv unzulässig ist. In der Begründung wird unter einer Verdichtung eine Komprimierung der Daten verstanden, um Speicherplatz zu sparen. Die Notwendigkeit dieses Verbots der Datenverdichtung ist unklar, da es technische Möglichkeiten gibt, eine verlustfreie Datenkomprimierung zu erreichen. Sollten die Daten nicht verdichtet werden dürfen, kann dies zu stark erhöhten Speicherkosten bei den Anbietern von Archivlösungen führen, da die Daten quasi im Rohzustand gespeichert werden müssen. Dies ist weder sach- noch praxisgerecht.

Sofern eine Archivlösung eine Export-Schnittstelle für den Zugriff auf die Kassendaten für den Betriebsprüfer bereitstellt, kann sich darüber hinaus auch hierdurch die Notwendigkeit der Verdichtung aufgrund der begrenzten Speichergröße des Speichermediums (z. B. USB-Stick) ergeben.

Zu § 4 der Technischen Verordnung

Es ist zu begrüßen, dass ein standardisierter Datensatz für die digitale Schnittstelle vorgesehen ist. Es wird jedoch dringend empfohlen, eine solche Standardisierung gemeinsam und frühzeitig mit den betroffenen Herstellern von Kassensystemen, Archivsystemen und Buchführungssystemen abzustimmen, um von Anfang an eine praxisgerechte und akzeptierte Lösung herbeizuführen.