

Oldenburg, 13. Oktober 2016

**An die Vorsitzende
des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages
Frau MdB Ingrid Arndt-Brauer
Platz der Republik
11011 Berlin**

Überlegungen zum Gesetzesentwurf BT-Drs. 18/9535 – Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

Einladungsschreiben vom 4. Oktober 2016 - PA 7 - 18/9535, 18/7879

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

ich bin Ihrer Bitte gern nachgekommen, zum Gesetzesentwurf Stellung zu beziehen.

1. Derzeitige Situation und Vorüberlegungen aus Sicht der Prüfungspraxis

In Niedersachsen werden bei durchgeführten Außenprüfungen in der Bargeldbranche Daten dahingehend erhoben, ob eine PC-Kasse, eine elektronische Registrierkasse (mit Angaben zum Hersteller) oder kein Kassensystem eingesetzt wurde. Der Abgleich mit den vorhandenen Betrieben erlaubt eine Schätzung der vom Gesetzesentwurf betroffenen Unternehmen. Die Hochrechnung auf die im Bund wirtschaftlich aktiven Unternehmen ergibt sich aus nachstehender Tabelle:

	geschätzte Zahlen Bund
alle Betriebe	7.920.000
Betriebe mit elektronischer Registrierkasse	450.000
Betriebe mit PC-Kasse	400.000
Betriebe ohne Kassensystem (Offene Ladenkasse)	1.500.000

Knapp 30 % aller wirtschaftlich aktiven Betriebe sind der Barzahlungsbranche zuzurechnen.

Es ist nicht bekannt, wie viele Kassen je Betrieb eingesetzt werden. Der Normenkontrollrat geht davon aus, dass 411.000 Geräte auszutauschen sind und 1,7 Millionen Kassensysteme auf die Anforderungen der Gesetzesänderung umgerüstet werden können¹.

¹ sh. Anlage 2 zur Drucksache 18/9535, Seite 28

Aus heutiger Sicht begünstigte das BMF-Schreiben vom 9.1.1996 – BStBl 1996, I S. 34 – (alte Kassenrichtlinie) steuerunehrliche Unternehmer, weil ein Tagesendsummenbon leicht manipuliert werden konnte und die Einzeldaten nicht aufbewahrt wurden. Dieses Schreibens wurde durch die neue Kassenrichtlinie, BMF-Schreiben vom 26.11.2010, aufgehoben. Allerdings dürfen Unternehmer ohne aufrüstbare Kasse diese noch bis zum 31.12.2016 einsetzen. Die betroffenen Unternehmen könnten sich entscheiden, ab 1.1.2017 überhaupt keine Kasse einzusetzen, müssten dann jedoch grundsätzlich Einzelaufzeichnungen für jeden Geschäftsvorfall händisch führen (insbesondere bei Geschäftsvorfällen mit unterschiedlichen Steuersätzen). Zielführender für diese Unternehmen wäre jedoch, eine Kasse anzuschaffen, welche den gesetzlichen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung entspricht. Neben der Aufzeichnung der Einzeldaten muss das System zudem einen Nachweis der Vollständigkeit erbringen. Im Prüfungsfalle muss das Journal exportierbar und der Gesamtdatenbestand innerhalb angemessener Zeit maschinell auswert- und prüfbar sein.

Leider wird das BMF-Schreiben vom 26.11.2010 aus Unkenntnis oder beabsichtigt nur unzureichend umgesetzt. Die bundesweite Umfrage eines Fachverbandes bei seinen Mitgliedsunternehmen Anfang 2015 ergab, dass 31 % der Unternehmen nicht wussten, ob ihr Kassensystem der alten oder neuen Kassenrichtlinie zuzuordnen sei. Und über 32% der Unternehmen gingen davon aus, dass ihre Kasse keine Einzeldaten speichern könne.

Im Jahre 2002 wurde die Abgabenordnung dahingehend geändert, dass im Falle einer Außenprüfung ein Zugriffsrecht auf steuerlich relevante Daten besteht. Eine solche digitale Prüfung ist bei der Bargeldbranche in den allermeisten Fällen nicht durchführbar, weil

- zumeist keine Einzeldaten vorliegen oder
- Daten vorliegen, aber ein Export nicht möglich ist oder
- die Einzeldaten nicht die Gewähr der Vollständigkeit bieten (bisher haben nur wenige Hersteller systembezogene eigene Sicherheitslösungen entwickelt).

Diese Fälle führen oftmals zu Hinzuschätzungen. Umgekehrt kann ein steuerlicher Unternehmer kaum nachweisen, dass alle Geschäftsvorfälle tatsächlich einbonniert wurden, weil das Kassensystem ihn in der elektronischen Protokollierung nicht oder unzureichend unterstützt.

Der derzeit fehlende technische Rahmen, wie und mit welchen Sicherheitsstandards die elektronischen Einzeldaten zu speichern sind, ist Ursache für sehr zeitaufwändige Abstimmungen im Falle einer Außenprüfung mit allen Verfahrensbeteiligten. Für die Prüfungspraxis, aber auch für die

Unternehmen der Bargeldbranche, Steuerberater und IT-Dienstleister wäre eine technische Richtlinie hilfreich, damit Rechts- und Planungssicherheit für die Zukunft erreicht werden kann.

Im folgenden Einzelfall soll illustriert werden, dass allein die Abspeicherung der Einzeldaten keine Sicherheit bietet. Der gastronomische Betrieb erklärte Jahresumsätze in Höhe von 600.000 Euro bis zu 1.800.000 Euro. Der Prüfer erhielt elektronische Einzeldaten, die für sich unauffällig waren. Aufgrund kleinerer Plausibilitätsmängel wurde intensiver recherchiert und es ergaben sich Auffälligkeiten, die auf eine Datenmanipulation schließen ließ. Die Durchsuchung der Steuerfahndung ergab, dass Einzelfalllöschungen nach Zufallsprinzip erfolgten. Das PC-Kassenprogramm ermöglichte eine Umsatzmanipulation durch Prozentvorgabe mittels eines elektronischen „Schiebereglers“. Eine vollständige Rekonstruktion der tatsächlich im Kassensystem erfassten Daten war nicht mehr möglich. Die Hinzuschätzung des Finanzamts wurde schließlich finanzgerichtlich überprüft. Das Finanzgericht bestätigte die Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde aufgrund der nachgewiesenen Manipulation und ging von Schwarzerlösen in Höhe von 3,2 Millionen Euro aus.

Solche Feststellungen bei Barzahlungsbetrieben sind keine Seltenheit (Verkürzung zwischen 30 und 50 % der tatsächlichen Erlöse).

Insoweit ist es aus Sicht der Prüfungspraxis erforderlich, dass das künftige Gesetz bei vorhandenem Kassensystem eine Einbonnierungspflicht vorsieht und der Geschäftsvorfall sofort signiert und „festgeschrieben“ wird. Zudem sollte das technische Sicherheitskonzept durch eine Standardisierung der Datenstruktur eine schnellere Prüfung dieser Daten im Interesse aller Verfahrensbeteiligten ermöglichen. Derzeit dauern Prüfungen der Bargeldbetriebe nahezu 2 Wochen. Werden die Daten verlässlich und leicht nachprüfbar sein, ist eine radikale Verkürzung der Prüfungsdauer vorstellbar.

2. Gesetzesentwurf 18/9535

2.1 Klarstellung der Einzelaufzeichnungspflicht im § 146 Absatz 1 AO:

Die Änderung ist überfällig und wird befürwortet.

2.2 § 146a Abs. 1 bis 3 AO - Entwurf:

Der Entwurf enthält die Ordnungsvorschriften für eine Sicherheitseinrichtung und eine Verordnungsermächtigung. Die Konkretisierung der allgemeinen Anforderungen durch das Bundesamt für Sicherheitstechnik ist bislang nicht erfolgt (zumindest nicht veröffentlicht). Aus Sicht der Prüfungspraxis muss die Erarbeitung der Anforderungen an das Sicherheitsmodul, das Speichermedium und

die einheitliche digitale Schnittstelle möglichst zeitnah und in Zusammenarbeit mit Herstellern, Verbänden und Vertretern der Landesfinanzverwaltung erfolgen.

2.3 Zu den bisherigen Kritikpunkten nehme ich wie folgt Stellung:

- **Fehlende Registrierkassenpflicht:** Grundsätzlich ist die Forderung nach einer allgemeinen Registrierkassenpflicht systemgerecht und würde eine „2-Klassen-Sicherheit“ verhindern. Das Beispiel Österreich zeigt, dass in Einzelfällen erhebliche branchenbezogenen Durchsetzungsschwierigkeiten vorprogrammiert sind.
- **Fehlende Belegerteilungspflicht:** Wichtig ist zunächst, dass im vorhandenen Kassensystem einbonniert wird. Die abgeschlossene Erfassung wird für den Kunden nur dadurch erkennbar, dass sichtbar ein Bon erzeugt wird. Ohne Einbonnierung wird dem Kunden durch das Fehlen eines maschinell erzeugten Belegs die nicht ordnungsgemäße Erfassung offenbar. Für den Unternehmer entsteht hierdurch ein unkalkulierbares Entdeckungsrisiko. Vorstellbar wäre, dass bestimmte Betriebe mit hochwertigen unternehmensinternen Sicherheitssystemen eine Befreiung von der Bonerteilungspflicht beantragen können.
- **Die Sicherheitslösung beschränkt sich auf Betriebe mit einem Kassensystem:** Eine Erweiterung auf Unternehmen mit anderen Erlöserfassungssystemen wäre systemgerecht. Allerdings wird es in der Kürze der zur Verfügung stehenden Zeit für den Gesetzesentwurf kaum möglich sein, auch für solche Systeme außerhalb der Kassenwelt die technischen Anforderungen in einer technischen Richtlinie zu beschreiben. Für Taxameter bestehen bereits Lösungen in der Praxis (Hamburger Modell mit weit über 2.000 Taxifahrzeugen). Ich habe erhebliche Zweifel, ob die Ausdehnung auf andere Branchen mit Erlöserfassungssystemen (wie z. B. Warenautomaten) derzeit zielführend ist, weil hierdurch die überfällige gesetzliche Lösung gefährdet wird.
- **Auch andere Vorgänge sind aufzuzeichnen:** Der Wille, die vollständigen Geschäftsvorfälle zu erfassen, ist zu begrüßen. Es ist jedoch nach meiner Auffassung sehr ambitioniert, dass bei einigen Hundert unterschiedlichen Kassensystemen solche Aufzeichnungen einer jeden Tastaturbetätigung strukturiert zu speichern sind bzw. diese überhaupt zu prüfbar Journaldaten führen. Zunächst müssten die Geschäftsvorfälle und Umkehrung der Geschäftsvorfälle von den sonstigen Vorgängen getrennt werden. Zudem müssen diese Daten signiert werden. Die zu kontrollierende Datenmenge würde im Verhältnis zu händel-

baren Daten der reinen Geschäftsvorfälle exorbitant ansteigen. Es muss berücksichtigt werden, dass gerade im PC-Kassenbereich, die Geräte auch für Aufzeichnungen nach dem Mindestlohngesetz oder die Warenwirtschaft eingesetzt werden.

Ältere, leistungsschwächere Geräte können u. U. solche Protokollierungen nicht zeitgerecht verarbeiten bzw. liefern bei Nachprüfungsfällen keinen nachvollziehbaren Datenexport. In diesem Zusammenhang steht auch die Frage, ob der Vorgangsbeginn verpflichtend aufzuzeichnen ist oder nur der Abschluss des Handelsgeschäfts.

- **Kassennachschau:** Die Einführung der Kassennachschau muss nicht zwingend mit dem Inkrafttreten der übrigen gesetzlichen Änderungen gekoppelt werden (voraussichtlich 1.1.2020). In der Gesetzesbegründung zum § 146b AO (neu) wird darauf hingewiesen, dass das Instrument der Kassennachschau auch bei Unternehmen ohne ein Kassensystem eingesetzt werden soll. Insoweit erscheint es folgerichtig, dass diese bereits mit Verabschiedung des Gesetzes „vorab“ eingeführt wird. Entsprechend ist Artikel 2 (§ 30 EG AO) anzupassen.
- **Das Finanzamt hat derzeit keine Kenntnis, ob und welches Kassensystem bei den Unternehmen verwendet wird:** Im INSIKA-Konzept ist vorgesehen, dass diese Informationen über die zentrale Ausgabestelle der Speicherkarten erfasst wird und mitgeteilt werden kann. Die Aussage der Bundesregierung, dass ggf. eine Anzeigepflicht für Unternehmen geprüft werde, ist eine Annäherung an diese Position.
- **Sanktionierung der Verstöße gem. § 379 Abs. 1 AO-Entwurf:**
Ich befürchte, dass z. B. die Fälle der Nichterfassung eines Geschäftsvorfalles nicht sanktioniert werden, weil zugleich eine Steuerverkürzung nachgewiesen werden muss. Wenn allein die Pflichtverletzung sanktioniert werden soll, kann dies über eine Zuordnung der neuen Tatbestandsmerkmale zum § 379 Abs. 2 AO erreicht werden.

3. Taxi- und Mietwagengewerbe

§ 1 des Entwurfs der Technischen Verordnung beschränkt sich bislang auf Kassensysteme. Die Bundesregierung hat auf die Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/DIE GRÜNEN (BT-Drs. 17/14441) zur Frage 2 geantwortet: „Durch die EU-Richtlinie 2004/22/EG (MID) werden spätestens zum 1. November 2016 einheitliche Anforderungen zu beachten sein. Hierzu zählen auch Vorgaben, die den Steuerbehörden den Nachweis steuerlich relevanter Daten weiter erleichtern. Damit

wird Manipulationen vorgebeugt. Hierdurch wird die Arbeit der Betriebsprüfer der Landesfinanzbehörden erleichtert und die Bekämpfung der Steuerhinterziehung zusätzlich verstärkt.“

Ich vermag jedoch nicht zu erkennen, inwieweit die MID die Außenprüfung erleichtert. Zum Einen gilt die MID nicht für das Mietwagengewerbe, zum Andern speichern die Taxameter mangels Rechtsnorm keine verlässlichen Einzeldaten, sondern lediglich kumulierte Summendaten. Die Überwachung des Taxi- und Mietwagenbereichs hinsichtlich der Vollständigkeit der Einnahmen erscheint auch aufgrund der Feststellung von Gutachtern geboten:

Jüngstes Beispiel ist das Gutachten über die wirtschaftliche Situation der Taxibetriebe in Berlin. Die Berliner Zeitung titelte am 25.07.2016: „Vier von fünf Berliner Taxi-Firmen betrügen“²

Aufgrund des gewerbe- und eichrechtlichen Rechtsrahmens werden bei Taxen nicht alle Geschäftsvorfälle im Taxameter erfasst (Rechnungsfahrten, gemeindeübergreifende Fahrten > 50 km, Zuzahlungen bei Krankenfahrten, Kurierfahrten). Bei Mietwagen ist die EU-Richtlinie MID nicht anwendbar. Falls das Taxi- und Mietwagengewerbe in die beabsichtigte Gesetzesregelung einbezogen werden soll, müssen nicht nur die Pflichtfahrten im Tarifgebiet, sondern alle Geschäftsvorfälle mit dem Taxameter erfasst und gespeichert werden. Analog ist die Anforderung für den Wegstreckenzähler im Mietwagengewerbe zu gestalten. Allerdings gibt es Mietwagen ohne Wegstreckenzähler, da § 43 BOKraft eine Befreiung unter bestimmten Bedingungen zulässt. Bei diesen Fahrzeugen ist somit kein „Erlöserfassungssystem“ eingebaut.

4. Einheitliche Taxonomie der Journaldaten: Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens³ enthält eine verpflichtende Digitale Schnittstelle für den Datenexport aus Lohnbuchhaltungsprogrammen. Durch die Einsparung von Abstimmungsaufwand zwischen Unternehmen und Prüfern mindern sich hierdurch die Bürokratiekosten um 8,6 Mio Euro. Es wird angeregt, eine entsprechende Schnittstelle ergänzend zum § 4 des Entwurfs der Technischen Verordnung auch für Kassendaten vorzusehen. Die entlastenden Bürokratiekosten dürften angesichts des bisherigen Aufwands enorm sein.

5. Hinweise zur Evaluierung

Die Evaluierung wird dringend für erforderlich gehalten. Eine jährliche Evaluierung erscheint mir bei der Bedeutung dieser Gesetzesinitiative unbedingt erforderlich. Falls weiterhin Manipulationen festgestellt werden, muss kurzfristig „gegengesteuert“ werden können.

² Quelle: <http://www.bz-berlin.de/berlin/senats-studie-vier-von-fuenf-berliner-taxi-firmen-betruegen>

³ Bundessteuerblatt, 2016, S. 1679

6. **Petition**

Nachrichtlich noch der Hinweis, dass die Unternehmen, aber auch die Kassengerätehersteller und der Kassengeschäft Rechtssicherheit bei ihren Investitionsentscheidungen benötigen. Derzeit gibt es einen erheblichen Investitionsstau, da viele Unternehmen die derzeitige Entwicklung abwarten. Und auf der Ebene der Außenprüfer einschließlich Steuerfahndung wird baldmöglichst die Verabschiedung einer gesetzlichen Regelung ersehnt, welche die Gleichmäßigkeit des Besteuerungsverfahrens unterstützt und die zutreffende Beurteilung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte mit Hilfe des Zugriffs auf verlässliche digitale Daten ermöglicht.

Der Bundesrat hat die Bundesregierung gebeten, dass zum 1.1.2020 auch tatsächlich technische Lösungen vorhanden sind. Da Hard- und Softwarehersteller nach den Erfahrungen in Österreich einen überjährigen Zeitraum benötigen, um ihre Lösungen anhand der technisch-rechtlichen Vorgaben zu entwickeln, sollte der Zeitplan der Gesetzesverabschiedung eingehalten und parallel die Kassensicherung-Verordnung erarbeitet werden.

Mit freundlichen Grüßen

Diekmann