

#### Geschäftsführung

---

**RA Berthold Welling**

BDI e.V.  
Breite Straße 29  
10178 Berlin  
Tel. (030) 2028 1507  
Fax (030) 2028 2507  
b.welling@bdi.eu

---

**RA Dr. Andreas Richter**

P+P Pöllath + Partners  
Potsdamer Platz 5  
10785 Berlin  
Tel. (030) 253 53 653  
Fax (030) 253 53 800  
beliner.steuergespraech@pplaw.info

---

## 62. Berliner Steuergespräch

### "Herausforderungen der digitalen Betriebsprüfung, unter anderem bei bargeldintensiven Betrieben"

Berlin, den 6. März 2017

Tagungsbericht von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*<sup>1</sup>

Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) am 1. Januar 2002 haben die Finanzbehörden durch die Einfügung des Abs. 6 in § 147 AO das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten eines Betriebes zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Daten zu nutzen.

Das Zugriffsrecht der Finanzbehörde aus § 147 Abs. 6 AO bezieht sich auf alle aufbewahrungspflichtigen Unterlagen. Für Verunsicherung und Diskussionsstoff sorgen nach wie vor der sachliche Umfang der Außenprüfung und die damit korrespondierende Verantwortung der Unternehmen, alle steuerlich relevanten Daten aufzuzeichnen, aufzubewahren und im Rahmen einer Betriebsprüfung in geeigneter Weise einen Datenzugriff zu ermöglichen. Insbesondere bei bargeldintensiven Betrieben und der Nutzung von Registrierkassen stellt sich für den Betrieb die Frage, welche Daten überhaupt aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtig sind. Hierzu existiert eine vielschichtige Rechtsprechung und es obliegt dem steuerlichen Berater, gemeinsam mit dem Steuerpflichtigen im Vorfeld die richtigen Maßnahmen zu treffen, um die betriebliche Prüfung vorzubereiten.

Das 62. Berliner Steuergespräch – moderiert von *Herrn Prof. Dr. Roman Seer*<sup>2</sup> – bot ein Forum zum Austausch über die bisherigen Praxiserfahrungen und mögliche Maßnahmen im Vorfeld einer Betriebsprüfung, an dem neben den Referenten Herrn *Dr. Egmont Kulosa*<sup>3</sup> und Herrn *Björn Rottpeter*<sup>4</sup> auch Herr *Prof. Dr. Marc Desens*<sup>5</sup>, Herr *Stefan Groß*<sup>6</sup> sowie Herr *Heinz Geller*<sup>7</sup> mitwirkten.

## A. Referate

### I. Die Sicht des BFH

#### 1. Rechtsprechung zur alten Rechtslage bis 2016

##### a) Funktionsweise und Probleme des Zeitreihenvergleichs

*Dr. Kulosa* ging zunächst kurz auf die Funktionsweise des Zeitreihenvergleichs ein – eine Schätzungsmethode im Bereich der Betriebsprüfung. Der Zeitreihenvergleich sei keine klar definierte Prüfungsmethode, sondern weise zahlreiche Varianten auf. Eine Variante stelle sich in der Praxis als Standardvorgehensweise der Finanzverwaltungen dar. Bei dieser Variante werden durch den Betriebsprüfer der wöchentliche Wareneinsatz und die wöchentlichen Verkaufserlöse ermittelt. Daraus ermittle der Prüfer den individuellen Rohgewinnaufschlagsatz für jede Kalenderwoche. Anschließend werde der Durchschnittswert für zehn aufeinander folgende Wochen gebildet, wobei der Zehn-Wochen-Zeitraum als repräsentativ für das ganze Jahr angesehen werde, der den höchsten Rohgewinnaufschlagsatz ausweise. *Dr. Kulosa* verwies darauf, dass neben dieser Variante zahlreiche weitere existierten. Die vorgestellte Variante des Zeitreihenvergleichs habe den Nachteil, dass sie zwangsläufig zu Mehrergebnissen gegenüber der Buchführung führe. Sie sei auch nicht geeignet, Doppelverkürzungen (bewusste Verkürzung von Einnahmen und Ausgaben) aufzuzeigen. Ein weiteres Problem stelle die enorme Hebelwirkung bei nur geringfügigen Änderungen der Ausgangsparameter dar.

##### b) Drei-Stufen-Theorie und generelle Anforderungen an den Zeitreihenvergleich

Der X. Senat des BFH habe deshalb eine drei-Stufen-Theorie zur Anwendbarkeit des Zeitreihenvergleichs aufgestellt<sup>8</sup>. 1. Stufe: Wenn sich die Buchführung formell als weitestgehend ordnungsgemäß erweise, könne der Nachweis der materiellen Unrichtigkeit nicht allein mit dieser Variante des Zeitreihenvergleichs geführt werden. 2. Stufe: Wenn sich formelle Mängel in der Buchführung zeigten, aber materielle Mängel nicht konkret nachweisbar wären, könne nicht allein mit dem Zeitreihenvergleich der Nachweis der materiellen Unrichtigkeit geführt werden. Der Zeitreihenvergleich stelle sich in dieser Konstellation als nachrangig gegenüber genaueren Schätzungsmethoden dar. 3. Stufe: Nur wenn gewichtige materielle Mängel konkret nachgewiesen werden, könne der Zeitreihenvergleich herangezogen werden. Um gerichtsfest zu sein, müsse das Finanzamt

---

<sup>1</sup> *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

<sup>2</sup> *Prof. Dr. Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuergespräche e.V.

<sup>3</sup> *Dr. Egmont Kulosa* ist Richter am Bundesfinanzhof, München.

<sup>4</sup> *Björn Rottpeter* ist Referatsleiter für Betriebsprüfung und Steuerfahndung in der Finanzbehörde Hamburg

<sup>5</sup> *Prof. Dr. Marc Desens* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht, der Universität Leipzig.

<sup>6</sup> *Stefan Groß* ist Steuerberater, Certified Information Systems Auditor und Partner der Kanzlei Peters, Schönberger & Partner, München.

<sup>7</sup> *Heinz Geller* ist Steuerberater und Geschäftsführer der Pro Data StB GmbH, Köln.

<sup>8</sup> BFH-Urteil vom 25.03.2015, X R 20/13

stets die Kalkulationsgrundlage, die Ergebnisse der Kalkulation und die Ermittlungen, welche zu dem Ergebnis geführt haben, offenlegen. Es müsse außerdem eine einzelfallbezogene Plausibilitätsprüfung durch das Finanzamt erfolgen. Sofern diese Anforderungen durch das Finanzamt nicht von Amts wegen berücksichtigt werden, stelle sich der auf dem Zeitreihenvergleich beruhende Steuerbescheid wegen eines Begründungsmangels als formell rechtswidrig dar.

### **c) Reaktionen der Finanzverwaltung**

Die Finanzverwaltung habe zunächst die als Gerichtsbescheid ergangene Entscheidung rechtskräftig werden lassen. Die Entscheidung sei aber durch einzelne Vertreter der Finanzverwaltung heftig kritisiert worden. Dem Senat sei vorgeworfen worden, die Methode des Zeitreihenvergleichs falsch wiedergegeben zu haben. Teil der Kritik sei auch der Vorwurf gewesen, dass die Entscheidung überholt sei, weil der Zeitreihenvergleich heute in anderer Form durchgeführt werde. *Dr. Kulosa* merkte dazu an, dass die Rechtsprechung immer nur fall- und anlassbezogen entscheide. Den Entscheidungen lag zwar der oben erwähnte Zeitreihenvergleich zugrunde, die grundlegenden Rechtsausführungen des Senats seien aber auch auf alle anderen Methoden elektronischer Betriebsprüfung übertragbar.

### **d) Weitere elektronische Methoden der Betriebsprüfung**

Im Hinblick auf andere elektronische Schätzungsmethoden der Betriebsprüfung merkte *Dr. Kulosa* an, dass auch für diese Methoden die allgemeinen Grundsätze für die Rechtmäßigkeit von Schätzungen gelten. Eine Methode, die in letzter Zeit häufiger anzutreffen sei, ohne aber Gegenstand eines BFH-Urteils gewesen zu sein, sei der Zeitreihenvergleich mit „Quantilschätzung“. Bei dieser Variante des Zeitreihenvergleichs werde nicht mehr ein gleitender Zehn-Wochen-Durchschnitt herangezogen, sondern von den ermittelten Rohgewinnaufschlagsätzen würden die höchsten und niedrigsten 10- oder 20% eliminiert und aus den verbleibenden Werten ein Durchschnittswert gebildet. Diese Methode weise wesentliche Verbesserungen gegenüber dem vom BFH zu beurteilenden Zeitreihenvergleich auf, weil die Hebelwirkung hier nicht mehr eine große Rolle spiele. Von der Finanzverwaltung werde derzeit ebenfalls die summarische Risikoprüfung (SRP) propagiert. Nach Ansicht von *Dr. Kulosa* handle es sich dabei nicht um eine Schätzungs-, sondern um eine Verprobungsmethode. Eine weitere Methode sei die „Warenbestands-Trendentwicklung“. Der BFH habe diese neue Methode in einem konkreten Fall nicht akzeptiert, weil das Finanzamt seiner Begründungspflicht nicht nachgekommen sei, warum diese neue Methode aus seiner Sicht geeignet sei, zu sachgerechten Schätzungen zu gelangen. Die Verwaltung müsse stets darlegen, warum eine neue Methode auch einen gewissen Mehrwert mit sich bringe.

## **2. Neuerungen ab 2017**

### **a) „Zweite Kassenrichtlinie des BMF vom 26.11.2010“**

Bei der zweiten Kassenrichtlinie handle es sich um ein BMF-Schreiben aus dem Jahr 2010, das im Grunde aber erst zum 01.01.2017 in Kraft getreten sei. Das Schreiben sehe vor, dass bei der Erfassung von Bargeschäften mit Registrierkassen und Taxametern eine Pflicht zur Aufzeichnung

jedes einzelnen Umsatzes bestehe. Das Schreiben sehe außerdem vor, dass aufbewahrungspflichtige Unterlagen nicht mehr ausschließlich in gedruckter Form aufbewahrt werden dürfen. Vorhandene Geräte, die den im BMF-Schreiben niedergelegten „gesetzlichen Anforderungen“ nicht genügen, dürften noch bis zum 31. Dezember 2016 verwendet werden.

Insbesondere der Punkt, dass ein Vorhalten der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in gedruckter Form nicht mehr ausreichend sei, werfe Fragen auf. Seiner Ansicht nach bedürfe es dafür einer eindeutigen gesetzlichen Grundlage. Eine solche finde sich aber nicht im Gesetz. Vom Wortlaut ausgehend meine der Begriff „Buch“ grundsätzlich gedruckte und gebundene Aufzeichnungen. *Dr. Kulosa* verwies dabei auch auf die BFH-Rechtsprechung zum Fahrtenbuch, bei welcher der BFH klargestellt habe, dass ein Fahrtenbuch zwingend ein Buch, und nicht etwa eine Excel-Tabelle sei. Auch der Begriff der „Aufzeichnungen“ habe seinen sprachlichen Ursprung in Eintragungen auf Papier. Sofern sich das BMF-Schreiben auf § 147 Abs. 2 AO berufe, nach dem die Unterlagen auch auf Datenträgern aufbewahrt werden „können“, sehe diese Vorschrift gerade keine Pflicht zum Vorhalten in digitaler Form vor. Auch § 146 Abs. 2a, Abs. 5 AO und § 146 Abs. 5 AO sähen nur die Möglichkeit zur Nutzung digitaler Datenträger vor, aber keine Pflicht. Allein § 147 Abs. 6 AO gebe einen entsprechenden Spielraum für eine solche Auslegung. Die Norm sehe vor, dass die Finanzbehörden das Recht haben, „Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen“. Vom Wortlaut der Norm ausgehend könne man zunächst vertreten, dass freiwillig gespeicherte Daten nicht gelöscht werden dürften. Der Wortlaut lasse aber auch die gegenteilige Auslegung zu, dass zunächst elektronisch gespeicherte Daten auch ausgedruckt werden dürften und nur die vollständig ausgedruckten Unterlagen aufbewahrt werden müssten. Der Gesetzeswortlaut enthalte keine eindeutige Pflicht zur Aufbewahrung oder Speicherung in digitaler Form.

Zu der im BMF-Schreiben vorgesehenen Einzelaufzeichnungspflicht verwies *Dr. Kulosa* auf zwei Urteile des BFH. Zunächst sei das Bäckerei-Urteil<sup>7</sup> aus dem Jahr 1966 zu nennen, in dem der BFH ausführte, dass die Grundsätze einer ordnungsgemäßen Buchführung grundsätzlich die Aufzeichnung jedes einzelnen Handelsgeschäfts und damit auch jedes einzelnen Kasseneingangs erfordern. Dies gelte aber nur im Rahmen des nach Art und Umfang des Geschäfts Zumutbaren. Bei Barverkäufen in offenen Ladengeschäften an Kunden, die im Allgemeinen der Person nach nicht bekannt sind, wäre eine Identifizierung der Kunden „technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich“. Dies übertrage der BFH auch auf die Einzel-Bonierung der vereinnahmten Barbeträge. Für wichtig halte er außerdem die im Urteil enthaltene Aussage, dass dies auch bei der Verwendung von Registrierkassen gelte, die lediglich für den Kunden einen Beleg auswerfe, aber im Übrigen die Einzelbeträge so speichere, dass nur die Endsumme abgelesen werden könne. Der BFH sei hier der Ansicht gewesen, dass grundsätzlich nur das zu leisten sei, was die Registrierkasse auch beherrsche.

Als zweites Urteil sei das Apotheken-Urteil des X. Senats<sup>8</sup> zu nennen. Hier hatte sich der BFH mit einem ausgeklügelten Warenwirtschaftssystem einer Apotheke zu beschäftigen. Der Senat übertrug zunächst die Urteilsgründe aus dem Jahr 1966, wonach grundsätzlich eine Einzelaufzeichnungspflicht bestehe, sofern diese nicht unzumutbar sei. Der Senat habe dann ergänzt, dass eine

---

<sup>7</sup> BFH-Urteil vom 12.05.1966, IV 472/60.

<sup>8</sup> BFH-Urteil vom 16.12.2014, X R 42/13.

Unzumutbarkeit im Einzelfall jedenfalls zu verneinen sei, wenn sich der Steuerpflichtige für ein modernes PC-Kassensystem entscheide, das jeden Vorgang einzeln aufzeichne und speichere. Aus seiner Sicht enthalte diese Entscheidung nicht wirklich etwas neues, sondern stelle lediglich klar, dass derjenige der eine Einzelaufzeichnung führe, diese auch im Besteuerungsverfahren vorlegen müsse - eine generelle Pflicht zur Führung von Einzelaufzeichnungen lasse sich aus dieser Entscheidung aber nicht zwingend entnehmen.

## **b) Gesetzliche Regelungen zur Einzelaufzeichnungspflicht**

Die gesetzliche Neuregelung des § 146 Abs. 1 AO sehe grundsätzlich eine Einzelaufzeichnungspflicht vor, allerdings sei auch hier eine Ausnahme aus Zumutbarkeitsgründen vorgesehen. Die Rückausnahme bei der Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme i.S.d. § 146a AO sei wohl erst ab 2020 relevant. Inhaltlich habe sich durch die gesetzliche Einzelaufzeichnungspflicht seiner Ansicht nach nichts geändert. Es handle sich vielmehr um die kodifizierte BFH-Rechtsprechung. Davon gehe auch die Gesetzesbegründung aus, die ausdrücklich auf die BFH-Rechtsprechung Bezug nehme.

Der Gesetzestext begrenze die Ausnahme von der Einzelaufzeichnung auf den Verkauf von Waren. Die Erbringung von Dienstleistungen sei daher nicht erfasst, wobei auch im Dienstleistungssektor eine vergleichbare Interessenlage vorliegen könne. Hier ergebe sich eventuell im Hinblick auf den Gleichheitssatz ein Problem. Auch über die Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung müsse eventuell nachgedacht werden.

Hinsichtlich der Anwendbarkeit der Einzelaufzeichnungspflicht bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung lasse der Gesetzeswortlaut durchaus eine Einbeziehung von Einnahmen-Überschuss-Rechnern vor. Nach anderer Ansicht sei der Anwendungsbereich des § 146 AO auf Buchführende beschränkt, wobei zur Begründung häufig ein Urteil des X. Senats herangezogen werde, wonach aus § 146 AO nicht abgeleitet werden könne, dass Überschuss-Rechner ein Kassenbuch führen müssten. Er sehe diese Frage als offen an, weil für beide Auffassungen gute Gründe sprächen.

## **II. Die Sicht der Finanzverwaltung**

### **1. Ausgangslage**

*Herr Rottpeter* verwies zunächst auf die Ausgangslage des Gesetzgebungsverfahrens zum Kassengesetz. Bereits im Jahr 2003 habe der Bundesrechnungshof die Notwendigkeit angemahnt, im Bargeldbereich für einen gleichmäßigen Gesetzesvollzug zu sorgen. Die Angriffs- und Betrugs-szenarien seien mit der fortschreitenden Technik immer ausgefeilter geworden. Es gebe entsprechende Technik, die dafür Sorge, dass Daten, die bei der Benutzung der Kasse entstehen, erst gar nicht aufgezeichnet würden. Ebenfalls existierten Systeme, die sowohl den Wareneinkauf, als auch den Umsatzerlös gleichmäßig manipulierten, so dass eine Datenmanipulation im Nachhinein kaum feststellbar sei. Im Hinblick auf das Ausmaß des steuerlichen Schadens werde immer wieder die Zahl von 10 Mrd. EUR genannt. Seiner Ansicht nach sei diese Zahl durchaus realistisch, wenn man sich die Höhe des Steuerschadens in einzelnen Urteilen der Finanzgerichte anschau.

Sofern einige Stimmen in diesem Bereich von einem strukturellen Vollzugsdefizit sprächen, sei der Gesetzgeber gefordert, hier tätig zu werden.

### **a) INSIKA (*Integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme*)**

Im Jahr 2008 habe es erste Überlegungen dazu gegeben, einen Fiskalchip gesetzlich vorzuschreiben. Diese Überlegungen wurden damals zwar nicht gesetzlich umgesetzt, man habe in der Folge aber die Physikalisch Technische Bundesanstalt (PTB) beauftragt, ein sicheres Verfahren zu entwickeln. Die PTB habe dann in Zusammenarbeit mit den Ländern und Herstellern das INSIKA-Verfahren entwickelt, auf dessen Grundlage in Hamburg das sogenannte Fiskaltaxameter gefördert wurde.

#### **aa) Funktionsweise**

Das INSIKA-Konzept setze zunächst eine vertrauenswürdige Stelle voraus. Das könne der Staat oder jeder Vertrauensdienste-Anbieter nach dem Signaturgesetz sein. Diese Stelle gebe eine auf den Steuerpflichtigen personalisierte Signatur heraus, die in die Kasse implementiert werde. Wenn dann ein Umsatz in die Kasse eingegeben werde, könne nur mit dieser Signatur ein Beleg erzeugt werden, bei dem der in die Kasse eingegebene Betrag mit der Signatur verknüpft werde. Gleichzeitig könne auf einem Verifikationsserver mit einem herausgegebenen öffentlichen Schlüssel überprüft werden, dass die Daten, die in die Kasse eingegeben wurden, auch korrekt verschlüsselt seien. Die durch die Signatur geschützten Daten könnten dann auch auf ungeschützten Speichermedien gespeichert werden, weil jederzeit nachprüfbar sei, ob die Daten verändert wurden. Es gebe neben dem Schutz der Daten immer auch die Möglichkeit, das Gerät selbst durch ein Siegel oder eine Plombe zu schützen. Diese Verfahren seien aber teuer und aufwendig, weil sie immer von der jeweiligen Bauart abhängig seien.

#### **bb) Generelle Anforderungen an eine gesetzliche Regelung**

Im Hinblick auf eine gesetzliche Regelung müsse darauf geachtet werden, dass eine technologieoffene Lösung gefunden werde, die eine einfache und effektive Prüfmöglichkeit vorsehe. Wichtig sei es, die Datenintegrität, die Vollständigkeit und die Zuordnung der Daten zum Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

## **2. Die Regelungen des Kassengesetzes im Einzelnen**

### **a) Einzelaufzeichnungspflicht des § 146 Abs. 1 AO**

Nach § 146 Abs. 1 AO seien die Buchungen und alle erforderlichen Aufzeichnungen einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. Neu sei die Regelung, dass die Kasseneinnahmen- und Ausgaben jetzt täglich festzuhalten sind. Dies diene dazu, dass die jederzeitige Kassensturzfähigkeit überprüft werden könne. Die Ausnahme beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl unbekannter Personen sei ein Rekurs auf eine Rechtsprechung des BFH aus dem

Jahr 1966. Dies gelte allerdings nicht, wenn der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwende. Nach *Herrn Rottpeter* sei diese Regelung richtig. Wenn die Daten schon einzeln entstanden seien, bestehe nach seiner Ansicht kein Grund, diese wieder zu löschen.

### **b) Ordnungsvorschrift § 146a AO**

Der Wortlaut des § 146a Abs. 1 AO sei zunächst sehr weit gefasst, weil hier nur von aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen gesprochen werde, die mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erstellt worden sind. Dies könnten auch Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter oder Geldspielgeräte sein. Welche dieser Systeme durch eine technisch zertifizierte Sicherheitseinrichtung zu schützen seien, müsse in der noch zu erlassenen Verordnung geregelt werden. Geschäftsvorfälle seien zunächst alle Vorfälle, die eine unmittelbare Auswirkung auf den Gewinn und Verlust haben. Es habe sich eine Diskussion darüber entwickelt, was eigentlich alle anderen Vorgänge seien. Wolle man die Daten nicht nur über ein Signaturverfahren schützen, dann gebe es nur die Möglichkeit, jeden Tastendruck auf der Kasse zu speichern, mit einem Zeitstempel zu versehen und durch eine Verkettung dieser Daten die Plausibilität zu prüfen. Hier ergäben sich aber im Hinblick auf die Programmierbarkeit der einzelnen Tasten und der Verwendung von Touchscreens, bei denen es keine bestimmten belegbaren Tasten mehr gebe, erhebliche Probleme.

In § 146a Abs. 1 AO sei außerdem die Rede von einem Speichermedium. Hier stelle sich Frage, ob auch auf diesem Speichermedium die Daten zu schützen seien. Nach seiner Ansicht sei dies nicht erforderlich, wenn schon nur signierte Daten dort gespeichert werden könnten. Seien die Daten hingegen nicht signiert und ungeschützt, dann müsse zumindest das Speichermedium geschützt werden.

Die im § 146a Abs.1 AO erwähnte einheitliche Schnittstelle müsse noch durch eine Taxonomie festgelegt werden, weil hier auch Einfluss auf den Inhalt der Daten genommen werde.

### **c) Belegausgabepflicht**

Umstritten sei auch die Belegausgabepflicht gewesen, die im Referentenentwurf noch nicht vorgesehen war. Nach der Gesetzesbegründung diene sie einer erhöhten Transparenz. Der genaue Inhalt oder ein bestimmtes Sicherheitsmerkmal auf dem Beleg sei Gegenstand der noch zu erlassenden Verordnung. Die Ausnahme von der Belegausgabepflicht aus Zumutbarkeitsgründen komme nach seiner Ansicht nur für die offene Ladenkasse in Betracht.

### **d) Mitteilungspflicht aus § 146a Abs. 4 AO**

Er frage sich, warum der Gesetzgeber in § 146a Abs. 4 AO eine Mitteilungspflicht an das zuständige Finanzamt über die Art der Sicherheitseinrichtung und des Aufzeichnungssystems mit Anzahl, Seriennummer, Datum der Anschaffung etc. vorsehe. Ausweislich der Gesetzesbegründung solle diese Mitteilungspflicht einer zutreffenden Risikoauswahl dienen. Die Mitteilung der Art der Sicherheitseinrichtung sei aus seiner Sicht allerdings wenig zielführend. Auch im Hinblick auf die Mitteilung der Seriennummer zeige sich, dass der Gesetzgeber noch unschlüssig hinsichtlich des

Sicherheitskonzepts sei, weil die Seriennummer zwar auf einem Gerät stehe, das Innenleben aber komplett austauschbar sei.

#### **e) Kassennachschau in § 146b AO**

Das Gesetz sehe auch die Möglichkeit einer Kassen-Nachschau mit der Möglichkeit eines Datenzugriffs vor. Hier sei es besonders wichtig, auf die Technik und das Verfahren zu schauen, um einen schnellen Datenzugriff zu gewährleisten und den Unternehmer so wenig wie möglich in seinem Geschäftsbetrieb zu beeinträchtigen. Befänden sich die Daten bei einem Dritten, sehe das neue Gesetz nun ein Recht der Finanzverwaltung vor, von dem Dritten die Überlassung der Daten zu verlangen. Befänden sich die Daten bei einem Steuerberater, so sei das Begehren mit einer angemessenen Vorlaufzeit anzukündigen.

#### **f) Ordnungswidrigkeiten**

Nach dem Gesetz handle derjenige ordnungswidrig, der das System nicht oder nicht richtig verwendet, nicht oder nicht richtig schützt oder gewerbsmäßig ein unsicheres System bewirbt. Dies richte sich insbesondere an die Hersteller der Kassen, wobei das Merkmal der Gewerbsmäßigkeit Probleme bereite, weil die Hersteller die Manipulationssoftware häufig unentgeltlich ausgeben würden. Keine Ordnungswidrigkeit stelle hingegen eine Verletzung der Meldeverpflichtung und die Nichtausgabe eines Beleges dar.

### **3. Verordnungsermächtigung**

Das technische Verfahren solle durch eine Verordnung mit Zustimmung des Bundestags und des Bundesrates erfolgen. Wichtig sei, dass die Verordnung auch den Anwendungsbereich des Gesetzes regle. Nach den bisherigen Entwürfen solle der Anwendungsbereich nur Kassen und PC-Kassen erfassen, hingegen keine Taxameter, Geldspielgeräte oder andere mit Kassenfunktion ausgestatteten Geräte. Aus seiner Sicht gebe es keinen Grund, den Anwendungsbereich des Gesetzes hier so zu verengen. *Herr Rottpeter* sprach sich dafür aus, die Verordnung und die technische Richtlinie möglichst zeitnah zu erlassen, damit die Beteiligten und die Kassenhersteller rechtzeitig Rechtssicherheit erlangen könnten. Es müsse ein fachliches Anforderungskonzept erstellt und ein Schutzprofil entwickelt werden. Darauf aufbauend müssten anschließend die technischen Spezifikationen entwickelt werden. Für das INSIKA-Konzept lägen diese Dinge bereits vor und das Konzept hätte sich auch in der Praxis bewährt. Dieses Verfahren könne man heute bereits anwenden.

## **B. Podiumsdiskussion**

Im Anschluss an die einführenden Referate eröffnete *Prof. Dr. Seer* die Podiumsdiskussion und gab den Podiumsgästen zunächst die Möglichkeit zur Stellungnahme.



## I. Die verbindliche Auskunft aus Sicht der Beratungspraxis

*Herr Groß* verwies im Hinblick auf die Belegausgabepflicht auf Italien, wo man als Kunde mit dem ausgegebenen Beleg an einer Lotterie teilnehmen könne. Dies habe dazu geführt, dass jeder Kunde einen Beleg einfordere, einer entsprechenden Pflicht bedurfte es daher nicht mehr.

### 1. Gedanken zum Kassengesetz

Beim Thema Kassengesetz sei es aus seiner Sicht wünschenswert, wenn die Rechtsverordnung oder die technische Richtlinie möglichst weit ausgestaltet werde und verschiedene technologie-neutrale Verfahren neben dem bereits bestehenden INSIKA-Konzept zulasse. Bedenken äußerte er im Hinblick auf die erwähnte Zertifizierung oder Re-Zertifizierung der technischen Sicherheitseinrichtung, die für die Dauer der gesamten Aufbewahrungspflicht aufrechterhalten werden müsse. Es sei derzeit unklar, was vor dem Hintergrund von möglichen Änderungen (Updates oder Upgrades) an der Sicherheitseinrichtung im Zusammenhang mit der Zertifizierung zu beachten sei. Auch hier erhoffe er sich eine gewisse Spezifizierung durch eine Verordnung oder eine Richtlinie.

### 2. Gedanken zur GoBD

Im Rückblick auf über 15 Jahre „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlage“ (GDPdU) sei zunächst festzustellen, dass sich zwar bis heute vieles eingespielt habe, dennoch gebe es aus seiner Sicht noch einige „Webfehler“, die auch durch die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) nicht beseitigt wurden.

Ein zentrales Problem für die Unternehmen sei nach wie vor die sogenannte Aufrechterhaltung der maschinellen Auswertbarkeit. Die GoBD sähen vor, dass die maschinelle Auswertbarkeit von Daten, die originär elektronisch erzeugt wurden, für die Dauer ihrer Aufbewahrungspflicht aufrecht zu erhalten sei. Problematisch sei, dass die Auswertungsmöglichkeit auch im Falle eines Software-Wechsels unverändert erhalten werden müsse. Sofern das neue oder das Folgesystem nicht die ursprüngliche Auswertungsmöglichkeit abbilde, müsse das alte System „mitgezogen“ werden. Ein solches Aufrechterhalten der alten Hard- und Software sei im Hinblick auf Lizenzgebühren, Personal und Wissen für einige Unternehmen nicht möglich. An dieser Stelle müsse eine Anpassung erfolgen, weil viele Unternehmen gar nicht darauf einwirken könnten, ob die Software geändert werde (z.B. Unternehmenszusammenschlüsse oder Änderungen beim Software-Anbieter).

Aus Sicht von *Herrn Groß* gebe es zwei Möglichkeiten, die zu einer Entbürokratisierung und einer Vereinfachung für die Unternehmen führen würden: zum einen müsse die Möglichkeit in Betracht gezogen werden, nach einer gewissen Aufbewahrungsfrist nur noch einen Datenzugriff in Form der Datenträgerüberlassung (Z3) zu gestatten. Dieser Vorschlag widerspreche auch nicht dem Anliegen der Finanzverwaltung, weil die Datenträgerüberlassung ohnehin die häufigste Form des

Datenzugriffs darstelle. Zum anderen sei der Gesetzgeber gefordert, die Aufbewahrungsfrist deutlich verkürzen. Das Ziel müsse eine zeitnahe Betriebsprüfung sein. Eine Verkürzung der Aufbewahrungsfrist würde jedenfalls zu einer deutlichen Entlastung bei den Unternehmen führen.

## II. Die Sicht der Steuerberatung

Bezüglich der thematisierten Einzelaufzeichnungspflicht verwies *Herr Geller* darauf, dass sich bereits im Jahr 2002 mit der GDPDU angedeutet habe, dass es nicht mehr ausreiche, nur den Kassenendsummen-Bon aufzubewahren. Vielmehr sei man bereits damals, mittlerweile durch den BFH bestätigt, davon ausgegangen, dass die Daten der einzelnen Kassenbons vorrätig zu halten seien. Das Vorhalten dieser Einzeldaten sei zwar teuer, aber mit der entsprechenden Technik problemlos für größere Unternehmen möglich. Bei kleineren Einzelhändlern könne dies allerdings Probleme bereiten.

### Herausforderungen durch das Kassengesetz

Im Hinblick auf das Kassengesetz, u.a. die Einzelaufzeichnungspflicht, seien die Herausforderungen vielfältig. In einem internen Projekt mit der REWE Group habe man sich bereits Gedanken dazu gemacht, welche aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in Papier- oder digitaler Form im Unternehmen vorhanden seien. Hierbei habe man festgestellt, dass viele dieser Daten nicht geordnet vorlägen. Im Extremfall seien dies Unterlagen gewesen, die zwar einen Bezug zur Benutzung der Kasse hatten, aber keinen unmittelbaren steuerlichen Bezug aufwiesen (Kassenlade auf, Kassenlade zu, Licht an etc.). Auch wenn diese Daten aus fiskalischer Sicht nicht interessant seien, so sehe das Gesetz doch eine Pflicht zur Aufzeichnung vor. Die Neuordnung dieser, zwar bisher im IT-System vorhandenen, aber als „Datenmüll“ qualifizierten Daten, stelle die Unternehmen vor Herausforderungen, weil die bestehenden Systeme angepasst werden müssten.

Des Weiteren sei es in dem internen Projekt darum gegangen, wie die Zugriffsarten Z1, Z2 und Z3 in Zukunft in der vorgesehenen Aufbewahrungsfrist gewährleistet werden können. Auch dies stelle eine gewisse Herausforderung für die Unternehmen dar.

Die erwartete Verordnung des BSI sei von elementarer Bedeutung, wenn man die nötige Absicherung in den Systemen herbeiführen wolle. Der Zeitraum bis 2020, in dem in komplexe Systeme eingegriffen werden müsse, sei zumindest für kleinere und mittelständische Unternehmen problematisch.

## III. Die Sicht der Steuerwissenschaft

Aus Sicht von *Prof. Desens* sei das Gesetz generell gelungen. Es gebe widerstreitende Interessen der Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung. Für die (ehrlichen) Steuerpflichtigen gehe es insbesondere um die Verhältnismäßigkeit, d.h. um die Frage, was man dem einzelnen Steuerpflichtigen zumuten könne. Der Finanzverwaltung gehe es hingegen zunächst einmal um Effizienz, aber auch um Gemeininteressen und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

*Prof. Desens* stellte klar, dass sich die Finanzverwaltung an Transparenz- und Fairness-Pflichten halten müsse, die auch verfassungsrechtlich in Art. 19 IV GG verankert seien. Die Finanzverwaltung sei aber auch auf offene und nachvollziehbare Daten angewiesen.

### **Steuerrelevante Daten**

Ausgangspunkt sei das Apotheker-Urteil, das die hier interessierende Frage der steuerrelevanten Daten betraf. Wenn diese Daten vorhanden seien und sich auf die Warenverkehrsrechnung auswirkten, seien sie steuerrelevant. An *Herrn Groß* gewandt merkte *Prof. Desens* an, dass sein Vorschlag zur Beschränkung des Datenzugriffs in Form der Datenträgerüberlassung (Z3) ein Risiko enthalte, weil dem Steuerpflichtigen damit ein Erstqualifikationsrecht für die Daten zukäme. Der Steuerpflichtige könne darüber entscheiden, welche Daten er für steuerrelevant halte und welche er lösche. Habe die Finanzverwaltung im Rahmen einer Betriebsprüfung jedoch eine andere Auffassung zur Steuerrelevanz einzelner Daten, so müsse gegebenenfalls noch einmal auf das System zugegriffen werden.

Es sei zwar auch überlegt worden, eine generelle Registrierkassenpflicht einzuführen, davon sei der Gesetzgeber aber zugunsten der Einzelaufzeichnungspflicht und der Zumutbarkeitsregel abgewichen. Erfolge bei einer offenen Ladenkasse eine rechnerische und nicht zählerische Ermittlung, so stelle dies einen materiellen Fehler dar und die Möglichkeit einer Schätzung bestehe dann fort. Dies stelle einen annehmbaren Kompromiss dar. Bezüglich der Einzelaufzeichnungspflicht sprach sich *Prof. Desens* dafür aus, lieber zu viel aufzuzeichnen und mögliche „Schrott-Daten“ mit einem EDV-System sinnvoll auszuwerten. Die genaueren Details der Einzelaufzeichnung seien Sache des Verordnungsgebers, hier könne eine flexiblere Anpassung erfolgen.

Das Gesetz arbeitete mit 3 Stufen. Die Rahmenbedingungen würden im Gesetz gemacht. Auf der mittleren Ebene solle eine Verordnung kommen und auf letzter Ebene solle noch in Bezug auf die technisch zertifizierte Sicherheitseinrichtung eine Art technische Anleitung erfolgen. Das BSI solle die technischen Einzelheiten in technischen Anleitungen regeln. Zwar spreche die Gesetzesbegründung insofern von einer Allgemeinverfügung, aufgrund des generell abstrakten Charakters dieser technischen Anleitungen handle es sich aber vielmehr um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift. Lägen die Voraussetzungen für eine normkonkretisierende Verwaltungsvorschrift vor, wie es in technischen Angelegenheiten auch sinnvoll wäre, sollte man eine solche Umsetzung, ähnlich der TA-Lärm und TA-Luft, unter Beteiligung der entsprechenden Interessenträger ausarbeiten.

### **IV. Weitere Anmerkungen**

*Prof. Seer* verwies darauf, dass es Anbieter gebe, die neben der Kasse auch entsprechende Software mit anbieten, mit der sich durch eine Storno-Funktion Vorgänge zurücksetzen lassen könnten oder fehlerhafte Vorgänge schlüssig gemacht würden. Lasse sich nun ein Einzelhändler eine solche Software zu einer Kasse dazu verkaufen, behalte sich aber deren Nutzung noch ausdrücklich vor, so stelle sich die Frage, ob dies bereits zu einer Unrichtigkeit der Buchführung und der Aufzeichnungen führe.

*Dr. Kulosa* stellte klar, dass eine solche Kasse schon nicht formell ordnungsgemäß sei, wenn ein entsprechendes Manipulationstool vorgehalten werde. Er verwies jedoch auch auf einige Steuerfahnder, die davon ausgingen, dass jedes Kassensystem manipulierbar sei. Diese Ansicht führe allerdings dazu, dass der Anwendungsbereich des § 158 AO auf Null reduziert werde, und stehe im Widerspruch zum geltenden Recht. § 158 AO sei bewusst durch die Gesetzesnovellen nicht geändert worden und entspreche auch dem vorherrschenden Menschenbild, dass nicht jeder Steuerpflichtige unter kriminellen Generalverdacht gestellt werde. Die Verwaltung müsse weiterhin in einem ersten Zugriff nachweisen, dass die Kasse nicht Ordnung sei. Eine rein theoretische Manipulierbarkeit ohne das Vorhalten eines entsprechenden Tools reiche nicht aus.

Nach *Herrn Rottpeter* bestehe der Vertrauensvorschuss des § 158 AO, wenn eine neue Kasse mit einem entsprechenden Sicherheitssystem genutzt werde. Ansonsten sei das mit dem Kassengesetz vorgesehene Sicherheitssystem sinnlos, wenn wieder eine Einzelfall-Prüfung erfolgen müsse. Es bedürfe aber eines Systems, das auch ein Nicht-Techniker leicht und unkompliziert auf seine ordnungsgemäße Bedienung hin überprüfen könne.

Er stimme den anderen Podiumsteilnehmern zu, wenn diese zeitnahe Betriebsprüfungen fordern. Die Betriebsprüfung durch eine Datenträgerüberlassung nach Z3 erfolge in der Regel bei kleineren und mittleren Unternehmen. Ein unmittelbarer Datenzugriff (Z1) sei bei großen Konzernen hingegen unerlässlich - ein gänzlicher Verzicht darauf sei eher ausgeschlossen. Hinsichtlich einer generellen Verkürzung der Aufbewahrungsfristen wünsche er sich eine Harmonisierung mit anderen Rechtsgebieten wie dem Zollrecht oder dem Sozialversicherungsrecht. Hauptargument für die Länge der Aufbewahrungsfrist sei aber nach wie vor die zehnjährige Festsetzungsverjährung bei der Steuerhinterziehung, mit der die Pflicht zur Aufbewahrung korrelieren müsse.

*Prof. Seer* stellte anschließend *Herrn Groß* die Frage, was dieser von *Prof. Desens* Bedenken hinsichtlich einer Begrenzung auf Z3 nach einer gewissen Aufbewahrungspflicht halte.

*Herr Groß* merkte an, dass sein Vorschlag zwingend voraussetze, dass alle Daten der Vor- und Nebensysteme in ein entsprechendes Archivsystem mit Sicherheitsvorkehrungen geschrieben würden. In einer solchen Fallkonstellation würde das Zweitqualifikationsrecht der Finanzverwaltung so aussehen, dass Daten aus dem sicheren Archiv nachgeschoben werden könnten.

### **C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium**

*Herr Eigenthaler*<sup>9</sup> fragte vor dem Hintergrund eines vom Bundesrechnungshof geschätzten Steuerschadens in Höhe von 10 Mrd. Euro ob das neue Gesetz hilfreich gegen das von *Herrn Rottpeter* erwähnte strukturelle Vollzugsdefizit sei.

*Frau Prof. Ehrke-Rabel*<sup>10</sup> verwies darauf, dass Österreich zum 1. Januar 2016 eine Registrierkassenpflicht und eine Beleg-Erteilungs-Pflicht eingeführt habe. In Österreich seien gerade auch die Bargeldgeschäfte und sogar die Taxifahrer von dieser Registrierkassenpflicht erfasst. Sie frage

---

<sup>9</sup> Thomas Eigenthaler ist Bundesvorsitzender der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V., Berlin.

<sup>10</sup> Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel ist Leiterin des Instituts für Finanzrecht an der Karl-Franzens-Universität Graz.

sich im Hinblick auf die Ziele des deutschen Kassengesetzes, ob diese auch ohne die Pflicht zur Nutzung einer zertifizierten Registrierkasse und mit den vorgesehenen Ausnahmen zur Einzelaufzeichnung bei Verkauf an unbekannte Personen gegen Barzahlung erreicht werden könnten. Auch sie plädiere im Übrigen für eine Verkürzung der Aufbewahrungspflicht und der Verjährungsfrist.

Frau *Wanke*<sup>11</sup> merkte an, dass ihr die generelle Kriminalisierung einer bestimmten Branche zu weit gehe. Aus ihrer Sicht stelle sich die Frage, wie die Steuerberater gerade für die kleinen Einzelhändler sicherstellen wollen, dass die Registrierkassenpflicht im übertragenen Sinne erfüllt werde. Denn der Steuerberater würde ja nur den Kassenbericht, und keinen Zugriff auf die Vor-Systeme erhalten. Hier gehe das Kassengesetz noch nicht weit genug, weil es noch zu viele Bruchstellen gebe, die einer eindeutigen Regelung in einer Verordnung bedürften.

Herr *Diekmann*<sup>12</sup> stellte klar, dass es nicht um eine Kriminalisierung gehe. Erfahrungen in den Oberfinanzdirektionen und Finanzämtern hätten allerdings gezeigt, dass gewisse Bargeld-Branchen eine bis zu 400% höhere Quote an Steuerfahndungsfällen aufwiesen. Angesichts der Manipulationsfähigkeit von gängigen Kassenmodellen freue er sich darüber, dass das neue Gesetz auch die Möglichkeit biete, technische Anforderungen an die Kassensysteme vorzuschreiben. Ein Problem bleibe nach wie vor, die Kette von Geschäftsvorfällen im Sinne einer fortlaufenden Sequenz- oder Transaktions-Nummer technisch und manipulationssicher abzubilden.

*Prof. Seer* verwies auf das Spannungsverhältnis von strukturellem Vollzugsdefizit auf der einen Seite und einer Kriminalisierung auf der anderen Seite, indem man die einzelnen Händler unter den Generalverdacht der Steuerhinterziehung stelle.

Nach Herrn *Rottpeter* sei es nachteilig, dass das Gesetz keine Bußgeldtatbestände für die Nichtbeachtung der Meldeverpflichtung und der Belegausgabepflicht vorsehe. Die Verordnung müsse ein vernünftiges Verfahren zur schnellen Überprüfbarkeit der Kassen etablieren. Eine „Flucht“ in die offene Ladenkasse erwarte er trotz der fehlenden Registrierkassenpflicht nicht, weil man je nach Größe und Umfang des Geschäfts ohne eine Registrierkasse nicht auskomme. Generell plädiere er für einen weiten Anwendungsbereich des Gesetzes.

Herr *Dr. Kulosa* merkte an *Herrn Eigenthaler* gewandt an, dass er das Bild des umfassenden Missbrauchs für die Bargeldbranche nicht teile. Als Richter prüfe er vielmehr den Einzelfall und da bedürfe es stets eines konkreten Nachweises. Er stimme *Herrn Eigenthaler* aber insofern zu, als die Finanzverwaltung mehr Personal benötige. Es seien zwar die Konsequenzen der Prüfung drastisch verschärft worden, gleichzeitig werde aber weniger geprüft. Folglich gebe es eine Vielzahl von ungeprüften und unentdeckten Fällen. Dieser Zustand sei verfassungsrechtlich bedenklich.

*Herr Groß* sagte, dass vieles mit der Ausgestaltung der Rechtsverordnung und der technischen Anleitung entscheiden werde. Er plädiere dafür, das technische Verfahren im Vorfeld ausgiebig

---

<sup>11</sup> Gerlinde Wanke ist Leiterin der Konzernsteuerabteilung der NÜRNBERGER Versicherungsgruppe und Vorsitzende des DIHK- Finanz- und Steuerausschusses.

<sup>12</sup> Edo Diekmann ist Mitarbeiter der Oberfinanzdirektion Niedersachsen, Hannover.

zu testen, ansonsten seien die Unternehmen die Beta-Tester. In die technische Erprobung sollten sowohl kleine als auch große Unternehmen einbezogen werden, um die gesamte Wirtschaft abzubilden.

*Herr Geller* führte aus, dass das Gesetz insofern einen Mangel aufweise, als dass man bei der Kassenpflicht nicht konsequent genug gewesen sei. Von der Verordnung erhoffe er sich, dass diese an dem Ziel der zutreffenden Besteuerung ausgerichtet sei, ohne gleichzeitig die formellen Anforderungen zu weit nach oben zu setzen.

Nach *Prof. Desens* sei im Hinblick auf die Effizienz des Gesetzes eine gute Abwägungsentscheidung getroffen worden. Entscheidend seien nun die Gestaltung der Rechtsverordnung und der technischen Anleitung. Er sei aber optimistisch, dass bis zum Jahr 2020 eine vernünftige technische Lösung gefunden werde.

## **C. 63. Berliner Steuergespräch**

*Prof. Seer* dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 63. Berliner Steuergespräch zum Thema „Steuerpolitische Ziele der Parteien im Vorfeld der Bundestagswahl“, das am 26. Juni 2017 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird ([www.berlinersteuergespraech.de](http://www.berlinersteuergespraech.de)).