

Ordnungsmäßigkeit digital geführter Erlösaufzeichnungen - Elektronische Registrierkassen und digitale Erlöserfassungssysteme im Brennpunkt des Steuerrisikos Erlösverkürzung – Teil I

Von Dipl.Finanzwirt(FH) Willi Härtl und Dipl.Finanzwirt(FH) Susanne Schieder, Weiden¹

Die ausführliche Fassung des hier vorliegenden Kurzbeitrags mit anschaulichen Beispielen ist in „Die steuerliche Betriebsprüfung“ (ESV Erich Schmidt Verlag) ab Ausgabe 02/2011 veröffentlicht.

1 Vorbemerkung

Der nicht selten manipulative Einsatz elektronischer Erlöserfassungssysteme und elektronischer Registrierkassen (ECRs) ist ein Problem der Steuerbehörden² weltweit. Unsere praktischen Erfahrungen bestätigen die Erkenntnisse, insbesondere über die häufig vorhandene Ordnungswidrigkeit und Durchlässigkeit der eingesetzten Systeme, über das Ausmaß der Verbreitung von Manipulationen und die Brisanz des Steuerrisikos Erlösverkürzung.

- a) Die alt hergebrachten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Aufzeichnungen erlangen beim Steuerrisiko Erlösverkürzung eine fundamentale Rolle und sind in der heutigen digitalen Welt aktueller als vielleicht je zuvor. Der nach eigenen Erfahrungen geringe Grad der Einhaltung der Ordnungsmäßigkeitsregeln in bargeldintensiven Risikobranchen ist ernüchternd. Für die Effizienz der Betriebsprüfung beim Steuerrisiko Erlösverkürzung ist eine risikoorientierte Beschäftigung mit digitalen Erlöserfassungssystemen daher unverzichtbar. Hierzu sind Kenntnisse über die prinzipielle Funktionsweise, über betriebswirtschaftliche Aspekte des Einsatzes und gängige Manipulationsmöglichkeiten erforderlich. Auch wenn die Prüfbarkeit durch Aufbewahrungsmängel häufig teilweise oder ganz vereitelt ist, lassen sich aus den Systemen regelmäßig wertvolle Erkenntnisse für die sachgerechte Anwendung struktureller Verprobungen gewinnen, die erfolgreich die Durchsetzung sachgerechter Schätzungen ermöglichen.
- b) Aufbewahrungspflicht der steuerlich relevanten Daten und elektronisches Prüfungsbedürfnis bestimmen neben der Prüfungsanordnung die Grenzen des pflichtgemäßen Ermessens beim Datenzugriff³. Seit seiner Einführung zum 1.1.2002 werden Diskussionen – überwiegend rechtstheoretisch - über die inhaltliche Bestimmtheit und den Umfang des Begriffs steuerlich relevante Daten geführt. Praktiker der Finanzverwaltung haben sich hierzu bisher zurückgehalten. Die Bestimmung des Umfangs dieser Daten unterliegt zwar als Erstqualifikationsrecht dem Steuerpflichtigen⁴, eine wesentliche Rolle bei der Definition der Prüfbarkeit von Büchern und Aufzeichnungen in der rechtlichen Qualität einer Verkehrsanschauung kommt jedoch der Betriebsprüfung („sachverständiger Dritter“ § 145 Abs. 1 AO) zu. Die Artikulierung dieser Prüfbarkeitserfordernisse beeinflusst den Umfang der die Prüfbarkeit gewährleistenden steuerlich relevanten Daten. Neuerdings sind für Apotheken Tendenzen erkennbar, die den Umfang der steuerlich relevanten Daten bis zur Unprüfbarkeit einschränken wollen⁵. Dem ist entgegenzutreten. Der Beitrag soll das Prüfungsbedürfnis aus dem Blickwinkel der Betriebsprüfung verdeutlichen.
- c) Die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen an Aufzeichnungen bei Einsatz von ECRs hatte das BMF im Schreiben vom 9.1.1996⁶ präzisiert. Zu diesem Zeitpunkt gab es noch keine digitale Prüfungsbefugnis. Die seit längerem erforderliche Anpassung an die aktuelle Gesetzeslage zum Datenzugriff ist nun mit **BMF-Schreiben vom 26.11.2010⁷ „Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften“** erfolgt. Der Beitrag stellt die sich daraus ergebenden wesentlichen Auswirkungen dar.

2 Grundüberlegungen zur Ordnungsmäßigkeit und Prüfbarkeit

Bücher und Aufzeichnungen haben keinen Selbstzweck, sondern müssen vor allem auch im Interesse der Besteuerung geführt werden⁸. Wegen der ihnen zukommenden Beweisfunktion⁹ für die Richtigkeit der Steuererklärung müssen sie vor allem überprüfbar sein, was ein Mindestmaß an Ordnung und Systematik voraussetzt¹⁰. Dabei muss

¹⁾ RR Willi Härtl und StAF Susanne Schieder sind Sachgebietsleiter bzw. Betriebsprüferin im Finanzamt Weiden und mit Weiterentwicklung und Schulung „Neue Prüfungstechnik“ in Bayern befasst.
²⁾ Huber, „Über Registrierkassen, Phantom-ware, Zapping und Fiskallösungen aus Österreich und Deutschland“, StBp 2009 Nr. 6 bis 12/2009.
³⁾ Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO Tz. 71 m.w.N.
⁴⁾ BMF-Schreiben „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“ vom 16.7.2001, IV D 2 - S 0316 - 136/01, BStBl. I 2001, 415.
⁵⁾ Bellingier, „Archivierungsstandard für Daten aus Warenwirtschaftssystemen von Apotheken“ Stand 27.4.2010, Internetveröffentlichung www.apo-audit.de/archivierung-gdpdu.
⁶⁾ BMF-Schreiben vom 9.1.1996 (IV A 8 - S 0310 - 5/95), BStBl. I 1996, 34.
⁷⁾ BMF-Schreiben vom 26.11.2010, „Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften“, IV A 4 – S 0316/08/10004-07, abrufbar auf der Homepage des BMF www.bundesfinanzministerium.de Rubrik „BMF-Schreiben“.
⁸⁾ Drüen in Tipke/Kruse, § 145 AO Tz. 26.
⁹⁾ Drüen in Tipke/Kruse, vor § 140 AO, Tz. 6.
¹⁰⁾ Drüen in Tipke/Kruse, § 145 AO Tz. 24.

auch die Möglichkeit nachträglicher Manipulation ausgeschlossen sein¹¹.

Die Lehre unterscheidet zwischen formeller und materieller Ordnungsmäßigkeit. Materiell ordnungsmäßig sind Bücher und Aufzeichnungen dann, wenn sämtliche Geschäftsvorfälle vollständig und richtig in ihrer Auswirkung auf Gewinn und Verlust und auch andere Besteuerungsgrundlagen erfasst bzw. verbucht sind¹². Es bedarf der formellen Ordnungsmäßigkeitsvoraussetzungen bei der Führung der Bücher und Aufzeichnungen als Formalkriterien zur Verhinderung von Nachlässigkeit und Manipulation (Präventionswirkung bei Erstellung von Aufzeichnungen und Verifikationswirkung durch das Erfordernis der Prüfbarkeit).

In Bezug auf Prüfbarkeit (Verfolgbarkeit der Geschäftsvorfälle) zitiert Drüen¹³ in Hinblick auf die Buchführung:

„Die Einrichtung der Buchführung umfasst unabdingbar die Festlegung organisatorischer Regelungen für ein schlüssig nachvollziehbares und beweiskräftiges System, welches sicherstellt, dass alle Geschäftsvorfälle – einschließlich die Wertänderungen der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden – belegmäßig erfasst und die so erfassten Vorgänge in Büchern aufgezeichnet werden“.

Treffender und deutlicher kann es wohl kaum formuliert werden. Es bedeutet insbesondere, dass die logistische Anlage des Aufzeichnungssystems Schlüssigkeit und Beweiskraft aus sich heraus gewährleisten muss.

Für den Überschussermittler nach § 4 Abs. 3 EStG ist § 145 Abs. 2 AO einschlägig und unterwirft diese hinsichtlich Beweisfunktion und Prüfbarkeit im Ergebnis den gleichen Anforderungen¹⁴. Das resultiert aus dem Erfordernis der Belegbarkeit der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben und aus der Aufzeichnungspflicht nach § 22 UStG¹⁵, die das Beweiserfordernis für die Richtigkeit der abzugebenden Steuererklärungen in gleicher Qualität implizieren.

Bekanntermaßen hat die formelle Ordnungsmäßigkeit von Büchern und Aufzeichnungen beim Prüfungsrisiko Erlösverkürzung ganz herausragende und entscheidende Bedeutung, insbesondere bei der Richtigkeitsvermutung des § 158 AO als Vorschuss für Glaubwürdigkeit. Sofern Ordnungswidrigkeit wegen mangelnder Prüfbarkeit als elementarer Mangel vorliegt, besteht die Vermutung für die sachliche Richtigkeit a priori¹⁶ gerade nicht. Es gilt dann die allgemeine Beweislastregel nach § 96 FGO analog (freie Beweiswürdigung). Verprobungen der Betriebsprüfung, die zu Abweichungen bei den aufgezeichneten Besteuerungsgrundlagen führen, haben dann bei der Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO ein weit größeres Beweismaß¹⁷ als bei formell ordnungsmäßigen Aufzeichnungen. Der Stpfl. muss das Ergebnis der Verprobungen substantiiert widerlegen können; anders bei ordnungsmäßigen Aufzeichnungen, wo sich der Stpfl. (jedenfalls zunächst) auf die Ordnungsmäßigkeit seiner Aufzeichnungen zurückziehen kann.

3 Datenzugriff und die veränderte Qualität der Prüfbarkeit im Sinne des § 145 AO

Mit der Einführung des Datenzugriffs zum 1.1.2002 hat die Prüfungstechnik der Betriebsprüfung ihre tiefgreifendste Veränderung seit ihrem Bestehen erfahren. Insbesondere ist erstmalig auch eine progressive ebenendurchdringende Vollständigkeitsprüfung von der Primärebene der Erfassung von einzelnen Geschäftsvorfällen, z.B. eines EDV-Kassensystems, bis hin zur finalen Summenebene der Bilanz und Verlust- und Gewinnrechnung möglich geworden. Dies ist eine wesentliche Änderung in Qualität und Effizienz der in den §§ 145 bis 147 AO normierten Prüfbarkeit als wesentliches Kriterium für die Ordnungsmäßigkeit. Allzu häufig wird diese Prüfbarkeit jedoch durch Aufbewahrungsmängel leichtfertig bis hin zu vorsätzlich unterlaufen.

In sehr vielen kleineren und mittleren Betrieben werden neben der Finanzbuchhaltung weitere IT-Anwendungen eingesetzt. Der Grund liegt in der umfassenden Verbreitung von PCs mit entsprechender Software. Auch bei kleinen Betrieben werden heute Ausgangsrechnungen fast ausschließlich mit EDV generiert. Im Handel und Dienstleistungssektor, insbesondere der Gastronomie, werden – schon aus betriebswirtschaftlichen Gründen – ECRs eingesetzt. Die Bandbreite reicht von sog. EPROM-Kassen mit lediglich Summenspeichern und Protokollierung auf einem Journalstreifen bis zu vernetzten PC-Kassensystemen mit Back-Office-Software. Zu nennen sind weiterhin Warenwirtschaftssysteme, Fakturierung, Zeiterfassungssysteme, ERP-Systeme bei Herstellern und Handwerksbetrieben (Kalkulation, Angebot, Einkauf, Auftrags- oder Baustellenverwaltung, Rechnungsstellung, Nachkalkulation, Bestandsverwaltung), Praxisabrechnungssysteme bei Ärzten und anderen Freiberuflern und Arbeitszeiterrechnungssysteme.

Da vorgelagerte Systeme regelmäßig die Funktion der Generierung von Grundaufzeichnungen haben, ist die eingehende Beschäftigung damit für die Betriebsprüfung beim Steuerrisiko Erlösverkürzung von essentieller Bedeutung.

In der Praxis ergeben sich teilweise Schwierigkeiten auf diese Daten zuzugreifen, weil die Steuerpflichtigen die Daten oftmals nicht speichern und aufbewahren. Teilweise scheitert der Zugriff auch an technischen Problemen. Weiterhin kommt vor, dass diese Systeme und insbesondere Registriertassen manipulativ eingesetzt werden und

¹¹⁾ BFH vom 7.7.1977, IV R 205/72, BStBl. II 1978, 307.

¹²⁾ Drüen in Tipke/Kruse, § 145 AO Tz. 23.

¹³⁾ Brockmeyer/Knüppe WPg. 85, 491, zitiert von Drüen in Tipke/Kruse, § 145 Tz. 23.

¹⁴⁾ Drüen in Tipke/Kruse, § 145 AO Tz. 24.

¹⁵⁾ BFH vom 7.2.2008, X B 189/07, juris, und BFH vom 19.3.2009, IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659.

¹⁶⁾ Seer in Tipke/Kruse, § 158 AO, Tz. 23.

¹⁷⁾ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 1,2.

bzw. oder Daten unter Verstoß gegen § 146 Abs. 4 AO spurlos gelöscht werden (können).

Mittlerweile werden bei Einführung des Datenzugriffs überwiegend vorgebrachte Bedenken¹⁸ heute in anderem Blickwinkel, z.B. als Herstellen einer Art „Waffengleichheit“ zwischen den Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden¹⁹ gesehen. Wenn demnach die Unternehmen betriebswirtschaftlich motiviert Informationstechnologie einsetzen, so müssen die damit verbundenen Erleichterungen und Vorteile in der Transparenz der Aufzeichnungen auch der Betriebsprüfung zur Verfügung stehen. Die Vorteile der Unternehmen und das Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung stehen insoweit in einer Wechselbeziehung²⁰. Durch die freie Wahl der Form und des (betriebswirtschaftlich erforderlichen) Umfangs der Bücher und Aufzeichnungen bestimmt der Steuerpflichtige selbst den Umfang der erforderlichen Intensität der Prüfung durch die Finanzverwaltung²¹. Andernfalls würde der Gesetzgeber in unzulässiger Weise ein bestimmtes System vorschreiben.

4 Grundlegendes zum Datenzugriff auf vorgelagerte Erlöserfassungssysteme

Aus dem Blickwinkel des Rechnungswesens betrachtet sind verschiedene Aufzeichnungsebenen zu unterscheiden, die für die Transparenz und Nachvollziehbarkeit, also die Prüfbarkeit als Ordnungsmäßigkeitsvoraussetzung, entscheidende Bedeutung haben. Dies sind die Primärebene (Erlösgrundaufzeichnungen durch ECRs oder andere digitale Systeme), Sekundärebene (Sachkonten und Journal der Finanzbuchhaltung) und finale Summenebene (Bilanz, V+G-Rechnung oder Einnahme-Überschussrechnung).

Da das Vorhandensein der Unterlagen oder Daten der Primärebene wesentliche Voraussetzung für Transparenz und progressive und retrograde Prüfbarkeit der Bücher und Aufzeichnungen der Sekundär- und finalen Summenebene darstellt, entzieht das Fehlen der Primäraufzeichnungen den darüberliegenden Summenebenen so zu sagen den Boden oder die Grundlage. Die Qualität von Prüfurteilen, die nur auf Daten der sekundären und finalen Summenebene beruhen, bleibt erheblich hinter einem Prüfurteil unter Einbeziehung der Primärdaten zurück. Auf den Punkt gebracht hat das Nichtvorhandensein von Primäraufzeichnungen im Erlösbereich zur Folge, dass die Aufzeichnungen im wichtigen Kernbereich der Erlöse nicht prüfbar sind. Sie sind allenfalls verprobungsfähig²².

Wegen der funktionalen Bedeutung der primären Erlöserfassungssysteme ist der Informationsgehalt der damit aufgezeichneten Vorgänge entscheidend detaillierter und umfangreicher als auf der sekundären Summenebene der Finanzbuchhaltung²³. Die in den Einzelaufzeichnungen enthaltenen Detailinformationen über die einzelnen Geschäftsvorfälle, wie Bezeichnung und Anzahl der jeweils verkauften Artikel, täglicher Verkaufsbeginn und Verkaufsende, Informationen über das Personal oder die Kassenbediener, Stundenzahl der jeweils täglich beschäftigten Arbeitnehmer etc., erlauben eine effektive Prüfung und Verprobung auf betriebswirtschaftliche Schlüssigkeit.

Auch selbst bei manipulativ eingesetzten vorgelagerten Systemen ist unter ihrem funktionalen Aspekt die quantitative Entdeckungswahrscheinlichkeit für Erlösverkürzung entscheidend höher, da Manipulationen wegen der Detailfülle der enthaltenen Informationen wesentlich mehr Aufwand erfordern und nach Praxiserfahrungen sehr leicht verräterische Inkonsistenzen (z.B. Lücken in vom Datenbanksystem generierten fortlaufenden Schlüsselfeldern, Differenzen zwischen Bestellungen und Abrechnungen) entstehen.

Zusammengefasst kann unter Revisionsaspekten gesagt werden, dass das tatsächliche betriebliche Geschehen in vorgelagerten Systemen prinzipiell wahrheitsgetreuer abgebildet ist als in der nachgelagerten Summenebene der Finanzbuchhaltung.

5 Mängel und Manipulation digitaler Erlöserfassungssysteme

Schon nach relativ kurzer Zeit der praktischen Beschäftigung mit ECRs und anderen digitalen Erlöserfassungssystemen kommt man zur Erkenntnis, dass das Ausmaß von Nichteinhaltung gesetzlicher Aufbewahrungsvorschriften, von Verstößen gegen das Verbot spurloser Löschung (§ 146 Abs. 4 AO), fundamentaler Nichtbeachtung von Grundsätzen der GoB²⁴ und GoBS²⁵ bis hin zu gezielter Manipulation in erschreckendem Ausmaß verbreitet ist.

¹⁸) Verfassungswidrigkeit der Vorschrift § 147 Abs. 6 AO: beispielhaft Kerssenbrock/Riedel/Strunk DB-Beilage 9/02, 1 ff., Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO Tz. 69: nicht verfassungswidrig, aber keine Ausräumung eines strukturellen Kontrollhindernisses, ausreichende Qualität der herkömmlichen Kontrollmöglichkeiten insbesondere bei Klein- und Mittelbetrieben.

¹⁹) So formuliert im Urteil des FG Münster vom 1.7.2010, 6 K 357/10 AO, juris, Entscheidungsgründe I 1 b.

²⁰) FG Düsseldorf, Beschluss vom 5.2.2007, 16 V 3454/06 AO, EFG 2007, 892, zur digitalen Vorlagepflicht eingescannter Unterlagen.

²¹) Das muss auch in Bezug zur Entscheidung des Steuerpflichtigen gelten, herkömmliche oder digitale Aufzeichnungen zu führen. Die Ausführungen des erkennenden Senats im BFH-Urteil vom 24.6.2009, VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452, zum Datenzugriffsrecht bei Überschussrechnern nach § 4 Abs. 3 EStG, wonach unter Hinweis auf das sog. Volkszählungsurteil vom 15.12.1983 die Verpflichtung zur Datenvorlage rechtlich nicht vergleichbar ist mit der Verpflichtung zur Vorlage von Papierdokumenten, und die besondere Eingriffsintensität beim Zugriff auf elektronisch gespeicherte Daten von Rechts wegen generell zu beachten ist, überzeugen insoweit nicht, da der Steuerpflichtige mit der Entscheidung für digitale Aufzeichnungen persönlich die Entscheidung über die Eingriffsintensität durch die Betriebsprüfung getroffen hat.

²²) Vgl. Huber, „Aufzeichnungssysteme und Prüfungsebenen“, StBp 6/2005 S. 153 ff.

²³) Hinweis hierzu auf die umfassenden Ausführungen von Huber, „Aufzeichnungssysteme und Prüfungsebenen“, StBp 6/2005 S. 153 ff.

²⁴) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

²⁵) GoBS, Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme, BMF-Schreiben vom 7.11.1995 (IV A 8 - S 0316 - 52/95), BStBl. I 1995, 738.

Viele Systeme haben die GoB und GoBS ignorierende konstruktive Mängel; Menüpunkte mit spurlosen Löschoptionen sind frei zugänglich, so dass es bei den Steuerpflichtigen schon ausgeprägter Rechtstreue und Integrität bedarf, den vorhandenen Versuchungen zu widerstehen.

5.1 Häufig auftretende Mängel und Manipulationen

- a) In nicht wenigen Fällen werden ECRs teilweise oder ganz zur Erlöserfassung eingesetzt, jedoch werden Tagesendsummenbons und weitere erforderliche Dokumentationsunterlagen überhaupt nicht aufbewahrt (sicherheitshalber gleich vernichtet). In einer Monatsliste werden handschriftlich Beträge als Tageseinnahmen notiert, ohne dass diese Beträge belegt sind. Manches Mal wird bestritten, dass die Registrierkasse überhaupt eingesetzt wurde. Gelegentlich führte eine während der Betriebsprüfung durchgeführte Kassenauslesung zur Erkenntnis, dass die aktuell handschriftlich notierten Einnahmenbeträge nur rund 75%, teilweise 50% der registrierten Geschäftsvorfälle ausmachen.
- b) Manchmal ist eine zweite ECR vorhanden; die damit registrierten Erlöse werden komplett weggelassen. Auch wurde gelegentlich festgestellt, dass die zweite ECR (double till) ausschließlich für das manipulative Erzeugen von Tagesendsummenbons für die Buchführung in Einsatz war, während der Geschäftsbetrieb allein mit der ersten ECR abgewickelt wurde. Begünstigt wird dieses Vorgehen auch dadurch, dass bei manchen Systemen auf einer Hardwareinheit mehrere Partitionen mit jeweils einer (virtuellen) ECR installiert werden können.
- c) Bei Steuerpflichtigen, Steuerberatern und Kassenbetreuern ist ganz überwiegend die Auffassung verbreitet, dass allein die Aufbewahrung des Tagesendsummenbons für die Ordnungsmäßigkeit ausreicht. Die weiteren Dokumentationspflichten, so wie sie insbesondere im BMF-Schreiben vom 9.1.1996²⁶ und in den GoBS enthalten sind, werden praktisch ignoriert.
- d) In nicht wenigen Fällen enthalten Tagesendsummenbons keine fortlaufende Nummer zur Gewähr der Vollständigkeit, manches Mal hat jeder Tagesendsummenbons nur die Nummer eins; manche Kassen können Tagesendsummenbons mit entweder nur gerader oder ungerader Nummer erzeugen. Warenrücknahmen und Storni sind häufig auf den Tagesendsummenbons nicht gesondert als Negativbeträge ausgewiesen, um nachträglich registrierte Warenrücknahmen oder Managerstorni zur Umsatzreduzierung für die Steuer zu verschleiern.
- e) Die meisten ECRs sehen die Konfiguration eines „Trainings“-Bedieners vor. In der Realität wird diese Möglichkeit häufig für gezielte Manipulation eingesetzt, da die Buchungen dieses Bedieners bei entsprechender Einstellung weder im Finanzjournal und Tagesendsummenbon erscheinen. Der reale Bediener bemerkt seine Trainingseinstellung nicht.
- f) Durch in der Software selbst enthaltene verborgene Manipulationsmöglichkeiten oder durch kleine externe Programme (Zapper) können die gespeicherten Journaldaten – ggfs. nach Abrechnung mit den Bedienern - in komfortablen Menüs mit „Einsparzähler“ gezielt verändert, gelöscht und neu nummeriert werden.
- g) Die Backoffice-Software von ECRs enthält offen zugängliche Veränderungs- und Löschungsmöglichkeiten („Nachbuchung“, „Rechnungskorrektur“).

Salopp ausgedrückt ist der sich bei intensiverer Beschäftigung mit ECRs und anderen Erlöserfassungssystemen für den Betriebsprüfer ergebende „Erlebniswert“ unglaublich.

5.2 Klassifizierung von Mängeln und Manipulationen

Die beim Einsatz von Registrierkassen und anderen digitalen Erlöserfassungssystemen auftretenden Manipulationsmöglichkeiten können wie folgt klassifiziert werden:

- **Unvollständige Erfassung der Geschäftsvorfälle²⁷**
- **Manipulationen durch Verändern oder Fälschen von Tagesendsummenbons**
- **Manipulationen durch nicht nachvollziehbare Summenbildung der nicht mehr vorhandenen Einzeldaten**
- **Manipulationen durch spurloses Verändern oder Löschen der Einzeldaten**
- **Manipulation durch Weglassen von allen oder von Teilen der Geschäftsvorfälle bei mehreren Kassen**

(Fortsetzung folgt in Teil II)

²⁶⁾ BMF-Schreiben vom 9.1.1996 (IV A 8 - S 0310 - 5/95), BStBl. I 1996, 34.

²⁷⁾ Vgl. hierzu Huber, „Über Registrierkassen, Phantom-ware, Zapping und Fiskallösungen aus Österreich und Deutschland“, StBp 2009 S. 154, „Grundrisiken der Erfassung“.