

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

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

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

6 Digitale Erlöserfassungssysteme und die Anforderungen der AO für die Ordnungsmäßigkeit

Das Gesetz schreibt keine bestimmte Form von Büchern und Aufzeichnungen vor, es bestimmt (lediglich), dass sie ordnungsmäßig (GoB, § 145 Abs. 1 AO) sein müssen, bzw. Aufzeichnungen die steuerliche Zweckbezogenheit (§ 145 Abs. 2 AO) erfüllen müssen. Das Führen in elektronischer Form erlaubt insbesondere § 145 Abs. 5 AO mit dem Begriff „...können auch auf Datenträgern geführt werden“. Mit dieser Formulierung ist die Vorschrift unabhängig von technischen Weiterentwicklungen. Den EDV-technischen Gegebenheiten der Systeme kommt aber im praktischen Einsatz eine erhebliche Bedeutung zu.

Soweit die Bücher im Sprachgebrauch der Abgabenordnung auf Datenträgern geführt werden, was bei Einsatz von Fakturiersystemen, Warenwirtschaftssystemen, Praxisabrechnungssystemen und auch bei ECRs²⁸ der Fall ist, gelten die in den GoBS²⁹ niedergelegten Regeln. Sie präzisieren die GoB für EDV-gestützte Aufzeichnungen.

6.1 Bedeutung der GoBS

Bei digitaler Erlösaufzeichnung ist zunächst von herausragender Bedeutung, dass eine vollständige und lückenlose Aufzeichnung erfolgt und durch Kontrollen gewährleistet wird. Hierfür ist ein zeitlicher und sachlicher Nachweis über die Vollständigkeit der erfassten und auch weiterverarbeiteten Geschäftsvorfälle erforderlich. Die GoBS fordern dazu eine Protokollierung der erfassten Geschäftsvorfälle in einem Dateneingabejournal bzw. Verarbeitungsprotokoll³⁰. Hierzu gehören Datum und Systemzeit zur Dokumentation der rechtzeitigen und geordneten Erfassung und automatisch vom System vergebene fortlaufende Nummern zur Gewährleistung der Vollständigkeit.

Das nach § 146 Abs. 4 AO untersagte spurlose Löschen, Überschreiben oder Unterdrücken von Daten ist durch programmseitige Sperren zu verhindern. Löschungen des Anwenders in der Benutzeroberfläche sind im Programmablauf konstruktiv durch gesonderte Abspeicherung oder Protokollierung in bestimmten Tabellen umzusetzen. Weitere Sicherungen z.B. gegen unbefugte Eingriffe können durch redundante verschlüsselte Datenspeicherung und Zeitstempel erreicht werden. Sofern Daten verdichtet werden, müssen sie in übersichtlicher Form in ihre Einzelpos-ten aufgelöst werden können.

Die Einhaltung der GoBS erfordert weiterhin eine Verfahrens- und Programmdokumentation zur Gewährleistung der ordnungsgemäßen Verarbeitung der Daten. Das umfasst auch die lückenlose Dokumentation der eingesetzten Programmversionen, Programmeinstellungen und Stammdaten. Zudem bedarf es der Einrichtung von Zugriffskontrollen und Schutzmaßnahmen gegen Verlust und unbefugte und versehentliche Veränderung oder Löschung von Programmen, Programmeinstellungen, Stammdaten und Bewegungsdaten.

6.2 Anwendung der GDPdU

Für digitale Erlöserfassungssysteme und ECRs gelten die Vorschriften der GDPdU³¹. Die mit Einführung des Datenzugriffs zum 1.1.2002 in Kraft getretene Vorschrift des § 146 Abs. 5 Satz 2 AO erfordert, dass die erzeugten Daten für die Dauer der Aufbewahrungsfrist digital und maschinell auswertbar gespeichert werden. Das impliziert das Verbot, die Daten der einzelnen Geschäftsvorfälle zu löschen. Die Kumulierung nur in Summenspeichern ohne Einzeldatenspeicherung ist ungenügend. Sofern der physikalische Speicher der Systeme für die Einzeldatenspeicherung nicht ausreicht, muss eine Speicherung auf einem externen Medium erfolgen. Ein (vollständiger) Ausdruck auf Papier genügt für die Erfüllung der digitalen Aufbewahrungspflicht³² auf keinen Fall.

²⁸⁾ So auch BMF IV A 4, „Fragen- und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“, Stand 22.1.2009, abrufbar im Internet unter www.bundesfinanzministerium.de, Suchbegriff „Datenzugriff“, Tz. 19: „...Elektronische Registrierkassen sind Bestandteil des DV-Systems im Sinne des § 147 Abs. 6 AO...“.

²⁹⁾ GoBS, Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme, BMF-Schreiben vom 7. 11 1995 - IV A 8 - S 0316 - 52/95, BStBl. I 1995, 738.

³⁰⁾ Entsprechend dieser Bedeutung wurde in Österreich durch das Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 die Vorschrift des § 131 Abs. 1 Nr.6 BAO ergänzt um den Satz: „Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle, beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen, soll möglich sein“.

³¹⁾ BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001 - IV D 2 - S 0316 - 136/01 -; Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), BStBl. I. 2001, 415.

³²⁾ Drüen in Tipke/Kruse, § 146 AO, Tz. 70.

6.3 Klassifizierung von elektronischen Registrierkassen (ECRs)

Bei Fakturier-, Warenwirtschafts- und Praxisabrechnungssystemen werden regelmäßig aktuelle Softwareversionen eingesetzt. Dadurch ergeben sich für vor allem hinsichtlich des Speicherplatzbedarfs zur digitalen Aufbewahrung der aufgezeichneten Geschäftsvorfälle keine technische Restriktionen. Erheblich anders ist das bei Registrierkassen. In der Praxis trifft der Prüfer auf Modelle unterschiedlicher technischer Generationen von ECRs. In Bezug auf die Einhaltung der Ordnungsvorschriften, insbesondere der GoBS und der GDPdU ist es sachgerecht und zweckmäßig, ECRs aus den verschiedenen technischen Generationen wie folgt zu klassifizieren³³⁾:

- ECRs Typ 0 ohne elektronisches Journal mit Papier-Journalrolle,
- ECRs Typ 1 mit elektronischem Journal,
- ECRs Typ 2 PC-Kassensysteme und andere PC-gestützte Erlöserfassungssysteme.

6.4 Betriebliche Aspekte zum Einsatz von ECRs

Verringerung des Diebstahls durch sein Personal veranlasste im Jahr 1879 den Lokalbesitzer James Ritty in Dayton, Ohio, USA, zur Erfindung eines mechanischen Apparats mit Bargeldschublade, die sich nur zu einem festgelegten Zeitpunkt mit dem für die Registrierkasse typisch gewordenen Klingelgeräusch öffnete.

Auch heute dienen ECRs wesentlich der Kontrolle der vollständigen Einnahmenerfassung in Bezug auf die Abrechnung mit dem kassierberechtigten Personal. So erfolgt in der Regel eine Warenausgabe in der Küche an den Kellner nur bei Vorlage des Registrierkassenbeleges, so dass ein „Kassieren“ des Kellners an der Kasse vorbei unmöglich wird („Vier-Augen-Prinzip“). Zur Kontrolle der ausgeschenkten Getränke werden in Gastronomiebetrieben Schankanlagen oder Schubladen mit Waagen für Flaschenartikel eingesetzt. Kassensysteme vereinfachen die Kundenbestellung, weil lediglich die Artikelnummer der Ware (Speisen, Getränke bzw. Artikel) erfasst werden muss. Einfach und schnell können Berichte über die Höhe der Umsätze und Zahlungsvorgänge nach Bediener, Warengruppen, Artikeln, Zeitzonen oder anderen Kriterien erzeugt werden.

In handelsrechtlicher und steuerlicher Sicht dienen ECRs der Einzelaufzeichnung der Geschäftsvorfälle und Ermittlung der (zutreffenden) Erlöse für die handelsrechtliche Buchführung oder steuerlichen Aufzeichnungen.

6.5 ECRs mit nur Summenspeichern ohne elektronisches Journal, (Typ 0)

Typisch für diese Gruppe der älteren Generation ist, dass die Aufzeichnungen der einzelnen Geschäftsvorfälle zwar originär digital erzeugt werden, in der Folge aber nicht elektronisch gespeichert, sondern auf einer Journalrolle (Papier) protokolliert werden. Für das Drucken des Kundenbons haben diese Kassen ein zweites Druckwerk.

Die komplette Hardware ist in einem Gerät vereint; die Kassensoftware ist auf einem EPROM implementiert. Stammdaten (Systemeinstellungen, BedienerEinstellungen, Artikel- und Warengruppeneinstellungen) sind in einem (batteriegepufferten) RAM-Speicher abgelegt. Als Bewegungsdaten werden nur kumulierte Werte digital gespeichert.

Diese Summenwerte werden in mehreren Ebenen kumuliert (z.B. Ebenen für täglich, wöchentlich, monatlich, abhängig aber vom tatsächlichen Abruf). Typisch für den Abruf der Summenwerte ist, dass die entsprechenden Speicher bei Abruf im Z-Modus³⁴⁾ auf Null zurückgestellt, das heißt gelöscht werden.

Bereits diese regelmäßig mehr als fünfzehn Jahre alten Geräte verfügen über Schnittstellen, die dem Kassensbetreiber eine einfache Systemadministration und Datensicherung über herstellerspezifische Software ermöglichen.

Für innerbetriebliche und steuerliche Zwecke können verschiedene Berichte erzeugt werden. Der Umfang ist aus den Bedienungs- oder Programmieranleitungen ersichtlich.

Bei Schichtwechsel oder spätestens bei Geschäftsschluss erfolgt zunächst eine Abrechnung mit den Mitarbeitern, insbesondere zur Feststellung des von diesen abzuliefernden Bargeldes.

Zu Geschäftsschluss des Tages wird – ggfs. nach Abrechnung mit den Bedienern - entsprechend § 146 Abs. 1 Satz 2 AO ein Kassenabschluss insgesamt vorgenommen. Hierzu wird mindestens der sog. Finanzbericht (Tagesendsummenbon) im Z-Modus, also mit Nullstellung der Summenregister erzeugt.

6.6 ECRs mit begrenztem elektronischen Journal (Typ 1)

Im Unterschied zur vorgenannten Gruppe des Typs 0 wird bei Typ 1 das Journal digital geführt. Je nach Speicherausstattung und Geschäftsumfang reicht der Aufzeichnungsumfang regelmäßig nur für wenige Tage oder Wochen; manchmal wird die Journalfunktion auch komplett abgeschaltet(!). Die Kassensoftware kann wegen Ablage in einem durch Batterie gepufferten RAM-Speicher leichter als bei Kassen des Typs 0 ausgetauscht werden. Drucker (Bondrunder, Rechnungsdrucker) sind extern angeschlossen. Überwiegend sind in der Praxis Touchscreenbildschirme mit komfortabler menügeführter Bedienung (z.B. grafische Tischpläne) in Einsatz. Andere Kassen (POS³⁵⁾-

³³⁾ So auch Huber, „Über Registrierkassen, Phantom-ware, Zapping und Fiskallösungen aus Österreich und Deutschland“, StBp 2009, S. 187.

³⁴⁾ Z-Modus von Z für engl. Zero.

³⁵⁾ POS Abkürzung für Point of Sale.

Systeme), insbesondere auch mobile Geräte (sog. Orderman), können mit der Kasse vernetzt werden.

6.7 PC-Kassensysteme und andere PC-gestützte Erlöserfassungssysteme (Typ 2)

Bei Kassen oder Erlöserfassungssystemen des Typs 2 handelt es sich um Personalcomputer-Systeme, regelmäßig auf der Plattform eines gängigen handelsüblichen Betriebssystems.

EDV-technisch werden die Details der einzelnen registrierten Geschäftsvorfälle als eindeutiger Datensatz in einer oder mehrerer Tabellen einer meist relationalen Datenbank digital gespeichert. Eine Journalfunktion ist nicht immer vorhanden. Die Anzahl der Tabellen und Felder ist unterschiedlich und reicht von einigen wenigen Tabellen mit einer überschaubaren Anzahl an Feldern bis zu mehr als oder mehreren Hundert Tabellen und einer entsprechenden Vielzahl an Feldern.

Die EDV-technische Speicherung der Daten erlaubt beliebig viele Auswertungen und Berichte in jeder Hinsicht.

6.8 Aufbewahrungs- und Dokumentationspflichten beim Einsatz von ECRs

Die Eintragungen auf der Journalrolle, egal ob in Papierform oder digital, sind Grundaufzeichnungen³⁶ und damit Bücher und Aufzeichnungen im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO, da ihnen die Zweckbestimmung der zeitnahen chronologischen Erfassung zum Zweck der Sicherstellung und Vollständigkeit der aufzeichnungspflichtigen Vorgänge immanent ist.

Bei den abgerufenen Bedienerberichten und erzeugten Tagesendsummenbons handelt es sich um nach § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO aufbewahrungspflichtige Buchungsbelege³⁷. Ihnen sowie allen darüber hinaus tatsächlich abgerufenen Berichten (Artikelberichte, Zeitzonenberichte etc.) kommt eine entscheidende Rolle in der Dokumentation und Prüfbarkeit der Kasseneinnahmen zu.

Für die Gewähr der Vollständigkeit ist aber die Aufbewahrung des Tagesendsummenbons und weiteren Berichte allein noch lange nicht ausreichend. Das korrekte Zustandekommen der Summenbildungen kann nur durch korrekte Programmeinstellungen gewährleistet und nachvollzogen werden (Einbeziehung der Geschäftsvorfälle von Bedienern mit eingestellter Trainingsfunktion bei der Summenbildung des Tagesendsummenbons, gesonderter Ausweis von Storni und Warenrücknahmen im Tagesendsummenbon).

Entsprechend den Anforderungen der GoBS an das Vorliegen einer Programmdokumentation und Verfahrensdokumentation ist bei ECRs mindestens die Aufbewahrung des Benutzerhandbuchs und des Programmierhandbuchs erforderlich.

Die Einhaltung der GoBS erfordert weiterhin die Dokumentation der eingerichteten Bediener und deren Berechtigungen (z.B. Storno- und Warenrücknahmebefugnis, Trainereinstellung), die Dokumentation aller Berichtseinstellungen (z.B. Ausdruck von Stornierungen und Warenrücknahmen) und insbesondere auch der Stammdateneinstellungen für Warengruppen, Artikel, Einzelpreise, Preisebenen, Umsatzsteuersätze, Zahlungsarten, etc. einschließlich aller Änderungen (Änderungshistorie).

Soweit für die Administration und den (programmgesteuerten) Abruf der Umsätze von ECRs Personalcomputer mit Backoffice-Software eingesetzt werden, gelten GoB und GoBS natürlich auch für diese EDV-Lösungen.

6.9 Erleichterungen bei Einsatz von ECRs durch das BMF-Schreiben vom 9.1.1996

Angesichts der im Laufe der Zeit vielfach festgestellten Manipulationen ergab sich die Notwendigkeit, mit BMF-Schreiben vom 9.1.1996 (IV A 8 - S 0310 - 5/95) den Begriff „Gewähr der Vollständigkeit“ in Bezug auf festgestellte Betrugsoptionen konkreter zu fassen.

In der Praxis wird bisher sehr häufig übersehen, dass die Hürden zur Einhaltung sehr hoch sind. Vom Wortlaut her kann die Regelung nur Kassen mit Papierjournal, nicht jedoch solche mit elektronischem Journal betreffen. Das BMF-Schreiben kann daher prinzipiell nur auf ECRs vom Typ 0 angewendet werden.

Wesentlicher Kern der Erleichterungsvoraussetzungen ist neben dem mit Mindestinhalten definierten Tagesendsummenbon die Präzisierung von Dokumentationspflichten, die so auch in den GoBS vom 7.11.1995 statuiert wurden.

Da die GoBS – Erleichterung zur Aufbewahrungspflicht der Papierjournale hin oder her – in jedem Fall gelten, können sich Steuerpflichtige durch die Aufbewahrung von Papierjournalrollen nicht von den Dokumentationspflichten der GoBS (insbesondere Verfahrensdokumentation und Programmdokumentation einschließlich Gewähr der Vollständigkeit aller durchgeführten Programm- und Stammdatenänderungen) und dem Mindestinhalt des Tagesendsummenbons exkulpieren.

Festzustellen ist im Umkehrschluss insbesondere auch, dass durch die Nichtinanspruchnahme der Erleichterung allein, nämlich Aufbewahrung der Papierjournalrollen, die Ordnungsmäßigkeit nicht gegeben ist. Die GoBS und die Mindestanforderungen zur Gewähr der Vollständigkeit und Nachvollziehbarkeit der auf den Tagesendsummenbons ausgewiesenen Summenbildungen sind in jedem Fall auch bei Aufbewahrung der Papierjournale einzuhalten.

Für Kassen mit elektronischem Journal (Typ 1) und PC-Kassen (Typ 2) kann die Erleichterungsregelung als Entbin-

³⁶⁾ Hinweis auf Panek, „Die steuerliche Außenprüfung“, 2008, S. 207 „Grundbücher“ m.w.N.

³⁷⁾ Vgl. auch Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO, Tz. 18.

dung von der Aufbewahrungspflicht für Papierjournalrollen seit 1.1.2002 keine Wirkung entfalten, da sie in der Lage sind, die Daten originär in einem elektronischen Journal aufzuzeichnen.

Für ECRs mit Papierjournal (Typ 0) hat das zur Folge, dass diese ab dem 1.1.2002 bauartbedingt nicht mehr den gesetzlichen Anforderungen entsprechen.

In der Praxis werden bei Kassen des Typs 1, teilweise auch bei PC-Kassen (Typ 2) unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 9.1.1996 Journaldaten häufig nicht maschinell auswertbar gespeichert. Das ist nicht gerechtfertigt, da diese ECRs bauartbedingt zur maschinellen Speicherung des Journals in der Lage sind.

6.10 Das BMF-Schreiben vom 26.11.2010³⁸ zur digitalen Aufbewahrung von Unterlagen bei Bargeschäften

Geraume Zeit nach Inkrafttreten der GDPdU zum 1.1.2002 verdeutlicht das neue BMF-Schreiben nun unmissverständlich, dass GoBS und GDPdU für alle elektronischen Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion und weiterhin für Taxameter und Wegstreckenzähler in Mietwagen gelten. Damit können sich nun manche Hersteller nicht mehr – wie bisher teilweise selbst bei modernen Kassensystemen geschehen – auf die Regelungen des BMF-Schreibens vom 9.1.1996 berufen.

Für viele Kassenhersteller (und Softwareunternehmen) besteht nun – teilweise erheblicher – Handlungsbedarf. Insbesondere müssen Manipulationsmöglichkeiten, dass Registrierungen durch versteckte Storni oder „Trainings“-Bediener gar nicht, insbesondere auch nicht im elektronischen Journal erscheinen, unverzüglich abgestellt werden.

Im Verhältnis zur Steuerbehörde muss der zu Aufzeichnungen verpflichtete Steuerpflichtige (nicht der Hardware- oder Softwarehersteller oder entsprechende Dienstleister) als Folge der Wahlfreiheit der Aufzeichnungsform für eine sachgerechte und insbesondere die Vollständigkeit gewährleistende Struktur und Organisation seiner Aufzeichnungen sorgen. Wenn das verwendete Aufzeichnungssystem Manipulationsmöglichkeiten eröffnet, muss der Steuerpflichtige dokumentieren und auch glaubhaft machen können, dass anderweitig Vorkehrungen zur Verhinderung dieser Manipulationen erfolgt sind.

a) Grundlegende Aussagen, Übergangsregelung

Im BMF-Schreiben wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass entsprechend dem Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht alle steuerlich relevanten Einzeldaten der Geschäftsvorfälle und elektronisch erzeugten Rechnungen digital aufbewahrt werden müssen. Eine Verdichtung oder alleinige Speicherung von Rechnungssummen ist nicht ausreichend. Zum Umfang der zu speichernden steuerlich relevanten Daten gehören auch die Programmeinstellungen, Bedienereinstellungen und Bedienerberechtigungen, Parameter der Berichtseinstellungen und Stammdaten im Umfang einer Änderungshistorie. Insbesondere ist auch die digitale Aufbewahrung der vollständigen Historie aller in den Systemen hinterlegten Artikel (PLUs), Warengruppen und Preise erforderlich.

Für Geräte, die nun bauartbedingt (insbesondere wegen konstruktiv nicht vorhandener elektronischer Journalfunktion) in der Vergangenheit durch Nichtbeanstandung in der Verwaltungspraxis der Betriebsprüfung faktisch toleriert wurden, räumt das BMF-Schreiben eine Übergangsregelung noch bis 31.12.2016 ein. Das bedeutet gleichzeitig, dass diese Geräte ab diesem Zeitpunkt durch Einrichtungen ersetzt werden müssen, die bauartbedingt zur Einhaltung der GoBS und GDPdU in der Lage sind. Im Übrigen wird das BMF-Schreiben vom 9.1.1996 aufgehoben.

Weiterhin kann dem Wortlaut des BMF-Schreibens entnommen werden, dass die Übergangsregelung nur bei der weiteren Verwendung, nicht jedoch bei Neu- oder Gebrauchtanschaffung gilt³⁹. Sofern Unternehmer nun (auch im Übergangszeitraum bis 31.12.2016) Registrierkassen oder Taxameter anschaffen, dürfen sie bei der Anschaffung neuer Geräte vom Hersteller mit Fug und Recht erwarten, dass diese Geräte GoBS- und GDPdU-konform sind. Soweit beim Erwerb von Gebrauchtgeräten die Einhaltung der GoBS und GDPdU derzeit nicht gegeben ist, lassen sich die Unternehmer auf nicht zu unterschätzende Risiken ein, falls kurzfristige Anpassungen der Geräte aus technischen oder wirtschaftlichen Gründen nicht möglich oder zumutbar sind oder fahrlässig unterbleiben.

b) ECRs mit nur Summenspeichern ohne elektronisches Journal, (Typ 0)

Bei diesen regelmäßig älteren Geräten oder Billigkassen wird wohl eine die umfängliche Einhaltung von GoBS und GDPdU ermöglichende Umrüstung nicht in Frage kommen. Kassenhardware und Kassensoftware müssten vollumfänglich verändert werden, da bauartbedingt bisher insbesondere keine elektronische Journalfunktion vorhanden ist. Damit toleriert die Finanzverwaltung bei diesen Kassen wie schon in der Vergangenheit die Nichteinhaltung der GoBS und GDPdU nur mehr bis spätestens 31.12.2016. Verpflichtend für die Nichtbeanstandung ist dann jedoch, dass die im BMF-Schreiben vom 9.1.1996 geregelten Anforderungen als Voraussetzungen für die Gewähr der Vollständigkeit der aufgezeichneten Erlöse erfüllt werden.

³⁸⁾ 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“.

³⁹⁾ Wortlaut des BMF-Schreibens vom 26.11.2010, IV A 4 – S 0316/08/10004-07, „... wird es nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige dieses Gerät längstens bis zum 31. Dezember 2016 in seinem Betrieb weiterhin einsetzt.“

c) ECRs mit begrenztem elektronischen Journal (Typ 1)

Bei diesen Kassen mit elektronischem Journal, die nach unserer Einschätzung am weitesten in der Praxis verbreitet sind, ist zur Einhaltung der GoBS in jedem Fall eine Änderung der Kassensoftware erforderlich. Weiterhin ist häufig ein Speicherausbau in Betracht zu ziehen, damit die bisher regelmäßig nur eingeschränkt vorhandene Journalfunktion für einen längeren Zeitraum ausreicht. Möglicherweise kann letzteres durch regelmäßige Speicherung auf einem externen Datenträger (z.B. USB-Stick) und/oder Übertragen der Daten auf einen PC gelöst werden.

Abhängig vom Alter der Kasse dürften die Kosten unterschiedlich hoch ausfallen. Der Steuerpflichtige wird daher zu entscheiden haben, ob es unter Berücksichtigung des Alters der Kasse wirtschaftlich ist, die Kasse umzurüsten oder bis spätestens 1.1.2017 durch eine Neuanschaffung zu ersetzen. Sofern eine Umrüstung nicht in Betracht gezogen werden kann, ist deshalb der Finanzverwaltung die technisch wirtschaftliche Unmöglichkeit substantiell begründet nachzuweisen. Verpflichtend für die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeit ist dann die Einhaltung der im BMF-Schreiben vom 9.1.1996 genannten Voraussetzungen (vgl. oben). Hinzuweisen ist an dieser Stelle darauf, dass Softwareupdates und Speicherausbau nach heutiger Verkehrsanschauung zumutbar sind,

Mittlerweile ist festzustellen, dass manche Kassenhersteller entsprechende Umrüstungen schon angekündigt haben bzw. anbieten, während andere ihre Vertriebspartner und die Endkunden unter Hinweis auf angeblich noch ausstehende technische Spezifikationen seitens des Gesetzgebers oder des BMF mindestens auf den Ablauf des für nicht-nachrüstbare Geräte geltenden Übergangszeitraums bis 31.12.2016 zu trösten versuchen⁴⁰. Die dabei verwendeten Aussagen sind häufig nicht nur irreführend und unvollständig, sondern teilweise grob unzutreffend (vgl. vorstehende Fußnote). Angesichts der bereits 1995 statuierten GoBS und der zum 1.1.2002 in Kraft getretenen Vorschriften der GDPdU, die bei den Geräten dieses Typs de lege lata ignoriert wurden⁴¹, sind derartige Aussagen mancher Hersteller durch die Finanzverwaltung heute in keiner Weise mehr hinnehmbar. Die gesetzlichen Regelungen der Abgabenordnung und die Erläuterungen dazu im aktuellen BMF-Schreiben bedürfen keiner weiteren Präzisierung und schon gar nicht einer technischen Spezifikation. Die Begründung, der Kassenhersteller biete keine Nachrüstmöglichkeiten an, wird damit insbesondere auch im Blickwinkel der Konkurrenzsituation der Anbieter zu beurteilen sein und wird damit regelmäßig ins Leere laufen. Unzweifelhaft müssen alle (nicht nur neu) angeschafften ECRs bereits vor Ablauf des Übergangszeitraums bis 31.12.2016 die Anforderungen des BMF-Schreibens hinsichtlich GoBS und GDPdU erfüllen.

Da sich die Betriebsprüfung als Folge der Einführung der digitalen Prüfung zum 1.1.2002 seit geraumer Zeit nun auch intensiv und flächendeckend mit der Ordnungsmäßigkeit beim Einsatz von ECRs beschäftigt⁴², ist die Entdeckungswahrscheinlichkeit von Erlösverkürzung und hieraus erforderlicher Schätzung nach § 162 AO bei Einsatz nicht ordnungsmäßig aufzeichnender ECRs mit allen eventuell daraus resultierenden strafrechtlichen Konsequenzen signifikant höher als früher.

d) PC-Kassen (Typ 2)

Bei ECRs vom Typ 2 (PC-Kassen) sind für die Einhaltung der GoBS und GDPdU voraussichtlich insbesondere Softwareänderungen erforderlich. Im Blickwinkel normaler Versionsupdates (Hinweis auch zu den Ausführungen bei den ECRs Typ 1) ist das zumutbar und auch zu leisten.

Back-Office-Systeme für ECRs sind im BMF-Schreiben nicht ausdrücklich genannt. Für sie gelten die Regeln der GoBS und GDPdU selbstverständlich bereits nach allgemeinen Grundsätzen.

e) Protokollierung der Einsatzzeiten der verwendeten Geräte

Nach dem BMF-Schreiben sind unter Hinweis auf § 145 Abs.1 AO und § 63 Abs. 1 UStDV die Einsatzorte und Einsatzzeiten der Geräte zu protokollieren. Im Gegensatz zur Finanzbuchhaltung im engeren Sinne ist insbesondere bei Vorhandensein mehrerer Kassen oder Taxameter eine Dokumentation erforderlich, woraus hervorgeht, wann jeweils mit welchem Gerät Geschäftsvorfälle aufgezeichnet werden. Taxameter werden z.B. nicht selten während

⁴⁰ Beispielhaft hat eine uns vorliegende Mitteilung eines Herstellers an seine Vertriebspartner folgenden Wortlaut: „Zur Zeit ist noch völlig unklar in welcher Form dies von den Herstellern technisch umgesetzt werden muss. Hierzu gibt es weder konkrete Gesetzesvorlagen, noch technische Spezifikationen, welche vom Gesetzgeber bekannt gegeben wurden. Gerüchtweise ist bekannt, das es in der Zukunft (Monate?, Jahre?) hierzu Veranstaltungen und Dokumente für die Hersteller geben soll, in denen dies dargelegt wird. Klar scheint nur zu sein, es kommt Bewegung in dieses Thema.... Im Übrigen müssen die Geräte erst ab 2017 die GDPDU einhalten und umsetzen...“.

⁴¹ Erschwerend kommt hinzu, dass die Nichteinhaltung der Vorschriften und die Einstellung von Manipulationsmöglichkeiten - teilweise sehr aggressiv - als Vertriebsargument eingesetzt wurde und nach wie vor wird. Beispielhaft und stellvertretend die Aussage eines Vertriebsmitarbeiters: „Wenn das Gerät keine versteckten Manipulationsmöglichkeiten für die Steuer hat, kann ich es nicht verkaufen“. Mittlerweile ist die Zeit reif, derartigem ziemlich weit verbreiteten Geschäftsgebaren nachhaltig den Kampf anzusagen. Es braucht nicht besonders erwähnt zu werden, dass für solches Tun Strafbarkeit (je nach den Umständen § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO oder § 274 StGB) vorliegen kann.

⁴² Uns bekannt haben neben bisheriger Aktivitäten in Bremen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und Sachsen insbesondere Baden-Württemberg, Hamburg, Hessen und Schleswig-Holstein mit Fortbildungsmaßnahmen begonnen, ebenso Bayern, wo das Thema Registrierkassen und andere digitale Erlöserfassungssysteme im Rahmen des methodischen Gesamtkonzepts „Neue Prüfungstechnik“ zur Verbesserung der Effizienz der Prüfungen zum Steuerrisiko Erlösverkürzung seinen ihm zukommenden Platz einnimmt. Wie teilweise in anderen Bundesländern wurden für die praktische Anschaulichkeit bei Schulungsmaßnahmen zwei Registrierkassen zur Demonstration der Funktionalität und der in der Praxis gängigen Manipulationsmöglichkeiten angeschafft. Über festgestellte Manipulationen erfolgt fortlaufend bundesweiter und internationaler Erfahrungsaustausch.

eines dreijährigen Prüfungszeitraums der Betriebsprüfung in verschiedenen Taxen verwendet. Im Nachhinein ist dann oft unklar, in welchem Fahrzeug welcher Taxameter eingesetzt wurde. Ähnliches gilt für Registrierkassen, die z.B. nur für bestimmte Veranstaltungen oder Events eingesetzt werden. Häufig wird nach Prüfungserfahrungen auch Ermittlung der Tageseinnahmen durch Kassensturz behauptet, in Wirklichkeit sind Einzelaufzeichnungen der Geschäftsvorfälle unter Einsatz von ECRs erfolgt.

f) Einzelaufzeichnung der verschiedenen Zahlungsarten von Geschäftsvorfällen

Da mit ECRs für alle registrierten Bestellungen regelmäßig auch die entsprechenden Zahlungen, egal ob bar oder unbar, einzeln aufgezeichnet werden, müssen die in Zusammenhang mit baren und unbaren Zahlungen (EC-Cash, Kreditkarten) aufgezeichneten Daten (bei unbaren Zahlungen Kartenterminals) so detailliert sein, dass ein problemloser Abgleich mit den in der Finanzbuchhaltung oder Aufzeichnungen des Überschussrechners enthaltenen Daten leicht und problemlos möglich ist.

g) Anwendung für Taxi- und Mietwagenunternehmen

Die für ECRs geregelten Grundsätze gelten für die elektronischen Abrechnungssysteme von Taxi- und Mietwagenunternehmen entsprechend. Der Umfang bestimmt sich hier nach den üblicherweise in den Taxametern gespeicherten Daten und weiterhin nach den entsprechend der Verkehrsauffassung in Schichtzetteln einzutragenden Angaben.

Soweit für die Abrechnung von Taxametern Back-Office-Systeme eingesetzt werden, gelten für diese die Regeln der GoBS und GDPdU selbstverständlich nach allgemeinen Grundsätzen.

(Fortsetzung folgt in Teil III)