

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg Dr. Hans-Ulrich Misera
Vertreter des Leiters der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IVA4@bmf.bund.de
nadine.danewitz@bmf.bund.de

Kürzel
Me/We – S 05/17

Telefon
+49 30 27876-410

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
wernsdorf@dstv.de

Datum
21.04.2017

Entwurf einer Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr

Sehr geehrter Herr Dr. Misera,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des Referentenentwurfs für eine Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr ([Kassensicherungsverordnung](#) – KassenSichV) verbunden mit der Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme. Gerne nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) diese Möglichkeit wahr und teilt Ihnen seine Anregungen zu ausgewählten Aspekten des Entwurfs mit.

Vorbemerkung

Grundsätzlich begrüßt es der DStV sehr, dass die Praxis auch weiterhin in die Umsetzungen des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (sog. „Kassengesetz“) eingebunden wird. Leider ist eine Beurteilung der Auswirkungen für die Praxis jedoch noch nicht abschließend möglich, da die vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) zu erstellenden technischen Richtlinien und Schutzprofile nicht vorliegen. Um bei einer Verbändeanhörung möglichst zielführende Hinweise geben zu können, sollten die technischen Einzelheiten für den Manipulationsschutz an Registrierkassen bereits als Gesamtkonstrukt vorliegen. Der DStV regt daher an, dass den Verbänden auch vor der Veröffentlichung der technischen Richtlinien und Schutzprofile die Möglichkeit der kritischen Begleitung eingeräumt wird.

A. Referentenentwurf

Zu § 1 KassenSichV-E: Elektronische Aufzeichnungssysteme

§ 1 KassenSichV-E zählt auf, welche Systeme unter dem Begriff des elektronischen Aufzeichnungssystems zu verstehen sind und damit die Anforderungen des § 146a AO erfüllen müssen. Hierzu zählen elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen einschließlich Tablet basierter Kassensysteme. Anders als noch im Entwurf der [Technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen](#) wird mit Satz 2 eine Negativauflistung nicht umfasster technischer Geräte eingeführt. Dazu zählen u. a. elektronische Buchhaltungssysteme, Taxameter sowie Waren- und Dienstleistungsautomaten.

Der DStV begrüßt ausdrücklich, dass ein Negativkatalog nicht betroffener, konkret bezeichneter Geräte festgeschrieben werden soll. In seinen Stellungnahmen [S 05/16](#) und [S 09/16](#) kritisierte er zwar, dass der materiell-rechtliche Anwendungsbereich des § 146a AO außerhalb des formellen Gesetzes geregelt wird. Er sah darin einen Widerspruch zur Wesentlichkeitstheorie des BVerfG, wonach wesentliche Entscheidungen – wie der Anwendungsbereich eines Gesetzes – durch das Parlament selbst getroffen werden müssen. Diese Bedenken sind nunmehr jedoch ausgeräumt.

Bei der Verabschiedung des Kassengesetzes ist der Bundestag den Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses ([BT-Drs. 18/10667](#)) gefolgt. Damit wurden die Anforderungen hinsichtlich des formalen Erlassverfahrens der KassenSichV erhöht. Nunmehr ist nicht nur die Zustimmung des Bundesrats, sondern zusätzlich die des Bundestags zur Rechtsverordnung sowie zu deren späteren Änderung erforderlich (§ 146a Abs. 3 S. 1 AO). Aufgrund der besonderen Thematik ist die Verordnung zunächst dem Bundestag und erst anschließend dem Bundesrat zuzuleiten (§ 146a Abs. 3 S. 4, 5 AO). Der Bundestag kann der Rechtsverordnung durch Beschluss zustimmen oder sie durch Beschluss ablehnen. Hat sich der Bundestag nach Ablauf von drei Sitzungswochen seit Eingang der Rechtsverordnung nicht mit ihr befasst, so gilt die Zustimmung zum Erlass der Verordnung als erteilt und die Rechtsverordnung wird dem Bundesrat zugeleitet.

Der DStV begrüßt die vorgesehene Einbeziehung des Bundestags außerordentlich. Seinen Bedenken bezüglich der Verortung des Anwendungsbereichs wird damit hinreichend Rechnung getragen.

Zu § 2 S. 2 Nr. 3 KassenSichV-E - Protokollierung von digitalen Grundaufzeichnungen:

Art des Vorgangs

Die einzelnen elektronischen Grundaufzeichnungen sind als sog. Transaktionen durch das Sicherheitsmodul zu protokollieren. Jede Transaktion hat den Zeitpunkt des Vorgangsbeginns, eine eindeutige fortlaufende Transaktionsnummer, die Art des Vorgangs, die Daten des Vorgangs, den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung bzw. des Vorgangsabbruchs und einen Prüfwert zu enthalten (§ 2 S. 2 Nr. 1 bis 8 KassenSichV-E).

Bei der Protokollierung der „Art des Vorgangs“ gem. § 2 S. 2 Nr. 3 KassenSichV-E werden ausweislich der Verordnungsbegründung „Stornos, Rechnungen usw.“ unterschieden (vgl. Referentenentwurf, S. 10). Bei der Differenzierung in der Begründung der KassenSichV-E werden aus Sicht des DStV die gesetzlichen Vorgaben nach § 146a Abs. 1 S. 1 AO nicht hinreichend nachvollzogen.

Mit dem Kassengesetz wurde geregelt, worauf sich die Aufzeichnungspflicht von elektronischen Aufzeichnungssystemen gemäß § 146a Abs. 1 S. 1 AO erstreckt. Es ergeben sich danach zwei Arten von Vorgängen:

- 1) aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle und
- 2) andere Vorgänge.

Der neue, unbestimmte Rechtsbegriff des sog. „anderen Vorgangs“ wurde in der Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs ([BT-Drs. 18/9535](#), S. 19) erläutert und mit Beispielen untermauert. Danach sind *„andere Vorgängen solche, die unmittelbar durch Betätigung der Kasse erfolgen (z. B. Tastendruck, Scanvorgang eines Barcodes), unabhängig davon, ob sich daraus ein Geschäftsvorfall entwickelt. D. h. durch jede Betätigung der Kasse erfolgt eine Protokollierung. Unter anderen Vorgängen sind somit Vorgänge im Geschäftsprozess zu verstehen, die letztendlich nicht zu einem Geschäftsvorfall geführt haben oder grundsätzlich nicht dazu geeignet sind, einen Geschäftsvorfall zu bewirken, aber einen*

Prozess im Unternehmen darstellen, wie z. B. nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle, Stornierungen, erstellte Angebote, Trainingsbuchungen oder sonstige Vorgänge.“

In der Begründung zum KassenSichV-E findet sich der Rechtsbegriff „anderer Vorgang“ hingegen nicht wieder.

Der DStV regt daher aus Gründen der Klarheit an, den Begriff auch in der Begründung zur KassenSichV-E zu würdigen. Dazu sollte wie in der Begründung zum formellen Gesetz eine mit Beispielen versehene Erklärung in die Begründung der Verordnung aufgenommen werden. Zudem muss technisch gewährleistet werden, dass die Transaktion eindeutig als anderer Vorgang erkennbar ist. Um etwaige Fragen bei Kassen-Nachschaueen oder Betriebsprüfungen zu vermeiden, muss der Vorgang eine konkrete Bezeichnung wie „Trainingsbuchung“ oder „Angebot“ enthalten. Soweit eine konkrete Bezeichnung des Vorgangs technisch nicht möglich ist, muss er mindestens mit „anderer Vorgang“ gekennzeichnet werden. Eine entsprechend eindeutige Kennzeichnung zeigt auf, dass der Steuerpflichtige seiner Pflicht zur Aufzeichnung des anderen Vorgangs nachgekommen ist. Sie schützt ihn damit vor Konflikten in Kassen-Nachschaueen und Betriebsprüfungen.

Zu § 3 KassenSichV-E: Speicherung der Grundaufzeichnungen

Die laufenden Geschäftsvorfälle und anderen Vorgänge i. S. d. § 146a Abs. 1 S. 1 AO müssen manipulationssicher auf einem nicht flüchtigen Speichermedium gespeichert werden. § 3 KassenSichV-E konkretisiert die Vorgaben an die Speicherung.

I. Anforderungen an die Speicherung; § 3 Abs. 1 KassenSichV-E

Nach erfolgter Speicherung der laufenden Geschäftsvorfälle und anderen Vorgänge müssen die Grundaufzeichnungen verfügbar gehalten werden. Um dies zu gewährleisten, müssen technische und organisatorische Maßnahmen ergriffen werden (§ 3 Abs. 1 S. 2 KassenSichV-E). In der Verordnungsbegründung werden die Anforderungen insbesondere an die organisatorischen Maßnahmen hingegen nicht näher beschrieben.

Nach Auffassung des DStV stellt sich für den Rechtsanwender die Frage, auf welche Art und welchen Umfang von technischen und organisatorischen Maßnahmen die Regelung abzielt. Insofern ist unklar, wie der Steuerpflichtige den als Pflicht ausgestalteten Anforderungen

nachkommen kann. Zur Schaffung von Rechtssicherheit regen wir an, für die geforderten Maßnahmen Beispiele zur Veranschaulichung in die Verordnungsbegründung aufzunehmen.

II. Verbot der Datenverdichtung; § 3 Abs. 4 KassenSichV-E

Gem. § 3 Abs. 4 S. 2 KassenSichV-E ist eine Datenverdichtung, d. h. eine Komprimierung des Datenbestands auf einen kleineren Datenbestand, unzulässig. Dadurch sollen die Verkettung der Transaktionen und die Anforderungen der einheitlichen digitalen Schnittstelle bei der Aufbewahrung erhalten bleiben.

Aus Sicht des DStV ist diese Anforderung zielführend und nachvollziehbar. Allerdings möchten wir in diesem Zusammenhang erneut auf die langen Aufbewahrungsfristen i. S. d. § 147 AO hinweisen. So sind z. B. Buchungsbelege, wie sie eine Kasse im Regelfall generiert, 10 Jahre aufzubewahren (§ 147 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. Abs. 3 S. 1 AO). Gerade die Neuerungen im Zuge des Kassengesetzes sollten aus folgenden Gründen Anlass dazu bieten, die Aufbewahrungsfristen zu evaluieren:

Mit der Kassen-Nachschau steht der Finanzverwaltung ein neues Prüfinstrument zur Verfügung (§ 146b AO). Damit wird ihr außerhalb einer Außenprüfung die Prüfung der Ordnungsgemäßheit der Kassenführung schnell und zeitnah für eine Vielzahl von Kassennutzern ermöglicht. Durch den anlassbezogenen Übergang zur Außenprüfung ohne Prüfungsanordnung können in risikobehafteten Steuerfällen umgehend die steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen eingehend ermittelt werden. Eine höhere Fallzahl wird damit früher abschließend geprüft.

Darüber hinaus darf nicht außer Betracht gelassen werden, dass die Aufbewahrung von Unterlagen – egal ob in Papier oder als elektronische Daten – kostenintensiv ist. Obgleich bei der Aufbewahrung digitaler Unterlagen Aktenordner und -schränke vornehmlich durch preisgünstigere Server(-räume) sowie externe Datenträger ersetzt wurden, entstehen Kosten. Zudem sind die Anforderungen an die IT-Sicherheit zu beachten. Nicht zuletzt muss über die Aufbewahrungsdauer die maschinelle Auswertbarkeit auch bei Einsatz eines Folgesystems (z. B. durch Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem oder einen Systemwechsel) sichergestellt werden ([BMF-Schreiben vom 14.11.2014](#), BStBl. I 2014, S. 1450, Rz. 142). In solchen Fällen kann das Vorhalten eines für betriebliche Zwecke nicht mehr erforderlichen

IT-Systems notwendig sein, auch wenn dies problembehaftet ist: Fehlende Hardware-Ersatzteile, Software-Updates oder das Know-how ausgeschiedener Mitarbeiter für den Umgang mit dem veralteten System können vernünftige Auswertungen oder Datenbereitstellungen verhindern.

Dies zeigt, dass auch die digitale Aufbewahrung gerade durch den zunehmenden technischen Fortschritt und die dabei zugleich sinkende durchschnittliche Halbwertszeit der IT-Systeme beachtliche Kosten verursacht. Diese belasten vornehmlich kleine und mittelständische Unternehmen überproportional.

Der DStV regt deshalb zum wiederholten Mal an, dass die mit dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013 angedachte generelle Verkürzung der Aufbewahrungsfristen erneut erwogen wird.

Zu § 5 KassenSichV-E: Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung

Wie eingangs ausgeführt, kann die Verordnung nur vollumfänglich im zeitlichen Gesamtzusammenhang mit den technischen Richtlinien und Schutzprofilen beurteilt werden.

Nichtsdestotrotz wäre es nach Auffassung des DStV zu begrüßen, wenn auch im Rahmen des Erlasses der technischen Richtlinien und Schutzprofile eine Verbändebeteiligung in Aussicht gestellt wird.

Zu § 6 KassenSichV-E: Anforderungen an den Beleg

Der ab 1.1.2020 vom Nutzer verpflichtend auszugebende Beleg hat die in § 6 S. 1 Nr. 1 bis Nr. 5 KassenSichV-E spezifizierten Angaben zu enthalten. Diese müssen für jedermann ohne maschinelle Unterstützung gut lesbar sein (§ 6 S. 2 KassenSichV-E). Ein Beleg kann in Papierform oder elektronisch in einem standardisierten Datenformat ausgegeben werden (§ 6 S. 3 KassenSichV-E).

Weder der Verordnungstext noch deren Begründung konkretisieren die allgemeinen oder spezifischen Eigenschaften des „standardisierten“ Datenformats. Dabei ist das gesetzlich festgeschriebene Erfordernis eines „standardisierten Datenformats“ ein Novum - trotz der mittlerweile vielfach an anderen Stellen in Steuergesetzen vorgesehenen Datenübermittlung.

Als Beispiel kann hierfür die Regelung zur elektronischen Kapitalertragsteuerbescheinigung (§ 45a Abs. 2 S. 2 EStG) herangezogen werden, die seit letztem Jahr zulässig ist. Bezogen auf den Adressaten – mehrheitlich der private Verbraucher – stellt sie ein geeignetes Vergleichsobjekt zum elektronischen Kassenbeleg dar. Für die elektronisch übermittelte Steuerbescheinigung ist ein Datenformat gesetzlich nicht vorgeschrieben. Der DStV zweifelt daher an der Notwendigkeit für die gesetzgeberische Vorgabe zum Datenformat beim Kassenbeleg.

Aus Sicht des DStV generiert der Zusatz „...in einem standardisierten Datenformat...“ keinen Mehrwert und sollte deshalb gestrichen werden. Soweit dieser Anregung nicht gefolgt wird, wäre es für die praktische Umsetzung der Anforderung hilfreich zu erfahren, warum dieses Erfordernis aufgestellt wird.

Zu § 7 KassenSichV-E: Zertifizierung

Ausweislich der Verordnungsbegründung zu § 7 Abs. 1 KassenSichV-E besteht eine Zertifizierungspflicht in folgenden Fällen (vgl. Referentenentwurf, S. 14):

„Wird eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung durch ein Update im sicherheitsrelevanten Bereich modifiziert oder werden sonstige Änderungen des sicherheitsrelevanten Bereichs der zertifizierten Sicherheitseinrichtung vorgenommen, erstreckt sich die Zertifizierung nicht mehr auf die im sicherheitsrelevanten Bereich modifizierte technische Sicherheitseinrichtung. Es sei denn, dass die technische Sicherheitseinrichtung mit dem Update bzw. der sonstigen Änderungen des sicherheitsrelevanten Bereichs rezertifiziert wurde.“

Diese Erläuterung entspricht der Begründung zum Referentenentwurf des Kassengesetzes (vgl. [Referentenentwurf](#), S. 16). In der Begründung des Regierungsentwurfs zu § 146a Abs. 1 AO ([BT-Drs. 18/9535](#), S. 20), die dem verkündeten Gesetz zugrunde liegt (BGBl. I 2016, S. 3152), heißt es hingegen: *„Änderungen der Kassensoft- oder Hardware, die nicht die technische Sicherheitseinrichtung betreffen, lassen die Wirkung des Zertifikats unberührt. Änderungen der technischen Sicherheitseinrichtung erfordern eine Rezertifizierung oder Neuzertifizierung.“*

Der DStV kann die Rückkehr zu den Ausführungen im Referentenentwurf nicht nachvollziehen und entsprechend nicht abschließend würdigen. Er bittet insoweit um Prüfung, ob es sich lediglich um ein redaktionelles Versehen handelt.

Ungeachtet dieser offenen Fragen weist der DStV auf seine Kritikpunkte zu den vorgenannten Passagen in seiner Stellungnahme zum Referentenentwurf [S 05/16](#) (S. 7/8) sowie zum Regierungsentwurf [S 09/16](#) (S. 9 bis 11) hin. Nach wie vor ungeklärt ist bei beiden Formulierungen, ob betriebsindividuelle Programmierungen oder solche zum Schutz der Kassendaten von Berufsgeheimnisträgern (wie Ärzten oder Apothekern) zwangsläufig zum Erlöschen des Zertifikats führen. Der Steuerpflichtige und sein Berater dürfen über diese möglichen Folgen nicht im Unklaren gelassen werden. Zum einen müssten sie im Falle des Erlöschens aufgrund der Rezertifizierungspflicht weitere Kosten sowie Bürokratiemehraufwand schultern. Zum anderen knüpft der Ordnungswidrigkeitentatbestand des § 379 AO an eine technische Sicherheitseinrichtung an, deren Zertifizierung erloschen ist und die damit nicht mehr die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt. Auf dieses Risiko muss der Berater seinen Mandanten hinweisen können.

Der DStV fordert vor diesem Hintergrund, dass

- eine gesetzliche Regelung geschaffen wird, wonach Programmierungen des Kassensystems, die aus betrieblichen oder rechtlichen Gründen erforderlich sind, nicht der Zertifizierungs- oder Rezertifizierungspflicht unterliegen.
- bei der Erstellung der technischen Richtlinien und Schutzprofile der Lösung dieser Probleme Rechnung getragen wird.

B. Ergänzende DStV-Anregungen

Am Tag nach der Verkündung des Kassengesetzes trat die gesetzliche Einzelaufzeichnungspflicht in Kraft. Ausweislich der Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf handelt es sich dabei um eine „Klarstellung“ ([BT-Drs. 18/9535](#), S. 18). Ihre Einführung wurde durch eine Ausnahme sowie eine Rückausnahme flankiert. In der Praxis werfen diese gesetzlichen Neuregelungen Fragen auf, welche wir nachfolgend skizzieren möchten.

I. Ausnahme aus Zumutbarkeitsgründen auch für Dienstleister?

Von der gesetzlichen Einzelaufzeichnungspflicht besteht eine ab dem 29.12.2016 geltende Ausnahme aus Zumutbarkeitsgründen. Demnach besteht die Pflicht zur Einzelaufzeichnung nach § 146 Abs. 1 S. 1 AO aus Zumutbarkeitsgründen bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung nicht (§ 146 Abs. 1 S. 3 AO). Nach dem Gesetzeswortlaut könnte die Ausnahme allein auf Händler von Waren, wie Lebensmittelhändler, beschränkt sein. Dienstleister müssten hingegen sämtliche Umsätze einzeln aufzeichnen. Eine praktische Konsequenz wäre, dass Dienstleister, wie Friseure, Fußpflegerinnen oder Gastronomiebetriebe, bei Benutzung einer Registrierkasse ausnahmslos den Namen des Kunden aufzeichnen müssten.

In seiner Beschlussempfehlung begründet der Finanzausschuss des Bundestags ([BT-Drs. 18/10667](#), S. 26) die Ausnahme wie folgt:

„Die in § 146 Abs. 1 S. 3 AO geregelte Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht dient der Klarstellung und entspricht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität hat der Bundesfinanzhof eine Pflicht der Einzelaufzeichnung für den Einzelhandel und vergleichbare Berufsgruppen verneint (BFH-Urteil vom 12.05.1966, BStBl. III S. 372).“

Wird der Gesetzeswortlaut in Kombination mit der Begründung des Finanzausschusses des Bundestags sowie dem BFH-Urteil gelesen, ergibt sich die Auslegungsfrage, ob Dienstleister „vergleichbare Berufsgruppen“ darstellen.

Der DStV vertritt die Auffassung, dass die Ausnahme bereits nach ihrem Sinn und Zweck auch Dienstleister umfassen muss. Zudem sind keine Gründe ersichtlich, die eine unterschiedliche Behandlung von Warenverkäufern und Dienstleistern auf Basis des verfassungsrechtlich geltenden Gleichheitsgrundsatzes rechtfertigen.

Aus Gründen der Rechtssicherheit fordert er daher, dass Dienstleister so schnell wie möglich ausdrücklich bei der Ausnahme aus Zumutbarkeitsgründen berücksichtigt werden. Eine Anpassung des § 146 Abs. 1 S. 3 AO könnte wie folgt lauten:

*„Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung nach Satz 1 besteht aus Zumutbarkeitsgründen bei dem Verkauf von Waren **oder der Erbringung von Dienstleistungen** an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung nicht.“*

Solange die angeregte gesetzliche Klarstellung nicht eingeführt wird, bitten wir zur Vermeidung von Streitigkeiten im Rahmen von Betriebsprüfungen darum, eine entsprechende Ausnahme in einem BMF-Schreiben herbeizuführen.

II. Ausnahme aus Zumutbarkeitsgründen ab 01.01.2020 nur noch bei Nutzung einer offenen Ladenkasse?

Die Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem i. S. d. § 146a verwendet (§ 146 Abs. 1 S. 4 AO). Durch die wörtliche Anknüpfung an das elektronische Aufzeichnungssystem, deren Einsatz grundsätzlich erst ab dem 01.01.2020 verpflichtend ist, gilt diese Rückausnahme ebenfalls erst ab dem Beginn von 2020.

Diese Regelung hat folgende Konsequenz in der Praxis: Bis zum 31.12.2019 besteht die Ausnahme aus Zumutbarkeitsgesichtspunkten (z. B. keine Aufzeichnung des Kundennamens) sowohl für Nutzer von Registriertassen als auch für Nutzer von offenen Ladenkassen. Diese Erleichterung ergibt sich auf Basis der gesetzlichen Ausnahme (§ 146 Abs. 1 S. 3 AO) und auf Basis des [BMF-Anwendungsschreibens zu den GoBD](#) (14.11.2014, BStBl I 2014, S. 1450, Rz. 37). Ab dem 01.01.2020 dürften sich hingegen nach der gesetzlichen Regelung nur noch Nutzer einer offenen Ladenkasse auf die Ausnahmeregelung berufen können.

Der DStV kann der gesetzlichen Einschränkung ab 01.01.2020 nicht folgen. Die Frage der Zumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen stellt sich aus seiner Sicht unabhängig davon, ob eine offene Ladenkasse oder ein elektronisches Aufzeichnungssystem i. S. d. § 146a AO verwendet wird. Eine Einschränkung bezogen auf die Art der Kassenführung ergibt sich zudem – soweit ersichtlich – bisher nicht aus der Rechtsprechung und auch nicht aus der Auffassung der Finanzverwaltung.

Die Gesetzesbegründung zum Kassengesetz begründet die „klarstellende“ Einführung einer gesetzlichen Einzelaufzeichnungspflicht mit dem Verweis auf die GoB und die ständige

Rechtsprechung ([BT-Drs. 18/9535](#), S. 18). Im [BMF-Schreiben zu den GoBD](#) (14.11.2014, BStBl I 2014, S. 1450, Rz. 37) wird die Rechtsprechung unter dem Aspekt „Vollständigkeit“ wie folgt zusammengefasst. Es heißt darin, dass *„die GoB in der Regel die Aufzeichnung jedes Geschäftsvorfalles erfordern - also auch jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jeder Einlage und Entnahme - in einem Umfang, der eine Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des **Namens des Vertragspartners** (BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, BStBl III S. 372) - soweit zumutbar, mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1969, BStBl 1970 II S. 45). Branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte sind zu berücksichtigen.“*

Sodann wird im BMF-Schreiben ein Beispiel für eine branchenspezifisch entbehrliche Aufzeichnung und zur Zumutbarkeit gegeben: *„In einem Einzelhandelsgeschäft kommt zulässigerweise eine PC-Kasse ohne Kundenverwaltung zum Einsatz. Die Namen der Kunden werden bei Bargeschäften nicht erfasst und nicht beigelegt.“* Ein solches Vorgehen wird von der Finanzverwaltung daher bislang nicht beanstandet.

Aus diesen Gründen fordert der DStV eine Streichung des Satzes 4 in § 146 Abs. 1 AO. Zumutbarkeitsgesichtspunkte, z. B. hinsichtlich der Aufzeichnung des Namens des Vertragspartners, bestehen auch bei der Nutzung elektronischer Kassen.

III. Ausnahme aus Zumutbarkeitsgründen bei elektronischen Zahlungen?

Die Ausnahme aus Zumutbarkeitsgründen i. S. d. § 146 Abs. 1 S. 3 AO greift beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen **gegen Barzahlung**.

Wie bereits ausgeführt, geht diese Regelung auf ein BFH-Urteil im Jahr 1966 zurück. Die gängigen Zahlungsmittel zu dieser Zeit dürften Scheine, Münzen und Bar- oder Verrechnungsschecks gewesen sein. Unbarer oder elektronischer Zahlungsverkehr (durch Girocard, Maestro, Visa, Kreditkarte etc.) war im Jahr 1966 auf Konsumentenebene noch unbekannt. Erst in den 70er-Jahren verbreiteten sich solche Zahlungsmittel.

Durch die stark am Wortlaut des Urteils aus 1966 angelehnte Regelung in der Abgabenordnung wird der zwischenzeitlich stattgefundenen technischen Entwicklung insoweit gänzlich nicht Rechnung getragen. Auch bei der bargeldlosen Zahlung in Geschäften, bei denen eine Vielzahl von nicht bekannten Personen bedient werden, ist z. B. eine Namensfassung des Kunden regelmäßig unzumutbar und nicht praktikabel. Vorstellbar wäre zwar faktisch, dass solche Daten dem elektronischen Zahlungsmittel selbst entnommen werden. Allerdings müsste dies mit datenschutzrechtlichen Vorgaben vereinbar sein.

Aus Sicht des DStV ist eine Beschränkung der Zumutbarkeitsregelung nur auf Barzahlungen nicht realitätsgerecht. Er fordert deswegen, dass die Konkretisierung des Zahlungsmittels „gegen Barzahlung“ gestrichen wird.

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RAin/StBin Sylvia Mein
(Leiterin der Steuerabteilung)

gez.

Annekathrin Wernsdorf, B.Sc.
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
