

Mandantenrundschriften Oktober 2019 (II/2019)

Sehr geehrte Damen und Herren,
anbei erhalten Sie das aktuelle Mandantenrundschriften, welches besonders beachtenswerte Änderungen der letzten und der kommenden Zeit für Sie aufbereiten soll. Wir müssen darauf hinweisen, dass dieses Schreiben keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt und auch keine rechtsverbindlichen Auskünfte enthält. Ebenso handelt es sich nicht um eine Rechtsberatung. Es soll Ihnen zur Information und Anregung dienen. Für den Inhalt wird weder eine Haftung noch Gewähr übernommen. Wie immer stehen wir Ihnen gerne mit weiteren Auskünften oder für Rückfragen zur Verfügung! Das Rundschreiben enthält Auszüge und Anlagen aus dem „Verlag Neue Wirtschaftsbrieft“, kurz NWB.

Internes – Allgemeine Hinweise - Schwerpunkte:

- **Erinnerung – Fristen (NEU!):**
Die Abgabefristen für die Steuererklärungen etc. des Jahres 2018 wurden einheitlich (**abweichend vom Vorjahr**) auf den **28. Februar 2020** festgelegt. **Bitte stellen Sie trotzdem sicher, dass Sie Ihre Unterlagen 2018 hier bis spätestens zum 1. Dezember 2019 einreichen**, dann ist eine fristgerechte Erstellung gesichert und wir können gemeinsam die Festsetzung von Verspätungszuschlägen vermeiden, vielen Dank schon einmal dafür! Die Abgabefrist wurde also um zwei Monate verlängert!
- **Steuerprognose 2019:** Wie gewohnt erhalten Mandanten, die bei uns die Finanzbuchführung/den Jahresabschluss erstellen lassen, Anfang November nach Abschluss des 3. Quartals eine Steuerprognose für das *laufende Jahr 2019*. Bitte beachten Sie, dass es sich dabei um eine Hochrechnung auf Basis von zum Teil geschätzten Zahlen handelt, die **Ihnen und uns als Beratungshilfe und Information/Entscheidungshilfe** dienen soll. Es handelt sich **nicht** um „endgültige Werte!“, diese können zum Teil erheblich abweichen.
- **WICHTIG: Internes – Prüfungen der Deutschen Rentenversicherung:** In den Monaten August und September 2019 fanden bei uns im Haus die Prüfungen der Deutschen Rentenversicherung zur Künstlersozialabgabe und zu den erstellten Lohnabrechnungen der Jahre 2015 bis 2018 statt. Betroffen waren davon 18 Mandanten, 14 Prüfungen endeten erfreulicherweise gänzlich ohne Beanstandungen, bei den restlichen 4 Prüfungen kam es zu minimalen Nachforderungen, die höchste davon hat 35,74 Euro betragen. **Insgesamt also ein SEHR GUTES Ergebnis**, dass zum einen unsere Arbeitsweise bestätigt, zum anderen aber selbstverständlich auch ein Resultat Ihrer hervorragenden Mitarbeit ist! Nur gemeinsam lassen sich solche Ergebnisse erzielen, wir bedanken uns auch auf diesem Wege noch einmal recht herzlich für Ihr Vertrauen und die andauernde gute Zusammenarbeit!

- **Hilfe bei der Digitalisierung:** nicht zuletzt dank Ihrer großartigen Hilfe haben wir hier intern die Wesentlichen Umstellungen im Rahmen der Digitalisierung im letzten Jahr abschließen können. Wir möchten Ihnen gerne unsere Erfahrungen und Hilfe in diesem Bereich anbieten, sofern Sie selbst für Ihre Tätigkeit/Ihr Unternehmen entsprechende Maßnahmen vorsehen. **Bitte denken Sie dabei insbesondere an die Datensicher(und -vollständig-)keit sowie das Erstellen einer Verfahrensdokumentation!** Melden Sie sich dazu bitte einfach, sofern wir Ihnen helfen können! In dieser Ausgabe finden Sie auch weitere Einzelheiten dazu!

Die Themen dieser Ausgabe:

- Diese Ausgabe enthält **folgende Anlagen aus dem NWB Verlag**, - deshalb wundern Sie sich bitte nicht, dass die PDF Datei insgesamt etwas größer ist als gewohnt:
 - Einen Aufsatz über die Anforderungen an eine **Elektronische Barkasse**, insbesondere mit Hinweis auf die ab dem 1. Januar 2020 geltenden neuen Regelungen! Sie auch den Artikel unten.
 - Einen kleinen Fragebogen mit dem Titel „**GoBD Schnellcheck**“, mit dem Sie für sich und Ihre Firma direkt einmal testen können, ob Sie die aktuellen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Buchführung tatsächlich auch erfüllen. Lesen Sie dazu bitte auch im Artikel unten, warum ich Ihnen dies nur sehr ans Herz legen kann!
 - Eine Auflistung von **Branchenbedingten Mindestlöhnen (die aber nicht vollständig alle Branchen umfasst!)**, die vom gesetzlichen Mindestlohn abweichen. Diese Liste hat den Stand 1.9.2019 und ist sehr wichtig, da hier andere Zeiträume und andere Werte für bestimmte Branchen einzuhalten sind!

In diesem Rundschreiben direkt angesprochene Themen:

- Ein ewiger Dauerbrenner, der aber leider im ungünstigsten Fall zu extremen, existenzbedrohenden Steuernachzahlungen führen kann: die **Ordnungsmäßigkeit von elektronischen Kassensystemen**. Aktuell besteht hier auch wieder Handlungsbedarf, da bis spätestens zum 31. Dezember 2019 alle sich in Gebrauch befindlichen elektronischen Kassen dem Finanzamt gemeldet werden müssen! Wir unterstützen Sie selbstverständlich gerne dabei, Sie sollten dies

aber bis spätestens Ende November diesen Jahres in die Wege geleitet haben. Bitte sprechen Sie uns dazu an! Weiteres lesen Sie dazu bitte ab (*Seite 3*).

- Der **Mindestlohn** steigt wieder zum 1. Januar 2020, von 9,19 Euro auf 9,35 Euro. Branchenbedingt gibt es aber immer noch Ausnahmen mit höheren oder niedrigeren Mindestlöhnen. Eine Aufstellung dazu und eine kurze Auflistung des Personenkreises, der grundsätzlich keinen Anspruch auf Mindestlohn hat, lesen Sie ab (*Seite 5*). Bitte denken Sie aber immer daran: Für Ihre spezielle Branche kann es noch Ausnahmen geben, daher sprechen Sie uns bitte immer an, vergleichen Sie dazu bitte auch die separate Aufstellung!
- Erneut wurden die Regelungen zur Frage „**Wie erfülle ich die gesetzlichen Vorschriften einer Ordnungsgemäßen Buchführung**“ durch den Gesetzgeber behandelt und neu formuliert. Hier gilt dasselbe wie für die Kassensysteme (s.o.) – diese Bereiche unterliegen ständigen Änderungen und werden auch weiterhin (leider) ständig geändert werden! Eine kurze Zusammenfassung der derzeit geltenden „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“, kurz GoBD, finden Sie ab (*Seite 7*).
- Zum Schluss gibt es wieder eine kurze, aktualisierte Zusammenfassung der **Dauerbrenner – die wichtigsten, immer wieder kehrenden Fälle**. Beachten Sie auch besonders den Punkt, der mit der Anschaffung von neuen Pkw zusammenhängt! (*Seite 8*)

Und los geht es:

- **Wichtig für:**
Unternehmer mit Barkassen

Anforderungen an digitale Kassensysteme ab 2020 (Elektronische Kassen etc.)

Wir weisen immer wieder darauf hin, dass seit Jahren bereits Barkassen im Fokus der besonderen Prüfungen der Finanzbehörden sind. Insbesondere seit dem Jahr 2015 werden die Anforderungen der Behörden an eine ordnungsgemäße Kasse immer höher und immer genauer festgelegt.

Wir haben mit Ihnen schon in Einzelgesprächen nicht erst zuletzt seit dem Jahr 2015 diese Thematik mehrfach besprochen, denn hier besteht eine hohe Gefahr an Schätzungen und damit Zahlungen des Mandanten bei Prüfungen.

Nun treten zum 1. Januar 2020 wieder neu Regelungen dazu ergänzen in Kraft. Eine umfassende Aufstellung dazu ist in der Anlage beigelegt. Ich empfehle Ihnen dringend, sich einmal die Zeit zu nehmen, und dieses Dokument vollständig zu lesen.

Aktiv werden müssen Sie schon bzw. noch unbedingt in diesem Jahr: bis zum 31. Dezember 2019 sind dem Finanzamt alle elektronischen Kassen zu melden! Danach dann auch alle Neukäufe oder Außerbetriebnahmen von Kassen! Bitte sprechen Sie uns dazu an, damit wir Ihnen dabei bis spätestens zum 30. November 2019 behilflich sein können! Es drohen sonst erhebliche Bußgelder!

Manchmal sind solche Regelungen auch besser zu erklären bzw. verständlicher, wenn man sich in die Situation des Prüfers versetzt, von daher hier einmal eine Abhandlung, wie denn zum Beispiel eine Prüfung des Finanzamtes aussieht, und welche Dinge dort alles überprüft werden können:

Die Kassen-Nachschau ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung. Der Kassen-Nachschau unterliegen u.a. elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte und offene Ladenkassen (summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel). Der Amtsträger kann u. a. zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen sog. „Kassensturz“ verlangen, da die Kassensturzfähigkeit (Soll-Ist-Abgleich) ein wesentliches Element der Nachprüfbarkeit von Kassenaufzeichnungen jedweder Form Ob ein Kassensturz verlangt wird, ist eine Ermessensentscheidung, bei der die Umstände im Einzelfall zu berücksichtigen sind.

Die Kassen-Nachschau ist keine Außenprüfung i. S. d. [§ 193 AO](#). Deshalb gelten die Vorschriften für eine Außenprüfung nicht. Wird eine andere Finanzbehörde mit einer Kassen-Nachschau beauftragt, findet [§ 195 Satz 2 AO](#) sinngemäß Anwendung. **Die Kassen-Nachschau wird nicht angekündigt.**

Im Rahmen der Kassen-Nachschau dürfen Amtsträger während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten. Dies schließt auch Fahrzeuge ein, die land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder beruflich vom Steuerpflichtigen genutzt werden. Die Grundstücke, Räume oder Fahrzeuge müssen nicht im Eigentum der land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder beruflich tätigen Steuerpflichtigen stehen. Das Betreten muss dazu dienen, Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können. Ein Durchsuchungsrecht gewährt die Kassen-Nachschau nicht. Das bloße Betreten und Besichtigen von Grundstücken und Räumen ist noch keine Durchsuchung. **Die Kassen-Nachschau kann auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden, wenn im Unternehmen noch oder schon gearbeitet wird.**

Sobald der Amtsträger der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will, den Steuerpflichtigen auffordert, das elektronische Aufzeichnungssystem zugänglich zu machen oder Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Führung des elektronischen Aufzeichnungssystems erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen, Einsichtnahme in die digitalen Daten oder deren Übermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangt oder den Steuerpflichtigen auffordert, Auskunft zu erteilen, **hat er sich auszuweisen**. Ist der Steuerpflichtige selbst oder sein gesetzlicher Vertreter nicht anwesend, aber Personen, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems des Steuerpflichtigen verfügen, hat der Amtsträger sich gegenüber diesen Personen auszuweisen und sie zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschauf aufzufordern. Diese Personen haben dann die Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen, soweit sie hierzu rechtlich und tatsächlich in der Lage sind. **Eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, ist ohne Pflicht zur Vorlage eines Ausweises zulässig**. Dies gilt z. B. auch für Testkäufe und Fragen nach dem Geschäftsinhaber. Die Kassen-Nachschauf muss nicht am selben Tag wie die Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung erfolgen.

Die Aufforderung zur Duldung der Kassen-Nachschauf ist ein Verwaltungsakt, der formlos erlassen werden kann (z. B. mündlich mit Vorzeigen des Ausweises). Nachdem der Amtsträger sich ausgewiesen hat, ist der Steuerpflichtige zur Mitwirkung im Rahmen der Kassen-Nachschauf verpflichtet. **Auf Anforderung des Amtsträgers sind die Verfahrensdokumentation zum eingesetzten Aufzeichnungssystem einschließlich der Informationen zur zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung vorzulegen, d. h., es sind Bedienungsanleitungen, Programmieranleitungen und Datenerfassungsprotokolle über durchgeführte Programmänderungen vorzulegen**. Darüber hinaus sind Auskünfte zu erteilen.

Sie sehen also, die Prüfungen der Finanzämter zielen verstärkt auf „formale“ Dinge, die reinen Rechen- und Belegprüfungen finden erst in zweiter Reihenfolge statt. So reichen dem Prüfer schon Verstöße gegen Formale Pflichten, um gegebenenfalls die Buchführung zu verwerfen und Schätzungen vor zu nehmen!

- **Wichtig für:**
Alle Mandanten (Arbeitnehmer/Arbeitgeber)

Erhöhung des Mindestlohns ab 1.1.2020

Seit dem 1. Januar 2015 gilt in Deutschland das Mindestlohngesetz (MiLoG) und hat einen deutschlandweit geltenden allgemeinen gesetzlichen Mindestlohn eingeführt.

Damit besteht eine gesetzliche Verpflichtung aller Arbeitgeber mit Sitz im In- oder Ausland, ihren in Deutschland beschäftigten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern

– unabhängig von deren Staatsangehörigkeit – für jede geleistete Arbeitsstunde mindestens den gesetzlichen Mindestlohn zu zahlen.

Der Mindestlohn gilt aber nicht nur für die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden, sondern auch für alle anderen Zeiträume, in denen die Vergütung fortzuzahlen ist. Also beispielsweise auch im Rahmen der Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, an Feiertagen, während des Urlaubs oder bei sonstiger vom Arbeitgeber zu vergütender Arbeitsverhinderung. Der Mindestlohn gilt grundsätzlich auch für Bereitschaftszeiten.

Der gesetzliche Mindestlohn ist unabdingbar, § 3 MiLoG. Er darf weder unterschritten noch begrenzt oder ausgeschlossen werden. Eine Vereinbarung die hiergegen verstößt ist unwirksam. Auch ein erklärter Verzicht eines Arbeitnehmers ist unwirksam.

Seit dem **1. Januar 2019** beträgt der aktuelle Mindestlohn **9,19 Euro brutto** pro Zeitsunde.

Ab dem 1. Januar 2020 wird der gesetzliche Mindestlohn 9,35 Euro brutto betragen.

Alle zwei Jahre überprüft die Mindestlohnkommission die Höhe des gesetzlichen Mindestlohns und beschließt über die Erforderlichkeit von Anpassungen.

Grundsätzlich ist der Mindestlohn allen auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland tätigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern zu zahlen. Unabhängig von deren Staatsangehörigkeit, der Art der Beschäftigung (befristete und unbefristete Beschäftigte, Beschäftigte in Vollzeit, Teilzeit, geringfügige Beschäftigung [Minijobber], Aushilfen, Saisonarbeit, etc.) oder dem Sitz des Arbeitgebers.

Mindestlohn können alle Arbeitnehmer erhalten, die das 18. Lebensjahr erreicht haben. Hierzu zählen selbstverständlich auch Rentner, volljährige Schüler und Studenten sowie ausländische Arbeitnehmer, Minijobber oder Saisonarbeiter.

Es gibt jedoch Ausnahmen, unabhängig vom Alter. Folgende Berufsgruppen **haben keinen Anspruch** auf Mindestlohn:

- Auszubildende
- Ehrenamtliche
- Selbstständige
- Heimarbeiter
- Jugendliche unter 18 Jahren ohne abgeschlossene Berufsausbildung
- Schüler und Studenten innerhalb eines Pflichtpraktikums
- Freiwillige Praktikanten in den ersten 3 Monaten des Praktikums
- Langzeitarbeitslose in den ersten sechs Monaten der Beschäftigung
- Personen, die einen freiwilligen Dienst leisten
- Personen während der Berufsbildungsvorbereitung oder Einstellungsqualifizierung
- Teilnehmer einer Arbeitsförderungsmaßnahme (z.B. 1-Euro-Jobber)
- Menschen mit Behinderungen

Dokumentationspflicht

Um sicherzustellen, dass der Mindestlohn auch tatsächlich für jede geleistete Arbeitsstunde bezahlt wird, besteht in manchen Branchen die Pflicht, die tatsächlichen Arbeitsstunden der Mitarbeiter aufzuzeichnen. Nach § 17 MiLoG ist Beginn, Ende und Dauer der täglichen Arbeitszeit spätestens innerhalb von einer Woche zu dokumentieren. Die Aufzeichnungen sind für mindestens zwei Jahren aufzubewahren. Es gibt keine gesetzlichen Vorgaben, wie die Dokumentation der Arbeitszeit zu erfolgen hat.

Diese Dokumentationspflicht gilt für geringfügige Beschäftigte (ausgenommen Minijobber in Privathaushalten sowie bei Beschäftigung enger Familienangehöriger als Minijobber) und die in § 2a des Gesetzes zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung genannten Branchen, in denen der Gesetzgeber von einer höheren Missbrauchsgefahr ausgeht.

Weitere Informationen und Hilfsmittel hierzu finden Sie auf der Homepage des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales.

Folgen bei Verstößen

Verstößt ein Arbeitgeber gegen die Pflicht den Mindestlohn zu zahlen, ist dies eine Ordnungswidrigkeit, § 21 MiLoG. Bei der Höhe der Geldbuße kommt es stets auf den Einzelfall an. Maßgeblich für die Festlegung sind der wirtschaftliche Vorteil, der Grad der Vorwerfbarkeit und die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betroffenen. Die Geldbuße kann bis zu 500.000 Euro betragen. Verstößt ein Arbeitgeber gegen die Dokumentationspflichten, kann eine Geldbuße von bis zu 30.000 Euro folgen. Zudem kann das betroffene Unternehmen von der Vergabe öffentlicher Aufträge ausgeschlossen werden.

Zu beachten ist, dass ein Auftraggeber für die Einhaltung des gesetzlichen Mindestlohns auch durch von ihm beauftragte Subunternehmer haftet (sogenannte Generalunternehmerhaftung). Zu Bußgeldern kann es also auch in den Fällen kommen, in denen das Unternehmen zwar nicht selbst, aber ein Auftragnehmer bzw. Subunternehmer gegen die Bestimmungen des Mindestlohns verstößt.

- *Wichtig für:
Alle Mandanten*

Anforderungen an eine ordnungsgemäße Buchführung

Insbesondere seit dem Jahr 2015 sind die Anforderungen der Finanzbehörden an eine ordnungsgemäße Buchführung stark erweitert worden. Zudem wurden insbesondere auch die Strafmaßnahmen ausgeweitet. Wir haben dazu in vorherigen Mandantenrundschriften schon viele Hinweise gegeben und diese zudem mit unseren Mandanten in persönlichen Gesprächen erörtert bzw. für jeden Einzelfall durch gesprochen.

Lagen „früher“ die Schwerpunkte einer Betriebsprüfung im Wesentlichen bei der Verprobung von Verhältniszahlen und der Sichtung der Belege, so hat sich dies völlig geändert.

Nun mehr wird als erstes immer überprüft, ob die „Formalen Anforderungen“ an eine ordnungsgemäße Buchführung erfüllt werden. **Denn allein ein Verstoß gegen formale Anforderungen reicht derzeit schon aus, dass das Finanzamt Zuschätzungen vornehmen kann, obwohl alle sonstigen Zahlen etc. richtig und korrekt erfasst worden sind!**

Daher weisen wir laufend darauf hin (siehe auch in diesem Rundschreiben die Hinweise zur Kasse, zur Verfahrensdokumentation, zur Datensicherung usw.), dass diese Dinge von besonderer Wichtigkeit sind. In der Zukunft wird es sicher wieder Urteile von Finanzgerichten geben, die Teile der hohen Anforderungen der Finanzverwaltung gerade für kleinere Unternehmen für unwirksam erklären, im Moment ist das aber leider noch nicht der Fall!

Denken Sie nur daran, was laut Auffassung der Finanzverwaltung zum Beispiel (die Auflistung ist nicht umfassend) zu einer „Finanzbuchführung“ alles dazu gehört und auch entsprechend sicher aufbewahrt werden muss (!):

- Sämtliche PC Programme, die Sie nutzen (E-Mail, Word, Excel, Kaufmännische Lösungen usw.)
- Sämtliche Hardware, die Sie nutzen (PCs, Kassen usw usw)
- Sämtliche Datenbestände die erzeugt werden (Datensicherungen für E-Mail, Schriftverkehr usw usw)
- Alle Belege im Original
- E-Mails im Original
- Ihr Handy (!?)
- ...

All dies kann ein Prüfer derzeit im Rahmen einer Prüfung zur Einsichtnahme verlangen!

Sie fragen sich sicher manchmal, gerade auch, wenn Sie mit Ihren Berufskollegen sprechen sollten, warum diese evtl. von solchen Regelungen und Vorschriften noch nichts gehört haben. Ob wir hier vielleicht zu pingelig oder übergenau sind, oder Sie mit Vorschriften erschlagen wollen. Dies ist natürlich nicht so. Das Gegenteil ist der Fall. Diese Vorschriften gibt es, und es ist unsere Aufgabe, Sie vor den Folgen einer eventuellen Nichtbeachtung zu schützen. Bei diesen Folgen geht es auch nicht um „Klecker Beträge“, da das Verwerfen einer Buchführung zu Steuernachzahlungen im 4 oder 5-stelligen Bereich führen wird. Wir müssen Ihnen dann dazu eben diese Regelungen, die sich der Gesetzgeber, und nicht wir, ausgedacht hat, „verkaufen“ und mit Ihnen gemeinsam einen Weg finden, dass Sie diese mit so wenig Aufwand so gut wie möglich einhalten können.

Und die Prüfungen der Mandanten für diese neuen Anforderungen bzw. verschärften Anforderungen ab dem Jahr 2015 haben ja in der Regel noch gar nicht stattgefunden! Die kommen erst noch. Eine rückwirkende Beseitigung von Fehlern und Mängeln ist in der Praxis dann im Regelfall leider auch gar nicht mehr möglich. Deshalb informieren wir Sie so frühzeitig wie möglich (Denken Sie bitte z.B. an unsere Gespräche in 2015 zur Führung einer ordnungsgemäßen Kasse usw.), damit Sie von Anfang an nach Möglichkeit derartige Fehler vermeiden!

Die Praxis (siehe die Ergebnisse der bei uns in den letzten 15 Jahren durchgeführten Prüfungen) gibt uns da Recht.

Deshalb danken wir Ihnen für Ihr Verständnis und Ihre Mitarbeit! Auch wenn Ihnen viele Dinge lästig und sinnlos erscheinen mögen, so helfen diese – und nur diese – enorm Sie vor ungerechtfertigten Steuernachzahlungen so gut es geht zu schützen! **Ebenso sollen Ihnen unserer Informationen auch keine Angst machen – im Gegenteil, sie sollen Sie wappnen!** Denn das ist der wichtige Teil in meiner Berufsbezeichnung: SteuerBERATER!

Damit Sie für Ihre Tätigkeit einmal selbst einen schnellen Check durchführen können, ob Sie den gestiegenen Anforderungen auch entsprechen oder wo es noch Bedarf zur Nacharbeit gibt, haben wir Ihnen den „GoBD Schnellcheck“ vom NWB Verlag angefügt. Dieser ist relativ kurz und schnell durchgeführt und enthält zudem weitere Erläuterungen und Hinweise. Wir können Ihnen dies wirklich nur sehr empfehlen, soweit Sie weiteren Informationen benötigen oder Klärungsbedarf besteht, sprechen Sie uns selbstverständlich bitte gerne an!

Gemeinsam werden wir diese Aufgaben auch in Zukunft meistern!

- ***Wichtig für:
Alle Mandanten.***

Die Dauerbrenner – aktualisiert!

Bitte nehmen Sie sich die Zeit, diesen Abschnitt aufmerksam durch zu lesen, vielen Dank!

- a) **Aufbewahrung digitaler Unterlagen:** Bitte denken Sie daran ALLE digitalen Unterlagen und Programme, die mit Ihrer selbständigen bzw. unternehmerischen Tätigkeit zusammen hängen Verlustsicher zu archivieren! Als Laufzeit der Archivierung schlagen wir **mindestens 14 Jahre vor!** Zu diesen Daten gehören grundsätzlich ALLE Unterlagen, zum Beispiel: Kassenberichte, Kassenprogramme, Programmhandbücher, E-Mail Verkehr, Online Rechnungen, Online Belege, Rechnungsprogramme, Kaufmännische Software, Online Banking Daten usw. usw. **Im Zweifel entscheiden Sie sich vorsichtshalber bitte immer für das Speichern!** Bitte denken Sie daran, dass Sie die Daten nicht nur Speichern, sondern auch LESBAR machen müssen, also auch die entsprechenden

Programme dazu (Online Banking usw.) in den jeweiligen Versionen vorzuhalten haben!

- b) **Aushilfskräfte/Angestellte und Aufzeichnungspflichten:** Wie in jedem Rundschreiben weisen wir auch hier wieder darauf hin, dass für Aushilfskräfte grundsätzlich Stundenaufzeichnungen zu führen sind. **Neu** ist seit dem 1. Januar 2015 nicht nur die Zahl der geleisteten Stunden sondern **auch der genaue Zeitraum** (von wann bis wann) aufgezeichnet werden muss! Bitte beachten Sie auch, für bestimmte Branchen (z.B. Gaststätten, Fleischer-/Metzgerei, Transportgewerbe, Baugewerbe usw.) gilt dies aber auch für alle Arbeitnehmer (nicht nur für Aushilfen) – allerdings gibt es hier aktuell auch wiederum Ausnahmen! Bitte stellen Sie sicher, dass Ihre Aufzeichnungen sicher aufbewahrt und bei einer Prüfung vorgelegt werden können. Wir empfehlen Ihnen diese möglichst auch digital zu archivieren (einzuscannen).
- c) Obwohl es Ihnen genauso wie uns vermutlich schon zu den Ohren hinaus kommt, so müssten wir bei Fragen zu einer **ordnungsgemäßen Kassenbuchführung** doch immer die laufende Entwicklung beachten.
- d) Denken Sie bitte daran, auch weiterhin bei der **Anschaffung von Kraftfahrzeugen für den Betrieb, die auch einer möglichen Privatnutzung unterliegen (egal ob gebraucht oder neu)** die Aufzeichnungspflichten (entweder in Form eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches oder der vereinfachten 3-Monatsaufzeichnungen) zu erfüllen. Nur mit dem zumindest 3 Monate geführten Nachweis, dass eine betriebliche Nutzung von mehr als 50% gegeben ist, ist eine Zuordnung des Fahrzeugs zum umsatzsteuerlichen Betriebsvermögen und damit der Vorsteuerabzug möglich!
- e) Denken Sie bitte zum Jahreswechsel an evtl. notwendige Arbeiten wie **Inventuren** etc.
- f) **Wichtig für Lieferungen ins Ausland:** sofern Sie Waren ins Ausland liefern, denken Sie bitte unbedingt daran, dass Sie der entsprechenden Rechnung einen **Nachweis beifügen, dass die Ware tatsächlich ins Ausland gelangt ist**. Dies kann nachgewiesen werden z.B. durch Fracht- und/oder Zollpapiere oder auch – sofern es anders nicht möglich ist – durch eine schriftliche Empfangsbestätigung des Empfängers. Ansonsten ist die mögliche Umsatzsteuerfreiheit der Lieferung gefährdet!
- g) **Bitte sammeln Sie auch weiterhin:** Belege über Krankheitskosten, Unterstützungsleistungen, Reparatur- und Instandhaltungsleistungen auch im Privathaushalt, Spenden, und alles, was Ihnen sonst für steuerliche Zwecke relevant erscheint.

Mit freundlichen Grüßen
Kierspe, im Oktober 2019

Sigurd Fastenrath
(Steuerberater)

S. 786

Digitale Kassensysteme: Verschärfte Compliance-Anforderungen ab 2020

Handlungsbedarf durch das Gesetz zum Schutz vor Kassenmanipulationen

Dr. Marcus Geuenich *

Digitale Kassensysteme wecken seit jeher den Argwohn der Finanzverwaltung und das besondere Interesse der Betriebsprüfer und Steuerfahnder. Bislang fanden sich insbesondere in den „Grundsätzen zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ vom 14.11.2014 (BStBl 2014 I S. 1450, Rn. 36 ff.) sowie in der BFH-Rechtsprechung einschlägige Vorgaben, die jedoch seitens des Fiskus als unzureichend angesehen wurden. Angesichts unbestreitbar bestehender technischer Möglichkeiten, digitale Grundaufzeichnungen in Kassensystemen zu manipulieren, wurde am 18.3.2016 der Referentenentwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen veröffentlicht, der eine lebhafte steuerpolitische Diskussion auslöste (dazu Herrfurth, StuB 10/2016 S. 384; Dißars, NWB 21/2016 S. 1572; Geuenich, NWB 22/2016 S. 1659; Liepert/Sahm, BB 2016 S. 1313; Becker, DB 2016 S. 1090 sowie S. 1158 „Konzeptioneller Fehlgriff oder politischer Affront?“). Das Bundeskabinett verabschiedete den Gesetzentwurf am 13.7.2016. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens (dazu Korn/Strahl, NWB 49/2016 S. 3661, 3665), welches durch Beschlüsse des Bundestags am 14.12.2016 (BT-Drucks. 18/10667) und des Bundesrats am 16.12.2016 (BR-Drucks. 764/16) noch vor dem Jahreswechsel abgeschlossen werden konnte, wurde der Regierungsentwurf in wesentlichen Punkten geändert bzw. um zusätzliche Aspekte erweitert. Nach Ausfertigung durch den Bundespräsidenten wurde das Gesetz noch im abgelaufenen Jahr am 28.12.2016 im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl 2016 I S. 3152). Das Gesetz enthält ein breites Bündel systemtechnischer Vorgaben und verfahrensrechtlicher Maßnahmen, die in mehreren Stufen beginnend ab dem 1.1.2018 in Kraft treten. Die gesteigerten Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung elektronischer Kassensysteme, die nunmehr eine gesetzliche sowie mit der geplanten Kassensicherungs-Verordnung eine im Rang einer Rechtsverordnung stehende Kodifizierung erfahren, werden durch die Einführung einer Kassen-Nachschau und einer Ausdehnung des Bußgeldtatbestands der Steuerverfälschung in § 379 AO flankiert. Nachfolgend werden die neuen Regelungen im Überblick dargestellt. Der Beitrag ist eine aktualisierte Fassung der Darstellung aus dem letzten Jahr (Geuenich, NWB 22/2016 S. 1659), bei der signifikante Änderungen gegenüber dem Referenten- und dem Regierungsentwurf berücksichtigt wurden.

Geuenich,
NWB 22/2016 S. 1659Dißars, NWB 21/2016
S. 1572

Eine Kurzfassung dieses Beitrags finden Sie in NWB direkt 11/2017 S. 251.

I. Technische Vorgaben für digitale Kassensysteme

S. 787

Wesentlicher Inhalt des Gesetzes sind detaillierte Vorgaben für die technischen Anforderungen an elektronische Kassensysteme in dem neu eingefügten § 146a AO und einer auf § 146a Abs. 3 AO gestützten Rechtsverordnung, die im Einvernehmen mit bestimmten Bundesministerien der Zustimmung des Bundestags und des Bundesrats bedarf.

* Dr. Marcus Geuenich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt (FH), ist Executive Director bei Ernst & Young in Düsseldorf.

Hervorzuheben ist, dass mit der Neuregelung für Unternehmen keine verpflichtende Verwendung eines elektronischen Kassensystems im Sinne einer Registrierkassenpflicht eingeführt wurde. Im Gegenteil wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens in § 146 Abs. 1 Satz 3 und 4 AO eine ausdrücklich als klarstellend bezeichnete Regelung zur Verwendung sog. offener Ladenkassen aufgenommen, die als einzige Regelung des Gesetzes bereits am Tag nach der Verkündung des Gesetzes am 29.12.2016 in Kraft trat. Danach besteht aus Zumutbarkeitsgründen bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung keine Pflicht zur Einzelaufzeichnung gem. § 146 Abs. 1 Satz 2 AO. Dies gilt gem. § 146 Abs. 1 Satz 4 AO jedoch nicht, wenn der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem im Sinne des neu eingeführten § 146a AO verwendet.

Keine verpflichtende Verwendung eines elektronischen Kassensystems

Gänzlich neu sind die beschlossenen Anforderungen für digitale Kassensysteme in § 146a AO i. V. mit der entsprechenden Rechtsverordnung gem. § 146a Abs. 3 AO nicht, weil sich diese in vergleichbarer Form bereits aus den GoBD (BMF, Schreiben vom 14.11.2014, BStBl 2014 I S. 1450, Rn. 36 ff.) bzw. den Vorgänger-BMF-Schreiben vom 7.11.1995 (BStBl 1995 I S. 738) und vom 16.7.2001 (BStBl 2001 I S. 415) ergeben. Spezielle Anforderungen enthält insbesondere die sog. Kassenrichtlinie 2010 (BMF, Schreiben vom 26.11.2010, BStBl 2010 I S. 1342), die für Geräte, die bauartbedingt den in diesem Schreiben niedergelegten Anforderungen nicht oder nur teilweise genügen, eine Nichtbeanstandungsfrist bis längstens zum 31.12.2016 vorsah. Dies berücksichtigend besteht seit Beginn des Jahres 2017 – unabhängig von der gesetzlichen Neuregelung – für viele Unternehmen ohnehin Handlungsbedarf bezogen auf ihre elektronischen Kassensysteme. Für ein umfassendes Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf einzeln aufgezeichnete Geschäftsvorfälle in einer PC-Kasse hat sich im Übrigen auch der BFH im sog. Apotheker-Urteil vom 16.12.2014 - X R 42/13 (BStBl 2015 II S. 519) ausgesprochen, weswegen insgesamt betrachtet bereits vor der Gesetzesnovelle konkrete Vorgaben bestanden.

Anforderungen für digitale Kassensysteme teilweise bereits in GoBD enthalten

1. Ziel des Gesetzes

Erklärtes und sicherlich nachvollziehbares Ziel des Gesetzes ist die Sicherstellung der Unveränderbarkeit digitaler Grundaufzeichnungen. Veränderungen bei steuerrelevanten Geschäftsvorfällen, die mit dem neuen Gesetz deutlich erschwert werden sollen, können insbesondere durch den Einsatz von Manipulationssoftware erreicht werden. Solche Programme ermöglichen umfassende Veränderungen und Löschungen von Daten, etwa durch Unterdrückung von Bedienereingaben, Löschung von Umsatzkategorien, inhaltlicher Ersetzung von Datenbanken, Erfassung von Geschäftsvorfällen, die in dieser Form nicht stattgefunden haben oder z. B. das Ersetzen von hochpreisigen durch preiswertere Waren (Regierungsentwurf, BT-Drucks. 18/9535 S. 11).

Sicherstellung der Unveränderbarkeit digitaler Grundaufzeichnungen

Da bislang aus Sicht des Fiskus keine ausreichenden gesetzlichen Vorgaben zur Gewährleistung der Integrität, Authentizität und Vollständigkeit digitaler Grundaufzeichnungen bestanden, werden nunmehr detaillierte technische Vorgaben für digitale Kassensysteme gemacht.

Detaillierte technische Vorgaben

2. Inkrafttreten und Übergangsregelung

Es liegt auf der Hand, dass die verbindlichen Vorgaben für digitale Kassensysteme bei den betroffenen Unternehmen einen erheblichen Umstellungsaufwand auslösen, weswegen angemessene Übergangsfristen unerlässlich sind. Während noch der Referentenentwurf vom 18.3.2016 die neuen Regeln für Wirtschaftsjahre anwendbar erklärte, die nach dem 31.12.2018 beginnen, sah bereits der Regierungsentwurf vom 13.7.2016 eine wesentlich maßvollere und letztlich auch umgesetzte Übergangsregelung vor.

S. 788

Nach der grundsätzlichen Übergangsregelung in Art. 2 des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (zu Art. 97 § 30 Abs. 1 EGAO) gelten die nachstehend noch

Grundsätzlich verpflichtend ab dem 1.1.2020

näher erläuterten technischen Vorgaben für elektronische Kassensysteme erstmals für Kalenderjahre nach Ablauf des 31.12.2019. Mit anderen Worten müssen die neuen Compliance-Standards für digitale Kassensysteme grds. ab dem 1.1.2020 eingehalten werden.

Hinweis:

Hat ein Gewerbetreibender ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, gilt sein Gewinn des Wirtschaftsjahres gem. § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Aus der Bezugnahme auf das „Kalenderjahr“ in der Übergangsregelung kann jedoch nicht geschlossen werden, dass für vor dem 1.1.2020 beginnende Wirtschaftsjahre die verschärften Vorgaben bereits zu einem früheren Zeitpunkt im Kalenderjahr 2019 – und damit bereits für das komplette Wirtschaftsjahr 2019/2020 – gelten würden. Unabhängig davon, ob das Wirtschaftsjahr eines Unternehmers vom Kalenderjahr abweicht oder nicht, gelten die neuen Vorgaben grds. erst ab dem Stichtag 1.1.2020. Sonderlich durchdacht erscheint die Bezugnahme der Übergangsregelung auf das Kalenderjahr nicht, weil es bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr zu einer unterjährigen Umstellung der Kassensysteme über den Stichtag kommen kann. Es wäre wesentlich überzeugender gewesen, die noch im Referentenentwurf vorgesehene Bezugnahme auf das Wirtschaftsjahr beizubehalten.

Übergangsregelung nimmt Bezug auf das „Kalenderjahr“

Ausdrücklich positiv zu bewerten ist die Bestandsschutzregelung in Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO, die bereits im Regierungsentwurf vorgesehen war. Danach können nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschaffte Registrierkassen, die die Anforderungen der sog. Kassenrichtlinie 2010 (BMF, Schreiben vom 26.11.2010, BStBl 2010 I S. 1342) erfüllen, aber bauartbedingt nicht zur Erfüllung der Voraussetzungen des § 146a AO aufrüstbar sind, abweichend von der Grundregel bis zum 31.12.2022 weiter verwendet werden. Ob sich bei jedem Kassensystem hinreichend rechtssicher einschätzen lässt, ob „bauartbedingt“ eine Aufrüstung möglich ist, erscheint durchaus fraglich und könnte im Einzelfall schwierig sein. Ein einheitlicher Standard für digitale Kassensysteme in Deutschland wird jedenfalls ab 1.1.2023 erreicht werden.

Bestandsschutzregelung für bauartbedingt nicht aufrüstbare Kassensysteme

Einheitlicher Standard ab 1.1.2023

3. Grundsätzliche Anforderungen an digitale Kassensysteme

Ab 1.1.2020 bzw. spätestens ab 1.1.2023 müssen digitale Kassensysteme durch eine sog. zertifizierte elektronische Sicherheitseinrichtung geschützt sein, die aus

- ▶ einem Speichermedium,
- ▶ einem Sicherheitsmodul und
- ▶ einer digitalen Schnittstelle

besteht (§ 146a Abs. 1 Satz 2 und 3 AO). Jeder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfall oder andere Vorgang ist danach „einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet“ aufzuzeichnen (§ 146a Abs. 1 Satz 1 AO), auf einem Speichermedium zu sichern und für Nachschauen und Außenprüfungen verfügbar zu halten (§ 146a Abs. 1 Satz 4 AO).

a) Sog. andere aufzeichnungspflichtige Vorgänge

„Andere“ aufzeichnungspflichtige Vorgänge sind nach der Gesetzesbegründung solche, die nicht zu einem Geschäftsvorfall geführt haben, wie z. B. nicht abgeschlossene Vorgänge, Trainingsbuchungen, Stornierungen und Ähnliches (Regierungsentwurf, BT-Drucks. 18/9535 S. 19). Durch die

Aufnahme auch „anderer“ aufzeichnungspflichtiger Vorgänge, wie z. B. Trainingsbuchungen

Aufnahme „anderer Vorgänge“ soll verhindert werden, dass z. B. tatsächliche Geschäftsvorfälle durch einen Wechsel in die Trainingsbuchungen oder Stornierungen abgewickelt werden und letztlich keine Protokollierung erfolgt. Um dies sicherzustellen, ist es nach der Gesetzesbegründung erforderlich, auch solche Vorgänge umfassend zu protokollieren.

Hinweis:

Im Kontext der Aufzeichnung von (digitalen) Geschäftsvorfällen ist die Begrifflichkeit „anderer Vorgang“ gänzlich neu. Um Streitigkeiten mit den Finanzbehörden über den Umfang der Aufzeichnung solcher Vorgänge zu vermeiden, wäre eine Legaldefinition dieses Begriffs dringend geboten gewesen.

b) Technische Umsetzung

Die in Zukunft einzuhaltenden weitreichenden Aufzeichnungspflichten machen deutlich, dass es der Finanzverwaltung um eine möglichst aussagekräftige digitale Prüfbarkeit von Kassendaten geht. In einer auf die gesetzliche Ermächtigung des § 146a Abs. 3 AO gestützten – und noch zu erlassenden – Kassensicherungs-Verordnung (KassenSichV) werden insbesondere die technischen Anforderungen nach Maßgabe des § 146a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 AO präzisiert. Zusammen mit dem Referentenentwurf des Gesetzes wurde bereits im März 2016 der Entwurf für eine Technische Verordnung zur Durchführung des Gesetzes (TV-RefE) veröffentlicht, auf die nachfolgend Bezug genommen wird („Verordnungsentwurf“). Dem Vernehmen nach kann mit einem Entwurf der Kassensicherungs-Verordnung im Frühjahr 2017 gerechnet werden.

Technische Umsetzung im Rahmen der Kassensicherungs-Verordnung

In technischer Hinsicht hat der Gesetzgeber unterschiedliche Möglichkeiten erwogen. Durchgesetzt hat sich mit dem Zertifizierungsverfahren eine technologieoffene und herstellerunabhängige Lösung (Regierungsentwurf, BT-Drucks. 18/9535 S. 12 ff.). Die genauen technischen Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung, die von den Herstellern digitaler Kassensysteme zukünftig zu beachten sind, legt das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) in Abstimmung mit dem BMF noch fest (§ 5 Verordnungsentwurf). Zuständig für eine Zertifizierung ist gem. § 6 Verordnungsentwurf das BSI. Für Nutzer digitaler Kassensysteme wird daher in Zukunft wichtig sein, dass diese durch den Hersteller im Sinne der Verordnung zertifiziert wurden und diese Zertifizierung im Falle von Updates im sicherheitsrelevanten Bereich aufrechterhalten bleibt (Notwendigkeit einer Rezertifizierung). Die unmittelbaren Kosten der Zertifizierung trägt der Antragsteller, d. h. in der Regel der Hersteller der Kassensysteme (§ 6 Abs. 2 Verordnungsentwurf). Wirtschaftlich belastet mit den zusätzlichen Zertifizierungsanforderungen an digitale Kassensysteme werden letztlich die Unternehmer sein, auf die die Kosten durch den Hersteller abgewälzt werden.

Technische Sicherheitseinrichtung

4. Zertifizierte elektronische Sicherheitseinrichtung

Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme durch eine sog. zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen und welche Anforderungen an diese zu stellen sind, wird die KassenSichV im Detail festlegen. Wesentlich für eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung sind die bereits angeführten drei Elemente (s. oben I, 3):

a) Speichermedium

Die §§ 1 und 3 des Verordnungsentwurfs beschäftigen sich mit den grundsätzlichen Anforderungen an das Speichermedium und die Art und Weise der Speicherung. § 1 des Verordnungsentwurfs

Anforderungen gelten nicht für elektronische Buchhaltungssysteme

stellt klar, dass nur elektronische oder computergestützte Kassensysteme unter die Vorgaben des § 146a AO und der Verordnung fallen, nicht jedoch elektronische Buchhaltungssysteme.

Hinweis:

Dem im Gesetz umgesetzten Änderungsantrag der Fraktionen von CDU/CSU und SPD zu § 146a Abs. 3 AO kann entnommen werden, dass Fahrscheinautomaten, Fahrscheindrucker und elektronische Buchhaltungsprogramme nicht zu den elektronischen Aufzeichnungssystemen i. S. des § 146a Abs. 1 AO gehören sollen. Waren- und Dienstleistungsautomaten sowie Geldautomaten sollen per se nicht in den Anwendungsbereich der Rechtsverordnung einbezogen werden.

S. 790

Abgrenzungsprobleme werden sich bei integrierten Systemlösungen ergeben, weil es sicherlich nicht immer leichtfallen wird, zwischen einem Buchhaltungs- oder ERP-System auf der einen und ggf. darin integrierten digitalen Kassen- oder Point of Sale-Systemen auf der anderen Seite zu differenzieren.

Abgrenzungsprobleme bei integrierten Systemlösungen

Nach § 3 des Verordnungsentwurfs muss

- ▶ die Speicherung der Daten „manipulationssicher“ auf einem „nichtflüchtigen“ Speichermedium erfolgen (Abs. 1),
- ▶ eine „Verkettung“ der gespeicherten Transaktionen dergestalt erfolgen, dass Lücken in den Aufzeichnungen erkennbar sind (Abs. 2),
- ▶ der Datenbestand auch im Falle einer Archivierung der Daten auf ein anderes System erhalten bleiben (Abs. 3) und
- ▶ eine maschinelle Auswertbarkeit durch die Finanzverwaltung jederzeit gewährleistet sein (Abs. 4).

b) Verbindliche Datenstruktur der digitalen Grundaufzeichnungen

Der im letzten Jahr veröffentlichte Verordnungsentwurf sieht mit Blick auf eine verbesserte Transparenz und eine bessere Prüfbarkeit der Daten eine verbindliche Datenstruktur für die digitalen Grundaufzeichnungen vor. Für jeden Geschäftsvorfall oder „anderen Vorgang“ muss gem. § 2 des Verordnungsentwurfs eine neue „Transaktion“ erstellt werden, die sieben Mindestelemente aufweist. Dies sind im Einzelnen:

- ▶ Zeitpunkt des Vorgangsbeginns,
- ▶ eindeutige und fortlaufende Transaktionsnummer,
- ▶ Art des Vorgangs,
- ▶ Daten des Vorgangs,
- ▶ Zahlungsart,
- ▶ Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung oder des Vorgangsabbruchs sowie
- ▶ ein Prüfwert.

Sieben Mindestelemente

Für die Auswertungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung dürfte von Nutzen sein, dass bei Ausgabe eines Belegs an den Kunden gem. § 2 Satz 5 des Verordnungsentwurfs mindestens die Transaktionsnummer und der Zeitpunkt des Vorgangsbeginns enthalten sein müssen. So kann Kontrollmaterial, etwa aus Testkäufen oder Prüfungen bei anderen Steuerpflichtigen, unmittelbar mit den digitalen Transaktionsdaten aus dem Kassensystem des Unternehmens abgeglichen werden.

c) Sicherheitsmodul

Das Sicherheitsmodul dient der effizienten und sicheren Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle und anderen Vorgänge durch kryptographische Operationen oder Applikationen (Regierungsentwurf, BT-Drucks. 18/9535 S. 20). Eine weitere Konkretisierung der Anforderungen („Technische Richtlinien und Schutzprofile“) soll sich nach § 5 des Verordnungsentwurfs aus einer Abstimmung des BSI mit dem BMF ergeben.

d) Digitale Schnittstelle

Die in § 4 des Verordnungsentwurfs näher beschriebene digitale Schnittstelle soll der Finanzverwaltung eine zeitnahe und effektive Prüfung der digitalen Kassenaufzeichnungen ermöglichen. Zu diesem Zweck muss diese Schnittstelle einen standardisierten Datenexport und eine unmittelbare Übergabe an einen mit einer Kassen-Nachschauf (§ 146b AO) oder mit einer steuerlichen Außenprüfung betrauten Amtsträger ermöglichen.

Standardisierter Datenexport und unmittelbare Übergabe

S. 791

Die Vorteile für die Prüfungsdienste der Finanzverwaltung liegen auf der Hand. Insbesondere durch die in § 2 des Verordnungsentwurfs vorgeschriebenen sieben (Mindest-)Bestandteile, die jede Einzeltransaktion aufweisen muss, können sog. Prüfungsmakros der Betriebsprüfer zielgenau entwickelt und Außenprüfungen zeiteffizient und „treffsicher“ durchgeführt werden.

Abb.: Zertifizierte elektronische Sicherheitseinrichtung

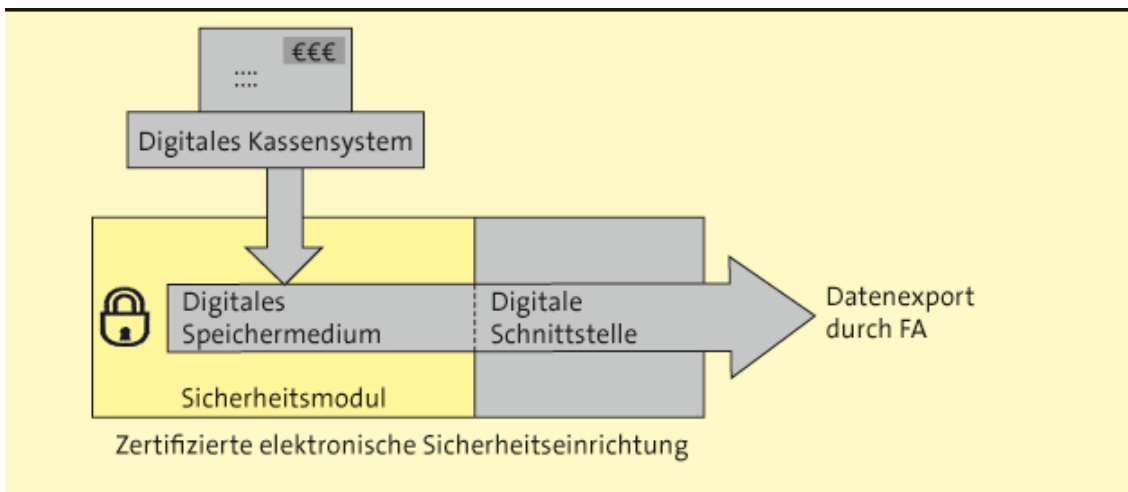


Abb.: Zertifizierte elektronische Sicherheitseinrichtung

5. Anzeigepflicht für Anschaffung oder Außerbetriebnahme eines elektronischen Kassensystems

Um der Finanzverwaltung ein genaues Bild über die Art und Anzahl der in den Unternehmen eingesetzten elektronischen Kassensysteme und zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen zu geben, sieht der im Gesetzgebungsverfahren eingefügte § 146a Abs. 4 AO weitreichende Anzeigepflichten für den Steuerpflichtigen vor. Danach haben Unternehmer, die ein elektronisches Kassensystem verwenden, dem nach §§ 18 bis 20 AO zuständigen Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck folgende Informationen mitzuteilen:

- Name des Steuerpflichtigen,
- Steuernummer,

Weitreichende Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt

- ▶ Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung,
- ▶ Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- ▶ Anzahl der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme,
- ▶ Seriennummer des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- ▶ Datum der Anschaffung des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- ▶ Datum der Außerbetriebnahme des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems.

Die entsprechende Anzeige ist zeitnah innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme des elektronischen Aufzeichnungssystems gegenüber dem zuständigen Finanzamt zu erstatten. Von der inhaltlich weitreichenden Mitteilungspflicht wird die Finanzverwaltung – wie es die Gesetzesbegründung ausführt – bei der risikoorientierten Fallauswahl für Außenprüfungen sowie bei der Prüfungsvorbereitung profitieren. Kommen die Unternehmer ihrer Anzeigepflicht weitgehend nach, hätte die Finanzverwaltung einen annähernd vollständigen Überblick über die in Deutschland (nach der Gesetzesbegründung) eingesetzten rund 2,1 Millionen elektronischen Kassensysteme. Sollte die Betriebsprüfung oder auch die Steuerfahndung in einem bestimmten System eine betrugsgeeignete Funktionalität feststellen, wäre vorbehaltlich eines effektiven Informationsaustauschs innerhalb der Finanzverwaltung eine flächendeckende Überprüfung von Unternehmen theoretisch denkbar. Da jedoch allein aus der Verwendung eines bestimmten Systems nicht pauschal auf einen Missbrauch durch Nutzung bereits vorhandener oder manipulierter Funktionalitäten geschlossen werden kann, wird sich die praktische Relevanz der Anzeigepflicht in einer verbesserten risikoorientierten Fallauswahl der Betriebsprüfung und in gezielten Kassennachschauen gem. § 146b AO erschöpfen.

S. 792

Die Mitteilungspflicht tritt entsprechend der allgemeinen Anwendungsregelung in Art. 97 § 30 Abs. 1 EGAO erstmals für Kalenderjahre nach dem 31.12.2019 in Kraft. In Satz 2 der Anwendungsregel wird festgelegt, dass für vor dem 1.1.2020 angeschaffte elektronische Aufzeichnungssysteme der Mitteilungspflicht bis spätestens zum 31.1.2020 nachgekommen werden muss.

Diese Mitteilungspflicht gilt auch für solche Kassensysteme, die gem. Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO ausnahmsweise noch bis zum 31.12.2022 weiter verwendet werden dürfen. Der von der Regelung ausgehende Bestandsschutz bezieht sich nach dem eindeutigen Wortlaut nur auf die Weiterverwendung bereits vorhandener Systeme und suspendiert damit nicht die in § 146a Abs. 4 AO kodifizierte obligatorische Mitteilung.

Grundlagen „Außenprüfung: Ein Leitfa-den“ NWB
FAAAE-82166

Bestandsschutz bei Weiterverwendung bereits vorhandener Systeme

6. Verpflichtung zur Belegausgabe an den Kunden

a) Belegausgabepflicht

Während der Regierungsentwurf in § 146a Abs. 2 AO-E lediglich eine Verpflichtung zur Belegausgabe auf Verlangen des Kunden vorsah, hat sich der Gesetzgeber in § 146a Abs. 2 Satz 1 AO letztlich für eine grds. bestehende Verpflichtung zur Belegausgabe entschieden. Danach muss unbeschadet anderer gesetzlicher Vorgaben über jeden Geschäftsvorfall ein Beleg erstellt und dem an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten auch zur Verfügung gestellt werden (Belegausgabepflicht). Selbst wenn der Kunde auf Rückfrage keinen Beleg wünschen sollte, muss also in jedem Fall ein Beleg produziert werden. Die Ausgabe des Belegs, die nach der Gesetzesbegründung sowohl in Papierform als auch elektronisch erfolgen kann, muss in einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall erfolgen. Für den Kunden besteht keine Verpflichtung zur Mitnahme des Belegs. Dies könnte auch von Gesetzes wegen nicht gefordert werden, weil damit de facto eine Aufbewahrungspflicht für Belege rein privater Natur geschaffen würde. Das Ziel der Belegausgabeverpflichtung ist offensichtlich: Es soll eine erhöhte Transparenz über die geschäftlichen Transaktionen von Unternehmern geschaffen werden, die eine spätere Nachprüfung durch die Fi-

Grundsätzliche Belegausgabepflicht

nanzverwaltung erleichtern. Dabei wird insbesondere die gem. § 2 Satz 5 des Verordnungsentwurfs verpflichtet anzugebende Transaktionsnummer eine spätere Nachprüfung des Geschäftsvorfalles erleichtern.

b) Befreiung von der Belegausgabeverpflichtung

Aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität sieht § 146a Abs. 2 Satz 2 AO die Möglichkeit einer Befreiung von der Belegausgabeverpflichtung vor. Dies betrifft in Anlehnung an § 146 Abs. 1 Satz 3 AO Unternehmer, die z. B. an Marktständen oder mobilen Verkaufseinrichtungen ihre Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen verkaufen. Da solche Unternehmer, die typischerweise eine sog. offene Ladenkasse führen, bereits von der Verpflichtung zur Führung von Einzelaufzeichnungen befreit sind, ist es konsequent, die grds. bestehende Verpflichtung zur Ausgabe von Belegen zu suspendieren. Zur Erlangung einer solchen Befreiung ist jedoch eine ausdrückliche Bewilligung der Finanzbehörde gem. § 148 AO erforderlich, die nach pflichtgemäßem Ermessen zu erteilen ist. Mit dem Erfordernis einer entsprechenden Antragstellung wird neben einer Prüfung der individuellen Verhältnisse des Antragstellers auch erreicht, dass die Finanzbehörde einen Überblick über jene Unternehmer gewinnt, die kein elektronisches Kassensystem verwenden, sondern lediglich eine offene Ladenkasse führen. Die Finanzbehörde hat gem. § 146a Abs. 2 Satz 3 AO auch die Möglichkeit, eine erteilte Befreiung jederzeit zu widerrufen. Davon soll nach der Gesetzesbegründung insbesondere dann Gebrauch gemacht werden, wenn Anhaltspunkte für einen Missbrauch der Befreiung vorliegen.

Auf Antrag Befreiung von der Verpflichtung zur Belegausgabe möglich

S. 793

c) Inkrafttreten

Die Verpflichtung zur Belegausgabe tritt entsprechend der allgemeinen Anwendungsregelung in Art. 97 § 30 Abs. 1 EGAO erstmals für Kalenderjahre nach dem 31.12.2019 in Kraft und betrifft auch solche Kassensysteme, die nach der Bestandsschutzregel des Abs. 3 noch bis zum 31.12.2022 weiter verwendet werden dürfen.

II. Einführung einer Kassen-Nachschau

In Anlehnung an die in den letzten Jahren eingeführten Nachschau-Tatbestände im Bereich der Umsatz- und Lohnsteuer (§ 27b UStG; § 42g EStG) wurde nunmehr ein steuerartenübergreifender Nachschau-Tatbestand geschaffen, der auf die Prüfung von (elektronischen) Kassensystemen beschränkt ist. Insbesondere in Bezug auf die Umsatzsteuer-Nachschau ist zu erwarten, dass diese bei Unternehmen mit Barverkauf regelmäßig mit einer Kassen-Nachschau verbunden sein wird. Hervorzuheben ist, dass eine Kassen-Nachschau nicht nur bei Unternehmen mit einem elektronischen Kassenaufzeichnungssystem möglich sein wird, sondern auch im Fall einer sog. offenen Ladenkasse (Regierungsentwurf, BT-Drucks. 18/9535 S. 22). Dies ergibt sich unmittelbar aus § 146b Abs. 1 Satz 2 AO, wonach der Kassen-Nachschau „auch“ die Prüfung eines Kassensystems i. S. des § 146a AO unterliegt.

infoCenter „Umsatzsteuer-Nachschau“
NWB VAAAA-57093

Auch im Fall einer offenen Ladenkasse

1. Durchführung und Inhalt der Prüfung

Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben können die damit betrauten Amtsträger der Finanzverwaltung gem. § 146b Abs. 1 Satz 1 AO „ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung“ während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen eine Kassen-Nachschau durchführen. Wohnräume dürfen in diesem Zusammenhang gem. § 146b Abs. 1 Satz 3

Betreten der Wohnräume nur in äußersten Ausnahmefällen

AO nur in äußersten Ausnahmefällen „zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung“ betreten werden.

2. „Verdeckte“ Beobachtung der Kasse

Nach der Gesetzesbegründung soll eine Beobachtung von Kassen und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, auch ohne die Verpflichtung zur Vorlage eines Ausweises durch den Amtsträger zulässig sein; Gleiches gelte für Testkäufe (Regierungsentwurf, BT-Drucks. 18/9535 S. 22). Diesem weiten Verständnis des § 146b AO ist zu widersprechen, insbesondere mit Blick auf die Durchführung der bereits gesetzlich etablierten Nachschau-Tatbestände bei der Umsatz- und Lohnsteuer. Auch wenn die Beschaffung solcher Erkenntnisse aus fiskalischer Perspektive nachvollziehbar ist, werden damit die Grenzen einer Nachschau, die als besonderes Prüfungsverfahren in engen Grenzen konzipiert ist, erheblich überdehnt. Für einen Steuerpflichtigen muss stets Klarheit darüber bestehen, ob er sich in einem finanzbehördlichen Prüfungsverfahren befindet oder nicht. Für die Umsatzsteuer-Nachschau ist anerkannt, dass sich der Amtsträger vor Beginn einer Prüfung auszuweisen und dem Betroffenen Anlass und Umfang der Maßnahme mündlich bekannt zu geben hat (vgl. Leipold in Sölch/Ringleb, 75. Lfg. 2015, § 27 Rn. 10, mit Hinweis auf den UStAE). Wenn der Kassen-Nachschau gem. § 146b Abs. 1 Satz 2 AO auch die Prüfung des ordnungsgemäßen „Einsatzes“ eines Kassensystems unterliegt und die „Beobachtung ihrer Handhabung“ somit offensichtlich Bestandteil dieser Prüfung sein soll, ist es nur konsequent, dass sich ein Amtsträger bereits in diesem Stadium seiner Nachschau ausweisen muss. Angesichts des besonderen Ausnahmecharakters der Nachschau-Tatbestände und der gegenüber anderen Prüfungsverfahren der Finanzverwaltung in formaler Hinsicht niedrigen Hürden (keine schriftliche Prüfungsanordnung, keine aufschiebende Wirkung durch Einspruch des Steuerpflichtigen), darf es bei Nachschau keinen „Grau-Bereich“ hinsichtlich des Beginns der Maßnahme und der Erkennbarkeit für den Steuerpflichtigen geben.

S. 794

Verdeckte Ermittlungen zulässig?

3. Besondere Vorlagepflichten

Verbunden mit der Kassen-Nachschau sind umfangreiche Vorlagepflichten festgelegt worden, die sich sowohl auf die eigentlichen Kassenaufzeichnungen (insbesondere solche in elektronischer Form gem. § 146a Abs. 1 AO) als auch auf Organisationsunterlagen (z. B. Bedienungs- oder Programmieranleitungen) zum Kassensystem beziehen. Mit Letzterem wird der Finanzverwaltung eine Systemprüfung ermöglicht, die in der Praxis der Prüfungsdienste gegenüber klassischen Einzelbelegprüfungen ohnehin zunehmend an Bedeutung gewinnt.

Befinden sich elektronische Buchhaltungsdaten im Gewahrsam eines Dritten, etwa weil ein Steuerberater gegenüber dem Steuerpflichtigen Buchführungsleistungen erbringt, ist der Dritte nach dem neu gefassten § 147 Abs. 6 Satz 3 AO verpflichtet, der Finanzverwaltung Einsicht in diese Daten zu gewähren, diese nach den Vorgaben der Finanzbehörde maschinell auszuwerten oder diese in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Befinden sich die Daten im Gewahrsam eines Berufsträgers oder einer Berufsträgergesellschaft, die die Voraussetzungen der § 3, § 4 Nr. 1 und 2 StBerG erfüllen, muss der mit der Außenprüfung betraute Amtsträger nach dem erst im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens eingefügten § 147 Abs. 6 Satz 5 AO sein Erscheinen in angemessener Frist zuvor ankündigen.

Buchhaltungsdaten im Gewahrsam eines Dritten

Hinweis:

Nach der Gesetzesbegründung soll mit der Ankündigung sichergestellt werden, dass der Berufsträger einen strafrechtlich bewehrten Verstoß gegen § 203 StGB (Verletzung von Privatgeheimnissen) vermeidet und nur die für den jeweiligen Steuerpflichtigen relevanten Daten zur Übergabe vorbereitet.

Wichtig ist dabei, dass die in § 147 Abs. 6 AO neu aufgenommene Herausgabepflicht Dritter nur im Kontext einer steuerlichen Außenprüfung und nicht bei einer Kassen-Nachschau gem. § 146b AO greifen kann. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 147 Abs. 6 Satz 1 AO, der ausdrücklich nur von einer „Außenprüfung“ und damit von einer regulären Außenprüfung i. S. der §§ 193 ff. AO spricht. Auch im neu eingefügten § 147 Abs. 6 Satz 5 AO findet sich nur der Terminus „Außenprüfung“. Dem folgend ist für die bereits etablierten Nachschau-Tatbestände bei der Umsatz- und Lohnsteuer anerkannt, dass die genannten Vorlagepflichten insoweit nicht gelten (Klein/Rätke, AO, 12. Aufl. 2014, § 147 Rn. 60) und somit auch nicht bei einer Kassen-Nachschau i. S. des § 146b AO gelten können. Möchte die Finanzbehörde aus einer Kassen-Nachschau heraus auf solche Daten zugreifen, muss sie gem. § 146b Abs. 3 AO (unmittelbar) zu einer Außenprüfung übergehen.

Herausgabepflicht nur im Rahmen einer Außenprüfung

S. 795

Finden offene Ladenkassen Verwendung, kann der Amtsträger ausweislich der Gesetzesbegründung zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen sog. Kassenzurück verlangen sowie sich die Aufzeichnungen der Vortage vorlegen lassen (Regierungsentwurf, BT-Drucks. 18/9535 S. 23). Eine Verpflichtung zur Aufzeichnung einzelner Geschäftsvorfälle, wie bei Verwendung eines digitalen Kassensystems, besteht insoweit nicht (BFH, Urteil vom 12.5.1966 - IV 472/60, BStBl 1966 III S. 372).

Verwendung offener Ladenkassen

4. Inkrafttreten

Da das Instrument der Kassen-Nachschau in § 146b AO eng mit den gestiegenen Compliance-Anforderungen für digitale Kassensysteme gem. § 146a AO verbunden ist, treten die einschlägigen Regelungen gestaffelt in Kraft und geben den betroffenen Unternehmen damit Gelegenheit, sich schrittweise auf die neuen Vorgaben einzustellen. Das Instrument der Kassen-Nachschau steht den Behörden gem. Art. 97 § 30 Abs. 2 Satz 1 EGAO grundsätzlich bereits ab 1.1.2018 zur Verfügung. Da die Einrichtung einer einheitlichen digitalen Schnittstelle i. S. des § 146a Abs. 1 Satz 3, Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO für Unternehmen erst ab 1.1.2020 verbindlich wird, wird diese Verpflichtung bis dahin gem. Art. 97 § 30 Abs. 2 Satz 2 EGAO konsequenterweise suspendiert. Die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems gem. § 146a Abs. 1 Satz 2 AO ist gem. Art. 97 § 30 Abs. 2 Satz 2 EGAO ebenfalls erst ab dem 1.1.2020 möglich.

Kassen-Nachschau bereits ab dem 1.1.2018

5. Verfahrensrechtliche Konsequenzen

Geben die bei einer Kassen-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu konkreten Anlass, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer steuerlichen Außenprüfung nach § 193 AO übergegangen werden. Auf den Übergang ist schriftlich hinzuweisen. Insoweit ist die Kassen-Nachschau gleichlautend mit der Umsatz- und Lohnsteuer-Nachschau gem. § 27b UStG, § 42g EStG konzipiert.

Für die Dauer einer Kassen-Nachschau ist eine strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. e AO („Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften“) ausgeschlossen

Strafbefreiende Selbstanzeige während der Dauer einer Kassen-Nachschau ausgeschlossen

sen, falls der Amtsträger sich ausgewiesen hat. Auch insoweit wird deutlich, welche verfahrensrechtliche Bedeutung der Vorlage eines Dienstaussweises durch einen Amtsträger zukommt.

Hinweis:

Sonderliche praktische Relevanz hat der angeführte Sperrgrund für eine strafbefreiende Selbstanzeige jedoch nicht und bildet ein treffendes Beispiel für die wenig durchdachte und von Aktionismus geprägte Rechtsentwicklung in diesem Bereich: Kommt der Amtsträger im Rahmen seiner Nachschau zu Erkenntnissen, die eine genauere Nachprüfung notwendig machen, kann er nach § 146b Abs. 3 AO (ebenso nach § 27b Abs. 3 UStG, § 42g Abs. 4 EStG) unmittelbar zu einer regulären steuerlichen Außenprüfung übergehen und somit den Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO herbeiführen. Kommt er zu keinen Beanstandungen, endet die Sperrwirkung der Nachschau mit deren Beendigung. Mit dem Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. e AO wird somit nur die verhältnismäßig kurze Dauer einer Nachschau abgedeckt, in der die Erstattung einer Selbstanzeige, insbesondere in Bezug auf die strengen Anforderungen an die Vollständigkeit gem. § 371 Abs. 1 AO, de facto ohnehin ausgeschlossen ist (dazu Geuenich, NWB 1-2/2015 S. 29, 34).

Geuenich, NWB
1-2/2015 S. 29

III. Sanktionierung von Verstößen

^{S. 796} Die Befolgung der in § 146a AO festgelegten Anforderungen für digitale Kassensysteme wird durch eine Erweiterung des Bußgeldtatbestands der Steuerverfälschung in § 379 AO strafrechtlich abgesichert. Neben einer Ausweitung des Katalogs der Gefährdungshandlungen wird der maximale Bußgeldrahmen für typisierte Verstöße gegen § 146a AO (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 6 AO) sowie – zusätzlich – die unrichtige Verbuchung oder Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen gem. § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO von 5.000 € auf bis zu 25.000 € erhöht. Die strikteren Regeln sind gem. Art. 97 § 30 Abs. 1 Satz 1 EGAO erstmals ab dem 1.1.2020 anwendbar.

Erweiterung des Buß-
geldtatbestands der
Steuerverfälschung

Unbeschadet dieser speziellen Bußgeldnormen können Mängel bei der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung auch in allgemeiner Hinsicht strafrechtliche Konsequenzen auslösen. Die OFD Karlsruhe weist in einem Merkblatt zur „Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung“ vom 31.10.2016 NWB KAAAF-86337 ausdrücklich darauf hin, dass entsprechende Eingriffe eine Strafbarkeit nach § 274 Abs. 1 StGB (Urkundenunterdrückung) oder nach § 370 AO, § 27 StGB (Steuerhinterziehung, Beihilfe zur Steuerhinterziehung) für den Unternehmer und den IT-Kassendienstleister nach sich ziehen können.

1. Neue Gefährdungstatbestände in § 379 AO

Der bislang in § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 AO normierte Katalog von Handlungen, die zur Vorbereitung einer Steuerverkürzung oder zur Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile geeignet sind (Nr. 1: Ausstellen unrichtiger Belege, Nr. 2: Inverkehrbringen von Belegen gegen Entgelt, Nr. 3: unrichtige Verbuchung oder Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen etc.), wird bezogen auf die Anforderungen des § 146a AO um drei neue Tatbestände erweitert (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 6 AO). Danach handelt ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder fahrlässig

- ▶ entgegen § 146a Abs. 1 Satz 1 AO ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig verwendet,
- ▶ entgegen § 146a Abs. 1 Satz 2 AO ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig schützt oder

Erweiterung der Ge-
fährdungstatbestände

- entgegen § 146a Abs. 1 Satz 5 AO gewerbsmäßig ein dort genanntes System oder eine dort genannte Software bewirbt oder in den Verkehr bringt

und dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen.

2. Abstraktes versus konkretes Gefährdungsdelikt

Nach der bisherigen Konzeption des Tatbestands der Steuergefährdung muss der Vorsatz oder die Leichtfertigkeit den gesamten objektiven Tatbestand umfassen, sich also in den Fällen des § 379 Abs. 1 AO auch auf das Ermöglichen der Steuerverkürzung oder das Erlangen von Steuervorteilen erstrecken (Jäger in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 379 Rn. 122). Die Tat muss daher objektiv geeignet sein, Steuern zu verkürzen, wobei nach überwiegender Ansicht im Schrifttum bereits die abstrakte Gefahr einer Steuerverkürzung („Möglichkeit“) ausreicht (Klein/Jäger, AO, 12. Aufl. 2014, § 379 Rn. 15; Matthes in Kohlmann, Steuerstrafrecht, 49. Lief. Oktober 2013, § 379 Rn. 88).

Reicht bereits die abstrakte Gefahr einer Steuerverkürzung ...

Nach anderer und im Ergebnis vorzugswürdiger Auffassung (Bülte in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 229. Lief. September 2014, § 379 Rn. 64; Heerspink in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 2013, § 379 AO Rn. 61) wird § 379 AO als konkretes Gefährdungsdelikt verstanden. In diese Richtung weist auch eine Entscheidung des OLG Bremen vom 27.10.1981 - Ss (B) 23/79 (nicht veröffentlicht, zitiert bei Jäger in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 379 Rn. 71), wonach keine Steuergefährdung i. S. des § 379 AO bei einer (lediglich) chronologisch falschen Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen vorliegt.

... oder muss ein konkretes Gefährnungsdelikt vorliegen?

S. 797

3. „Bußgeldwürdigkeit“ der neuen Tatbestände?

Mit der beschlossenen Erweiterung der Gefährdungstatbestände in § 379 Abs. 1 Satz 1 AO mit Wirkung zum 1.1.2020 wird die Frage der strafrechtlichen Einordnung als abstraktes oder konkretes Gefährdungsdelikt wesentlich größere praktische Relevanz als bisher gewinnen. Während z. B. das Ausstellen von in tatsächlicher Hinsicht unrichtigen Belegen (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) eine typische und zumeist auch „bußgeldwürdige“ Vorbereitungshandlung einer Steuerverkürzung darstellt, ist dies bei der Verwendung eines digitalen Kassensystems, welches nicht über eine „zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung“ i. S. des § 146a Abs. 1 Satz 2 AO verfügt (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO), aus der Perspektive einer möglichen Gefährdung des Steueranspruchs nicht immer der Fall. So kann z. B. ein ursprünglich ordnungsgemäß zertifiziertes Kassensystem, welches in Bezug auf die Aufzeichnungspflichten des § 146a Abs. 2 AO i. V. mit § 2 des Verordnungsentwurfs einwandfrei funktioniert, durch ein Software-Update seine Zertifizierung verlieren und bis zu einer Rezertifizierung bei wortlautgetreuer Auslegung den Bußgeldtatbestand erfüllen.

Bußgeld auch, wenn Kassensystem durch Software-Update seine Zertifizierung verliert?

Weitere Tatbestände, wie die „nicht richtige“ Verwendung eines digitalen Kassensystems gem. § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO, sind inhaltlich nicht hinreichend genau bestimmt. So können z. B. für den Nutzer nicht erkennbare Softwarefehler oder unvorhergesehene Defekte eines digitalen Kassensystems nach dem Gesetzeswortlaut als „nicht richtige“ Verwendung eines digitalen Kassensystems tatbestandlich sein, stellen aber sicherlich keine bußgeldwürdige Handlung dar.

Versteht man die neu eingeführten Tatbestände, insbesondere § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 5 AO, als abstrakte Gefährdungstatbestände im genannten Sinne, würde der Bußgeldtatbestand eine deutlich überschießende Tendenz und letztlich einen ausufernden Anwendungsbereich bekommen. Im Kontext der bisherigen Tatbestände des § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 AO bußgeldwürdig erscheint allein die vorsätzliche oder leichtfertige Manipulation eines digitalen Kassensystems

i. S. des § 146a AO, die dann auch hinreichend konkret festzustellen wäre, und nicht z. B. der bloße technische Defekt eines Kassensystems oder das Erlöschen eines Zertifikats.

Fazit

Mit dem in Kraft getretenen „Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ werden die Compliance-Anforderungen für digitale Kassensysteme und davon produzierte digitale Daten erheblich verschärft, gesetzlich sowie durch eine korrespondierende Rechtsverordnung stärker kodifiziert und durch neue Bußgeldtatbestände zusätzlich strafrechtlich abgesichert. Diese Maßnahmen müssen sicherlich im Gesamtkontext eines Konzepts der „Digitalisierung“ gesehen werden. Dies etwa in Bezug auf die GoBD oder auch das Angebot der Finanzverwaltung, mit der Einführung eines sog. internen Kontrollsystems für steuerliche Zwecke („Tax CMS“, dazu Geuenich, NWB 34/2016 S. 2560) deliktischen Vorwürfen vorzubeugen. Im Ergebnis soll damit bei perspektivisch sinkender Personaldecke eine höhere Prüfungsdichte und Effizienz erreicht und eine sog. Systemprüfung der steuerlichen Verhältnisse erleichtert werden. Die gestiegenen Anforderungen an Sicherheitseinrichtungen für digitale Kassensysteme und die verbesserten Analysemöglichkeiten für die Finanzverwaltung treten grds. für Kalenderjahre ab dem 1.1.2020 in Kraft. Zur Vermeidung unbilliger Härten wird für Registrierkassen, die die Anforderungen der sog. Kassenrichtlinie 2010, nicht jedoch die neuen Vorgaben des § 146a AO erfüllen, eine Weiternutzung bis zum 1.1.2023 gestattet. Voraussetzung ist jedoch, dass die Kassen nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschafft wurden. Sofern ein Kassensystem allerdings nicht die Voraussetzungen der Kassenrichtlinie 2010 bis spätestens zum Ende der Übergangsfrist (31.12.2016) erfüllte, bestand aktuell ohnehin konkreter Handlungsbedarf.

Mit den neuen Kassenregeln wurde jedoch ausdrücklich keine generelle (elektronische) Registrierkassenpflicht eingeführt. Grundlegende Ziele des neuen Gesetzes sind zum einen die Eindämmung von technischen Manipulationsmöglichkeiten, insbesondere durch eine lückenlose Aufzeichnung sämtlicher Transaktionen und „anderer Vorgänge“. Zum anderen soll durch eine festgelegte Datenstruktur und eine standardisierte digitale Schnittstelle eine Analyse digitaler Kassendaten durch die Finanzverwaltung erleichtert werden. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wurde dieser Transparenzgedanke mit der Einführung einer Anzeigepflicht über die Anschaffung oder Außerbetriebnahme eines elektronischen Aufzeichnungssystems weiter vertieft. Die bereits mit Wirkung zum 1.1.2018 neu eingeführte Kassen-Nachschaufung, die in Zukunft insbesondere die Effektivität von Umsatzsteuer-Nachschaufungen gem. § 27b UStG bei Unternehmen mit Bargeschäft wesentlich verbessern wird, zielt nicht nur auf die Überprüfung digitaler Kassendaten, sondern dient auch der Überprüfung nicht-digitaler Kassenaufzeichnungen. Dem Gedanken einer verbesserten Überprüfbarkeit digitaler Kassendaten folgend, wurde aus der noch im Referentenentwurf vorgesehenen Belegausgabeverpflichtung auf Verlangen des Kunden eine in jedem Fall zwingende Belegausgabepflicht in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall. Ausnahmen davon gelten nur für solche Unternehmer, die bei Führung einer sog. offenen Ladenkasse ihre Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Kunden verkaufen. Aber auch insoweit erhöhen die neuen Regeln die Transparenz, weil der einzelne Unternehmer eine entsprechende Befreiung gegenüber seinem zuständigen Finanzamt gem. § 148 AO beantragen muss. Die neu eingeführten Bußgeldtatbestände bei der Steuervergünstigung in § 379 AO sind teilweise inhaltlich nicht hinreichend bestimmt und laufen somit Gefahr, einen ausufernden Anwendungsbereich zu bekommen. Der technische Defekt eines Kassensystems oder das Erlöschen eines Zertifikats durch ein Systemupdate rechtfertigen für sich genommen in keinem Fall eine bußgeldrechtliche Ahndung. Unbesch-

S. 798

det gewisser handwerklicher Schwächen hat der Gesetzgeber ein „robustes“ Paket geschnürt, welches die potenziellen Spielräume für die Manipulation elektronischer Kassendaten erheblich einschränken wird. Angesichts der nicht unerheblichen Kosten, die im Zuge dieser Umstellung auf die Wirtschaft zukommen, muss erwartet werden, dass der Fiskus von diesem Instrumentarium im Interesse aller ehrlichen Steuerzahlungen auch konsequent Gebrauch macht.

AUTOR



Dr. Marcus Geuenich,
Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl. Finanzwirt (FH), Düsseldorf,
ist Leiter der Praxisgruppe Steuerstrafrecht bei Ernst & Young
und beschäftigt sich insbesondere mit dem Management von
Steuer- und Compliance-Risiken bei Unternehmen und Privat-
personen.

Fundstelle(n):

NWB 2017 Seite 786 - 798

NWB YAAAG-39186

**Mindestlöhne im Sinne des Arbeitnehmer-Entsendegesetzes, des
Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes und nach dem Tarifvertragsgesetz**

- Stand 1. September 2019 -

I. Mindestlöhne im Sinne des Arbeitnehmer-Entsendegesetzes

Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen nach dem Zweiten oder Dritten Buch Sozialgesetzbuch (AusbDienstLArbbV5)			
Laufzeit: 1. April 2019 bis 31. Dezember 2022 Fundstelle: Bundesanzeiger vom 29. März 2019 (BAAnz AT 29.03.2019 V1)			
Geltungsbereich	ab	Mindestlohn I ¹⁾	Mindestlohn II ²⁾
Bundesgebiet	01.04.2019	15,72 €	15,79 €
	01.01.2020	16,19 €	16,39 €
	01.01.2021	16,68 €	17,02 €
	01.01.2022	17,18 €	17,70 €

¹⁾ Arbeitnehmer im pädagogischen Bereich sind mit der Aus- und Weiterbildung, Vermittlung oder Betreuung von Teilnehmern betraut.

²⁾ Für Arbeitnehmer im pädagogischen Bereich bei Vorliegen einer im Anhang zur Verordnung aufgeführten Qualifikation.

Baugewerbe (BauArbbV10)			
Laufzeit: 1. März 2018 bis 31. Dezember 2019 Fundstelle: Bundesanzeiger vom 27. Februar 2018 (BAAnz AT 27.02.2018 V1)			
Geltungsbereich	ab	Mindestlohn I ¹⁾	Mindestlohn II ²⁾
West	01.03.2018	11,75 €	14,95 €
	01.03.2019	12,20 €	15,20 €
Berlin	01.03.2018	11,75 €	14,80 €
	01.03.2019	12,20 €	15,05 €
Ost		einheitlicher Mindestlohn	
	01.03.2018	11,75 €	
	01.03.2019	12,20 €	

¹⁾ einfache Bau- und Montagearbeiten

²⁾ fachlich begrenzte Arbeiten

Dachdeckerhandwerk (DachdArbbV9)			
Laufzeit: 1. März 2018 bis 31. Dezember 2019 Fundstelle: Bundesanzeiger vom 27. Februar 2018 (BAanz AT 27.02.2018 V3)			
Geltungsbereich	ab	Mindestlohn 1 ¹⁾	Mindestlohn 2 ²⁾
Bundesgebiet	01.03.2018	12,20 €	12,90 €
	01.01.2019	12,20 €	13,20 €

1) ungelernte Arbeitnehmer

2) gelernte Arbeitnehmer

Elektrohandwerke (Allgemeinverbindlicherklärung)		
Laufzeit: 1. August 2016 bis 31. Dezember 2019 Fundstelle: Bundesanzeiger vom 28. Juli 2016 (BAanz AT 28.07.2016 B2)		
Geltungsbereich	ab	einheitlicher Mindestlohn
West	01.08.2016	10,35 €
	01.01.2017	10,65 €
Ost mit Berlin	01.08.2016	9,85 €
	01.01.2017	10,40 €
Bundesgebiet	01.01.2018	10,95 €
	01.01.2019	11,40 €

Gebäudereinigung (GebäudeArbbV7)			
Laufzeit: 1. März 2018 bis 31. Dezember 2020 Fundstelle: Bundesanzeiger vom 27. Februar 2018 (BAanz AT 27.02.2018 V2)			
Geltungsbereich	ab	Lohngruppe 1 ¹⁾	Lohngruppe 6 ²⁾
West mit Berlin	01.03.2018	10,30 €	13,55 €
	01.01.2019	10,56 €	13,82 €
	01.01.2020	10,80 €	14,10 €
Ost	01.03.2018	9,55 €	12,18 €
	01.01.2019	10,05 €	12,83 €
	01.01.2020	10,55 €	13,50 €
Bundesgebiet	01.12.2020	10,80 €	14,10 €

1) u.a. Innen- und Unterhaltsreinigungsarbeiten

2) u.a. Glas- und Fassadenreinigung

Gerüstbauer-Handwerk (GerüstbauerArbbV5)		
Laufzeit: 1. Juli 2019 bis 31. Juli 2020 Fundstelle: Bundesanzeiger vom 28. Juni 2019 (BAZ AT 28.06.2019 V1)		
Geltungsbereich	ab	einheitlicher Mindestlohn
Bundesgebiet	01.07.2019	11,88 €

Maler- und Lackiererhandwerk (9. MalerArbbV)			
Laufzeit: 1. Mai 2017 bis 30. April 2021 Fundstelle: Bundesanzeiger vom 28. April 2017 (BAZ AT 28.04.2017 V1)			
Geltungsbereich	ab	Lohngruppe ungelernte Arbeitnehmer	Lohngruppe gelernte Arbeitnehmer
West mit Berlin	01.05.2017	10,35 €	13,10 €
	01.05.2018	10,60 €	13,30 €
	01.05.2019	10,85 €	13,30 €
	01.05.2020	11,10 €	13,50 €
Ost	01.05.2017	10,35 €	11,85 €
	01.05.2018	10,60 €	12,40 €
	01.05.2019	10,85 €	12,95 €
	01.05.2020	11,10 €	13,50 €

Pflegebranche (3. PflegeArbbV)		
Laufzeit: 1. November 2017 bis 30. April 2020 Fundstelle: Bundesanzeiger vom 11. August 2017 (BAZ AT 11.08.2017 V1)		
Geltungsbereich	ab	einheitlicher Mindestlohn
West mit Berlin	01.11.2017	10,20
	01.01.2018	10,55
	01.01.2019	11,05
	01.01.2020	11,35
Ost	01.11.2017	9,50
	01.01.2018	10,05
	01.01.2019	10,55
	01.01.2020	10,85

Steinmetz- und Steinbildhauerhandwerk (3. SteinmetzArbbV)		
Laufzeit: 1. September 2019 bis 30. April 2021		
Fundstelle: Bundesanzeiger vom 30. August 2019 (BAAnz AT 30.08.2019 V1)		
Geltungsbereich	ab	einheitlicher Mindestlohn
Bundesgebiet	01.09.2019	11,85 €
	01.05.2020	12,20 €

II. Lohnuntergrenze nach dem Arbeitnehmerüberlassungsgesetz

Lohnuntergrenze in der Arbeitnehmerüberlassung (3. Rechtsverordnung)		
Laufzeit: 1. Juni 2017 bis 31. Dezember 2019		
Fundstelle: Bundesanzeiger vom 31. Mai 2017 (BAAnz AT 31.05.2017 V1)		
Geltungsbereich	ab	Untergrenze
West	01.06.2017	9,23 €
	01.04.2018	9,49 €
	01.04.2019	9,79 €
	01.10.2019	9,96 €
Ost mit Berlin	01.06.2017	8,91 €
	01.04.2018	9,27 €
	01.01.2019	9,49 €
	01.10.2019	9,66 €

III. Mindestlöhne nach dem Tarifvertragsgesetz

Die nachfolgenden Mindestlöhne finden keine zwingende Anwendung für Arbeitsverhältnisse zwischen einem im Ausland ansässigen Arbeitgeber und seinen im Inland beschäftigten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern.

Schornsteinfegerhandwerk (Allgemeinverbindlicherklärung)		
Laufzeit: ab 1. Oktober 2018		
Fundstelle: Bundesanzeiger vom 6. Februar 2019 (BAAnz AT 06.02.2019 B5)		
Geltungsbereich	ab	einheitlicher Mindestlohn
Bundeseinheitlich	01.10.2018	13,20 €

GoBD-Schnellcheck

Mit Hilfe des GoBD-Schnellchecks können Sie in zehn Minuten klären, an welchen Stellen im Unternehmen Ihrer Mandanten noch Handlungsbedarf bei der Umsetzung der „Grundsätze ordnungsmäßiger Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen sowie zum Datenzugriff durch die Finanzbehörden“ (GoBD) besteht.

Jeder der zwölf Prüfungspunkte wird im Anschluss an die Checkliste erläutert.

GoBD-Schnellcheck					
Nr.	Prüfungspunkte		Ja	Nein	zu erledigen
1	Werden alle Unterlagen und Daten, die steuerrelevant sind aufbewahrt?				
	Papierbelege	Rechnungen			
		Lieferscheine			
		Geschäftskorrespondenz			
		Kassenbuch			
		Kassenzählprotokolle			
		usw.			
	Daten (aus...)	Geschäfts-E-Mails (auch der Mitarbeiter)			
		elektronische Rechnungen			
		Finanzbuchführung			
		Lohnbuchhaltung			
		Kassensystem			
		Warenwirtschaftssystem			
		Zahlungsverkehr			
		elektronische Kontoauszüge			
		Geldspielgeräte			
		Taxameter			
		Zeiterfassungssystemen			
		Dokumentenmanagementsystemen			
	Kostenrechnungssysteme				
	usw.				
2	Ist sichergestellt, dass bei allen Hardwaresystemen, bei sämtlicher eingesetzter Software usw. eine ausreichende Dokumentation der Systeme/Software vorliegt und werden auch deren nachträglichen Änderungen protokolliert?				
3	Wird der Umgang mit Belegen und Daten durch entsprechende Verfahrensanweisungen im Unternehmen geregelt?				
4	Ist das Rechnungswesen nachvollziehbar, nachprüfbar, vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und sicher aufbewahrt?				

5	Werden alle Geschäftsvorfälle zeitnah erfasst/gesammelt?			
6	Wird die Buchführung regelmäßig festgeschrieben?			
7	Werden sämtliche elektronischen Daten (siehe 1) revisionssicher, d. h. unveränderbar, gespeichert?			
8	Ist sichergestellt, dass alle elektronischen Daten während der Aufbewahrungsfrist (oft zehn Jahre) lesbar gemacht werden können?			
9	Sind Daten und Belege gegen Verlust, Diebstahl und Vernichtung ausreichend gesichert?			
10	Werden regelmäßig die elektronischen Daten gesichert?			
11	Ist im Unternehmen ein Internes Kontrollsystem (IKS) eingerichtet, welches die Verfahrensanweisung zum Umgang mit Daten und Belegen kontrolliert und sichert, z. B. durch Zugangskontrollen, Abstimmprotokolle, Benutzerberechtigung oder Vier-Augen-Prinzip?			
12	Sind Privatdaten von Unternehmer und Angestellten von den Computern verbannt oder zumindest vor einem Prüferzugriff geschützt (z. B. zweite Festplatte)?			

Erläuterungen

Zu Frage 1

Eine abschließende Aufzählung der betroffenen Belege oder Daten ist im Hinblick auf die Vielschichtigkeit der abzubildenden betrieblichen Vorgänge naturgemäß nicht möglich. Es werden aber nicht nur steuerliche Unterlagen und Daten von den GoBD erfasst, sondern auch außersteuerliche, sofern sie für die Besteuerung eine Bedeutung haben könnten. Zweck dieser Haltung ist die „Nutzbarmachung außersteuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für das Steuerrecht“. Anders ausgedrückt geht es um die Nutzbarmachung sämtlicher Informationen, die für die Besteuerung eine Rolle spielen könnten.

Weiteres „Einfallstor“ zur Erfassung sämtlicher Unternehmensdaten (in welcher Form auch immer) ist die Regelung, wonach alle Unterlagen aufzubewahren sind, die zum Verständnis oder zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind.

Zu Frage 2

Beispiele sind die Anleitung zur Kassensprogrammierung und die Dokumentation der Kassensprogrammierung und ihrer späteren Änderungen.

Der BFH stellte mit Urteil vom 25. 3. 2015 - X R 20/13 [GAAAE-96112](#) hierzu Folgendes fest:

„Bei einem programmierbaren Kassensystem stellt das Fehlen der aufbewahrungspflichtigen Betriebsanleitung sowie der Protokolle nachträglicher Programmänderungen einen formellen Mangel dar, dessen Bedeutung dem Fehlen von Tagesendsummenbons bei einer Registrierkasse oder dem Fehlen von Kassenberichten bei einer offenen Ladenkasse gleichsteht und der daher grundsätzlich schon für sich genommen zu einer Hinzuschätzung berechtigt.“

Generell sollte der Unternehmer an dieser Stelle für eine sinnvolle Auswahl der eingesetzten Hardwaresysteme hinsichtlich der „GoBD-Tauglichkeit“ sensibilisiert werden.

Zu Frage 3

Die Erforderlichkeit einer Verfahrensdokumentation wird aus dem Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit von Unterlagen (und Verfahren) abgeleitet. Eine bestimmte Form ist nicht vorgeschrieben.

Beispielhaft erläutert das BMF-Schreiben vom 14. 11. 2014 [HAAAE-37193](#), dass eine Verfahrensdokumentation im Regelfall aus folgenden Elementen besteht:

- allgemeine Beschreibung,
- Anwenderdokumentation,
- technische Systemdokumentation und
- Betriebsdokumentation.

Hier liegt die **Chance für die Berater**: Das Aufstellen einer Verfahrensdokumentation verlangt das Durchdenken der Prozesse und bietet daher viele Beratungsansätze. Diese sollten nicht ungenutzt bleiben. Gelingt es, dem Mandanten hier Optimierungspotenziale aufzuzeigen, ist die Akzeptanz für die „GoBD“ geschaffen.

Hilfreich (je nach Mandantenbetrieb) kann auch die **Musterverfahrensdokumentation** unter <http://go.nwb.de/3h6sv> sein. Die Vorlage erscheint zunächst sehr komplex, was aber den drei Verfahrensabläufen für digitale Belege, Papierbelege und digitalisierte Papierbelege geschuldet ist. Die Abläufe sind auch für Kleinunternehmen gut beschrieben und können von Unternehmer und Berater auf die individuelle Situation angepasst werden.

Zu Frage 4

Diese Grundsätze sind altbekannt und sollen an dieser Stelle wegen ihres Umfangs nur punktuell dargestellt werden. Besondere Bedeutung hat hier der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht und der Kontierung von Belegen:

- **Einzelaufzeichnungspflicht**: Aus dem Grundsatz der Vollständigkeit leitet sich der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht von Geschäftsvorfällen ab. Danach ist jeder Geschäftsvorfall – unabhängig davon, ob Einnahme oder Ausgabe – einzeln aufzuzeichnen. Da, wo es nicht zumutbar ist, werden Ausnahmen von der Einzelaufzeichnungspflicht gemacht, beispielsweise im Einzelhandel bei einer Vielzahl von Verkäufen mit geringem Wert. Allerdings ist zu erwarten, dass die Ausnahmen weiter reduziert werden (vgl. den am 13. 7. 2016 beschlossenen Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, mehr Informationen unter <http://go.nwb.de/7p6qx>).
- **Kontierung von Belegen**: Die Kontierung von Belegen wird von der Finanzverwaltung grundsätzlich für erforderlich gehalten, damit der Beleg seine Belegfunktion erfüllen kann. Allerdings bleibt es dem Steuerpflichtigen überlassen, durch andere organisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass der zugehörige Geschäftsvorfall auch ohne Kontierungsangabe retrograd und progressiv nachprüfbar ist. Eine Kontierung ist also nicht (mehr) Pflicht.

Zu Frage 5

Jeder Geschäftsvorfall ist möglichst zeitnah zu erfassen. Bare Geschäfte sind täglich aufzuzeichnen, unbare Geschäfte müssen innerhalb von zehn Tagen erfasst werden. „Erfassen“ ist nicht gleichzusetzen mit „verbuchen“: „Erfassen“ ist die manuelle Sichtung und Sicherung des Belegs durch eine geordnete Ablage.

Zu Frage 6

Die Festschreibung der Buchhaltung ist bis zum Ablauf des Folgemonats sicherzustellen, um dem Grundsatz der Unveränderbarkeit gerecht zu werden. Denn die Unveränderbarkeit verlangt auch, dass spätere Änderungen am Dokument oder an Daten kenntlich gemacht sind. Ab „Festschreibung“ sind Änderungen nur noch dokumentiert möglich. In der Praxis ist inzwischen unbeanstandeter Zeitpunkt der Festschreibung der Abrufzeitpunkt der nächsten Umsatzsteuervoranmeldung.

Zu Frage 7

Daten und Belege sind revisionssicher aufzubewahren. Die revisionssichere Ablage basiert auf dem Grundsatz der Unveränderbarkeit, denn nur unveränderte Daten stellen sicher, dass der ursprüngliche Informationsgehalt erhalten bleibt. Daher fordern die GoBD, dass der Steuerpflichtige sein EDV-System gegen Datenverlust zu sichern und gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen zu schützen hat.

Excel, Word und Co. bieten grundsätzlich keinen ausreichenden Veränderungsschutz, denn es wird lediglich dokumentiert, dass Änderungen vorgenommen wurden. Nicht dokumentiert wird jedoch, welche Veränderungen an dem jeweiligen Dokument durchgeführt wurden.

Zu Frage 8

Es gelten die allgemeinen Aufbewahrungsfristen für Daten und Belege (zehn bzw. sechs Jahre). In diesem Zeitraum muss sichergestellt werden, dass sämtliche aufbewahrte Daten jederzeit lesbar gemacht werden können. Dabei kann es notwendig sein, auch ältere Hardware aufzubewahren, damit zugehörige Datenbestände lesbar bleiben.

Datenbank-Tipp: Aufbewahrungsfristen nach steuer- und handelsrechtlichen Vorschriften, Übersicht IAAAB-04637

Zu Fragen 9 und 10

Der Unternehmer muss sicherstellen, dass seine Daten gegen Verfälschung, Vernichtung, Unauffindbarkeit, Untergang oder Diebstahl gesichert sind. Auch hat er sein DV-System gegen unberechtigte Benutzung oder Veränderung zu schützen. Geschieht dies nicht, liegt aus Sicht der Finanzverwaltung eine formell nicht ordnungsgemäße Buchführung vor.

Zu Frage 11

Neben der Verfahrensdokumentation verlangen die GoBD ein internes Kontrollsystem (IKS), welches die Umsetzung der Verfahrensanweisung und damit auch die Einhaltung der GoBD-Vorschriften gewährleisten soll. Das IKS kann dabei –abhängig vom Unternehmen – sehr unterschiedlich ausfallen. Eine feste Struktur ist nicht vorgegeben. Maßstab für ein funktionierendes IKS können dabei z. B. die Größe des Unternehmens, die Komplexität, die Anzahl der beteiligten Personen oder die Organisationsstruktur im Unternehmen sein.

Das IKS könnte beispielsweise folgende Prozesse regeln:

- Überwachung der Zugriffe auf das DV-System,
- Prüfung der Erfassung von digitalen Belegen,
- Zeitkontrollen zwischen Erfassung und Verbuchung,
- Überprüfung von Verarbeitungs- oder Abstimmprotokollen,
- Rücksicherungsprüfung für Daten.

Datenbank-Tipp:

Wiechers, Internes Kontrollsystem in KMU einführen, NWB-BB 3/2014 S. 80 VAABE-55675

Zu Frage 12

Diese Frage dient der Sensibilisierung des Unternehmers. Private und betriebliche Daten sind strikt zu trennen, damit der Prüfer nicht „aus Versehen“ Zugang zu privaten Daten bekommt. Dies gilt auch für Firmenhandys, Laptops, Tablets – und zwar auch aller Angestellten. Besondere Aufmerksamkeit sollte hier auch den „betrieblichen“ E-Mails gewidmet werden, in denen sich häufiger auch „private Anmerkungen“ zwischen Angestellten finden. Hier hat es sich in der Praxis als hilfreich erweisen, die Mitarbeiter durch entsprechende Schulungen zu sensibilisieren.