

9. Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

9.1 Allgemeines

Am 29.12.2016 ist das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (vom 22.12.2016, BGBl I 2016, 3152) in Kraft getreten.

Im Rahmen dieses Gesetzes wurden die §§ 146 Abs. 1, 147 Abs. 6, 379 Abs. 1 und Abs. 4 AO geändert sowie die §§ 146a und 146b AO eingefügt.

Des Weiteren wurde eine auf dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen beruhende Technische Verordnung (TV) verabschiedet. Hierin werden als „elektronische Aufzeichnungssysteme“ elektronische und computergestützte Kassensysteme und Registrierkassen genannt. Elektronische Buchhaltungsprogramme werden explizit ausgeschlossen, andere kassenähnliche Systeme wie Taxameter, Wettterminals, Geldspielautomaten u.a. werden nicht genannt.

Ziel des Gesetzes und der technischen Verordnung ist es, die seit langem geforderte Manipulationsmöglichkeit von Registrierkassen sicherzustellen und für alle Beteiligte Rechtssicherheit zu schaffen. Es wurde in der Vergangenheit technisch als recht einfach angesehen, elektronische Aufzeichnungen zu manipulieren. Sie konnten gelöscht oder verändert werden, ohne dass das im Nachhinein feststellbar war. Betrügerische Manipulationen führten zu Steuerausfällen. Zudem verzerrten sie den Wettbewerb, da sie den Ehrlichen gegenüber dem Unehrllichen benachteiligten. Die neuen Regeln gelten für alle, die elektronische Kassensysteme nutzen. Die Wirtschaft hatte grundsätzlich bis Ende 2019 eine Übergangsfrist, um sich auf die Änderungen einzustellen.

9.2 § 146 AO – Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen

9.2.1 Allgemeine Grundsätze

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) erfordern grundsätzlich die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles unmittelbar nach seinem Abschluss und in einem Umfang, der einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit eine lückenlose Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts, seiner Entstehung und Abwicklung 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. Dies gilt auch für Bareinnahmen und für Barausgaben (BFH-Urteil vom 12.05.1966, IV 472/60, BStBl III 1966, 371).

9.2.2 Einzelaufzeichnungspflicht

Nach den GoB und der ständigen Rechtsprechung gilt der **Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht** (BMF, Schreiben vom 24.02.2004, IV D 2 – S 0315 – 4/04). § 146 Abs. 1 AO in der bis zum 31.12.2016 geltenden Fassung hingegen regelte die Einzelaufzeichnungspflicht nicht explizit; Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen waren vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. Gemäß der seit dem 01.01.2017 geltenden Fassung sind die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen neben den anderen dort genannten Kriterien auch einzeln vorzunehmen.

Die Grundaufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass sie jederzeit eindeutig in ihre Einzelpositionen aufgegliedert werden können. Zeitnah, d.h. möglichst unmittelbar zu der Entstehung des jeweiligen Geschäftsvorfalles aufzuzeichnen sind der verkaufte, eindeutig bezeichnete Artikel, der endgültige Einzelverkaufspreis, der dazu gehörige Umsatzsteuersatz und -betrag, vereinbarte Preisminderungen, die Zahlungsart, das Datum und der Zeitpunkt des Umsatzes sowie die verkaufte Menge bzw. Anzahl.

Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung gilt grundsätzlich unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem oder eine offene Ladenkasse verwendet. Branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte sind zu berücksichtigen.

Die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles ist nur dann nicht zumutbar, wenn es **technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich** ist, die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen (BFH-Urteil vom 12.05.1966, IV 472/60, BStBl III 1966, 371). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen (GoBD, Rz. 39).

Der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht gilt auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

Aus Zumutbarkeitsgründen besteht die **strenge Pflicht zur Einzelaufzeichnung nicht** beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung. Diese Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht gilt allerdings wie-

derum nicht, wenn der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem im Sinne des § 146a AO verwendet (§ 146 Abs. 1 AO; GoBD, Rz. 39).

Zur Einzelaufzeichnungspflicht sei ferner auf Tz. 2 des BMF-Schreibens zu § 146 AO vom 19.06.2018 sowie AEAO zu § 146, Tz. 2 verwiesen.

9.2.3 Aufzeichnungspflicht bei offener Ladenkasse

Im Fall einer offenen Ladenkasse besteht keine gesetzliche Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems.

Einzelaufzeichnungen können auch durch die vollständige und detaillierte Erfassung (vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.1.2 und 2.1.3) aller baren Geschäftsvorfälle in Form eines Kassenbuches erfolgen. Wird ein Kassenbericht zur Ermittlung der Tageslosung verwendet, kann die Einzelaufzeichnung auch durch die geordnete (z.B. nummerierte) Sammlung aller Barbelege gewährleistet werden.

Besteht aus Zumutbarkeitsgründen keine Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung (vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.2.2), müssen die Bareinnahmen zumindest anhand eines Kassenberichts nachgewiesen werden. Hierbei ist stets vom gezählten Kassenendbestand des jeweiligen Geschäftstages auszugehen. Von diesem Kassenendbestand werden der Kassenendbestand bei Geschäftsschluss des Vortages sowie die durch Eigenbeleg zu belegenden Bareinlagen abgezogen. Ausgaben und durch Eigenbeleg nachzuweisende Barentnahmen sind hinzuzurechnen.

Ein sogenanntes „Zählprotokoll“ ist nicht erforderlich (BFH-Beschluss vom 16.12.2016, X B 41/16, BFH/NV 2017, 310), erleichtert jedoch den Nachweis des tatsächlichen Auszählens.

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten. Werden Kasseneinnahmen und Kassenausgaben ausnahmsweise erst am nächsten Geschäftstag aufgezeichnet, ist dies noch ordnungsgemäß, wenn zwingende geschäftliche Gründe einer Aufzeichnung noch am gleichen Tag entgegenstehen und aus den Aufzeichnungen und Unterlagen sicher entnommen werden kann, wie sich der sollmäßige Kassenbestand entwickelt hat (BFH-Urteil vom 31.07.1974, I R 216/72, BStBl II 1972, 96). Bei Kassen ohne Verkaufspersonal (sog. Vertrauenskassen, wie z.B. beim Gemüseverkauf am Feldrand, Fahrscheinautomaten sowie Waren- und Dienstleistungsautomaten) wird es nicht beanstandet, wenn diese nicht täglich, sondern erst bei Leerung ausgezählt werden. Kassenaufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass ein sachverständiger Dritter jederzeit in der Lage ist, den Sollbestand mit

dem Istbestand der Geschäftskasse zu vergleichen (BFH-Urteil vom 20.09.1989, X R 39/87, BStBl II 1990, 109).

Die umsatzsteuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten bleiben unberührt.

9.3 § 147 AO – Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen

Seit dem **01.01.2002** sind Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 AO, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO). Die vorgenannten Geräte sowie die mit ihrer Hilfe erstellten digitalen Unterlagen müssen seit diesem Zeitpunkt neben den „**Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)**“ vom 07.11.1995 (BStBl I 1995, 738) auch den „**Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)**“ vom 16.07.2001 (BStBl I 2001, 415) entsprechen (§ 147 Abs. 6 AO). Die Feststellungslast liegt beim Steuerpflichtigen. Insbesondere müssen alle steuerlich relevanten Einzeldaten (Einzelaufzeichnungspflicht) einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen i.S.d. § 14 UStG unveränderbar und vollständig aufbewahrt werden. Eine Verdichtung dieser Daten oder die ausschließliche Speicherung der Rechnungsendsummen ist unzulässig. Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ausgedruckter Form ist nicht ausreichend. Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem auswertbaren Datenformat vorliegen.

Soweit z.B. Registrierkasse, Taxameter und ähnliche Geräte bauartbedingt den gesetzlichen Anforderungen zur Speicherung und Lesbarmachung nicht oder nur teilweise genügte, wurde es nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige dieses Gerät längstens bis zum 31.12.2016 in seinem Betrieb weiterhin einsetzte (BMF, Schreiben vom 26.11.2010 zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften). Seit dem 1. Januar 2017 müssen Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 AO, die mittels elektronischer Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxametern und Wegstreckenzähler erstellt worden sind, für die Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufbewahrt werden (§ 147 Abs. 2 AO).

9.4 § 146a AO – Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme; Verordnungsermächtigung

§ 146a AO über die Verordnungsermächtigung zur Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme tritt zum 01.01.2020 in Kraft (siehe am Ende des Kapitels den Hinweis zu einer Übergangsregelung bezüglich technischer Sicherheitseinrichtungen). Hiervon betroffen sind Vorschriften zu elektronischen Aufzeichnungssystemen, die über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen, Anforderungen an Sicherheitsmodule, Speichermedien, einheitliche digitale Schnittstellen, die elektronische Aufbewahrung der Aufzeichnungen, Protokollierung von digitalen Grundaufzeichnungen zur Sicherstellung der Integrität und Authentizität sowie der Vollständigkeit der elektronischen Aufzeichnung u.a.m.

Nach § 146a Abs. 1 AO hat derjenige, der aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst, ein **elektronisches Aufzeichnungssystem zu verwenden**, das jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall und anderen Vorgang **einzel**n, **vollständig**, **richtig**, **zeitgerecht** und **geordnet aufzeichnet**.

Das elektronische Aufzeichnungssystem und die digitalen Aufzeichnungen sind durch eine **zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung** zu schützen. Diese zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung muss aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle bestehen. Die digitalen Aufzeichnungen sind auf dem Speichermedium zu sichern und für Nachschauen sowie Außenprüfungen durch elektronische Aufbewahrung verfügbar zu halten. Es ist verboten, innerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung solche elektronischen Aufzeichnungssysteme, Software für elektronische Aufzeichnungssysteme und zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen, die den in § 146a Abs. 1 Satz 1-3 AO beschriebenen Anforderungen nicht entsprechen, zur Verwendung im Sinne von § 146a Abs. 1 Satz 1-3 AO gewerbsmäßig zu bewerben oder gewerbsmäßig in den Verkehr zu bringen.

Ab dem **01.01.2020** müssen gemäß § 2 der Technischen Verordnung elektronische Aufzeichnungssysteme über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen, die aus den folgenden drei Bestandteilen besteht:

- einem **Sicherheitsmodul**: Das Sicherheitsmodul gewährleistet, dass Kasseneingaben mit Beginn des Aufzeichnungsvorgangs protokolliert und später nicht mehr unerkannt verändert werden können;

- einem **Speichermedium**: Auf dem Speichermedium werden die Einzelaufzeichnungen für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gespeichert; und
- einer **digitalen Schnittstelle**: Die digitale Schnittstelle gewährleistet eine reibungslose Datenübertragung, z.B. für Prüfungszwecke.

**Hinweis!**

Technische Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen.

Am 26.09.2017 wurde die sog. **Kassensicherungsverordnung** (Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr KassenSichV) verkündet (BGBl I 2017, 3515). Diese definiert, dass die neuen Pflichten für elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen gelten; hierbei sind Fahrscheinautomaten, Taxameter, Geldspielautomaten u.a. ausdrücklich ausgeschlossen. Daneben legt die Verordnung Anforderungen an die Protokollierung und Speicherung von digitalen Grundaufzeichnungen sowie an eine einheitliche digitale Schnittstelle fest. Bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme gilt ab 2020 auch eine Belegausgabepflicht (§ 146a Abs. 2 Satz 1 AO).

§ 146a Abs. 1 Satz 2 AO sieht eine Verpflichtung vor, wonach elektronische Aufzeichnungssysteme sowie entsprechende digitale Aufzeichnungen durch eine „zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung“ zu schützen sind.

Die technischen Details (Technische Richtlinien und Schutzprofile) dieser Sicherheitseinrichtung einschließlich der digitalen Schnittstelle legt laut KassenSichV das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) noch zusammen mit dem BMF fest.

Gemäß BMF-Schreiben vom 16.12.2019, IV A 4 – S 0316-a/19/10012 :001 hat das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik nach § 5 KassenSichV im Benehmen mit dem BMF die technischen Anforderungen an das Sicherheitsmodul, das Speichermodul und die einheitliche digitale Schnittstelle des elektronischen Aufzeichnungssystems aktuell ergänzt.

Für jede Aufzeichnung eines Geschäftsvorfalles oder anderen Vorgangs i.S.d. § 146a Abs. 1 Satz 1 AO muss gemäß § 2 der Technischen Verordnung von einem elektronischen Aufzeichnungssystem unmittelbar eine neue Transaktion gestartet werden.