

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg Dr. Hans-Ulrich Misera
Unterabteilungsleiter IV A
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

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

Kürzel
Me/Gi – S 03/18

Telefon
+49 30 27876-540

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
mein@dstv.de

Datum
26.02.2018

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Änderung des Anwendungserlasses zu § 146 AO

Sehr geehrter Herr Ministerialdirigent Dr. Misera,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des Entwurfs eines BMF-Schreibens zur Änderung des Anwendungserlasses zu § 146 AO verbunden mit der Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme. Gerne nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) diese Möglichkeit wahr und teilt Ihnen seine Anregungen zu ausgewählten Aspekten des Entwurfs mit.

Vorbemerkung

Die mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen gesetzlich eingeführte Einzelaufzeichnungspflicht und deren Ausnahmen gelten seit dem 29.12.2016 und damit seit über einem Jahr (BGBl I 2016, S. 3152 ff.). Bereits unmittelbar nach Inkrafttreten der Regelungen traten in der Praxis grundlegende Fragen auf: Gilt die Ausnahme aus Zumutbarkeitsgründen auch für Dienstleister? Gilt sie ab 01.01.2020 nur noch bei Nutzung einer offenen Ladenkasse? Diese Rechtsunsicherheiten bürdeten den Steuerpflichtigen und deren Berater erhebliche Risiken im Rahmen von Betriebsprüfungen auf. Diese hätten deutlich zügiger geklärt werden müssen, wie der DStV bereits in seiner [Stellungnahme S 05/17](#) vom 21.04.2017 vorbrachte.

Ungeachtet dessen erkennt der DStV an, dass der Entwurf des BMF-Schreibens zur Änderung des Anwendungserlasses (AEAO) einige Klarstellungen enthält, die positiv hervorzuheben sind und die teilweise vom DStV angeregt wurden. Hierzu zählen insbesondere:

- die Klarstellung, dass die Aufzeichnung der Kundendaten nicht erforderlich ist, wenn in einem Einzelhandelsgeschäft oder einem vergleichbaren Dienstleistungsunternehmen mit hohem Anteil an Laufkundschaft zwar die Mindestangaben nach Randziffer 2.1.3-E zur Nachvollziehbarkeit des Geschäftsvorfalles einzeln aufgezeichnet werden, nicht jedoch die Kundendaten (Randziffer 2.1.5-E Satz 2),
- die Klarstellung, dass vorgenannter Grundsatz auch gilt, wenn ein elektronisches Aufzeichnungssystem eine Kundenerfassung und Kundenverwaltung zwar zulässt, die Kundendaten aber tatsächlich nicht oder nur teilweise erfasst werden (Randziffer 2.1.5-E Satz 3),
- die Klarstellung, dass eine Aufzeichnung auf Papier zulässig ist, wenn zur Erfassung von aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet wird, welches aber ausfällt (z. B. wegen eines Stromausfalls oder eines technischen Defekts – Randziffer 2.1.6-E Satz 1),
- die Aufnahme eines Ausnahmekatalogs von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen (Randziffer 2.2-E insgesamt) und
- die Klarstellung, dass - im Falle von offenen Ladenkassen - die Ausnahmeregelung für den Verkauf von Waren aus Zumutbarkeitsgründen nach § 146 Abs. 1 Satz 3 AO grundsätzlich auch auf Dienstleistungen übertragbar ist (Randziffer 2.2.6-E Satz 1, 2).

Diese Passagen tragen zur Rechtsklarheit bei. Sie entschärfen somit das Klima bei Betriebsprüfungen oder Kassen-Nachschaun und reduzieren die Risiken für Steuerpflichtige und deren Berater. Daher sollten sie aus Sicht des DStV unbedingt Eingang in den AEAO finden.

Trotz der positiv zu beurteilenden Passagen sieht der DStV in einzelnen Randziffern Nachjustierungsbedarf und bittet um Berücksichtigung folgender Anmerkungen.

Zu Randziffer 2.1.3-E: Grundsätze der Einzelaufzeichnungspflicht – Umfang der Mindestangaben

Randziffer 2.1.3-E bestimmt in einer Aufzählung die Mindestangaben, die der Steuerpflichtige zu einem einzelnen Geschäftsvorfall aufzeichnen muss. Danach muss der Steuerpflichtige neben dem endgültigen Einzelverkaufspreis den dazugehörigen Umsatzsteuersatz und –betrag aufzeichnen.

Der DStV begrüßt grundsätzlich die Konkretisierung der erforderlichen Angaben. Dies fördert die Rechtssicherheit in der Praxis. Kritisch sieht er allerdings, dass der Wortlaut nahelegt, dass zu jedem einzelnen Posten ausnahmslos der konkrete Umsatzsteuerbetrag ausgewiesen werden muss. Diese Anforderung entspricht nicht der gelebten Praxis und findet sich zudem nicht in den umsatzsteuerlichen Vorgaben wieder.

Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG muss eine Rechnung zwar grundsätzlich den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag enthalten. § 32 UStDV sieht jedoch vor: *„Wird in einer Rechnung über Lieferungen oder sonstige Leistungen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, der Steuerbetrag durch Maschinen automatisch ermittelt und durch diese in der Rechnung angegeben, ist der **Ausweis des Steuerbetrags in einer Summe zulässig**, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der Steuersatz angegeben wird.“*

Darüber hinaus gilt für Kleinbetragsrechnungen nach § 33 Satz 1 UStDV erleichternd: *„Eine Rechnung, deren Gesamtbetrag 250 Euro nicht übersteigt, muss mindestens folgende Angaben enthalten:*

...

4. *das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung **in einer Summe** sowie den anzuwendenden Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung...“*

Die gegenwärtige Praxis entspricht den vorgenannten umsatzsteuerlichen Anforderungen: Wie anliegender Kassenbon (Anlage 1) beispielhaft zeigt, wird den Einzelpositionen zwar jeweils ein Umsatzsteuersatz zugeordnet (A = 7 % / B = 19 %). Der Ausweis der Umsatzsteuer zu 7 % oder 19 % erfolgt hingegen jeweils in einem Gesamtbetrag.

Anpassungen an die geplanten Vorgaben nach Randziffer 2.1.3-E würden einen erheblichen technischen Umstellungsaufwand bedeuten. Die umsatzsteuerlichen Erleichterungen würden leerlaufen.

Der DStV regt daher zur Klarstellung an, in Randziffer 2.1.3-E zumindest die Ausnahmen nach § 32 UStDV und § 33 Satz 1 Nr. 4 UStDV wörtlich zu übernehmen oder auf sie zu verweisen.

Zu Randziffer 2.1.4-E: Grundsätze der Einzelaufzeichnungspflicht – Elektronische Aufzeichnungssysteme

In Satz 3 der Randziffer 2.1.4-E fehlt die Schließung des Klammereinschubs. Aus redaktionellen Gründen regen wir an, die Klammer nach „...*technische Sicherheitseinrichtung*...“ zu setzen.

Zu Randziffer 2.1.6-E: Grundsätze der Einzelaufzeichnungspflicht – Zulässigkeit der Aufzeichnung auf Papier

Wie oben bereits ausgeführt, begrüßt der DStV die Klarstellung, dass eine Aufzeichnung auf Papier zulässig ist, wenn zur Erfassung von aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet wird, welches aber ausfällt (z. B. wegen Stromausfalls oder eines technischen Defekts). Leider bleibt unklar, welche Anforderungen die Finanzverwaltung an die Aufzeichnungen in solchen Fällen stellt. Reicht eine Kladde mit Unterschrift des Kassierers aus? Müssen Einzelaufzeichnungen geführt werden, die die Mindestangaben nach Randziffer 2.1.3-E enthalten? Oder reichen Aufzeichnungen, die einem Kassenbericht für eine offene Ladenkasse entsprechen? Um das Streitpotenzial in entsprechenden Fällen zu reduzieren, regen wir an dieser Stelle eine weitergehende Klarstellung an.

Zu Randziffer 2.2.1-E: Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen – Aus der Rechtsprechung abgeleiteter Grundsatz

Grundsätzlich begrüßt der DStV, dass versucht wurde, den von der Rechtsprechung entwickelten Zumutbarkeitsgrundsatz in Randziffer 2.2.1-E zu übernehmen. Allerdings ist der Wortlaut des BFH-Urteils so abgewandelt worden, dass er dessen Grundgedanken aus unserer Sicht zu sehr einschränkt.

In der entscheidenden Passage stellt der BFH - bezogen auf den zu beurteilenden Fall – Folgendes heraus (vgl.: BFH-Urteil v. 12.05.1966, Az.: IV 472/60, Rz. 16):

*„...Es ist technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich, an die Aufzeichnung der einzelnen zahlreichen baren Kassenvorgänge in Einzelhandelsgeschäften gleiche Anforderungen wie bei anderen Handelsgeschäften zu stellen, nämlich zur Identifizierung und zur Bestimmung des Inhalts des Geschäfts Namen und Anschrift des Kunden und den Gegenstand des Kaufvertrages festzuhalten. ... Es kann aber keinem Zweifel unterliegen, dass es eine große Zahl von Einzelhandelsunternehmen gibt, **bei denen auch diese Aufzeichnungen technisch und betriebswirtschaftlich nicht durchgeführt werden könnten oder einen im Verhältnis zu dem sich daraus ergebenden Vorteil ungewöhnlichen Arbeitsaufwand erfordern** würden, z. B. bei Stehbierhallen, Straßen- und Marktständen oder Spiel- und Verkaufsautomaten. ...“*

Diese Ausführungen lassen aus Sicht des DStV insbesondere zwei grundlegende Aspekte des Zumutbarkeitsgrundsatzes erkennen:

- Abhängig vom Einzelfall können technische, betriebswirtschaftliche oder praktische Gründe für die Unzumutbarkeit sprechen: Der BFH fordert für die Unzumutbarkeit nicht zwingend das kumulative Vorliegen der drei Gründe. Vielmehr erklärt er die Unzumutbarkeit in dem zu beurteilenden Fall anhand des Vorliegens mehrerer Gründe (vgl. vorgenannte, hervorgehobene Passage in Satz 2).
- Neben den technischen, betriebswirtschaftlichen oder praktischen Gründen könnten im Einzelfall weitere Gründe zur Unzumutbarkeit führen: Der BFH führt als weiteren Grund beispielsweise das Verhältnis zwischen dem sich aus der Einzelaufzeichnung ergebenden Vorteil und dem Arbeitsaufwand des Steuerpflichtigen an (vgl. vorgenannte, hervorgehobene Passage in Satz 2).

Um diesen Aspekten Rechnung zu tragen, regen wir an, den Wortlaut in Randziffer 2.2.1-E zu überdenken und wie folgt anzupassen:

„Die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles ist **nur dann regelmäßig** nicht zumutbar, wenn es **technisch, betriebswirtschaftlich und oder** praktisch unmöglich ist, die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen (BFH-Urteil vom 12.5.1966, IV 472/60, BStBl III S. 371). ...“

Zu Randziffer 2.2.4-E: Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen – Waagen

Die Beispiele, welche Anforderungen beim Einsatz von Waagen gelten, führen zu mehr Rechtsklarheit in der Praxis. Sie sind daher grundsätzlich sehr zu begrüßen und sollten keinesfalls gestrichen werden.

Aus dem Kreise unserer Mitglieder ist zu vernehmen, dass an dieser Stelle noch geringfügiger Klarstellungsbedarf besteht. Nach dem Wortlaut der Beispiele dürften ihnen zwei Modelle von Waagen zugrunde liegen, aus denen sich folgende Konsequenzen ergeben:

- Modell 1 = Die Waage erfüllt die Voraussetzungen einer elektronischen Registrierkasse. → Die Verwendung einer offenen Ladenkasse ist unzulässig.
- Modell 2 = Die Waage zeigt lediglich das Gewicht und/oder den Preis an und verfügt über die Dauer des einzelnen Wiegevorgangs hinaus über keine Speicherfunktion. → Die Verwendung einer offenen Ladenkasse ist zulässig. Unter den Voraussetzungen nach § 146 Abs. 1 Satz 3 AO wird es nicht beanstandet, wenn die o. g. Einzeldaten der Waage nicht aufgezeichnet werden.

Neben den beiden Modellen gibt es Waagen, die zwar weniger als eine elektronische Registrierkasse können, dennoch eine Speicherfunktion haben. Wir bitten um Klarstellung, dass für diese Waagen ebenfalls die Folgen gelten, wie das Entwurfsschreiben sie für Modell 2 vorsieht.

Zu Randziffer 2.2.6-E: Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen auch für Dienstleister

Der DStV hat in seiner [Stellungnahme S 05/17](#) ausgeführt, dass auch Dienstleister insbesondere aufgrund des verfassungsrechtlich geltenden Gleichheitsgrundsatzes unter die Ausnahme aus Zumutbarkeitsgründen fallen müssen. Die Klarstellung, dass - im Falle von offenen Ladenkassen - die Ausnahmeregelung für den Verkauf von Waren aus

Zumutbarkeitsgründen nach § 146 Abs. 1 Satz 3 AO grundsätzlich auch auf Dienstleistungen übertragbar ist, findet daher unsere Unterstützung.

Auf Basis eines aktuellen BFH-Beschlusses erscheint jedoch die Aufteilung in zwei Fallgruppen mit unterschiedlichen Folgen, wie sie das Entwurfsschreiben vorsieht, nicht nachvollziehbar. Mit welcher Begründung sind Dienstleister von der Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht ausgenommen, wenn der Kundenkontakt in etwa der Dauer der Dienstleistung entspricht und der Kunde auf die Ausübung der Dienstleistung üblicherweise individuell Einfluss nehmen kann?

Die Ausführungen des BFH bieten für eine Herausnahme solcher Dienstleister keine Anhaltspunkte (vgl.: BFH-Beschluss v. 12.07.2017, Az.: X B 16/17, Rz. 69, 71):

„...Die Rechtsprechung hat die gewährten Erleichterungen niemals ausdrücklich auf Warenlieferanten beschränkt, sondern stets aus dem Gesichtspunkt der Zumutbarkeit abgeleitet. Insoweit kann aber bei Klein-Dienstleistern dieselbe Interessenlage bestehen wie bei kleinen Warenlieferanten. ...“

Der Grundgedanke, dass bei Klein-Dienstleistern dieselbe Interessenlage wie bei Warenlieferanten bestehen kann, sollte demnach in Randziffer 2.2.6-E deutlicher zum Ausdruck kommen.

Zu Randziffer 2.2.6-E: Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen – am Ende

Der letzte Absatz in Randziffer 2.2.6-E wiederholt wortgleich die Ausführungen im voranstehenden Absatz. Aus redaktionellen Gründen sollte er gestrichen werden.

Zu Randziffer 5.-E: DV-gestützte Buchführung und Aufzeichnungen (§ 146 Abs. 5 AO)

Die Randziffer entspricht nahezu wortgleich dem geltenden AEAO zu § 146 und ist insofern nicht zu beanstanden. In dem ergänzten Satz *„...Die gilt sinngemäß auch für sonst erforderliche Aufzeichnungen. ...“* dürfte es *„...Dies gilt...“* heißen. Wir bitten um redaktionelle Prüfung.

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

Mit freundlichen Grüßen

gez.
WP/StB Harald Elster
(Präsident)

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Leiterin der Steuerabteilung)

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



Wir ♥ Lebensmittel.

EDEKA Moch
Grünerstraße 20 (ALEXA)
10179 Berlin
Tel. 030/ 240 456 25

		EUR
SCHLAUFENTASCHE		0,25 B
ERASCO REISTOPF		1,59 A
2 x	0,99	
VOLVIC GRAPEF. 0,5L		1,98 B
2 x	0,25	
PFAND		0,50*B
LAETTA ORIGINAL		1,19 A
G&G SCHOKORIEGEL		1,29 A
BIO LIT. LUN. SUPPE		2,99 A
BROT U. KUCHEN IN B		1,11 A
MANDARINEN		2,49 A
TEEK. KRAEUTERTEE		2,79 A
G&G MINI KUCHEN		0,99 A
NAEHRMITTEL		1,69 A
Posten: 14		
SUMME	EUR	18,86

* * Kundenbeleg * *

EDEKA Moch
Grünerstr. 20
10179 Berlin

Datum 13.02.18 12:28 Uhr
Beleg-Nr.
Trace-Nr.
Kartenzahlung
kontaktlos
girocard

Nr. #####
Terminal-ID
Pos-Info
Weitere Daten 0000000000////
Betrag EUR

*** Zahlung erfolgt ***

Bitte Beleg aufbewahren

MwSt	NETTO	MwSt	UMSATZ
A 7%	15,07	1,06	16,13
B 19%	2,29	0,44	2,73

Mit der DeutschlandCard hätten Sie
auf den Umsatz von: 18,36 EUR
9 Punkte erhalten!
* Position nicht rabattberechtigt

0019357130218004004772



Es bediente Sie:
Frau Milewski

Datum Uhrzeit Filiale Pos Bed Bon
13.02.18 12:27 4089357 004 10384772

Steuernummer: DE291440025