

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MR Ralph Hoffmann  
Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

per E-Mail: [IVA4@bmf.bund.de](mailto:IVA4@bmf.bund.de)

**Kürzel**  
Me/VJ – S 12/22

**Telefon**  
+49 30 27876-530

**Telefax**  
+49 30 27876-799

**E-Mail**  
johrden@dstv.de

**Datum**  
08.08.2022

## Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 146a

Sehr geehrter Herr Hoffmann,

vielen Dank für die Übermittlung des Vorschlags von Bund und Ländern zur Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 146a (Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme). Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen berücksichtigen.

### A. Vorwort

Der DStV begrüßt grundsätzlich das Bestreben, weitere Rechtssicherheit hinsichtlich der Anwendung des § 146a AO schaffen zu wollen. Der vorliegende BMF-Entwurf wird diesem Anspruch aus unserer Perspektive jedoch in vielen Punkten leider nicht gerecht. Vielmehr geht das Schreiben an vielen Stellen mit erweiterten Anforderungen für die Anwender elektronischer Aufzeichnungssysteme einher. Mitunter sind hierfür umfangreiche und damit kostspielige Software-Anpassungen erforderlich. Zugleich werden mit Blick auf die Dokumentationsanforderungen (vgl. Ausführungen zu 7.4.6 AEAO zu § 146a) die „Daumenschrauben weiter angezogen“. Im Zuge dieser Verschärfungen bleiben Begrifflichkeiten wie „gehäufte Anzahl und/oder Dauer von Störungen“ unpräzise und bergen damit weite Auslegungsspielräume. Summa summarum wirft der vorliegende Entwurf teils mehr Fragen auf, als dass er Rechtssicherheiten schafft. Konkret sehen wir daher an folgenden Stellen Überarbeitungsbedarf.

## **B. Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 146a**

### **Zu 1.3 Schutz durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung**

In Nummer 1.3 Abs. 1 Satz 2 sollen nach dem Wort „Werden“ die Wörter „*an einem Ort (vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 3.2.11 Satz 3)*“ eingefügt werden. Wir weisen darauf hin, dass der AEAO zu § 146a keinen Satz 3 in der geplanten Nr. 3.2.11 enthält.

**Petition:** Wir bitten um Prüfung und redaktionelle Anpassung des Hinweises „vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 3.2.11 Satz 3“.

### **7.1 Ausfall/Störung der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung**

#### **Zu 7.1.2 Satz 1, 4 und 5 AEAO zu § 146a**

Unter 7.1.2 Satz 1 soll Folgendes festgeschrieben werden: *„Betrifft der Ausfall lediglich die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung, ist das elektronische Aufzeichnungssystem bis zur Beseitigung des Ausfallgrundes weiterhin zu nutzen.“*

Diese Formulierung stellt eine deutliche Verschärfung gegenüber der bisherigen Fassung dar. Demnach *„wird es nicht beanstandet, wenn das elektronische Aufzeichnungssystem bis zur Beseitigung des Ausfallgrundes weiterhin genutzt wird.“*

Zugleich gehen auch die geplanten weiteren Ausführungen unter 7.1.2 Satz 4 und 5 mit einer erheblichen Anforderungssteigerung einher: *„Zusätzlich muss der Ausfall der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung auf dem Beleg durch eine eindeutige Kennzeichnung ersichtlich sein. Die eindeutige Kennzeichnung umfasst den Hinweis auf den Ausfall der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung sowie den Zeitpunkt der letzten erfolgreichen Signatur.“*

Die Anwendungsregelung sieht eine Nichtbeanstandungsregelung vor. Danach können Kassensysteme, die diese Anforderungen nicht erfüllen, bis 31.12.2023 weiterbetrieben werden, sofern der jeweils aktuelle Software-Stand genutzt wird.

In der geltenden Version 7.2. bedarf es lediglich einer fehlenden Transaktionsnummer oder sonstigen eindeutigen Kennzeichnung. Damit werden nur drei Jahre nach Veröffentlichung der Vorgaben für elektronische Kassensysteme (§ 146a AEAO) neue, schärfere Anforderungen gestellt. Zur konkreten technischen Umsetzung der neuen Vorgaben (u.a. Software-

Anpassungen) vermögen wir als DStV zwar keine Einschätzung abgeben. Auch scheint der 01.01.2024 ein langer Zeitraum zu sein. Die Vergangenheit hat jedoch bereits mehrfach gezeigt: Sind neue bzw. entsprechend aktualisierte Software-Lösungen nicht rechtzeitig und kostengünstig auf dem Markt, kommen am Ende stets die Steuerpflichtigen (Gastronomie, Handwerk, Handel etc.) in Bedrängnis. Äußerst unangenehm für die Betroffenen sind vor allem die Situationen, in denen die erforderlichen Systemumstellungen an den Kassen kurz vor Jahresende – und damit gerade für den Einzelhandel mitten im Weihnachtsgeschäft – erfolgen müssen. Ein solches Szenario muss dringend vermieden werden. Als DStV bitten wir daher, etwaige Anpassungen mit Weitblick und der gebotenen zeitlichen Flexibilität anzugehen. Insbesondere für den Fall, dass ein erforderliches Update nicht oder nur zeitlich knapp umgesetzt werden kann, bedarf es einer zeitnahen und großzügigen Verschiebung des Anwendungszeitpunktes.

Darüber hinaus weisen wir daraufhin, dass sich Steuerpflichtige von 2019 bis 2021 intensiv mit der Aufrüstung ihrer Kassensysteme auseinandergesetzt und diese bewerkstelligt haben. Es ist daher aus unserer Perspektive höchst bedauerlich, dass diese Unternehmer lediglich für einen sehr kurzen zeitlichen Horizont auf die Akzeptanz der von ihnen angeschafften Systeme nebst damit einhergehenden technischen Vorgaben vertrauen können. Hier sollten nach Auffassung des DStV zukünftig längere Zeithorizonte greifen. Eine Orientierung könnte beispielsweise an der in den AfA-Tabellen angegebenen Nutzungsdauer für Registrierkassen (6 Jahre) erfolgen.

**Petition:** Der DStV fordert für die neuen Vorgaben in 7.1.2 eine großzügige Ausweitung des Nichtbeanstandungszeitraums etwa bis 31.12.2024 zur Umstellung der Kassensysteme auf die neuerlichen Anforderungen.

### **Zu 7.1.3 AEAO zu § 146a**

Gemäß 7.1.3 wird vorausgesetzt „...*, dass eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung im normalen Betrieb stabil und störungsfrei absichert und stabil und störungsfrei an das elektronische Aufzeichnungssystem angebunden ist.*“ Darüber hinaus sei die verwendete zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung „*bei gehäufter Anzahl und/oder Dauer von Störungen*“ als nicht geeignet anzusehen. Infolge muss der Unternehmer diese ersetzen, also Investitionen tätigen.

Fraglich bleibt, wann eine gehäufte Anzahl bzw. Dauer an Störungen vorliegt. Hierzu gibt der Entwurf keine Hinweise. Eine Konkretisierung wäre für die Steuerpflichtigen jedoch sowohl in der Kommunikation mit den Kassenherstellern – ab wann besteht konkreter Handlungsbedarf – als auch für etwaige Differenzen im Zuge einer späteren Betriebsprüfung hilfreich. Anderenfalls dürften Steuerpflichtige mitunter der willkürlichen Auslegung dieser unspezifischen Maßgabe seitens ihres Betriebsprüfers ausgesetzt sein.

**Petition:** Der DStV regt an, die Formulierung *„bei gehäufter Anzahl und/oder Dauer von Störungen“* praxistauglich zu konkretisieren.

## **7.2 Ausfall/Störung des elektronischen Aufzeichnungssystems**

### **Zu 7.2.3 AEAO zu § 146a**

Wie bereits mit Blick auf die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung ausgeführt, wird auch unter 7.2.3 hinsichtlich des elektronischen Aufzeichnungssystems vorausgesetzt, dass dieses im normalen Betrieb stabil und störungsfrei läuft. Zugleich wird erneut auf die ungewisse Formulierung zurückgegriffen: *„Bei gehäufter Anzahl und/oder Dauer von Störungen ... ist das verwendete elektronische Aufzeichnungssystem ... als nicht geeignet anzusehen“*. Wir verweisen an dieser Stelle auf unsere Ausführungen zu 7.1.3.

**Petition:** Der DStV regt an, die Formulierung *„bei gehäufter Anzahl und/oder Dauer von Störungen“* praxistauglich zu konkretisieren.

## **7.3 Notfallbetrieb**

### **Zu 7.3.1 Satz 1 i.V.m. 7.2.3 AEAO zu § 146a**

Für Cloud-Lösungen ist Folgendes geplant: *„Sofern die Nutzung eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit Kassenfunktion erfolgt, ... [das] über eine Internet- oder andere Kommunikationsverbindung angebunden ist, stellt der Ausfall dieser Kommunikationsverbindung einen Ausfall des elektronischen Aufzeichnungssystems dar (vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 7.2).“* Zugleich greift durch den abschließenden Verweis auf Nr. 7.2 – speziell 7.2.3 – folgende Konsequenz: *„Bei gehäufter Anzahl und/oder Dauer von Störungen in Hinblick auf den stabilen und störungsfreien Betrieb des elektronischen Aufzeichnungssystems, ist das verwendete elektronische Aufzeichnungssystem in Hinblick auf die Einsatzumgebung als nicht geeignet anzusehen und entweder das elektronische Aufzeichnungssystem oder die Einsatzumgebung entsprechend anzupassen.“*

Dabei wird als Status quo grundsätzlich vorausgesetzt, dass das elektronische Aufzeichnungssystem im normalen Betrieb stabil und störungsfrei läuft. Bereits an dieser Stelle sehen wir mit Blick auf die vielerorts relativ langsamen und regional durchaus schwankenden Internetverfügbarkeiten Schwierigkeiten.

Zudem könnte man bei Zugrundlegung der vorgenannten Vermutung bei Cloud-Lösungen zu der Auffassung gelangen, der noch im Koalitionsvertrag 2021 formulierte, umfassende digitale Aufbruch sei bereits vollzogen und es liege nunmehr allein in den Händen der Steuerpflichtigen einen stabilen und störungsfreien Betrieb sicherzustellen. Diese Schlussfolgerung sehen wir als DStV äußerst kritisch. Es ist im ersten Schritt Aufgabe der Politik, die Rahmenbedingungen für eine flächendeckende, reibungslos laufende digitale Infrastruktur zu schaffen. Eine – offenbar gegenwärtig nicht vorhandene – flächendeckend stabile Internet-/Kommunikationsanbindung im BMF-Schreiben als Standard festzulegen mit der Konsequenz, die Unternehmen müssten bei gehäufter Anzahl bzw. Dauer von Störungen Anpassungen an ihren Systemen bzw. der Einsatzumgebung vornehmen, ist nach unserem Dafürhalten nicht gerechtfertigt.

Vielmehr stellen sich im Zuge dieser Konstellation noch dringlicher die bereits oben aufgeworfenen Fragen:

- Wie ist die Formulierung „*bei gehäufter Anzahl und/oder Dauer von Störungen*“ konkret auszulegen?
- Ab wann ist der „*normale Betrieb*“ durch zeitweise Schwankungen in der Internet-/Kommunikationsverbindung gefährdet (Anzahl/Dauer etwaiger Ausfälle)?

**Petition:** Der DStV fordert, praktikable und – insbesondere unter Berücksichtigung der gegenwärtigen Internetversorgung – angemessene und realisierbare Vorgaben zu formulieren.

### **Zu 7.3.2 zu § 146a**

Für den sog. „Notfallmodus“ (Offline-Modus bei Cloud-Kassen) sind in den kommenden Jahren zwei Übergangsstufen geplant. Demnach ist bis zum 31.12.2023 ein Notfallbetrieb ohne zusätzliche Anforderungen und ohne lokale zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung möglich. Anschließend darf bis zum 31.12.2025 ein Notfallbetrieb ohne lokale zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung nur unter bestimmten Anforderungen (vgl. 7.3.2) erfolgen. Ab 1.1.2026 darf ein Notfallbetrieb nur noch mit einer lokalen zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung betrieben werden.

Wir begrüßen diese Form des gestaffelten Übergangs dahingehend, dass der zusätzliche Aufrüstungsaufwand auf Seiten der Unternehmen zeitlich Berücksichtigung findet. Wir bitten jedoch zugleich zu beachten, dass auch die Einhaltung der in der Übergangsphase für notwendig erachteten Voraussetzungen (vgl. 7.3.2) keinen überbordenden technischen, zeitlichen und finanziellen Aufwand auf Seiten der kleinen und mittleren Unternehmen verursachen darf.

Insofern sehen wir die Vorgabe in 7.3.2 Nr. 5 kritisch. Hiernach müsste der Steuerpflichtige im Falle eines Notfallbetriebs ohne Absicherung durch eine lokale zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung belegen, dass *"die Anwendung des Notfallbetriebs die Ausnahme darstellt"*. Praktiker werden sich die Frage stellen, wie dies zu erfolgen hat und was unter „Ausnahme“ zu verstehen ist. Nach unserem Verständnis steht diese Formulierung in enger Verbindung zur Formulierung *„bei gehäufter Anzahl und/oder Dauer von Störungen“*.

Ebenso unpräzise bleibt die unter 7.3.2 Nr. 6 festgeschriebene Voraussetzung, *„der Steuerpflichtige habe zeitnah auf eine Wiederanbindung hinzuwirken“*. Nach unserem Dafürhalten bedürften auch die Begriffe *„zeitnah“* und *„hinwirken“* einer näheren Erläuterung, damit der Steuerpflichtige die Anforderungen erfüllen kann.

Schließlich stellt sich die Frage, inwieweit die Anforderungen nach Nr. 5 und Nr. 6 für die Feststellung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen überhaupt erforderlich sind. Denn nur darum kann es letztlich bei entsprechenden Vorgaben gehen.

**Petition:** Der DStV fordert, die Vorgaben Nr. 5 und Nr. 6 in 7.3.2 zu streichen. Andernfalls müsste im endgültigen BMF-Schreiben mehr Rechtssicherheit durch praxisgerechte Konkretisierungen der o.g. Begrifflichkeiten geschaffen werden.

## **7.4 Dokumentation von Störungen/Ausfällen von elektronischen Aufzeichnungssystemen**

### **Zu 7.4.4 AEAO zu § 146a**

Im Falle von Störungen bzw. Ausfällen von elektronischen Aufzeichnungssystemen soll künftig folgendes gelten: *„Die Bemühungen zur zeitnahen Wiederanbindung aller nicht lokalen Komponenten (siehe AEAO zu § 146a, Nr. 7.3.2 Nr. 7) ist unmittelbar zu dokumentieren.“* Wir machen darauf aufmerksam, dass der AEAO zu § 146a, Nr. 7.3.2 keinen Gliederungspunkt Nr. 7 enthält.

**Petition:** Wir bitten um Prüfung und redaktionelle Anpassung des Hinweises „siehe AEAO zu § 146a, Nr. 7.3.2 Nr. 7“.

#### **Zu 7.4.6 AEAO zu § 146a**

Gemäß BMF-Entwurf soll *„die unmittelbar bei Eintreten der Störung oder des Ausfalls begonnene Dokumentation ... nach Behebung der Störung oder des Ausfalls zeitnah durch geeignete Nachweise der Störung oder des Ausfalls, ggfs. durch weiterführende Informationen zur Ursache sowie dem Ende der Störung oder des Ausfalls“* ergänzt werden. Im Weiteren werden als geeignete Nachweise der Störung insbesondere Zeiten und Dauer der Verbindungsabbrüche aufgeführt.

Nach Auffassung des DStV sind diese zusätzlichen Dokumentationsanforderungen absolut unpraktikabel und unverhältnismäßig. Weit überwiegend dürfte den betroffenen Steuerpflichtigen der Zugang zu den im BMF-Entwurf geforderten Informationen fehlen. Die Beschaffung der Daten wäre mit erheblichem Aufwand verbunden – wenn sie denn überhaupt ermittelbar sind.

Darüber hinaus bleibt fraglich, von welcher Dauer eine Störung/Verbindungsschwankung sein muss, um eine solche Nachweispflicht auszulösen. Nach unserem Dafürhalten dürfen nicht bereits kleinste Verbindungsschwankungen dazu führen, dass der Steuerpflichtige etwaige Dokumentationen und Nachweise vorhalten muss. Vielmehr sollte stets einer möglichst unbürokratischen Ausübung des originären Geschäfts Priorität zukommen, statt diese durch übermäßige Dokumentations- und Nachweisvorgaben unausführbar zu machen.

**Petition:** Der DStV fordert die ersatzlose Streichung des Abschnitts 7.4.6.

### **7.5 Nachträgliche Absicherung von Aufzeichnungen**

#### **Zu 7.5.1 AEAO zu § 146a**

Künftig soll gelten: *„Aufzeichnungspflichtige Vorgänge sind während des Störungszeitraumes in geeigneter Weise zu dokumentieren. Nach Ende von Ausfällen, Störungen und der Nutzung von Notfallbetrieben ohne Absicherung durch eine lokale zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung sind alle, noch nicht durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung abgesicherten, aufzeichnungspflichtigen Vorfälle unmittelbar durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung nachträglich einzeln abzusichern.“*

Die Ausführungen unter 7.5.1 Satz 2 beziehen sich nach Auffassung des DStV nur auf eine sehr spezifische Fallgestaltung bei Cloud-Lösungen: Cloud-Systeme mit Notfallbetrieb ohne TSE. Diese Variante des Offline-Modus bei Cloud-Kassen soll jedoch nur befristet bis zum 31.12.2025 möglich sein. Um Unsicherheiten und unterschiedliche Auslegungen zu vermeiden, bitten wir, diesen besonderen Anwendungsbereich im endgültigen BMF-Schreiben noch stärker herauszustellen.

Sofern sich die Ausführungen nicht lediglich auf die vorgenannte Fallkonstellation (Cloud-Systeme mit Notfallbetrieb ohne TSE) beziehen, sondern ggf. auch lokale Kassen betroffen sein sollen, dürfte die Regelung erhebliche System-Umstellungen an den Kassen nach sich ziehen. Der Aufwand für die betroffenen Unternehmen wäre hoch. Derart umfassende und damit kosten- und zeitintensive Umstellungen sind nach so kurzer Zeit aus unserer Perspektive nur schwer nachvollziehbar. Wir verweisen an dieser Stelle auf unsere obigen Ausführungen zu 7.1.2 Satz 4 und 5 AEAO zu § 146a.

**Petition:** Der DStV bittet um Klarstellung, dass sich die Vorgaben unter 7.5.1 Satz 2 ausschließlich auf Cloud-Systeme mit Notfallbetrieb ohne TSE (befristet bis 31.12.2025) beziehen. Eine weitergehende Auslegung – auch auf lokale Kassen – wäre nach unserer Auffassung unangemessen.

Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Ausführungen eine Unterstützung sind. Für weitere Gespräche stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.  
RAin/StBin Sylvia Mein  
(Geschäftsführerin)

gez.  
StBin Dipl.-Hdl. Vicky Jhrden  
(Referatsleiterin Steuerrecht)

\*\*\*\*\*  
Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.  
\*\*\*\*\*

..