

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 04/18

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 § 146b AO

Sehr geehrter Herr Ministerialdirigent Dr. Misera,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des Entwurfs eines BMF-Schreibens zur Änderung des Anwendungserlasses zu § 146b 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 eingeführte Ermächtigungsgrundlage zur Durchführung von Kassen-Nachschaue ist seit dem 01.01.2018 anwendbar. Bereits kurze Zeit nach Inkrafttreten der Regelung am 29.12.2016 hat der DStV gefordert, dass die Praxis rechtzeitig, mindestens ein viertel Jahr vor dem Anwendungszeitpunkt klarstellende Hinweise von der Finanzverwaltung erhält. Nur so hätten sich Steuerpflichtige und Berater auf das neue Prüfungsinstrument hinreichend vorbereiten können. Seit dem 01.01.2018 besteht für sie nunmehr ein rechtsunsicherer Schwebezustand, was im Falle des plötzlichen Erscheinens eines Prüfers gilt. Angesichts der erheblichen Befürchtungen der Steuerpflichtigen, dass ihre Betriebsabläufe mit der Kassen-Nachschau eine neue Drohkulisse seitens der Finanzverwaltung trifft, hätten die Ausführungen des Entwurfsschreibens der Praxis deutlich zügiger zur Verfügung gestellt werden müssen.

Zu Ziffer 1.-E / Ziffer 3.-E: Zeitpunkt der Kassen-Nachscha

Nach § 146b Abs. 1 Satz 1 AO kann die Kassen-Nachscha während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten stattfinden. Das Entwurfsschreiben erweitert bzw. konkretisiert diese Zeiten in Ziffer 3.-E: Die Kassen-Nachscha kann danach auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden, wenn im Unternehmen noch oder schon gearbeitet wird. Zudem ordnet Ziffer 1.-E an: *„Der Amtsträger kann u. a. zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen sog. „Kassensturz“ verlangen, es sei denn, dies ist unangemessen, ...“*.

Der DStV erachtet es als zwingend notwendig, dass bei der Durchführung der Kassen-Nachscha - unabhängig von der Tageszeit - die Verhältnismäßigkeit im Einzelfall sorgfältig beachtet und gewahrt wird. Die Maßnahmen können leicht zu einer erheblichen Störung des Geschäftsbetriebs des Steuerpflichtigen auswachsen. Zudem steht zu befürchten, dass Kunden durch die Kassen-Nachscha einen schlechten Eindruck von dem Betrieb erhalten. Völlig inakzeptabel wären Situationen, in denen der Unternehmer deutliche finanzielle Einbußen erleidet. Zudem könnten Prüfungshandlungen vor der Öffnung des Geschäfts die Betriebsabläufe in hohem Maße behindern. Beispielsweise dulden Vorbereitungshandlungen in bestimmten Branchen (z. B. in einer Bäckerei) in der Regel keinen Aufschub.

Hervorzuheben ist zwar, dass bei jedem Handeln der Eingriffsverwaltung der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gilt. Aus Sicht des DStV trägt der Wortlaut des Entwurfsschreibens diesem Grundsatz jedoch noch nicht genügend Rechnung: Das Klima bei Prüfungen rund um die Kasse ist ohnehin schon höchst angespannt. Es wird sich durch vorgenannte Risiken und Belastungen für den Steuerpflichtigen noch verschärfen. Dem Kassen-Nachscha-Prüfer sollte daher deutlicher vor Augen geführt werden, dass er sich mit seinen Maßnahmen in einem höchst sensiblen Bereich der Unternehmensführung bewegt. Der DStV regt daher an, die Ziffer 1.-E um folgenden Satz 3 klarstellend zu ergänzen:

„Der Amtsträger hat bei der Störung des Geschäftsbetriebs den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten.“

Wünschenswert wäre es zudem, wenn der AEAO zu § 146 in Ziffer 1. eine Höchstdauer für die Prüfungsmaßnahmen vorsieht.

Zu Ziffer 3.-E: Zweck des Betretens der Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume

Nach Satz 3 der Ziffer 3.-E muss das Betreten dazu dienen, Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können. Daraus lässt sich eine umfassende Feststellungsbefugnis wie bei einer Betriebsprüfung ablesen.

Ziffer 1.-E greift hingegen den Wortlaut des § 146b AO auf und fasst den Anwendungsbereich der Kassen-Nachscha enger: Danach ist sie ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung.

Wir regen wir daher zur Klarstellung an, den Satz 3 der Ziffer 3.-E wie folgt einzuschränken:

„Das Betreten muss dazu dienen, steuererhebliche Sachverhalte festzustellen, die im Zusammenhang mit der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung stehen.“

Zu Ziffer 4.-E: Aufforderung zur Duldung der Kassen-Nachscha und Ausweispflicht

Nach Satz 1 hat der Amtsträger sich auszuweisen, sobald er zur Duldung der Kassen-Nachscha auffordert oder mit einer anderen, in Ziffer 4.-E aufgezählten offenen Amtshandlung beginnt. Nach Ziffer 5.-E ist die Aufforderung zur Duldung der Kassen-Nachscha ein Verwaltungsakt, der formlos erlassen werden kann.

Aus der Praxis ist zu vernehmen, dass die Dienstausweise von Prüfern meist von so minderer Qualität seien, dass sie leicht fälschbar wären. Steuerpflichtige haben daher eine sehr ausgeprägte Angst vor Trickbetrügnern, die sich mit entsprechenden Dokumenten den Inhalt der Kasse erschleichen wollen. Berufskollegen haben diese Sorgen bereits nachdrücklich gegenüber den Finanzämtern vorgetragen. In einer Antwort eines Finanzamts hieß es, dass neben dem Dienstausweis stets ein schriftlicher Prüfungsauftrag - unterschrieben von einem Sachgebietsleiter / Hauptsachgebietsleiter – einschließlich einer Anlage mit allen Rechten und Pflichten ausgehändigt werden müsse.

Die Aushändigung des Prüfungsauftrags nebst einer Anlage mit allen Rechten und Pflichten ist ein Schritt in die richtige Richtung, da sie den Gedanken des § 119 Abs. 2 Satz 2 AO aufgreift. Nach § 119 Abs. 2 Satz 2 AO ist ein mündlicher Verwaltungsakt - wie die Aufforderung zur Duldung der Kassen-Nachscha - schriftlich zu bestätigen, wenn hieran ein berechtigtes Interesse besteht und der Betroffene dies unverzüglich verlangt. Diese Regelung trägt den Interessen des Rechtsschutzes und der Rechtssicherheit Rechnung (vgl.: Seer in Tipke/Kruse, § 119 AO, Rz. 13). Für das Vorliegen eines berechtigten Interesses des Betroffenen genügt ein privatrechtliches, ein wirtschaftliches oder ein ideelles Interesse (vgl.: Seer in Tipke/Kruse, § 119 AO, Rz. 13). Aufgrund der Trickbetrüger-Gefahr und der mit der Kassen-Nachscha einhergehenden wirtschaftlichen Belastung (Störung des Geschäftsbetriebs, Umsatzeinbußen, usw.) besteht das berechtigte Interesse des Betroffenen an einer schriftlichen Bestätigung aus Sicht des DStV zweifellos.

Die Aushändigung des Prüfungsauftrags nebst einer Anlage mit allen Rechten und Pflichten schützt auch den zur Mitwirkung aufgeforderten Mitarbeiter: Einerseits kann er sich mit diesen Dokumenten gegenüber seinem Arbeitgeber für das Dulden des Eingriffs des Amtsträgers in den Geschäftsbetrieb rechtfertigen. Andererseits führen ihm die Unterlagen in dem Moment der Überrumpelung und der Verunsicherung durch eine plötzliche Kassen-Nachscha die Verhaltensanforderungen und die Abwehrrechte vor Augen.

Aus Sicht des DStV bedarf es vor diesem Hintergrund folgender Maßnahmen:

- Um die Ängste und die tatsächliche Gefahrenlage für den Steuerpflichtigen zu reduzieren, muss der Sicherheitsstandard für Prüferausweise deutlich erhöht werden.
- In der Ziffer 4.-E sollte festgehalten werden, dass dem Steuerpflichtigen bzw. seinem Berater Musterausweise zur Verfügung gestellt werden, damit sie die Echtheit des Prüferausweises überprüfen können.
- Die Aushändigung des Prüfungsauftrags nebst einer Anlage mit allen Rechten und Pflichten sollte nicht nur von einzelnen Finanzämtern praktiziert werden, sondern bundesweit gelten. Hierzu sollte die Ziffer 5.-E auf Basis des § 119 Abs. 2 Satz 2 AO um folgenden Satz 2 ergänzt werden:

„...Der Amtsträger muss dem Steuerpflichtigen oder einer Person i.S.d. Nr. 4 Satz 2 AEAO auf Verlangen einen schriftlichen Prüfungsauftrag, welcher von einem Sachgebietsleiter / Hauptsachgebietsleiter unterschrieben ist, nebst einer Anlage mit allen Rechten und Pflichten aushändigen. ...“

Zu Ziffer 4.-E: Abwesenheit des Steuerpflichtigen

Aus redaktionellen Gründen sollte Satz 2 der Ziffer 4.-E wie folgt ergänzt werden:

*„...Ist der Steuerpflichtige selbst **oder sein gesetzlicher Vertreter (§ 34 AO)** nicht anwesend, aber Personen, von denen angenommen werden kann, dass...“*

Zu Ziffer 4.-E / 6.-E: Mitwirkungspflichten bei Abwesenheit des Steuerpflichtigen

Wenn der Steuerpflichtige selbst nicht anwesend ist, hat der Amtsträger nach Ziffer 4.-E, Personen zur Mitwirkung aufzufordern, von denen er annehmen kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems des Steuerpflichtigen verfügen. Diese Personen haben dann die Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen, soweit sie hierzu rechtlich und tatsächlich in der Lage sind (§ 35 AO). Ebenso kann nach Ziffer 6.-E die Prüfungsanordnung bei einem Übergang zur Außenprüfung in Abwesenheit des Steuerpflichtigen jemand anderem bekannt gegeben werden.

Für die Fälle, in denen der Steuerpflichtige oder sein gesetzlicher Vertreter abwesend sind, lässt das Entwurfsschreiben offen, was passiert, wenn der zur Duldung der Kassen-Nachschauf aufgeforderte Mitarbeiter die Pflichten rechtlich oder tatsächlich nicht erfüllen kann. In der Praxis stellen sich die folgenden Fragen: Wie wird gewährleistet, dass ein unbefugter Mitarbeiter in dem Moment der Überrumpelung und der Verunsicherung sich nicht dazu gezwungen sieht, seine rechtlichen und tatsächlichen Befugnisse zu überschreiten? Welche Einwände kann ein solcher Mitarbeiter, beispielsweise eine Aushilfskraft, dem Amtsträger entgegenhalten? Welche Dokumente muss er beibringen?

Der DStV fordert zum Schutz des Steuerpflichtigen und seiner Mitarbeiter nachdrücklich, in die Ziffer 4.-E eindeutige Hinweise aufzunehmen, welche Vorgaben der Amtsträger in diesen Fällen zu beachten hat.

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.
