

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

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

Kürzel
Me/DB/Gi – S 03/19

Telefon
+49 30 27876-410

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
basta@dstv.de

Datum
07.03.2019

**Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einführung des § 146a AO durch das Gesetz zum
Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016;
Anwendungserlass zu § 146a AO**

Sehr geehrter Herr Ministerialdirigent Dr. Misera,

der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) dankt herzlich für die Möglichkeit zur
Stellungnahme zu vorgenanntem Entwurf. Gern führt er zu ausgewählten Aspekten Folgendes
aus.

I. Vorwort

Aufgrund des „Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“
(im Folgenden „Kassengesetz“) vom 22.12.2016 ([BGBl. I, S. 3152](#)) müssen elektronische
Aufzeichnungssysteme (im Folgenden auch „Kasse[n]“) ab 01.01.2020 mittels einer
technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) vor Manipulationen geschützt sein. Das Gesetz sieht
vor, dass die TSE aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen
digitalen Schnittstelle besteht. Die eingesetzte TSE muss durch das Bundesamt für Sicherheit
in der Informationstechnik (BSI) zertifiziert sein.

Für die Umrüstung der über zwei Millionen betroffenen Kassen (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 16) verbleiben – ausgehend vom Datum dieses Schreibens – weniger als zehn Monate. Soweit ersichtlich sind indes noch immer keine (zertifizierten) TSE auf dem Markt verfügbar. Es steht zu befürchten, dass es angesichts der Menge an notwendigen TSE und der vergleichsweise nur noch kurzen Frist zu Lieferengpässen kommt. Dabei darf ferner nicht außer Acht gelassen werden, dass die Kassenhersteller einen ausreichenden Vorlauf benötigen, um die Software der Kassensysteme entsprechend anzupassen. Überdies muss dem Steuerpflichtigen ein angemessener zeitlicher Rahmen verbleiben, um seine Kassen mit den zertifizierten TSE auszurüsten.

Der DStV unterstützt die Bestrebungen des Gesetzgebers, die Manipulation von Kassen in bargeldintensiven Branchen einzudämmen. Keinesfalls darf es dem Steuerpflichtigen jedoch zum Nachteil gereichen, wenn eine fristgerechte Umrüstung der eingesetzten Kassen aufgrund von durch ihn nicht zu beeinflussenden Ursachen misslingt.

Vor diesem Hintergrund ist nach Auffassung des DStV eine Verlängerung der Frist zur Umrüstung der Kassen geboten. Sofern eine Gesetzesänderung mit Blick auf die notwendige Zeit für ein entsprechendes Gesetzgebungsverfahren nicht in Betracht kommen sollte, bitten wir eindringlich darum, verwaltungsseitig eine Übergangsfrist zu schaffen – um unnötige Härten für die Praxis zu vermeiden.

II. Entwurf eines Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 146a AO

Zu 1.2-E – Schutz durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung

Nach Teilnummer 1.2-E wird es von Seiten der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn mehrere elektronische Aufzeichnungssysteme durch eine zertifizierte TSE geschützt werden, die alle im Verbund befindlichen elektronischen Aufzeichnungssysteme gemeinsam nutzen.

Der DStV begrüßt diese Erleichterung für die Praxis. Damit reduziert sich der Investitionsumfang und Umrüstungsaufwand. Zugleich dürften sich zusammengehörige Vorgänge, die in mehreren Teilschritten und an unterschiedlichen elektronischen Aufzeichnungssystemen vorgenommen werden, leichter protokollieren lassen.

Zu 1.7-E – Andere Vorgänge

Gemäß § 146a Abs. 1 Satz 1 AO muss das elektronische Aufzeichnungssystem jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall und **anderen Vorgang** einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnen. Der Begriff des „anderen Vorgangs“ ist im Gesetz nicht näher bestimmt und wird in der Praxis aufgrund seiner Unbestimmtheit mit Problemen behaftet sein.

Der DStV begrüßt es mithin ausdrücklich, dass der vorliegende Entwurf in Teilnummer 1.7-E eine Definition nebst Beispielen der „anderen Vorgänge“ enthält. Allerdings weicht der Entwurf an dieser Stelle von der Definition in der Gesetzesbegründung zum Kassengesetz (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 19) teilweise ab. Diese wurde nach Anregungen aus der Praxis – darunter auch von Seiten des DStV – darüber hinaus in die Verordnungsbegründung zur KassenSichV (vgl. [BR-Drs. 487/17](#), S. 8) aufgenommen.

Aus unserer Sicht sind die beiden vorgenannten Dokumente an dieser Stelle deutlich präziser – insbesondere im Hinblick auf die Klarstellung, dass „andere Geschäftsvorfälle“ nur durch *„unmittelbar[e] [...] Betätigung der Kasse erfolgen“* können. Auch aus Gründen der Einheitlichkeit regt der DStV deshalb an, die Definition der „anderen Vorgänge“ aus der Gesetzesbegründung und der Verordnungsbegründung zu übernehmen.

Zu 2.2.2-E – Zeitlicher Anwendungsbereich – Erleichterung für bestimmte Registrierkassen

Gemäß Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO dürfen nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschaffte Registrierkassen, welche die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 (BStBl. I 2010, 1342) erfüllen, aber bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, längstens bis zum 31.12.2022 weiterhin verwendet werden. In Teilnummer 2.2.2-E Satz 2 wird ausgeführt, dass die Nachweise des Vorliegens dieser Voraussetzungen für die jeweils eingesetzte Registrierkasse der Verfahrensdokumentation beizufügen sind. Der Entwurf ist an dieser Stelle in zweierlei Hinsicht unpräzise:

- (1) Es kommt nicht klar zum Ausdruck, welche Verfahrensdokumentation gemeint ist. Es ist zu vermuten, dass der Entwurf auf die Verfahrensdokumentation gemäß Rn. 151 ff. des BMF-Schreibens vom 14.11.2014, BStBl. I 2014, S. 1450, abstellt. Soweit dies gemeint ist, regen wir aus Gründen der Klarheit und Eindeutigkeit an, auf das entsprechende BMF-Schreiben zu verweisen.

(2) Die dortigen Ausführungen können darüber hinaus so verstanden werden, dass die Erleichterung gemäß Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO nur zu gewähren ist, wenn eine Verfahrensdokumentation nach Maßgabe des GoBD-Anwendungsschreibens vorliegt. Ein solches Erfordernis wäre aus Sicht des DStV nicht hinnehmbar.

Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO formuliert die gesetzlichen Voraussetzungen für den späteren Anwendungszeitpunkt des § 146a AO. Die Norm setzt das Vorliegen einer Verfahrensdokumentation nicht voraus. Zudem handelt es sich bei dem impliziten Postulat einer Verfahrensdokumentation gemäß dem GoBD-Anwendungsschreiben um eine Verwaltungsauffassung, die gesetzlich nicht explizit geregelt ist.

Erschwerend kommt hinzu, dass hiervon insbesondere kleine Unternehmen betroffen wären, da bei diesen tendenziell häufiger TSE-inkompatible Kassensysteme im Einsatz sein dürften. Zugleich sind deren betriebliche Abläufe und Strukturen jedoch regelmäßig so überschaubar, dass die Erstellung einer Verfahrensdokumentation aus Sicht des DStV unverhältnismäßig erscheint. Aus diesem Grunde hat der DStV in seiner [Stellungnahme S 14/18 zum Entwurf einer Neufassung des GoBD-Anwendungsschreibens](#) gefordert, kleine Unternehmen von der Anfertigung einer Verfahrensdokumentation explizit freizustellen.

Die Anwendung des Art. 97 § 30 Abs. 3 an das Vorliegen einer Verfahrensdokumentation zu knüpfen, würde folglich insbesondere die Unternehmen treffen, bei denen eine Verfahrensdokumentation nach Auffassung des DStV den geringsten Mehrwert an Informationen für die Finanzverwaltung schafft. Vor diesem Hintergrund hofft der Verband, dass es sich lediglich um eine redaktionelle Unklarheit handelt.

Der DStV regt insoweit an, Teilnummer 2.2.2 Satz 2 des Entwurfs wie folgt anzupassen:

„Die Nachweise des Vorliegens dieser Voraussetzungen sind für die jeweils eingesetzte Registrierkasse ~~der~~ einer etwaigen Verfahrensdokumentation im Sinne des BMF-Schreibens vom 14.11.2014, BStBl. I 2014, S. 1450, beizufügen.“

Zu 2.2.3-E – Zeitlicher Anwendungsbereich – Mitteilungspflicht nach § 146a Abs. 4 AO

Elektronische Aufzeichnungssysteme müssen innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme an das zuständige Finanzamt gemeldet werden (§ 146a Abs. 4 Satz 1 und 2 AO). Nach Teilnummer 2.2.2-E ist die erstmalige Mitteilung aller vor dem 01.01.2020 angeschafften und von dem Gesetz erfassten Kassen bis zum 31.01.2020 zu erstatten. Dies entspricht zwar dem Gesetzeswortlaut (Art. 97 § 30 Abs. 1 Satz 2 EGAO). Wir möchten allerdings Folgendes zu bedenken geben:

Wie im Vorwort bereits ausgeführt wurde, können Steuerpflichtige nach unserem Kenntnisstand bislang keine zertifizierten TSE erwerben. Abhängig davon, wann die ersten Modelle auf den Markt kommen, kann dies zu einer enormen Verdichtung der Meldungen führen. Können die Geräte etwa erst im Dezember 2019 gekauft und installiert werden, verbleiben für die Meldung maximal zwei Monate. In dieser kurzen Zeit müssten über 2 Mio. Kassen gemeldet werden.

In vielen Fällen werden Mandanten ihren steuerlichen Berater bitten, die Meldung für sie vorzunehmen. Können diese jedoch z. B. erst gegen Ende dieses Jahres bzw. Anfang nächsten Jahres und demnach nur mit geringem Vorlauf erledigt werden, droht eine erhebliche Störung der Kanzleiabläufe, gerade bei kleinen und mittleren Kanzleien. Denn das Jahresende und der Beginn des neuen Jahres sind in den Kanzleien traditionell sehr arbeitsintensive Zeiten: Neben drängenden Deklarationstätigkeiten, die die Abgabe von Steuererklärungen bis Ende Februar 2019 betreffen, fallen beispielweise Jahresabschlussarbeiten – wie die Durchführung von Inventuren bei Mandanten – und der Abschluss der Lohnbuchhaltung für das vergangene Jahr an. Hinzu kommt, dass im Monat Dezember aufgrund der Weihnachtsfeiertage einige Arbeitstage weniger zur Verfügung stehen.

Dies gilt gleichermaßen für die Mandanten in den maßgeblich betroffenen Branchen: Hier ist die Weihnachtszeit vielfach von besonderer Bedeutung für die Geschäftstätigkeit. Ausgehend von Erfahrungen aus anderen Bereichen ist zu erwarten, dass nicht alle Mandanten die für die Meldung notwendigen Unterlagen in dieser betriebsamen Zeit unmittelbar zu ihrem Berater bringen werden. Somit ist eine weitere Konzentration des Arbeitsaufkommens in den Kanzleien zu befürchten.

Sollte an dem Termin zur Anwendung des § 146a AO festgehalten werden, fordert der DStV, das Schreiben zumindest um eine Nichtbeanstandungsregelung für die erstmalige Mitteilung der Kassen zu ergänzen. Hiernach sollte es von Seiten der Finanzverwaltung nicht beanstandet

werden, wenn die Mitteilung nach § 146a Abs. 4 AO für alle bauartbedingten aufrüstbaren und vor dem 01.01.2020 angeschafften Kassen bis zum 31.03.2020 erstattet wird. Somit bliebe den Beratern selbst im denkbar schlechtesten Fall – mit den Arbeiten kann erst im Januar 2020 begonnen werden – genügend Zeit, die zahlreichen Mitteilungen in zumutbarer Weise vorzunehmen.

Zu 2.2.3-E – Ausgestaltung des Mitteilungsverfahrens nach § 146a Abs. 4 AO

Die Mitteilung nach § 146a Abs. 4 AO muss mittels eines amtlich vorgeschriebenen Vordrucks erfolgen (§146a Abs. 4 Satz 1 AO). Weder im Gesetz noch im vorliegenden Entwurf ist erkennbar, dass der Mitteilungspflicht auf elektronischem Wege nachgekommen werden kann. Soweit für die Mitteilung ausschließlich eine Abgabe in Papierform vorgesehen ist, überzeugt dieses Verfahren mit Blick auf die heutigen technischen Möglichkeiten und Gegebenheiten nicht.

Für die Finanzverwaltung könnte eine Abgabe in Papierform die automatisierte Verarbeitung der Mitteilungen erschweren bzw. schlechterdings unmöglich machen. Eine personelle Bearbeitung wäre notwendig. Dabei war es erklärtes Ziel des „Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 22.06.2016 (BGBl. I, S. 1679), steuerliche Massenverfahren zu vereinfachen und zu automatisieren. Eine Meldung auf Papier würde hier einen erheblichen Rückschritt darstellen. Dies gilt umso mehr, als es sich bei der Mitteilungspflicht nach § 146a Abs. 4 AO um ein neugeschaffenes Instrument handelt – hier hätte schon mindestens seit 2016 an einer digitalen und zeitgemäßen Lösung gearbeitet werden können.

Für die Praxis wäre ein analoges Verfahren gleichermaßen bedauerlich. Die Vorteile der Digitalisierung könnten nicht genutzt werden. Spätestens, wenn Kassen nachträglich an- oder abgemeldet werden müssen, ließe sich die Effizienz bei der Erstattung der Meldung durch Rückgriff auf Stammdaten des Steuerpflichtigen erheblich steigern.

Zudem wäre bei einem analogen Verfahren kein Export der eingetragenen Daten möglich. Durch einen solchen könnten die Daten jedoch durch den Steuerpflichtigen anderweitig genutzt werden, beispielsweise um selbst einen Überblick über die eingesetzten Kassensysteme zu erhalten. Zu denken ist auch an technische Möglichkeiten wie etwa das Scannen von QR-Codes zur Erfassung der Kassen für die Mitteilung nach § 146a Abs. 4 AO.

Vor diesem Hintergrund sollte die Meldung nach § 146a Abs. 4 AO in jedem Fall elektronisch erfolgen können – damit die Chancen der Digitalisierung nicht ungenutzt bleiben.

Zu 6.6-E – Belegausgabe – Standardisiertes Format

§ 146a Abs. 2 Satz 1 AO normiert die sog. Belegausgabepflicht. Hiernach ist allen am Geschäftsvorgang Beteiligten in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang ein Beleg zur Verfügung zu stellen. Gemäß § 6 KassenSichV kann der Beleg in Papierform oder mit Zustimmung des Belegempfängers elektronisch in einem standardisierten Datenformat ausgegeben werden. Der DStV hat u. a. in seiner [Stellungnahmen S 05/17 zu dem Entwurf der KassenSichV](#) darauf hingewiesen, dass der Begriff des „standardisierten Datenformats“ zu unbestimmt ist.

Erfreulicherweise konkretisiert der vorliegende Entwurf in 6.6-E diesen Begriff nun anhand von Beispielen. Hiernach sind unter „standardisierten Datenformaten“ etwa gängige Formate wie JPG oder PDF zu verstehen. Der DStV begrüßt diese Klarstellung.

Zu 6.9-E – Belegausgabe – Ausnahmen von der Belegausgabepflicht

Bei einem Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen kann auf Antrag nach § 148 AO aus Zumutbarkeitsgründen von einer Belegausgabepflicht abgesehen werden (§ 146a Abs. 2 Satz 2 AO). Von dem Gesetzeswortlaut sind Dienstleistungen nicht explizit umfasst. Wie auch schon hinsichtlich der Befreiungsmöglichkeit von der Einzelaufzeichnungspflicht (§ 146 Abs. 1 Satz 3 AO) begegnet eine Beschränkung der Erleichterung auf Warenverkäufe verfassungsrechtlichen Bedenken. Insofern begrüßt es der DStV außerordentlich, dass die Befreiungsmöglichkeit nach Teilnummer 6.9-E Absatz 1 auch für Dienstleistungen gelten soll.

Hinsichtlich des zweitens Absatzes von Teilnummer 6.9-E, der die Voraussetzungen für die Befreiung formuliert, sieht der DStV indes Anpassungsbedarf: Die dortigen Ausführungen konkretisieren die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Befreiung nicht hinreichend. Der DStV regt insoweit an, den Absatz um Beispiele zu ergänzen.

Zu 9.2.2-E – Angaben zur Mitteilung – Art der zertifizierten TSE

Die Mitteilung gemäß § 146a Abs. 4 muss u. a. Angaben zur Art der zertifizierten TSE enthalten. Diese setzt sich nach Teilnummer 9.2.2-E aus der Zertifizierungs-ID sowie der Seriennummer der zertifizierten TSE zusammen. Die Seriennummer wiederum – so sieht es

die TR BSI TR-03153 in Abschnitt 7.5 vor – ist der Hashwert des im Zertifikat enthaltenen Schlüssels, der beispielsweise folgendermaßen aufgebaut sein könnte:

4PIKOGRLFwjAwLHRJD62WZ4QTZCCY6BPLBGE5LMZOYHWKSJX6VAA

Sollte die Eingabe eines derart langen Werts manuell in einem amtlichen Vordruck erfolgen – wie es nach unserem Verständnis derzeit vorgesehen ist –, wird es mit hoher Wahrscheinlichkeit zu Fehlern bei der Eintragung der Seriennummer kommen. Infolge wäre die Mitteilung i. S. d. § 146a Abs. 4 AO fehlerhaft.

Um dem zu begegnen, ist nach Ansicht des DStV – wie bereits ausgeführt – ein digitales Verfahren zur Registrierung der Kassen notwendig. Nur so ließen sich Fehleingaben reduzieren oder – idealerweise – gänzlich vermeiden, z. B. im Rahmen einer Plausibilitätsprüfung.

Langfristig erachtet es der DStV darüber hinaus als erstrebenswert, die Erfassung der Seriennummer der TSE und die Mitteilung nach § 146a Abs. 4 AO insgesamt zu automatisieren.

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

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RAin/StBin Sylvia Mein
(Leiterin der Steuerabteilung)

gez.

Denis Basta, M.A.
(Referent für Steuerrecht)

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.
