Bundesministerium der Finanzen per E-Mail: IVA2@bmf.bund.de
Herrn MD Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

Kürzel Telefon Telefax E-Mail Datum

Me/We/Gi – S 05/16 +49 30 27876-540 +49 30 27876-799 mein@dstv.de 25.04.2016

Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen sowie Entwurf einer Technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

Sehr geehrter Herr Ministerialdirektor Sell,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung der Referentenentwürfe eines Gesetzes sowie einer Technischen Verordnung zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen 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 mit.

Vorbemerkung

Der DStV begrüßt die Gesetzesinitiative zur Eindämmung von Manipulation von digitalen Grundaufzeichnungen. Sie ist der richtige Beitrag zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie der Einhaltung der rechtsstaatlichen Erfordernisse des Steuervollzugs. Zudem dürften die geplanten Maßnahmen die Auseinandersetzungen in Außenprüfungen in diesem Bereich reduzieren. Sie erhöhen für den Unternehmer damit die Rechts- sowie für den Steuerberater die Beratungssicherheit. Zudem reduzieren sie das Haftungsrisiko des Steuerberaters.

Allerdings wirft der Gesetzentwurf mit der Einführung einer Reihe von unbestimmten Rechtsbegriffen noch Fragen auf. Diese sollten im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zur Vermeidung von künftigen Rechtsstreitigkeiten gesetzlich oder in der Gesetzesbegründung geklärt werden. Zudem muss aus Sicht des DStV darauf geachtet werden, dass die neuen Vorgaben mit den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff im Einklang stehen und dass Letztere nicht durch neue gesetzliche Regelungen angehoben werden.

Des Weiteren ist hervorzuheben, dass die Reichweite der Neuerungen sowie deren Auswirkungen in der Praxis zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht abschließend beurteilt werden können. Derzeit ist noch nicht bekannt, wie das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnologie (BSI) in Abstimmung mit dem BMF die gesetzlichen Vorgaben umsetzen wird. Insofern regt der DStV an, dass die Praxis auch in die weiteren Umsetzungsmaßnahmen eingebunden wird.

A. Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

Artikel 1 – Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 3: Pflicht zur Aufzeichnung des „anderen Vorgangs"; § 146a Abs. 1 S. 1 AO-E

Elektronische Aufzeichnungssysteme sollen neben aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen auch sogenannte „andere Vorgänge" einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnen.

Der DStV sieht die gesetzliche Neueinführung des unbestimmten Rechtsbegriffs „anderer Vorgang“ und die damit verbundene neue Aufzeichnungspflicht aus rechtssystematischen sowie aus praktischen Gründen sehr kritisch. Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten bei Außenprüfungen und Kassen-Nachschauen sowie zur Reduzierung von etwaigen gerichtlichen Streitigkeiten fordert er eine eindeutige Legaldefinition. Die Legaldefinition muss durch einen gesetzlich verankerten Beispielskatalog ergänzt werden.

Die gesetzlichen Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen sehen den Begriff des „anderen Vorgangs“ bisher nicht vor (vgl. §§ 238 ff. HGB, §§ 146, 147 AO). Kernanknüpfungspunkt für die Ordnungsgemäßheit der Buchführung ist hingegen der Begriff des „Geschäftsvorfalles“. Die Buchführung muss qua Gesetz so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann (vgl. § 238 Abs. 1 S. 2 HGB, § 145 Abs. 1 S. 1 AO). Lediglich die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (vgl. § 238 Abs. 1 S. 3 HGB, § 145 Abs. 1 S. 2 AO).

Konsequenterweise stellt das BMF-Schreiben zu den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) bei seinen Vorgaben für die Außenprüfung zentral auf den Begriff des Geschäftsvorfalles ab. Nach dem BMF-Schreiben sind Geschäftsvorfälle alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren oder beeinflussen bzw. verändern, z.B. zu einer Veränderung des Anlage- und Umlaufvermögens sowie des Eigen- und Fremdkapitals führen (vgl. BMF-Schreiben zu den GoBD v. 14.11.2014, Rz. 16). Weiter wird beispielsweise in Abschnitt 3 des BMF-Schreibens zu den „Allgemeinen Anforderungen“ für die Vorgaben zur Vollständigkeit, zur Richtigkeit, zu zeitgerechten Buchungen, usw. ausschließlich an die Geschäftsvorfälle angeknüpft (vgl. BMF-Schreiben a.a.O., Rz. 36 ff., 44, 45 ff.).

Der Referentenentwurf greift die vorgenannten Vorgaben zum Begriff des Geschäftsvorfalles zutreffend auf. Er bedingt insoweit keine Erweiterung der bereits gegenwärtig bestehenden Unsicherheiten und Pflichten. In der Gesetzesbegründung zu § 146a Abs. 1 S. 1 AO-E wird die vorgenannte, im BMF-Schreiben zu den GoBD ausgeführte Begriffsbestimmung übernommen (vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 15).

Das rechtliche Novum, den Begriff des „anderen Vorgangs“ sowie die damit verbundene Aufzeichnungspflicht, bestimmt die Begründung des Referentenentwurfs wie folgt (vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 15):

„Unter anderen Vorgängen sind Vorgänge im Geschäftsprozess zu verstehen, die letztendlich nicht zu einem Geschäftsvorfall geführt haben oder grundsätzlich nicht dazu geeignet sind, einen Geschäftsvorfall zu bewirken, aber einen Prozess im Unternehmen darstellen, wie z. B. nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle, Stornierungen, erstellte Angebote, Trainingsbuchungen oder sonstige Vorgänge, soweit sie aus Gründen der Prüfung der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle von Bedeutung sind.“

Die Offenheit der Begrifflichkeiten erhöht das Streitpotenzial in der Außenprüfung sowie der geplanten Kassen-Nachschau deutlich. Der unbestimmte Rechtsbegriff des „anderen Vorgangs“, der in dem BMF-Schreiben zu den GoBD nicht näher ausgeführt ist, wird untergesetzlich durch eine weitere Unbestimmtheit definiert. Die Begriffe „Geschäftsprozess“ sowie „Prozess im Unternehmen“ finden ebenfalls keine Korrelate in dem BMF-Schreiben.

Zwar dürfte sich eine Konkretisierung der „anderen Vorgänge“ durch die noch vom BSI in Abstimmung mit dem BMF für die Zertifizierung zu entwickelnden Technischen Richtlinien sowie Schutzprofile ergeben. Die zu zertifizierende technische Sicherheitseinrichtung, die den Schutz vor Manipulationen gewährleisten soll, muss neben der ordnungsgemäßen Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle auch die der „anderen Vorgänge“ schützen. Entsprechend müssten die Zertifizierungsvorgaben auch die Inhalte der „anderen Vorgänge“ – zumindest theoretisch - präzise bestimmen. Soweit dies gelingt, dürfte das für die technische Sicherheitseinrichtung erteilte Zertifikat ein Indiz für die ordnungsgemäße Aufzeichnung des „anderen Vorgangs“ sein.

Sehr kritisch sieht der DStV jedoch, dass die vorgenannten Vorgaben noch nicht vorliegen. Sie entziehen sich so der Beurteilung betreffend deren Praxistauglichkeit sowie deren rechtlicher Einordnung bzw. Zulässigkeit. Zudem besteht das Risiko, dass die künftig im Rahmen der Außenprüfung oder der Kassen-Nachschau konkret zu beurteilende Kasse die vom Prüfer im Einzelfall geforderten „anderen Vorgänge" nicht aufzeichnen kann. Der Unternehmer sowie sein Berater könnten entsprechend im Einzelfall der sich aus § 146a Abs. 1 S. 1 AO-E ergebenden Pflicht nicht nachkommen. Die gesetzliche Einführung des Begriffs „andere Vorgänge" erhöht damit das Risiko von Auseinandersetzungen über die Schätzungsbefugnis oder die Höhe der geschätzten Steuer im Einzelfall. Bereits gegenwärtig kommt es in der Praxis zu Auseinandersetzungen zwischen dem Prüfer und dem Unternehmer über den Umfang der steuerrelevanten, aufzeichnungspflichtigen Daten.

Vor diesem Hintergrund erscheint es rechtssystematisch schließlich äußerst fraglich, dass die Pflicht zur Beachtung eines neuen Begriffs, der über die bisher gesetzlich geltenden GoBD hinausgeht und demnach weder von der Rechtsprechung noch vom BMF mit Inhalten ausgefüllt wurde, von einer neuen Sanktion, dem Ordnungswidrigkeitentatbestand gem. § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO-E, flankiert wird. Insoweit sollte dem Parlamentsvorbehalt durch eine gesetzliche Konkretisierung Rechnung getragen werden.

Für den Fall, dass mit den „anderen Vorgängen" nur solche Prozesse gemeint sind, die unmittelbar die Betätigung des Kassensystems betreffen, muss dies aus vorgenannten Gründen unmissverständlich aus dem Gesetzeswortlaut hervorgehen. Die nicht abschließende Aufzählung in der Gesetzesbegründung erhöht das künftige Risiko für Unternehmer und Steuerberater in unangemessener Weise (vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 15: „… z.B. nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle, Stornierungen, erstellte Angebote, Trainingsbuchungen oder…").

Zu Nr. 3: Bestimmung von elektronischen Aufzeichnungssystemen durch Rechtsverordnung; § 146a Abs. 2 S. 1 AO-E

Die geplante Verordnungsermächtigung umfasst die Festlegung der elektronischen Aufzeichnungssysteme.

Der DStV lehnt die Definition von elektronischen Aufzeichnungssystemen in einer vom BMF mit Zustimmung des Bundesrates und im Einvernehmen mit dem BMI sowie dem BMWI zu erlassenden Verordnung ab. Die materiell-rechtliche Festlegung des Anwendungsbereichs des Gesetzes sollte sich im formellen Gesetz wiederfinden.

Dies entspricht der Wesentlichkeitstheorie. Denn es handelt sich dabei nicht um technische Details oder Durchführungsvorschriften, sondern um den Kern des Gesetzes. Die Definition der in § 1 TVO-E genannten elektronischen Aufzeichnungssysteme sollte ausdrücklich in § 146a Abs. 1 S. 1 AO-E verortet werden.

Zu Nr. 3: Pflicht zur Zertifizierung der elektronischen Aufzeichnungssysteme, der elektronischen Archivierung sowie weiterer Anforderungen; § 146a Abs. 2 S. 2 AO-E

Nach dem gegenwärtigen Wortlaut müssen die Einhaltung der Anforderungen an die elektronischen Aufzeichnungssysteme an die Archivierung der Aufzeichnungen sowie die der weiteren Anforderungen vom BSI zertifiziert werden. Damit umfasst die Zertifizierungspflicht deutlich mehr Gegenstände als nur die Bestandteile der technischen Sicherheitseinrichtung (das Sicherheitsmodul, das Speichermedium sowie die digitale Schnittstelle).

Der DStV lehnt den Umfang der Zertifizierungspflicht aus praktischen sowie rechtssystematischen Gründen ab. Satz 2 des § 146a Abs. 2 AO-E sollte wie folgt formuliert werden:
„Die Einhaltung der Anforderungen nach Satz 1 Nr. 1, 2 sowie 5 ist durch Zertifizierung vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik festzustellen."

I. Gründe gegen generellen Zertifizierungsumfang

Eine so umfassende Zertifizierungspflicht kann nicht gemeint sein. Ausweislich des Allgemeinen Teils der Gesetzesbegründung ist allein eine Zertifizierung der technischen Sicherheitseinrichtung als Schutz vor Manipulationen der digitalen Grundaufzeichnungen vorgesehen (vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 9). Auch das vom BMF auf seiner Internetseite veröffentlichte Schaubild zum künftigen Verfahren legt einen derart umfangreichen Zertifizierungsgegen-stand nicht nahe. Darüber hinaus spricht die in der Gesetzesbegründung angegebene personelle und sachliche Ausstattung der Zertifizierungs stelle gegen den Zertifizierungsumfang (vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 3: zwei Stellen im höheren Dienst sowie Sachkosten i.H.v. 500.000 Euro jährlich). Die Ausstattung erscheint für den vom Wortlaut vorgesehenen Zertifizierungsumfang nicht ausreichend. Gerade die Zertifizierung der Einhaltung der Anforderungen durch jedes einzelne elektronische Aufzeichnungssystem (vgl. § 146a Abs. 2 S. 2 i.V.m. Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO-E) ist bei den geplanten geringen Kapazitäten des BSI nicht leistbar.

II. Gründe gegen Zertifizierungspflicht für die elektronische Archivierung

Die geplante Zertifizierungspflicht für die Einhaltung der Anforderungen an die elektronische Archivierung der Aufzeichnungen lehnt der DStV nachdrücklich ab (vgl. § 146a Abs. 2 S. 2 i.V.m. Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO-E).

In der Praxis werden die steuerlich relevanten Daten beispielsweise auf Servern oder Festplatten archiviert, die sich außerhalb des elektronischen Aufzeichnungssystems befinden. Zukünftig dürften die speziell den Kassenvorgang betreffenden steuerrelevanten Daten ebenfalls außerhalb des Speichermediums, des Bestandteils der technischen Sicherheitseinrichtung, dauerhaft elektronisch aufbewahrt werden. Die Schaffung neuer Anforderungen für diese Archivsysteme, die sich außerhalb des Speichermediums befinden, in Technischen Richtlinien sowie Schutzprofilen, wie es § 5 TVO-E vorgibt, sowie eine daran anknüpfende Zertifizierung durch das BSI sind zum Schutz der Grundaufzeichnungen vor Manipula tionen nicht notwendig. Manipulationen dürften bereits durch das zertifizierte Sicherheitsmodul ausgeschlossen sein. Zudem sieht das BMF-Schreiben zu den GoBD weitreichende Vorgaben für die allgemeine Aufbewahrung sowie speziell für die elektronische Aufbewahrung vor (vgl. BMF-Schreiben a.a.O., Rz. 113 ff., 130 ff.). Durch diese Anforderungen wird die Einhaltung der Grundsätze der ordnungsgemäßen Aufbewahrung nach § 147 AO hinreichend gewährleistet. Sie eröffnen dem Außenprüfer bereits heute sowie künftig dem Kassen-Nachschau-Prüfer einen ausreichenden Überprüfungsspielraum.

Darüber hinaus dürften die Anforderungen durch Technische Richtlinien sowie Schutzprofile unangemessen in die unterneh merische Praxis sowie die individuell auf die betriebliche Organisation zugeschnittenen Archivierungsstrukturen eingreifen. Mangels Vorliegens der konkreten Anforderungen ist eine Beurteilung, inwieweit sich die künftigen Vorgaben für die Archivierung der steuerrelevanten, den Kassenvorgang betreffenden Daten von denen für die Aufbewahrung der weiteren steuerrelevanten Daten abgrenzen lässt, nicht möglich.

Schließlich spricht die bereits oben ausgeführte Ausstattung der Zertifizierungsstelle gegen die Einbeziehung der elektronischen Archivierung der Aufzeichnungen in die Zertifizierungspflicht. Die Zertifizierung der Einhaltung der Anforderungen durch jedes einzelne Archivierungssystem ist bei den geplanten geringen Kapazitäten des BSI nicht leistbar.

III. Zertifizierungspflicht für das Speichermedium sowie die digitale Schnittstelle

Die Zertifizierungspflicht für die Einhaltung der Anforderungen an das Speichermedium sowie die digitale Schnittstelle sollte aus Sicht des DStV überdacht werden. Soweit daran festgehalten wird, muss gesetzlich geregelt werden, dass etwaige Konfigurationen bzw. Programmierungen des Kassensystems, die aus betrieblichen Gründen individuell erforderlich sind, nicht der Zertifizierungs- oder Rezertifizierungspflicht unterliegen.

Die Gesetzesbegründung legt nahe, dass entsprechende Pflichten auch für individuell erforderliche Änderungen an Kassensystemen gelten. Danach gilt, dass die Zertifizierung automatisch erlischt, wenn eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung durch ein Update im sicherheitsrelevanten Bereich modifiziert oder eine sonstige Änderungen des sicherheitsrelevanten Bereichs der zertifizierten Sicherheitseinrichtung vorgenommen wird (vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 16). Der sicherheitsrelevante Bereich wird hingegen nicht konkretisiert.

Wird angenommen, dass durch die individuellen Programmierungen der sicherheitsrelevante Bereich der Sicherheitseinrichtung angesprochen und gegebenenfalls verändert wird, würde die Zertifizierungs- bzw. Rezertifizierungspflicht zu weiteren Kosten sowie Bürokratiemehraufwand führen. Dies erscheint aufgrund der Pflicht zur Aufbewahrung sowie Vorlage von sonstigen Organisationsunterlagen, wie beispielsweise Programmieranleitungen und aller weiteren Anweisungen zur Programmierung, bei Außenprüfungen oder Kassen-Nachschauen nicht erforderlich (§ 147 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO-E, vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 18). Darüber hinaus stellt das Fehlen einer lückenlosen Dokumentation zur Kassenprogrammierung nach dem BFH-Urteil vom 25.03.2015 einen so gewichtigen formellen Mangel dar, dass keine Gewähr mehr für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung besteht (vgl. BFH-Urteil vom 25.03.2013, Az.: X R 20/13, Rz. 27). Daraus folgt ohne weiteres die Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung (§ 162 Abs. 2 S. 2 AO). Die gesetzlichen Vorgaben in Kombination mit den Konsequenzen aus dem BFH-Urteil, mit der künftig zertifizierten Sicherheitseinrichtung sowie der geplanten Kassen-Nachschau dürften hinreichend gewährleisten, dass etwaige Manipulationen an Kassensystemen aufgedeckt und notwendige Hinzuschätzungen vorgenommen werden können.

Soweit sich Programmierungen nicht auf den sicherheitsrelevanten Bereich der Sicherheitseinrichtung auswirken können und sie damit nicht zu einer Zertifizierungspflicht führen, sollte dies wenigstens in der Gesetzesbegründung klargestellt werden. Mangels einer konkreten Bestimmung des sicherheitsrelevanten Bereichs ist eine Beurteilung, ob individuelle betriebliche Konfigurationen des Kassensystems diesen Bereich berühren, nicht möglich.

Zu Nr. 3: Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes; § 146b Abs. 1 S. 2 AO-E

Im Rahmen der Kassen-Nachschau wird auch der „ordnungsgemäße Einsatz“ des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Abs. 1 AO-E geprüft.

Zur Schaffung von Rechtssicherheit im Rahmen von Kassen-Nachschauen regt der DStV eine Klarstellung des unbestimmten Rechtsbegriffs „ordnungsgemäßer Einsatz“ zumindest in der Gesetzesbegründung an.

Die Gesetzesbegründung enthält gegenwärtig keine Ausführungen dahingehend, welche Anforderungen für die Ordnungsmäßigkeit eingehalten werden müssen. Zudem sollte geklärt werden, welche Betätigungen unter den Begriff des „Einsatzes“ fallen. Eine Konkretisierung ist nicht nur zur Vermeidung von Erörterungen bei Kassen-Nachschauen geboten. Der nicht ordnungsgemäße Einsatz dürfte künftig zudem durch eine Geldbuße sanktioniert werden können. Der geplante Ordnungswidrigkeitentatbestand gem. § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 AO-E sieht vor, dass die vorsätzliche oder leichtfertige nicht richtige Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit einer Geldbuße bis zu 25.000 Euro geahndet werden kann. Ob die „nicht richtige Verwendung“ den nicht ordnungsgemäßen Einsatz umfasst, ist gegenwärtig ungeklärt.

Zu Nr. 4: Recht zur Einsichtnahme beim Dritten; § 147 Abs. 6 S. 2 AO-E

Mit § 147 Abs. 6 S. 2 AO wird das Recht zur Einsichtnahme der Finanzverwaltung erweitert. Liegen nach Auskunft des Steuerpflichtigen dessen Unterlagen bei einem Dritten, hat der Dritte der Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung oder einer Kassen-Nachschau Zugriff auf die aufzeichnungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen zu gewähren. Alternativ hat der Dritte der Finanzbehörde die für den Steuerpflichtigen gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung zu stellen.

Dritter kann eine Person sein, die beispielsweise gegenüber dem Steuerpflichtigen eine Dienstleistung zur Erfüllung der ordnungsmäßigen Buchführung bzw. zur Erstellung ordnungsmäßiger Aufzeichnungen erbringt (vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 18). Daher können auch Steuerberater betroffen sein.

Die Gesetzesbegründung sieht das Recht der Finanzverwaltung zwar nur für die Fälle der Kassen-Nachschau vor (vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 18). Der Gesetzeswortlaut schränkt den Regelungsbereich jedoch nicht ein. Demnach würde das Recht zur Einsichtnahme auch für die Fälle der Umsatzsteuer- sowie Lohnsteuer-Nachschau gelten.

Der DStV lehnt die Einführung des Rechts zur Einsichtnahme gegenüber dem Steuerberater aus rechtssystematischen sowie berufs- und datenschutzrechtlichen Gründen ab. Soweit an dem Recht festgehalten wird, muss dem Steuerberater für die Fälle der Nachschauen gesetzlich eine angemessene, praxisgerechte Frist zur Wahrung seiner berufsrechtlichen Pflichten eingeräumt werden.

I. Recht zur Einsichtnahme bei Außenprüfungen

Für die Fälle der Außenprüfung erkennt der DStV mit Blick auf die geltenden Vorschriften keine Notwendigkeit für die Einführung des Rechts zur Einsichtnahme gegenüber dem Steuerberater. Zudem widerspricht die geplante Regelung dem geltenden Grundsatz-Ausnahme-Verhältnis. Ist ein geeigneter Geschäftsraum des Steuerpflichtigen vorhanden, muss die Prüfung grundsätzlich dort stattfinden (§ 200 Abs. 2 AO, § 6 S. 1 BpO). Ist ein geeigneter Geschäftsraum nachweislich nicht vorhanden und kann die Außenprüfung nicht in den Wohnräumen des Steuerpflichtigen stattfinden, ist an Amtsstelle zu prüfen (§ 6 S. 2 BpO). Ein anderer Prüfungsort kommt nur ausnahmsweise in Betracht (§ 6 S. 3 BpO). Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann die Prüfung danach in die Kanzlei des Steuerberaters verlegt werden. Soweit sich also beispielsweise die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen beim Steuerberater befinden und er sie dem Prüfer nicht vorlegen kann, wird er automatisch einen Antrag auf Verlegung des Prüfungsorts stellen.

II. Recht zur Einsichtnahme bei Nachschauen

Die Einführung des Rechts zur Einsichtnahme gegenüber dem Steuerberater bei Nachschauen kollidiert mit dessen berufsrechtlich geltender Pflicht zur Verschwiegenheit (§ 57 Abs. 1 S. 1 S. StBerG) und ist deshalb insoweit abzulehnen.

Mit den unterschiedlichen Formen der Nachschauen soll das Finanzamt in die Lage versetzt werden, sich spontan ein zuverlässiges Bild über ein Unternehmen zu machen. Die Anordnung der Nachschau wird dem Betroffenen ohne vorherige Ankündigung mündlich zu Beginn der Nachschau bekannt gegeben.

Werden diese Nachschau-Grundsätze auf das neue Recht der Finanzverwaltung zur Einsichtnahme beim Steuerberater übertragen, könnte der Prüfer künftig ohne vorherige Ankündigung in dessen Kanzlei erscheinen und die Nachschau beginnen. Die berufs- sowie datenschutzrechtlich erforderlichen Maßnahmen können den Kanzleiablauf abhängig von der Mitarbeiteranzahl oder den Räumlichkeiten der Kanzlei unangemessen beeinträchtigen. Der Steuerberater müsste dem Prüfer zum Schutz der Daten von Mandanten, die nicht von der Nachschau betroffen sind, und zur Ausübung seiner Verschwiegenheitspflicht ad-hoc einen separaten Raum zur Verfügung stellen. In einer kleinen Kanzlei kann es beispielsweise an einem sofort verfügbaren freien Raum fehlen. Zudem müssten die geforderten Aufzeichnungen

ohne Vorbereitungszeit vorgelegt werden. Abhängig vom Umfang des zu prüfenden Mandats kann das Verbringen der Unterlagen in den Prüfungsraum sehr aufwendig sein. Mitarbeiter müssten aus dem laufenden Tagesgeschäft herausgenommen werden. Zudem kann es zu berufsrechtlich kritischen Situationen kommen, wenn beispielsweise in einer kleinen oder mittleren Kanzlei der Steuerberater wegen eines Auswärtstermins nicht zugegen ist. Tritt eine Bürokraft, die mit entsprechenden Situationen keine Erfahrung hat, dem Prüfer gegenüber, besteht das Risiko, dass gegen die berufsrechtlichen Vorgaben gegebenenfalls verstoßen wird.

Zu Nr. 5: Sanktion aufgrund der nicht oder nicht richtigen Verwendung des elektronischen Aufzeichnungssystems; § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 AO-E

Durch einen neu eingefügten Steuergefährdungstatbestand kann die vorsätzliche oder leichtfertige nicht oder nicht richtig erfolgende Verwendung des elektronischen Aufzeichnungssystems mit einem Bußgeld bis zu einer Höhe von 25.000 Euro sanktioniert werden. Nach der Gesetzesbegründung soll die Sanktionierung dann greifen, wenn ein technisches System verwendet wird, das nicht jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall und anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet (vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 19).

Aus Sicht des DStV ist aus Rechtssicherheitsgründen ein gesetzlicher Ausschluss der Sanktion für den Fall erforderlich, dass die elektronische Kasse unvorhersehbar defekt ist. Dieser Fall führt in der aktuellen Praxis bei sonst ordnungsgemäßer Führung der Aufzeichnungen nicht zu einer Schätzungsbefugnis oder zu einer Sanktion.

Gegenwärtig werden im Falle des Ausfalls der Registrierkasse oder der elektronischen oder computergestützten Kasse die Transaktionen händisch mittels Stift und Papier protokolliert. Soweit die händischen Aufzeichnungen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen, werden sie bei der Außenprüfung nicht beanstandet. Zukünftig könnte mit der geplanten Formulierung der Steuergefährdungstatbestand bereits dann erfüllt sein, wenn die Kasse aufgrund eines Defekts oder höherer Gewalt, wie z.B. ein Stromausfall, temporär nicht verwendet werden kann oder die technische Sicherheitseinrichtung nicht angesprochen wird. Es bietet sich aus Sicht des DStV an, solche Fälle durch Einfügen eines Satz 2 auszuschließen, zumindest aber die entsprechenden Ausführungen in die Gesetzesbegründung aufzunehmen.

Zu Nr. 5: Sanktion aufgrund des nicht oder nicht richtigen Schutzes des Aufzeichnungssystems;§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 AO-E

Zudem wird ein neuer Steuergefährdungstatbestand für den Fall geschaffen, dass die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung für das elektronische Aufzeichnungssystem fehlt oder es Unzulänglichkeiten aufweist (vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 19).

Aus Sicht des DStV ist aus Rechtssicherheitsgründen ein gesetzlicher Ausschluss der Sanktion für den Fall erforderlich, dass das Zertifikat durch Änderungen oder Neuregelungen in der Technischen Verordnung erlischt. Mit Erlöschen der Zertifizierung dürfte der Tatbestand erfüllt sein. Eine Sanktionierung des Steuerpflichtigen allein aus diesem Grund erscheint unangemessen. Zudem sollte gesetzlich klargestellt werden, dass das Erlöschen eines Zertifikats nicht die Schätzungsbefugnis nach § 162 AO auslöst.

Nach der Gesetzesbegründung erlischt die Zertifizierung automatisch, wenn eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung durch ein Update im sicherheitsrelevanten Bereich modifiziert oder sonstige Änderungen des sicherheitsrelevanten Bereichs der zertifizierten Sicherheitseinrichtung vorgenommen werden (vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 16). Werden Umstände bekannt, wonach eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung nicht mehr den gesetzlichen Anforderungen oder technischen Anforderung der Technischen Verordnung entspricht, wird dies auf der Internetseite des BSI veröffentlicht (§ 5 S. 2 TVO-E; vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 16). Im Rahmen dieser Veröffentlichung wird darauf hingewiesen, dass die Zertifizierung nach Ablauf einer angemessenen Frist die Zertifizierungswirkung verliert, sofern nicht innerhalb dieser Frist den Anforderungen der Technischen Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes entsprochen wird (vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes, S. 16).

Durch diese Grundsätze in Kombination mit der neuen Ordnungswidrigkeit wird eine faktische Pflicht des Unternehmers zur permanenten Beobachtung der Angaben auf der BSI-Internetseite geschaffen. Die faktische Pflicht führt für den Unternehmer sowie seinen Steuerberater zu einem erheblichen Bürokratiemehraufwand.

Zudem wird dem Unternehmer das Risiko einer unzulänglichen Dienstleistung des Verkäufers der technischen Sicherheitseinrichtung aufgebürdet. Bislang ist ungeklärt, wie der Unternehmer oder dessen Steuerberater an die Informationen gelangt, um zur Vermeidung der Sanktion die Aktualisierung des Zertifikats zu veranlassen. Zwischen dem Veräußerer von Kassen und dem Unternehmer dürfte gegenwärtig nur teilweise, insbesondere in Fällen von Großunternehmen ein Service-Vertrag über die Wartung sowie Aktualisierung der Systeme bestehen. Aufgrund der künftigen Pflicht, die technische Sicherheitseinrichtung regelmäßig auf dem aktuellsten Stand zu halten, dürften sich entsprechende Service-Verträge mehren. Kommt der Service-Anbieter seiner möglichen vertraglichen (Neben-)Pflicht, den Unternehmer über die Notwendigkeit einer Aktualisierung zu informieren und diese vorzunehmen, nicht nach, trifft den Unternehmer beispielsweise im Falle einer unangekündigten Kassen-Nachschau das Risiko der Sanktion.

Artikel 2 – Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Zu § 30 EGAO-E: Anwendungszeitpunkt

Die gesetzliche Neuregelung ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 beginnen. Aus Sicht des DStV sollte der Anwendungszeitpunkt überdacht werden. Aufgrund des Ablaufs der Nichtbeanstandungsfrist bis zum 31.12.2016 aus dem BMF-Schreiben vom 26.11.2010 (sog. „Kassenrichtlinie 2010“) werden bis Ende 2016 eine Vielzahl von Unternehmer neue Kassen anschaffen. Diese Kassensysteme werden jedoch in erster Linie die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 erfüllen. Sie dürften damit noch nicht den künftigen Anforderungen genügen. Dies bedeutet für viele Unternehmer, dass sie die in diesem Jahr aufgerüsteten oder neu angeschafften Kassen erneut auswechseln müssen. Ferner sollten auch die nicht absehbaren Gegebenheiten des Beschaffungsmarktes berücksichtigt werden. Es ist denkbar, dass in den Jahren 2017 oder 2018 Kassen, die die erforderliche zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung aufweisen, noch gar nicht vertrieben werden. Vor diesem Hintergrund und bei einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von Registrierkassen von 6 Jahren gem. der AfA-Tabellen erachtet der DStV eine erstmalige Anwendung der Neuregelungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen, für sachgerecht.

B. Entwurf einer technischen Verordnung zur Durchführung eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

Zu § 1 TVO-E: Elektronische Aufzeichnungssysteme

Aus oben ausgeführten, rechtssystematischen Gründen sollte aus Sicht des DStV die Definition von elektronischen Aufzeichnungssystemen im Gesetz geregelt werden (vgl. Abschnitt A „Zu Nr. 3: Bestimmung von elektronischen Aufzeichnungssystemen durch Rechtsverordnung; § 146a Abs. 2 S. 1 AO-E“).

Zu § 5 TVO-E: Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung

Das BSI legt in Abstimmung mit dem BMF in Technischen Richtlinien und Schutzprofilen die technischen Anforderungen an das Sicherheitsmodul, das Speichermedium, die elektronische Archivierung und die digitale Schnittstelle fest (§ 5 S. 1 TVO-E).

Der DStV regt an, dass den Verbänden die Möglichkeit der kritischen Begleitung bei der zukünftigen Festlegung der Anforderungen eingeräumt wird. Darüber hinaus sollten aus den oben ausgeführten Gründen keine speziellen Vorgaben für die elektronische Archivierung der Daten aus elektronischen Aufzeichnungssystemen entwickelt werden (vgl. Abschnitt A „Zu Nr. 3: Pflicht zur Zertifizierung der elektronischen Aufzeichnungssysteme, der elektronischen Archivierung sowie weiterer Anforderungen; § 146a Abs. 2 S. 2 AO-E“)

Grundsätzlich konkretisieren die Vorgaben des BMF-Schreibens zu den GoBD das Gebot der Unveränderbarkeit bei Datenverarbeitungssystemen, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen generieren. Bei der Festlegung der Standards und insbesondere deren technischer Ausgestaltung durch das BSI in Abstimmung mit dem BMF sollten keine anderen oder darüber hinausgehenden Kriterien aufgestellt werden. Im Falle von weitergehenden Anforderungen müssten Steuerpflichtige Rückkoppelungen für die Finanzverwaltungspraxis bei der Beurteilung anderer Aufzeichnungs- und Speichersysteme befürchten.

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

Mit freundlichen Grüßen
gez. gez.
RAin/StBin Sylvia Mein Annekathrin Wernsdorf, B.Sc.
(Leiterin der Steuerabteilung) (Referentin 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.
****