

27.12.2016

Bundesrat stimmt dem Kassengesetz zu - Die Neuerungen im Überblick



Mit den Beratungen im Bundestag am 15.12.2016 hat das lange Ringen um die Details des sog. Kassengesetzes ein Ende gefunden. Tags darauf stimmte der Bundesrat dem Gesetzentwurf zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen zu ([BR-Drs. 764/16](#)). Die Empfehlungen des Finanzausschusses des Bundestags ([BT-Drs. 18/10667](#)) haben die Planungen um einige für die Praxis relevante Änderungen ergänzt. Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) gibt einen Überblick, was künftig beachtet werden muss.

Anforderungen an elektronische Aufzeichnungssysteme

Die Neuerungen sehen die gesetzliche Einführung der bisher untergesetzlich geltenden Einzelaufzeichnungspflicht speziell für elektronische Aufzeichnungssysteme vor (§ 146a Abs. 1 S. 1 AO). Diese gesetzliche Pflicht gilt für die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen und anderen Vorgängen grundsätzlich ab 1.1.2020 (vgl. ergänzend die am Ende stehende tabellarische Übersicht zu den Anwendungszeitpunkten der neuen Regelungen insgesamt). Im Falle der Nutzung von elektronischen Aufzeichnungssystemen dürfen nur noch solche Geräte verwendet werden, die die digitalen Grundaufzeichnungen einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und unveränderbar aufzeichnen. Die Daten müssen auf einem Speichermedium gesichert und verfügbar gehalten werden.

Um die Pflicht zu erfüllen, hat der Steuerpflichtige das elektronische Aufzeichnungssystem künftig durch eine **zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung** zu schützen (§ 146a Abs. 1 AO). Die Beweiskraft der Buchführung nach § 158 AO bleibt dabei grundsätzlich unberührt. Nach der Gesetzesbegründung soll aber eine gesetzliche Vermutung für die Richtigkeit der Kassenaufzeichnungen bestehen, wenn eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung vorhanden ist und ordnungsgemäß

genutzt wird (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 18).

Welche Geräte fallen unter den Begriff „elektronische Aufzeichnungssysteme“?

In einer noch zu entwickelnden Rechtsverordnung wird präzisiert, was ein elektronisches Aufzeichnungssystem ist (vgl. Begründung, [BT-Drs. 18/10667](#), S. 17: sog. **Kassensicherungsverordnung** - KassenSichV). Das BMF wird ermächtigt, die KassenSichV mit Zustimmung des Bundestages und des Bundesrates sowie im Einvernehmen mit dem Bundesministerium des Innern und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie zu erlassen (§ 146a Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO).

Der im März 2016 vom BMF veröffentlichte [Referentenentwurf für eine technische Verordnung zur Durchführung des Gesetzes](#) (TV-RefE) gibt einen ersten Hinweis zu der Begriffsbestimmung. Danach sollen elektronische Aufzeichnungssysteme elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen sein (§ 1 TV-RefE). Elektronische Buchhaltungsprogramme sollen nicht dazu gehören.

Was fällt unter den neuen Begriff des „anderen Vorgangs“?

Sog. „andere Vorgänge“ sind künftig neben den Geschäftsvorfällen von dem elektronischen Aufzeichnungssystem aufzuzeichnen. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung sind andere Vorgänge solche, die unmittelbar durch die Betätigung der Kasse erfolgen (z. B. Tastendruck, Scanvorgang eines Barcodes), unabhängig davon, ob sich daraus ein Geschäftsvorfall entwickelt (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 19). Durch jede Betätigung der Kasse soll somit eine Protokollierung des anderen Vorgangs erfolgen. Darunter sollen beispielsweise nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle, Stornierungen und Trainingsbuchungen fallen.

Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung

Die technische Sicherheitseinrichtung wird aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle bestehen. Das Sicherheitsmodul protokolliert jede digitale Aufzeichnung (z.B. den Geschäftsvorfall, den anderen Vorgang oder die Trainingsbuchung). In der KassenSichV wird festgelegt, welche technischen Anforderungen für die Sicherheitseinrichtung künftig gelten. Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) soll mit der Festlegung der Eigenschaften der Komponenten beauftragt werden (§ 146a Abs. 3 S. 3 AO).

Die zu entwickelnden Sicherheitseinrichtungen sollen in einer Vielzahl von Kassen eingesetzt werden können. Bei Systemkassen soll nicht jede einzelne Kasse ein Sicherheitsmodul benötigen. Vielmehr soll ein Sicherheitsmodul für sämtliche im System verbundene Kassen verwendet werden können (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 14).

Pflicht zur Zertifizierung der technischen Sicherheitseinrichtung

Die technische Sicherheitseinrichtung muss zertifiziert sein. Das Zertifizierungsverfahren ist ein technisches Konzept zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit von digitalen Grundaufzeichnungen (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 14). Die Zertifizierung erfolgt durch das BSI nach den Vorgaben der KassenSichV.

Sie soll durch die Hersteller bzw. Entwickler der technischen Sicherheitseinrichtung beantragt werden. Das Zertifikat bestätigt, dass die gesetzlichen Anforderungen erfüllt sind.

Zur Unterstützung des Wettbewerbs unter den Herstellern von Sicherheitseinrichtungen ist eine technologieoffene und herstellerunabhängige Lösung geplant. Das BSI schätzt die Anzahl der Hersteller auf etwa fünf (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 16). Entsprechend wird davon ausgegangen, dass mehrere Hersteller am Markt auftreten werden (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 17).

Das Statistische Bundesamt geht davon aus, dass beim Erwerb eines neuen elektronischen Aufzeichnungssystems die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung im Gerät vorhanden ist (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 16). Zudem sollen elektronische Aufzeichnungssysteme aufgerüstet werden können. Es wird angenommen, dass der Preis einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung etwa 10 Euro pro Einheit betragen wird (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 16).

Den Steuerpflichtigen trifft zudem die Pflicht, die Zertifizierung fortlaufend aufrechtzuerhalten. Selbst wenn das Zertifikat unbegrenzt gültig sein sollte, nimmt das Statistische Bundesamt an, dass durch veränderte Manipulationsmöglichkeiten eine neue Zertifizierung alle 5 Jahre notwendig werden könnte (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 16).

Mitteilungspflicht

Der Steuerpflichtige hat den nach §§ 18 bis 20 AO zuständigen Finanzämtern, wie dem Wohnsitz- oder dem Betriebsfinanzamt, folgende Angaben mitzuteilen (§ 146a Abs. 4 AO):

- Name und Steuernummer,
- Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung,
- Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- Anzahl, Seriennummern und Anschaffungsdaten der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme,
- Datum der Außerbetriebnahme des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems.

Diese Angaben sind auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck innerhalb eines Monats nach der Anschaffung oder Außerbetriebnahme des elektronischen Aufzeichnungssystems zu erteilen. Die Informationen dienen der Finanzverwaltung unter anderem bei der risikoorientierten Fallauswahl für Außenprüfungen (vgl. [BT-Drs. 18/10667](#), S. 29).

Belegausgabepflicht bei Nutzung von elektronischen Aufzeichnungssystemen

Jeden Steuerpflichtigen, der ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, trifft künftig eine Belegausgabepflicht (§ 146a Abs. 2 AO). Der Unternehmer hat einen Beleg über den Geschäftsvorfall zu erstellen und diesen dem Kunden zur Verfügung zu stellen. Der Beleg kann elektronisch oder in Papierform ausgehändigt werden. Er muss in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit dem

Geschäftsvorfall erteilt werden. Den Kunden trifft nicht die Pflicht, den Beleg mitzunehmen.

Das Gesetz sieht aus Zumutbarkeitsgründen eine Ausnahme von der Belegausgabepflicht für den Fall vor, dass Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen verkauft werden. Wenn der Steuerpflichtige diese Ausnahme nutzen möchte, muss er einen Antrag im Sinne des § 148 AO bei der Finanzbehörde stellen. Die Entscheidung über die Befreiung von der Pflicht trifft die Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen. Die Befreiung kann widerrufen werden.

Verbot des gewerbsmäßigen Bewerbens und In-Verkehr-Bringens

Innerhalb des Geltungsbereichs der AO gilt das Verbot, folgende Gegenstände gewerbsmäßig zu bewerben oder gewerbsmäßig in den Verkehr zu bringen, wenn sie den gesetzlichen Anforderungen nicht entsprechen (§ 146a Abs. 1 S. 5 AO i.V.m. § 146a Abs. 1 S. 1 bis 3 AO):

- elektronische Aufzeichnungssysteme,
- Software für elektronische Aufzeichnungssysteme,
- zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen.

Ausgenommen von dem Verbot ist der Handel von vorgenannten Gegenständen in ein Gebiet außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes. Die Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung gibt Anhaltspunkte für die Bestimmungen der Begriffe des In-Verkehr-Bringens, des Bewerbens und der Gewerbsmäßigkeit (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 20).

Neue Sanktionen

Der Katalog der Steuerverletzungsvorschrift gem. § 379 AO wurde um folgende vorsätzliche oder leichtfertige Pflichtverletzungen erweitert:

- Unrichtiges Aufzeichnen bzw. unrichtiges Aufzeichnen-Lassen von Geschäftsvorfällen oder Betriebsvorgängen (§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO),
- Keine oder nicht richtige Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 AO),
- Kein oder nicht richtiger Schutz eines elektronischen Aufzeichnungssystems durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 AO),
- Gewerbsmäßiges Bewerben oder In-Verkehr-Bringen der oben aufgeführten Gegenstände (§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 AO).

Für diese Pflichtverstöße gilt ein Bußgeldrahmen von bis zu 25.000 Euro. Verletzungen gegen die neuen Pflichten zur Mitteilung gegenüber der Finanzbehörde und zur Belegausgabe können mangels Einbeziehung in die Ordnungswidrigkeitenvorschrift nicht geahndet werden.

Zur Vermeidung eines Bußgelds gilt es zu beachten, dass insbesondere in folgenden Fällen eine Rezertifizierung oder Neuzertifizierung erforderlich ist (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 20):

- individuelle Änderungen an der technischen Sicherheitseinrichtung,
- Bekanntwerden von Umständen, wonach eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung nicht mehr den gesetzlichen Anforderungen oder technischen Anforderungen der KassenSichV entspricht.

Treten diese Umstände ein, dürfte das elektronische Aufzeichnungssystem nicht mehr oder nicht richtig geschützt sein. Werden die als zweites genannten Umstände bekannt, wird dies im Bundessteuerblatt Teil I und auf der Internetseite des BSI veröffentlicht. Im Rahmen dieser Veröffentlichung wird darauf hingewiesen, dass die Zertifizierung formal erloschen ist. Zudem erfolgt der Hinweis, dass nach Ablauf einer angemessenen Frist die technische Sicherheitseinrichtung, deren Zertifizierung erloschen ist, nicht mehr die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, sofern nicht innerhalb dieser Frist den Anforderungen der KassenSichV entsprochen wird.

Einführung einer Kassen-Nachscha

Ergänzend zu den bereits vorhandenen Instrumenten der Steuerkontrolle wird als neues Instrument eine Kassen-Nachscha gesetzlich eingeführt (§ 146b AO, vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 12). Sie dient der zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte im Zusammenhang mit der Erfassung von Geschäftsvorfällen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme.

Bei einer Kassen-Nachscha kann die Finanzverwaltung ohne vorherige Ankündigung in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen die Ordnungsgemäßheit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen sowie Kassenausgaben überprüfen. Die Prüfung erfolgt während der üblichen Geschäftszeiten. Es können computergestützte Kassensysteme, Registrierkassen und offene Ladenkassen kontrolliert werden. Der Kassen-Nachscha unterliegt auch die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems.

Eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung in den Geschäftsräumen ist ohne Pflicht zur Vorlage eines Ausweises des Amtsträgers zulässig (vgl. [BT-Drs. 18/9535](#), S. 22). Dies gilt z.B. für Testkäufe. Sobald der Amtsträger beispielsweise folgende Anordnungen gegenüber dem Steuerpflichtigen erteilt, muss er sich ausweisen:

- bei der Anweisung, dass er der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will,
- bei der Aufforderung, Bücher oder die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen (wie das Zertifikat, Systembeschreibungen zum verwendeten Kassensystem, Bedienungs- oder Programmieranleitungen) vorzulegen,
- bei dem Verlangen, Einsicht in die digitalen Daten oder deren Übermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle nehmen zu können,
- bei der Aufforderung zur Auskunftserteilung.

Die unangekündigte Kassen-Nachschau soll das Entdeckungsrisiko des steuerunehrlichen Unternehmers deutlich erhöhen. Sofern ein Anlass zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen, -buchungen oder der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung besteht, kann der Amtsträger ohne vorherige Prüfungsanordnung zur Außenprüfung übergehen.

Gesetzliche Implementierung der Einzelaufzeichnungspflicht

Nach den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung (GoB) und der ständigen Rechtsprechung gilt seit jeher untergesetzlich der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht. Zur Klarstellung wird die Pflicht nunmehr gesetzlich vorgegeben (§ 146 Abs. 1 S. 1 AO). Die Einzelaufzeichnungspflicht bedeutet, dass aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle laufend zu erfassen, einzeln festzuhalten sowie aufzuzeichnen und aufzubewahren sind. Einzelne Vorgänge sollen sich so in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können.

Der BFH entwickelte eine Ausnahme von dieser Pflicht (BFH-Urteil vom 12.5.1966, BStBl III S. 372), welche von der Finanzverwaltung in dem [Anwendungsschreiben zu den GoBD vom 14.11.2014](#) anerkannt ist (vgl. Rz. 39): Von der Pflicht ausgenommen ist der Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung. Dies gilt für den Einzelhandel und vergleichbare Berufsgruppen aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität. Nach dem Anwendungsschreiben zu den GoBD stellt sich die Frage der Zumutbarkeit jedoch dann nicht, wenn elektronische Grundbuchaufzeichnungen zur Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht tatsächlich technisch geführt werden. Entsprechend gilt in diesen Fällen die Ausnahme nicht.

Das Kassengesetz schreibt die Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht nunmehr gesetzlich fest. Sie ist qua Gesetz nur auf offene Ladenkassen anwendbar (§ 146 Abs. 1 S. 3, 4 AO). Damit wird die nach dem Anwendungsschreiben zu den GoBD geltende Finanzverwaltungspraxis ebenfalls in das Gesetz übertragen: Registrierkassen müssen Umsätze nach dem Auslaufen der im [BMF-Schreiben vom 26.11.2010](#) geregelten Übergangsregelung, also ab 1.1.2017 einzeln aufzeichnen können (BStBl. I 2010, S. 1342, sog. „Kassenrichtlinie 2010“). Demnach ist die Ausnahme ab 1.1.2017 bereits aus untergesetzlichen Gründen nur auf offene Ladenkassen anwendbar.

Was gilt ab wann?

In der Praxis sind die folgenden Anwendungszeitpunkte zu beachten (§ 30 EGAO).

Neue Regelung	Anwendungszeitpunkt
Pflicht zum Einsatz eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit zertifizierter technischer Sicherheitseinrichtung	Grundsatz: ab 1.1.2020 Ausnahme: ab 1.1.2023 – Gilt für Registrierkassen, die die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 (sog. „Kassenrichtlinie 2010“) erfüllen und nach dem 25.11.2010 angeschafft wurden bzw. vor dem 1.1.2020 erworben werden, jedoch bauartbedingt nicht aufrüstbar sind
Mitteilungspflicht	Grundsatz: ab 1.1.2020 Nachmeldungspflicht für „Altkassen“: Für elektronische Aufzeichnungssysteme, die vor dem 1.1.2020 angeschafft worden sind, hat der Steuerpflichtige die Mitteilung bis zum 31.1.2020 zu erstatten.
Belegausgabepflicht	ab 1.1.2020
Verbot des gewerbsmäßigen Bewerbens und In-Verkehr-Bringens	ab 1.1.2020
Neue Sanktionen	ab 1.1.2020
Kassen-Nachschau	ab 1.1.2018 (Vor dem 1.1.2020 kann vom Prüfer keine Datenübermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangt werden. Der ordnungsgemäße Einsatz des elektronischen Aufzeichnungssystems wird erstmals ab 1.1.2020 geprüft.)
Einzelaufzeichnungspflicht	Mit Inkrafttreten des Gesetzes

Ausblick

Nach den Koalitionsfraktionen der CDU/CSU und SPD des Finanzausschusses des Bundestags soll das Gesetz vier Jahre nach seinem Inkrafttreten evaluiert werden (vgl. [BT-Drs. 18/10667](#), S. 21). In die Evaluierung soll das Erreichen der Wirkungsziele ebenso einbezogen werden wie die Effizienz der Belegausgabepflicht. Sollte die Evaluierung ergeben, dass die gesetzlichen Maßnahmen zu einer wirksamen Manipulationsbekämpfung nicht ausreichen, werde der Gesetzgeber nachsteuern. Dabei werde auch die Einführung einer generellen Registrierkassenpflicht gekoppelt mit einer Belegausgabepflicht in die Erwägungen einzubeziehen sein.

Stand: 21.12.2016