

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MDg Dr. Hans-Ulrich Misera  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin  
*ausschließlich per E-Mail: [IVA4@bmf.bund.de](mailto:IVA4@bmf.bund.de)*

Düsseldorf, 8. März 2019  
642

**Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einführung des § 146a AO durch das  
Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen  
v. 22.12.2016; AEAO zu § 146a AO  
IV a 4 – S 0316-a/18/10001-06**

Sehr geehrter Herr Dr. Misera,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zu dem o.g. Entwurf eines BMF-Schreibens Stellung zu nehmen.

Die technische Komplexität der durch den Anwendungserlass zu erläuternden Sachverhalte bedingt, dass in dem BMF-Schreiben auf die mitgeltenden technischen Richtlinien des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) verwiesen wird. Diese Verweise auf die technischen Richtlinien des BSI sind aus unserer Sicht hilfreich, um die bestehenden technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungssysteme zu veranschaulichen und darzustellen.

Dennoch entsteht durch diese Verweise auf weitere mitgeltende technische Dokumente die Notwendigkeit einer nachvollziehbaren und qualitätsgesicherten Dokumentenversionierung. Diese Versionierung der Dokumente verdeutlicht deren Gültigkeitszeitraum und ist insoweit eine wesentliche Voraussetzung für die Prüfbarkeit der im Zeitablauf geltenden technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungssysteme.

Aus prüferischer Sicht problematisch ist insbesondere, unterjährige Änderungen der unmittelbar und mittelbar anzuwendenden technischen Richtlinien

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
UST-ID Nummer: DE119353203

GESCHÄFTSFÜHRENDE R VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;  
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/9 zur Stellungnahme vom 08.03.2019 an das BMF

nachvollziehen zu können. Hilfreich wäre eine Übersicht der geltenden Dokumente mit dem jeweiligen Versionsstand. Deshalb möchten wir Sie bitten, für diese mitgeltenden Dokumente eine nachvollziehbare Versionierung vorzusehen (vgl. unsere Anmerkungen zu 3.1.2).

### **Zu 1.1 AEAO-E zu § 146a AO – Unbestimmte Rechtsbegriffe im Tatbestand der Normen**

§ 146a Abs. 1 Satz 1 AO verwendet den Begriff „elektronische Aufzeichnungssysteme“. Dieser gesetzlich nicht näher bestimmte Begriff wird durch § 1 der Kassensicherungsverordnung unter Verwendung anderer unbestimmter Rechtsbegriffe einschränkend definiert. Danach sind „elektronische Aufzeichnungssysteme“ i.S.d. Gesetzes „elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen“.

Nach der Verordnungsbegründung

- versteht man unter einem computergestützten Kassensystem eine EDV-Lösung zur Einbindung von Peripheriegeräten (z.B. Drucker oder externe Datenträger) oder -software mit einer PC- oder elektronischen Registrierkasse. Eine PC-Registrierkasse kann die Daten auf einem internen Datenträger oder per Datenübermittlung extern aufbewahren;
- ist eine elektronische Registrierkasse ein auf den Verkauf von Waren oder Dienstleistungen (z.B. Pfandautomaten) spezialisiertes Datenerfassungsgerät, das elektronische Aufzeichnungen zur Dokumentation von Einzelumsätzen zu erstellen hat. Eine solche Registrierkasse kann mit einer oder mehreren Eingabestationen verbunden sein;
- sind Kassenwaagen dann Registrierkassen, wenn die Kassenwaagen die technischen Erfordernisse bzw. Funktionalitäten einer elektronischen Registrierkasse erfüllen (vgl. BR-Drs. 487/17, S. 8).

Die Finanzverwaltung löst sich nunmehr von den Definitionen in der Verordnungsbegründung und schlägt eine einheitliche neue Definition für die unbestimmten Rechtsbegriffe „elektronische oder computergestützte Kassensysteme und Registrierkassen“ i.S.v. § 1 KassenSichV vor:

„für den Verkauf von Waren und die Erbringung von Dienstleistungen spezialisierte Aufzeichnungssysteme, die der Erfassung und Abwicklung von zumindest teilweise baren Zahlungsvorgängen dienen können.“

Durch diese neue Definition wird der gesetzliche Begriff der „elektronischen Aufzeichnungssysteme“ letztlich durch den Begriff „Aufzeichnungssysteme“

**Seite 3/9** zur Stellungnahme vom 08.03.2019 an das BMF

definiert. Die konkreten Merkmale der Verordnungsbegründung werden zugunsten einer deutlich weiteren und unbestimmteren Definition aufgegeben. Dies schafft neue Rechtsunsicherheiten, insbesondere hinsichtlich der beiden neu eingeführten Merkmale von „*teilweise baren Zahlungsvorgängen*“ und der Erfassung von Systemen, die einer Aufzeichnung „*dienen können*“ aber nicht dazu bestimmt sind.

Die Rechtsunsicherheit trifft sowohl die Hersteller von elektronischen Aufzeichnungssystemen, die nicht hinreichend rechtssicher abschätzen können, welche Systeme nun mit einer technischen Sicherheitseinrichtung gemäß § 146a AO (im Folgenden: TSE) ausgestattet werden müssen und welche nicht. Dies ist problematisch, weil das gewerbliche Inverkehrbringen von Systemen, für die das Gesetz eine TSE anordnet, ohne eine solche TSE unter Androhung von Bußgeld verboten ist.

Ferner trifft die Rechtsunsicherheit Steuerpflichtige, die nicht rechtssicher entscheiden können, ob ein am Markt angebotenes Aufzeichnungssystem als ordnungsgemäßes Aufzeichnungssystem anerkannt werden wird. Die Rechtsunsicherheit schlägt auch auf die Frage durch, für welche „elektronischen Aufzeichnungssysteme“ Steuerpflichtige die Billigkeitsregelung des § 30 Abs. 1 EGAO in Anspruch nehmen dürfen (vgl. dazu unter 2.2.2).

Wir regen an, die Definition in 1.1 AEAO-E zu § 146a anhand der Verordnungsbegründung zu präzisieren. Zudem sollte klargestellt werden, dass reine Kartenzahlungssysteme keine „*elektronischen Aufzeichnungssysteme*“ i.S.d. § 146a Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 1 KassenSichV sind, da sie nicht für bare Zahlungen bestimmt sind.

### **Zu 1.2 AEAO-E zu § 146a AO – Schutz durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (§ 146a Abs. 1 Satz 2 AO)**

Vor dem Hintergrund der Ausführungen in 1.1. AEAO-E zu § 146a AO erscheint die Verwendung des Begriffs „*im Verbund befindliche elektronische Aufzeichnungssysteme*“ (wie bspw. Bestellsysteme ohne Abrechnungsteil oder App-Systeme), die mit einem Kassensystem i.S.v. § 146 AO i.V.m. KassenSichV verbunden sind, klarstellungsbedürftig. Insbesondere ist u.E. klarzustellen, ob damit die systemseitige Verknüpfung über IT-Schnittstellen gemeint ist.

Seite 4/9 zur Stellungnahme vom 08.03.2019 an das BMF

### **Zu 1.7 AEAO-E zu § 146a AO – Definition des Begriffs „andere Vorgänge“**

Gemäß § 146a Abs. 1 Satz 1 AO gehören zum sachlichen Anwendungsbereich der Norm Geschäftsvorfälle und „andere Vorgänge“. Das Gesetz definiert den Begriff „andere Vorgänge“ nicht. Der Begriff kann so weit verstanden werden, dass verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Bestimmtheit des Tatbestands der Norm nicht fernliegend erscheinen. Daher sind zumindest die eingrenzenden Überlegungen des Gesetzgebers heranzuziehen, der „andere Vorgänge“ ausweislich der Gesetzesbegründung wie folgt verstanden hat (vgl. BT-Drs. 18/95356, S. 19):

*„Andere Vorgänge sind solche, die unmittelbar durch Betätigung der Kasse erfolgen (z.B. Tastendruck, Scanvorgang eines Barcodes), unabhängig davon, ob sich daraus ein Geschäftsvorfall entwickelt. D. h. durch jede Betätigung der Kasse erfolgt eine Protokollierung. Unter anderen Vorgängen sind somit 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. Durch die Aufnahme der anderen Vorgänge soll verhindert werden, dass z.B. tatsächliche Geschäftsvorfälle durch einen Wechsel in die Trainingsbuchungen oder Stornierungen darüber abgewickelt werden und keine Protokollierung erfolgt. Um dies sicherzustellen, ist es notwendig, auch diese anderen Vorgänge zu protokollieren. Die Protokollierung erfolgt automatisch, so dass der Unternehmer keine Entscheidung darüber treffen muss, welche Vorgänge der Protokollierung unterfallen. Dies dient der Rechtsklarheit.“*

Die Finanzverwaltung löst sich von dieser weiten, aber wenigstens grob umrissenen Vorstellung des Gesetzgebers und beabsichtigt, den Begriff „andere Vorgänge“ noch weiter zu fassen. So sollen nicht nur unmittelbar durch Betätigung der Kasse ausgelöste Vorgänge hierunter fallen. Der Pflichtenkreis soll offenbar auf „Systemfunktionen“ und „Audit-Daten“ i.S.d. BSI TR-03153 erweitert werden. Ferner sollen „andere Ereignisse im Rahmen der Nutzung des elektronischen Aufzeichnungssystems“ unter „andere Vorgänge“ gefasst werden.

Die Auslegung des Begriffs „andere Vorgänge“ sollte sich eng an der Gesetzesbegründung orientieren.

Seite 5/9 zur Stellungnahme vom 08.03.2019 an das BMF

### **Zu 2.2.2 AEAO-E zu § 146a AO – Zeitlicher Anwendungsbereich**

Die Ausnahmeregelung des Art. 97 i.V.m. § 30 Abs. 3 EGAO besagt, dass nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschaffte Registrierkassen unter bestimmten Voraussetzungen längstens bis zum 31.12.2022 weiterhin verwendet werden dürfen. Ausdrücklich ausgenommen von dieser Regelung sind PC-Kassensysteme, ohne zu definieren, was die Wesensmerkmale von PC-Kassensystemen im Gegensatz zu Registrierkassen sind.

Wir regen daher die Aufnahme einer Definition für PC-Kassensysteme an.

### **Zu 3.1.2 AEAO-E zu § 146a AO – Verweis auf technische Richtlinien**

Als verpflichtend einzuhaltende Anforderung wird die technische Richtlinie BSI TR-03153 „Technische Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme“ aufgeführt. In dieser technischen Richtlinie werden in Kapitel 4.1.3 als weitere Pflichtenforderungen die technischen Anforderungen des „Common Criteria Protection Profile Security Module Application for Electronic Record-keeping Systems“ aufgeführt. Diese liegen zum Zeitpunkt der Kommentierungsphase öffentlich nur im Entwurf vor.

Wir bitten, auch für dieses Dokument jeweils auf den verabschiedeten Stand zu verweisen.

### **Zu 3.2.4 und zu 3.4.2 AEAO-E zu § 146a AO – bei jeder Transaktion zu speichernde Daten**

§ 2 Satz 2 KassenSichV regelt die Daten, die eine Transaktion zu enthalten hat. Die aus technischer Sicht erforderlichen Daten (Protokolldaten) sind hierbei in § 2 Satz 2 Nrn. 1, 2, 6, 7 und 8 KassenSichV abschließend aufgeführt.

Mit der Regelung in 3.2.4 i.V.m. 3.4.2 AEAO-E zu § 146a AO soll es nach der Verwaltungsauffassung abweichend von § 2 Satz 2 Nr. 8 KassenSichV nicht ausreichen, wenn die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer der Technischen Sicherheitseinrichtung mit den Protokolldaten gespeichert wird. Stattdessen hält die Finanzverwaltung die erneute Speicherung beider Seriennummern zu jeder einzelnen Transaktion für erforderlich. Ferner sollen zusätzlich zu den gesetzlichen Anforderungen ein Signaturzähler und ein Prüfwert gespeichert werden. Was unter einem Signaturzähler oder Prüfwert zu verstehen ist, wird nicht erläutert.

Wir regen daher an, die Begriffe „Signaturzähler“ und „Prüfwert“ zu definieren.

Seite 6/9 zur Stellungnahme vom 08.03.2019 an das BMF

### **Zu 3.6.6.1 AEAO-E zu § 146a AO – zu speichernde Daten des Vorgangs**

Eine Ausprägung des zu speichernden Merkmals „Art des Vorgangs“ bezeichnet die DSFinV-K als „Beleg“ und die Finanzverwaltung als „Kassenbeleg“ (vgl. 3.6.6.1 AEAO-E zu § 146a AO).

Nach Möglichkeit sollten einheitliche Bezeichnungen verwendet werden, wenn identische fachliche Inhalte gemeint sind.

### **Zu 3.2.11 AEAO-E zu § 146a AO – Komponenten der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung**

Dieser Abschnitt besagt, dass die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung eine Exportschnittstelle bieten muss, die Ausgabedateien in einer definierten Form erzeugt (Kapitel 5 der Technischen Richtlinie BSI TR-03151). Dabei haben die Ausgabedateien die abgesicherten Anwendungsdaten (Log-Nachrichten) in einem vorgeschriebenen Format sowie die zur Verifikation der Prüfwerte notwendigen Zertifikate zu enthalten. Nicht definiert wird der Begriff der „Log-Nachricht“. Unklar bleibt damit, ob eine Log-Nachricht nur die Anwendungsdaten i.S.d. Abschn. 3.4 oder sämtliche Protokoll- und Anwendungsdaten gemeinsam für eine oder mehrere Transaktionen umfasst.

### **Zu 3.6.6.2 AEAO-E zu § 146a AO – Speicherung von Bestellungen**

Nach 3.6.6.2 AEAO-E zu § 146a AO sollen Bestellungen ausgezeichnet werden. Bestellvorgänge sind grundsätzlich keine Bargeschäfte, werden regelmäßig nicht über Kassensysteme aufgezeichnet und fallen daher in der Regel nicht unter § 146a Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 1 KassenSichV. Werden Bestellvorgänge über „elektronische Aufzeichnungssysteme“ aufgezeichnet, können sie als „andere Vorgänge“ ausnahmsweise von § 146a AO erfasst sein.

Es sollte klargestellt werden, dass der AEAO-E zu § 146a AO keine Erweiterung der gesetzlichen Aufzeichnungspflichten enthält. Insbesondere sollte klargestellt werden, dass gemäß 3.6.6.2 AEAO-E zu § 146a AO Bestellvorgänge nur dann aufzeichnungspflichtig sind, wenn sie als „andere Vorgänge“ unmittelbar durch Betätigung der Kasse eingegeben werden (z.B. durch Tastendruck, oder durch Scanvorgang eines Barcodes).

Seite 7/9 zur Stellungnahme vom 08.03.2019 an das BMF

### **Zu 5.4 AEAO-E zu § 146a AO – Anforderungen an den Beleg, die über die gesetzlichen Mindestanforderungen (§ 6 KassenSichV) hinausgehen**

Mit § 6 Abs. 1 Nr. 1-6 KassenSichV hat der Verordnungsgeber von der Verordnungsermächtigung des § 146a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe f) AO Gebrauch gemacht und die Mindestanforderungen an den Beleg geregelt. Die Mindestanforderungen nach der Verwaltungsauffassung gemäß 5.4 Nr. 1-6 AEAO-E zu § 146a AO entsprechen den gesetzlichen Mindestanforderungen. Die Finanzverwaltung fordert, dass der Beleg zusätzlich den Betrag je Zahlungsart, den Signaturzähler und den Prüfwert enthält (vgl. 5.4 Nr. 7-9 AEAO-E zu § 146a). Hierfür fehlt die Rechtsgrundlage.

Die Angaben gemäß 5.4 Nr. 7-9 AEAO-E zu § 146a sollten nicht gefordert werden.

### **Zu 7.1 und 7.4. AEAO-E zu § 146a AO – Entfallens der Belegausgabepflicht in Ausnahmefällen**

Es ist zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung die Belegausgabepflicht entfallen lässt, wenn das Aufzeichnungssystem (7.1) oder die Druck- und Übertragungseinheit (7.4) vollumfänglich ausfällt und die Belegausgabe für den Steuerpflichtigen tatsächlich unmöglich wird. Allerdings beschränkt die Finanzverwaltung Fälle der Unmöglichkeit auf Fälle eines vollständigen Ausfalls, obwohl weitere Fälle objektiver Unmöglichkeit der Pflichterfüllung ohne eigenes Verschulden vorstellbar sind, z.B. wenn die Druckeinheit nicht vollständig ausfällt, sondern aufgrund von anderweitigen Fehlern unleserliche Belege ausgibt. Es ist den Steuerpflichtigen nicht zuzumuten, in diesen Fällen den Geschäftsbetrieb einzustellen.

Die Formulierungen sollten überdacht und so angepasst werden, dass bei objektiv unmöglicher Erfüllung der Belegausgabepflicht die Nutzung des Kassensystems weiterhin zulässig ist.

### **Zu 8 AEAO-E zu § 146a AO – Elektronische Aufbewahrung der Aufzeichnung**

§ 3 Abs. 2 KassenSichV fordert, dass die gespeicherten Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge i.S.d. § 146a Abs. 1 Satz 1 AO als Transaktionen so verkettet sind, dass Lücken in den Aufzeichnungen erkennbar sind. Vor diesem Hintergrund ist nicht nachvollziehbar, wieso sich diese Verkettung der Transaktionen ausschließlich aus der von der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung

**Seite 8/9** zur Stellungnahme vom 08.03.2019 an das BMF

verwalteten Transaktionsnummer und aus dem Signaturzähler ergeben können soll. Aus dem Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit (§ 145 Abs. 1 AO, § 238 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 HGB) kann dies nicht gefordert werden. Die Transaktionen müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung lückenlos verfolgen lassen (progressive und retrograde Prüfbarkeit), was auch anhand einer eindeutigen und fortlaufenden Transaktionsnummer möglich ist.

### **Zu 8.4 AEAO-E zu § 146a AO – Abweichung von § 3 Abs. 4 KassenSichV**

§ 3 Abs. 4 KassenSichV lautet: *„Eine Verdichtung von Grundaufzeichnungen in einem elektronischen Aufbewahrungssystem ist für die Dauer der Aufbewahrung nach § 147 Absatz 3 der Abgabenordnung unzulässig, wenn dadurch deren Lesbarkeit nicht mehr gewährleistet ist.“*

8.4 AEAO-E zu § 146a AO lautet: *„Eine Verdichtung von Grundaufzeichnungen in einem elektronischen Aufzeichnungssystem ist für die Dauer der Aufbewahrung nach § 147 Absatz 3 der Abgabenordnung unzulässig, wenn dadurch deren Lesbarkeit nicht mehr gewährleistet ist (§ 3 Abs. 4 KassenSichV).“*

Die vollständige oder teilweise Übertragung der digitalen Grundaufzeichnungen von einem elektronischen Aufzeichnungssystem in ein externes elektronisches Aufbewahrungssystem hat der Ordnungsgeber unter weiteren Voraussetzungen ausdrücklich zugelassen (§ 3 Abs. 3 KassenSichV). Durch die Ausführungen in 8.4 AEAO-E zu § 146a AO wird die Regelung betreffend externe elektronische Aufbewahrungssysteme ohne Rechtsgrundlage auf elektronische Aufzeichnungssysteme erstreckt.

Der Wortlaut der Verordnung sollte in den AEAO übernommen werden.

### **Zu 9.1.4 AEAO-E zu § 146a AO – Einsatzort in Sonderfällen**

Grundsätzlich hat der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung eine Meldung über jedes eingesetzte Kassensystem zu machen (§ 146a Abs. 4 AO). Der Einsatzort ist dort nicht genannt. Die Finanzverwaltung fordert gleichwohl die Mitteilung des Einsatzorts an. Das ist nachvollziehbar, weil es grundsätzlich dazu dient, bei dem Kassensystem eine Kassennachschau durchführen zu können. Bei Schaustellern, fahrenden Händlern, Foodtrucks, Pop-Up-Stores, Reisegewerbetreibenden oder ähnlichen Geschäftsmodellen ist eine Meldung an das Finanzamt jedes einzelnen Einsatzorts allerdings unzumutbar.

Es sollte eine Erleichterung für die Erfassung des Einsatzorts in Sonderfällen aufgenommen werden.



Seite 9/9 zur Stellungnahme vom 08.03.2019 an das BMF

**Zur Anlage „Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme (DSFinV-K)“**

Wir haben unserer Stellungnahme als Anlage DSFinV-K unsere Einzelanmerkungen zum „**Projekt IDEA 10.x Zusammenstellung der Beschlüsse und Bundeskonventionen zu den Standardtabellen im Bereich der Kassensbuchhaltung – Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme (DSFinV-K)**“ beigefügt. Unsere Anmerkungen betreffen insbesondere festgestellte Inkonsistenzen bei den Datentypen, Feldnamen, Felddefinitionen und Tabellenbezeichnungen.

Wir wären Ihnen dankbar, wenn Sie unsere Anmerkungen bei den weiteren Beratungen berücksichtigen würden. Für Rückfragen und zur vertiefenden Erörterung stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, StB RA  
Fachleiterin Steuern und Recht

Anlage