

10.15

StBp

Die steuerliche Betriebsprüfung

55. Jahrgang
Oktober 2015
Seiten 277–308

www.StBpdigital.de

Herausgeber:

Dr. Horst-Dieter Höppner,
Vizepräsident des Bundes-
amtes für Finanzen a. D.,
Bonn

Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis

- Inhalt**
- 277 Stille Beteiligung an einer Organgesellschaft möglich?
Dipl.-Finanzwirt Michael Brinkmann, Werl
 - 283 Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern
gemäß § 160 AO – Risikoprofil in der Praxis
Ass. iur. Dr. Matthias H. Gehm, Limburgerhof
 - 289 Neue GoBD im Falle einer IT-gestützten Buchführung
*Dipl.-Wirtschaftsjurist (FH) Michael Goldshteyn und
Dipl.-Kfm M.Comp.Sc. Stefan Thelen, Düsseldorf*
 - 295 Die Auswirkungen des EuGH-Urteils zur Unionsrechts-
widrigkeit der Pauschalbesteuerung von Investment-
fondserträgen
Rechtsanwalt Johannes Höring, Trier
 - 300 Ordnungsmäßige Kassenführung beim Betrieb
von Warenautomaten
*Dipl.-Kfm. Larsen Längen (WP/StB/FB für
internationales Steuerrecht) und
Ass. iur. Dipl.-Finw. Klaus Resing
(Wirtschaftsmediator, univ.), Köln*
 - 302 Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt
der Außenprüfung
Richter am BFH Jürgen Brandt
 - 308 Buchbesprechungen
 - 308 Impressum

Ordnungsmäßige Kassenführung beim Betrieb von Warenautomaten

Von Dipl.-Kfm. Larsen Längen (WP/StB/FB für internationales Steuerrecht)/
Ass. iur. Dipl.-Finw. Klaus Resing (Wirtschaftsmediator, univ.)*

Deutschlandweit existierten 2013 rd. 520.000 Warenautomaten, mit denen Heiß- und Kaltgetränke, Snacks und sonstige verzehrfertige Lebensmittel verkauft worden sind. Mit diesem auch als Vending bezeichneten Vertriebsweg wurde in dem genannten Zeitraum ein Umsatz von rd. 2,5 Milliarden Euro erzielt.¹ Angesichts der Tatsache, dass an den Warenautomaten von Endkunden in der Regel mit Bargeld bezahlt wird, existiert wie bei Registrierkassen und anderen Kassensystemen ein hohes Risiko von Untreue und endgültigen Steuerausfällen durch wie auch immer geartete Manipulationen.² Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, welche Anforderungen bei Warenautomaten an eine ordnungsmäßige Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle zu stellen sind.

I. Funktionsweise von Warenautomaten

Ein Warenautomat aktueller Bauart besteht üblicherweise aus einer Steuerungseinheit und mindestens einem Zahlungssystem, abhängig davon, ob der Automat neben Hartgeld, Scheinen und/oder Kartenzahlung akzeptiert. Der Anschluss der Zahlungssysteme an die Steuerung des Warenautomaten erfolgt dabei über eine standardisierte Schnittstelle, z.B. BDV-Bus³, MDB-Bus⁴ oder auch Executive-Schnittstelle. Hierüber ist das Kommunikationsprotokoll zwischen Steuerung und den Zahlungssystemen festgelegt. Aktuell erfolgt die Auslesung der buchhaltungsrelevanten Umsatzdaten gemäß dem EVA-DTS-Standard.⁵ Diese Auslesedaten werden zumeist von der Automatensteuerung bereitgestellt. Es existieren aber auch Automatenysteme bei denen die Auslesung auf den Umsatzdaten der Zahlungssysteme basiert. Daten die gemäß dem EVA-DTS-Standard vorliegen, sind vor Veränderung oder Löschung nicht gesichert.⁶ Innerhalb des EVA-DTS-Standards werden Umsatzdaten i.d.R. kumuliert bereitgestellt. Dies bedeutet, dass maximal Anzahl und Wert aller Verkäufe einer Auslesungsperiode zur Verfügung gestellt werden. Sinn und Zweck des Protokolls ist eine summenbasierte Darstellung der baren und unbaren Geldbewegungen. Informationen über Steuer(-sätze) oder Einzeltransaktionen sind deshalb in dieser Darstellungsebene genauso wenig vorhanden wie die Möglichkeit, Tagesabschlüsse zu erstellen.

* Dipl.-Kfm. Larsen Längen ist geschäftsführender Gesellschafter und Dipl.-Finw. Klaus Resing wissenschaftlicher Mitarbeiter der Dr. Stallmeyer GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Köln (www.stallmeyer.de).

1 URL:http://www.bdv-vending.de/fileadmin/Pressedownloads/Vending-Branche_2013.pdf (16.3.2015).

2 Vgl. Huber/Reckendorf/Zisky, BBK 2013, 567ff.

3 BDV-Bus ist executive Automatenchnittstellendefinition des „Bundesverband der Deutschen Vending-Automatenwirtschaft e. V.“.

4 MDB-Bus ist eine Multidrop-Bus Automatenchnittstelle der „National Automatic Merchandising Association“ die auf Basis des Master-Slave-Prinzips die physikalische Schnittstelle und den Kommunikationsablauf zwischen den Teilnehmern definiert; vgl. „National Automatic Merchandising Association“ (Hrsg.): Multi-Drop Bus / Internal Communication Protocol – MDB / ICP. Version 3.0, 26. März 2003 (URL: [vending.org](http://www.vending.org)).

5 EVA/DTS = European Vending Association/Data Transfer Standard; URL: <http://www.vending-europe.eu/standards/EVA-DTS.html> (18.3.2015).

6 Bei einem System nach EVA-DTS-Standard handelt sich um ein gängiges Editorsystem, d.h. es kann hinzugefügt, kopiert und gelöscht werden.

II. Handelsrechtliche Aufzeichnungspflichten

Sofern die Kaufmannseigenschaft nicht bereits gemäß §§ 5 und 6 HGB vorliegt, ist der Automatenaufsteller Kaufmann i.S.d. § 1 HGB. Er ist damit verpflichtet, gemäß §§ 238 ff. HGB Bücher zu führen und dabei die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung einzuhalten. Es handelt sich um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung,⁷ deren Verletzung neben den steuerlichen auch strafrechtliche Konsequenzen haben kann.⁸

Der Geldspeicher des jeweiligen Warenautomaten mit der zum Betrieb erforderlichen Hard- und Software ist eine Kasse. Der Geldspeicher ist ganz oder teilweise Bar-mittelbestand des Betreibers des Warenautomaten.⁹ Er ist – mit den zum Betrieb erforderlichen Systemen – letztlich nichts anderes als eine Selbstbedienungsregistrierkasse, und zwar nicht erst im Zeitpunkt der Entleerung,¹⁰ sondern permanent.

Die Ordnungsmäßigkeit der elektronischen Buchführung, hier insbesondere der Kassenführung, ist nach den gleichen Kriterien zu beurteilen, wie diese für die „manuelle“ Buch- und Kassenführung gelten.¹¹ Dies bedeutet im Einzelnen, dass auch für die elektronische Kassenführung der Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit sowie die Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung (Vollständigkeit, Richtigkeit, zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung, Ordnung und Unveränderbarkeit) gelten.¹² Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle machen kann (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dies gilt uneingeschränkt auch für die elektronischen Buchführungsbestandteile. Eine bloße Auslesung der EVA-DTS Daten genügt diesen Anforderungen nicht, da es bei diesen Daten sowohl an dem Einzelaufzeichnungserfordernis, als auch an der Detailtiefe und der Unveränderbarkeit fehlt.

Neben den Aufzeichnungspflichten ergibt sich aus den Organisationspflichten des Kaufmanns, Geschäftsführers bzw. Vorstandes auf Grundlage handels- bzw. gesellschaftsrechtlichen Sorgfaltspflichten (§ 239 HGB, § 43 Abs. 1 GmbHG; §§ 93 Abs. 1, 91 Abs. 2 AktG)¹³ die Notwendigkeit, ein internes Kontrollsystem einzurichten.

7 Winkeljohann/Klein in Beck'scher Bilanzkommentar, 9. Aufl. 2014, § 238 Rdnr. 56.

8 Vgl. §§ 283 ff. StGB.

9 Vgl. Gabler, Wirtschaftslexikon, URL: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/kasse.html> (17.3.2015); Ellrott/Krämer, Beck'scher Bilanzkommentar, 9. Aufl. 2014, § 266 Rdnr. 150.

10 Nach FG Nürnberg v. 28.3.2013 4 K 26/11, NWB [HAAAE-39792], stellen zwar die Geldspeicher im Zeitpunkt der Entleerung eine Kasse dar, jedoch dies vor dem Hintergrund, dass die Kassenführung des Automatenbetreibers schon nachweisliche Mängel im Prozess von Entleerung zur Verbuchung aufwies und es damit auf die Prozesse im Automaten gar nicht ankam.

11 BMF v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450ff., Tz. 22, Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand 11/2014, § 145 Tz. 26.

12 Vgl. BMF v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450ff., Tz. 26.

13 Vgl. Bömelburg/Zähres/Beyer/Schöffel „Risikomanagement im Mittelstand – Eine aktuelle Bestandsaufnahme“, DB 2012, 1161–1161, Winkeljohann/Klein in Beck'scher Bilanzkommentar, 9. Aufl. 2014, § 239 Rdnr. 15.

Hierunter werden die von der Geschäftsleitung im Unternehmen eingeführten Grundsätze, Maßnahmen, Verfahren und Regelungen verstanden, die auf die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen des Managements gerichtet sind – insbesondere auch für die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung¹⁴. Dieses interne Kontrollsystem hat insbesondere der „Mensch-Maschine-Schnittstelle“ besondere Beachtung beizumessen.¹⁵ Das interne Kontrollsystem hat daher in Bezug auf die Kassenführung der Warenautomaten insbesondere den Manipulationsschutz beim Auslesen der Daten und Leerung der Kasse zu gewährleisten.

Bereits hier stellt sich die Frage, ob nicht ein kryptografischer Manipulationsschutz – zumindest bei bargeldintensiven Betrieben wie im vorliegenden Fall – eine Voraussetzung für eine ordnungsgemäße Kassenführung ist.

III. Steuerrechtliche Aufzeichnungspflichten

Buchführung und Aufzeichnungen des Unternehmers, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, sind gemäß § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Nach der Rechtsprechung ist das Ergebnis einer formell ordnungsmäßigen Buchführung erst dann in Frage zu stellen, wenn sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ganz oder teilweise unrichtig ist.¹⁶ Die Rechtsvermutung des § 158 AO erstreckt sich zwar nur auf das Gesamtwerk als solches und nicht auf die Verbuchung einzelner Geschäftsvorfälle,¹⁷ jedoch müssen schon begründete Zweifel vorliegen, damit die Betriebsprüfung die formell ordnungsgemäße Buchführung materiell in Frage stellen kann.

Betreiber von Warenautomaten haben auf die ordnungsgemäße Kassenführung ein besonderes Augenmerk zu legen. Sie zählt bei solchen bargeldintensiven Betrieben zu der entscheidenden Grundlage für die Buchführung.¹⁸ Die Kasseneinnahmen und -ausgaben des Warenautomaten sind somit gemäß § 146 Abs. 1 Satz 2 AO grundsätzlich täglich festzuhalten. Festgehalten im Sinne des Gesetzes werden Einnahmen durch jede Maßnahme, die es möglich macht, die Daten jederzeit abrufbereit zu konservieren, wenn und soweit die Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff genügen.¹⁹ Dies kann auch im Warenautomaten selbst geschehen.

Der Soll-Bestand der Kasse muss jederzeit mit dem Ist-Bestand abgeglichen werden können („Kassensturzfähigkeit“). Ein täglicher Kassensturz ist dabei nicht erforderlich, eine quartalsmäßige Kontrolle ist aber schon bei geringfügigen Bargeschäften nicht ausreichend.²⁰ Beim bargeldintensiven Betrieb von Warenautomaten sollte eine Kontrolle mindestens wöchentlich erfolgen und ent-

sprechend dokumentiert sein. Gehören zum Geschäftsbetrieb mehrere Warenautomaten, so ist die Kassensturzfähigkeit für jeden einzelnen zu gewährleisten und sollte es zu Geldverschiebungen zwischen den Warenautomaten kommen, so sind diese zu dokumentieren.²¹

Für die Kassenführung gilt, wie für die Buchführung im Allgemeinen, dass Buchungen und Aufzeichnungen nicht in der Weise verändert werden dürfen, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist und es Veränderungen vorgenommen werden, bei denen nicht dokumentiert ist, wann diese vorgenommen worden sind (§ 146 Abs. 4, § 239 Abs. 3 HGB).

Die damit normierte Unveränderlichkeit von Buchungen und Aufzeichnungen konkretisiert den Grundsatz der Klarheit der Buchführung. Die Unveränderlichkeit der Buchführung ist eine zentrale Vorbedingung dafür, dass ein sachverständiger Dritter überhaupt die Ordnungsmäßigkeit prüfen kann.²²

Bei konventionellen bzw. manuellen Buchführungen war die Prüfung der Frage, ob die Unveränderlichkeit der Buch- bzw. Kassenführung gegeben ist, relativ einfach vorzunehmen. Es war schnell festzustellen, ob Eintragungen statt mit Kugelschreiber oder Tinte mit Bleistift erfolgt sind, unausgefüllte Zwischenräume bestanden haben oder ob Durchstreichungen, Rasuren, Überkleben, Radierungen und Überschreibungen mit Tipp-Ex vorgenommen waren.²³ All dies waren schwere Mängel, die zu einer Verwerfung der Buchführung führen konnten.

IV. Rechtliche Verpflichtung zum kryptografischen Manipulationsschutz

Die Anforderungen an die technische Qualifikation der Prüfung der Unveränderlichkeit sind im Zeitalter der elektronischen Kassenführung exponentiell gestiegen und mit ihm die Möglichkeiten der Manipulation z.B. durch Auslassungen, Nachbearbeitung oder aber durch die sog. Zapper-Software.²⁴ Selbst ein gut geschulter Betriebsprüfer wird im Zweifel nicht mehr mit hinreichender Sicherheit beurteilen können, ob die Kassenführung unveränderlich ist oder nicht.

Die Feststellungslast hinsichtlich der Unveränderlichkeit der Kassenführung trägt der Steuerpflichtige.²⁵ Diese erfordert einen schlüssigen Nachweis, dass die elektronische Kassenführung vollständig und gegen Manipulationen gesichert ist. Zumindest bei Kapitalgesellschaften muss sich der Geschäftsführer oder Vorstand allein schon zum Selbstschutz vor Haftungsrisiken²⁶ fragen, ob er nicht alle technischen Schutzmöglichkeiten, d.h. auch die der Kryptographie ausschöpfen muss.

Fraglich ist, ob die Betriebsprüfung im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens zum Nachweis der Unver-

21 Vgl. *Wiethölter*, StBp 2003, 129 (130).

22 Vgl. *Huber/Reckendorf/Zisky*, BBK 2013, 567 (569) und *Goldshiteyn/The-len*, „Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Haftungsrisiken bei Verstößen gegen die GoDB“, DB 2015, 1126–1133.

23 Vgl. *Druen* in *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, § 146 Tz. 46.

24 Softwareprogramme, die in Buchführungssystemen, Warenwirtschaftssystemen und vor allem in Registrierkassen, Taxametern und Geldspielautomaten Manipulationen vornehmen. (Vgl. hierzu Richard T. Ainsworth, „Zappers: Tax Fraud, Technology and Terrorist Funding.“ Boston University School of Law, OECD-Bericht 2013: Umsatzverkürzung mittels elektronischer Kassensysteme: Eine Bedrohung für die Steuereinnahmen, Antwort der Bundesregierung v. 20.4.2014 auf eine Abgeordneten-anfrage, BT-Drs. 18/4660).

25 So im Ergebnis *Druen* in *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, § 158 Tz. 9; *BMF* v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450ff., Tz. 21.

26 Vgl. *Goldshiteyn/The-len*, „Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Haftungsrisiken bei Verstößen gegen die GoDB“, DB 2015, 1126–1133.

14 Vgl. IDW PS 261 in der Fassung v. 13.3.2013 Rz. 19.

15 *Winkeljohann/Klein* in Beck'scher Bilanzkommentar, 9. Aufl. 2014, § 239 Rdnr. 15.

16 BFH v. 14.12.2011 XI R 5/10, URL: <http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=26773> (17.3.2015) m.w.N.

17 BFH v. 21.4.2005 X B 115/04, Juris.

18 FG Köln v. 25.1.2005 13 K 12/02, EFG 2005, 986.

19 Vgl. BMF v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450ff.

20 *Druen* in *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, § 146 AO, Tz. 27.

derlichkeit der Kassenführung den Nachweis eines kryptografischen Manipulationsschutzes oder ein sonstiges System, das die Unveränderlichkeit der Kassenführung sicherstellen kann (z.B. eine Black Box²⁷), verlangen darf, bzw. ein solches Verlangen durch § 146 Abs. 4 AO abgedeckt ist.

Legt man die beschriebene Funktionsweise von Warenautomaten²⁸ zugrunde, bleibt festzuhalten, dass nach dem gängigen EVA/DTS-Standard weder die Unveränderbarkeit der Aufzeichnungen noch die Kassensturzfähigkeit gewährleistet ist.

Die Vorschrift des § 146 Abs. 4 AO, die insoweit nur eine Klarstellung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung darstellt, entstammt einer Zeit, in der die elektronische Buchführung nach heutigem Verständnis keine Rolle spielte bzw. noch gar nicht existent war. Zweck des Gesetzes ist aber damals wie heute der Schutz vor Manipulation der Buchführung bzw. der Kassenführung.²⁹ Von diesem Zweck kann abgeleitet werden, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger Buch- und Kassenführung auch heute unter den jeweiligen technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten hinsichtlich sämtlicher Grundsätze, unabhängig von der erforderlichen technischen Spezifikation, umzusetzen sind.³⁰ Die Anforderungen an die ordnungsmäßige Kassenführung ändern sich nicht dadurch, dass neue Techniken angewandt bzw. angewandt werden dürfen.³¹

Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt auch der BFH in seinem Urteil vom 16.12.2014³² im Hinblick auf die Zugriffsrechte der Finanzverwaltung auf Kassendaten. Er hat darin ausgeführt, dass „die GoB indes nur eine Einzelaufzeichnung der Kassenvorgänge im Rahmen des nach Art und Umfang Zumutbaren verlangen“ und dass sich diese Zumutbarkeitsgrenze durch die nunmehr geänderten technischen (elektronischen) Möglichkeiten verändert

hat, so dass anders als vor 50 Jahren³³ nunmehr eine Einzelaufzeichnung durchaus zumutbar sein kann. Insbesondere in bargeldintensiven Betrieben ist daher der Manipulationsschutz für das Erfordernis der Unveränderbarkeit erforderlich bzw. zumutbar. Zumindest für diese Art der Betriebe ist insoweit keine Gesetzesänderung erforderlich.³⁴

Ein konkreter exklusiv vorgeschriebener kryptografischer Manipulationsschutz (z.B. INSIKA) kann auf der Basis der derzeitigen Gesetzeslage nicht vorgeschrieben werden.³⁵ Für die Auswahl und Anwendung muss nur gelten, dass die zuvor beschriebenen Kriterien der Revisionsicherheit eingehalten werden.³⁶

Sollte ein bestimmter kryptografischer Manipulationsschutz (wie etwa mit der INSIKA-Smartcard,³⁷) vorgeschrieben werden, würde dies einer ausdrücklichen gesetzlichen Verankerung bedürfen. Dies hätte allerdings den gravierenden Nachteil, dass damit eine bestimmte Technik mit dem Stand von heute im Gesetz festgeschrieben wird und damit für Weiterentwicklung der Technik eine Gesetzesänderung erforderlich wäre.

V. Zusammenfassung

Bereits nach bestehender Rechtslage ist zumindest bei bargeldintensiven Betrieben, wie dies bei Betreibern von Warenautomaten der Fall ist, zur Einhaltung der Grundsätze einer ordnungsgemäßen Kassenführung ein kryptografischer Manipulationsschutz erforderlich. Der Nachweis der Unveränderlichkeit des Buchführungswerkes, insbesondere der Kassenführung kann in der heutigen Zeit nur auf diesem Wege erbracht werden und ist auch zumutbar. Für alle handelsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Aufzeichnungspflichten ist dies bereits heute obligatorisch.

27 Wie in Belgien für bargeldintensive Betriebe ab dem 1.1.2015 vorgeschrieben, vgl. FOD, URL: <http://www.geregistreerdkassasysteem.be/> (19.3.2015).

28 siehe unter I.

29 Vgl. FG Düsseldorf v. 20.3.2008 16 K 4689/06, EFG 2008, 1256ff.

30 Huber/Reckendorf/Zisky, BBK 2013, 567 (573).

31 Stoll, Bundesabgabenordnung, 1469.

32 Vgl. BFH v. 16.12.2014 X R 47/13, juris.

33 Vgl. BFH v. 12.5.1966 IV 472/60, DB 1966, 1164.

34 Vgl. Antwort der Bundesregierung v. 20.4.2014 auf eine Abgeordnetenfrage, die noch keine Notwendigkeit einer Gesetzesinitiative sieht, BT-Drs. 18/4660.

35 Vgl. Antwort der Bundesregierung v. 20.4.2014 auf eine Abgeordnetenfrage, zu Frage 4, BT-Drs. 18/4660.

36 Trzaskalik in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Stand 12/2014, § 146 AO Tz. 29.

37 INSIKA = Integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme; URL: http://www.insika.de/images/stories/INSIKA/INSIKA_Flyer_DE_2014-08.pdf (15.3.2015).