

STEUERRECHT

Einzelaufzeichnungspflicht, technischer Manipulationsschutz und Kassen-Nachschau

– Der Referentenentwurf des BMF zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen¹ –
RA Thorsten Franke-Roericht, LL.M., und RD David Roth, LL.M., Frankfurt a.M./Köln²

Durch Einsatz manipulierter elektronischer Kassensysteme können Steuerpflichtige ihre steuerliche Belastung unzulässig reduzieren. Politik und Behörden vermuten erhebliche Steuerausfälle und sehen Handlungsbedarf. Seit März liegt ein Gesetzentwurf zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen des BMF vor. Im Folgenden wird der Referentenentwurf vorgestellt und ein erster Überblick über mögliche Problemfelder gegeben.

I. Einleitung

Spätestens mit dem Bericht der OECD „Umsatzsteuerverkürzung mittels elektronischer Kassensysteme: Eine Bedrohung für die Steuereinnahmen“ aus dem Jahr 2013 wurde auch in Deutschland die Diskussion um revisions-sichere und nicht manipulierbare Registrierkassen auf ein neues Level gehoben. Insbesondere die politischen Akteure stellen seitdem hohe Summen an Steuerausfällen durch Kassenmanipulationen in den Raum³ und sehen Handlungsbedarf. Erste Pilot-Projekte, wie etwa das vom BMWi geförderte INSIKA-Konzept,⁴ mit denen ein kryptografischer Manipulationsschutz für Registrierkassen erprobt wird, sind in der Praxis bereits zum Einsatz gekommen. In anderen Ländern werden vergleichbare Systeme mitunter flächendeckend angewendet. Flankiert wird diese Entwicklung durch neue Entscheidungen der Finanzgerichte sowie Verwaltungsvorschriften der Steuerbehörden, die Einzelaufzeichnungspflichten bei elektronischen (Kassen-)Systemen ausweiten,⁵ elektronische Aufzeichnungspflichten detailliert vorgeben⁶ bzw. Kassenmanipulations-Fälle öffentlich werden lassen.⁷ Vorläufiger Höhepunkt der Diskussion ist der vorliegende Referentenentwurf des BMF zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 18. 3. 2016 nebst dem Entwurf einer Technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes.

II. Referentenentwurf zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

Der Gesetzentwurf gliedert sich in drei wesentliche Maßnahmen:

1. Umfassende Einzelaufzeichnungspflicht sowie technische Sicherheitseinrichtung bei elektronischen Aufzeichnungssystemen (§§ 146, 146a AO-E)
2. Einführung einer Kassen-Nachschau (§ 146b AO-E)
3. Bußgeld bis zu 25 000 € bei Verstößen (§ 379 AO-E)

1. Einzelaufzeichnungspflicht bei elektronischen Aufzeichnungssystemen (§§ 146, 146a AO-E)

Mit § 146 Abs. 1 Satz 2 AO-E und § 146a AO-E wird gesetzlich vorgegeben, dass bei Nutzung eines elektronischen Aufzeichnungssystems jede erforderliche Aufzeichnung einzeln vorzunehmen ist. **Elektronische Grundaufzeichnungen** müssen danach **einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und unveränderbar aufgezeichnet** werden, womit eine umfassende Einzelaufzeichnungspflicht normiert wird. Die Daten müssen auf einem **Speichermedium** gesichert und verfügbar gehalten werden. Elektronische Aufzeichnungspflichten sind zudem durch

- 1 Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 18. 3. 2016, www.bundesfinanzministerium.de.
- 2 RA Thorsten Franke-Roericht, LL.M., ist in eigener Kanzlei in Frankfurt a.M. in den Bereichen Steuerstrafrecht, Wirtschaftsstrafrecht und Selbstanzeige tätig. Er publiziert regelmäßig zu diesen Themen und ist Autor im Kommentar von Hüls/Reichling (Hrsg.) zum Steuerstrafrecht. RD David Roth, LL.M., ist stellvertretender Leiter des Staatlichen Rechnungsprüfungsamts für Steuern in Münster und Mitautor im Steuerstrafrechtskommentar Rolletschke/Kemper (Hrsg.). Der Beitrag ist in nicht dienstlicher Eigenschaft verfasst.
- 3 So geht die EU-Kommission für Deutschland von Ausfällen durch Kassenmanipulationen von 24 Mrd. € jährlich aus. NRW schätzt, dass dem Staat Jahr für Jahr zwischen 5 und 10 Mrd. € entgehen. Die Bundesregierung hat hierzu in ihrer Antwort auf eine Kleine Anfrage entgegnet, dass die Höhe der Steuerausfälle nicht ermittelt werden könne, da es an belastbaren Grundlagen für derartige Berechnungen fehle (BT-Drucks. 18/6481 vom 27. 10. 2015, S. 3).
- 4 „Integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme“. Technisch wird eine handelsübliche Smartcard verwendet, die jedem Bezahlvorgang eine digitale, manipulationssichere Signatur zuweist. Zudem werden auf der Card Informationen gespeichert. In Hamburg ist auf freiwilliger Basis in mehreren hundert Taxen der Einsatz von INSIKA für Taxameter erprobt worden.
- 5 BFH vom 16. 12. 2014, X R 47/13, BFH/NV 2015 S. 793; vom 28. 10. 2015, X R 47/13, HFR 2016 S. 188, beide zur grundsätzlichen umfassenden Pflicht des Kaufmanns, jedes einzelne Handelsgeschäft – einschließlich der sich auf die Geschäfte beziehenden Kassenvorgänge – einzeln aufzuzeichnen. Keine Unzumutbarkeit der Einzelaufzeichnungspflicht, wenn elektronische PC-Kassensysteme genutzt werden. Ebenso mittlerweile FG Sachsen-Anhalt vom 30. 9. 2015, 2 K 376/15, www.stotax-first.de; Nichtzulassungsbeschwerde als unbegründet zurückgewiesen durch Beschluss des BFH vom 29. 2. 2016, X B 194/15; vgl. auch OFD Nordrhein-Westfalen vom 28. 7. 2015, S 0316-2015/0006-St 432a, www.stotax-first.de, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht der digitalen Grundaufzeichnungen (§ 238 HGB, §§ 140, 145 bis 147 AO).
- 6 BMF vom 14. 11. 2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, GoBD – Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff.
- 7 FG Rheinland-Pfalz vom 7. 1. 2015, 5 V 2068/14, DStR 2015 S. 10 zur Haftung des Gehilfen einer Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit dem Verkauf von Kassenmanipulationssoftware; dazu Franke-Roericht, PStR 2015 S. 69; vgl. auch FG München vom 4. 5. 2010, 13 V 540/10, StX 2011 S. 189 (Führung eines Kassenbuchs auf der Basis der Software „Microsoft Excel“ gibt zu erheblichen Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung Anlass); FG Düsseldorf vom 20. 3. 2008, 16 K 4689/06 E,U,F, EFG 2008 S. 1256 (erhebliche Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung, da das eingesetzte PC-Kassensystem auf Manipulationen geradezu angelegt war); FG Niedersachsen vom 2. 9. 2004, 10 V 52/04, PStR 2005 S. 281 (zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bei Verwendung eines PC-Kassensystems und Zulässigkeit von Testkäufen im Besteuerungsverfahren).

eine vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) **zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung** vor Manipulationen zu schützen. Die genauen technischen Anforderungen werden gem. § 146a Abs. 2 AO-E in einer Technischen Verordnung geregelt, die wiederum auf Technische Richtlinien und Schutzprofile des BSI verweist. Der Entwurf dieser Technischen Verordnung sieht in seinen §§ 1 bis 5 dabei technische Anforderungen an die Protokollierung und Speicherung von digitalen Grundaufzeichnungen sowie an digitale Schnittstellen und an die technische Sicherheitseinrichtung vor. Außerdem wird in § 6 der Technischen Verordnung das Zertifizierungsverfahren geregelt, indem auf entsprechende Verfahrensregelungen des § 9 BSI-Gesetz,⁸ der BSI-Zertifizierungs- und -Anerkennungsverordnung sowie der BSI-Kostenverordnung⁹ verwiesen wird.

Die Regelungen der §§ 146, 146a AO-E knüpfen an die neue BFH-Rechtsprechung¹⁰ an, die bei elektronischen Kassensystemen neuerdings eine umfassende Einzelaufzeichnungspflicht für Grundaufzeichnungen des Kaufmanns vorgeschrieben hat. Die Vorschriften gelten in sachlicher Hinsicht für alle „elektronischen Aufzeichnungssysteme“. Damit könnten grundsätzlich nicht nur elektronische Kassensysteme, sondern auch alle sonstigen denkbaren digitalen Grundaufzeichnungen (wie etwa Taxameter, Lenkzeitsysteme, Wettannahmeterminals u.Ä.) erfasst sein. Die Neuregelung soll – jedenfalls derzeit – nur für elektronische Kassensysteme gelten. Hintergrund ist, dass der in § 146a Abs. 2 Satz 1 AO-E vorgesehene Begriff des elektronischen Aufzeichnungssystems durch die vom BMF ausgestaltete Technische Verordnung bestimmt wird und in deren § 1 bisher nur „**elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen**“ als elektronische Aufzeichnungssysteme i. S. d. § 146a Abs. 1 Satz 1 AO-E legaldefiniert sind.¹¹ Elektronische Buchhaltungsprogramme, Taxameter usw. sind daher bisher (noch) nicht vom Gesetzentwurf erfasst. Auf Grund der für das BMF vorgesehenen Änderungsbefugnis kann die Verordnung und damit der Anwendungsbereich der neuen Manipulationsschutzregelungen allerdings jederzeit angepasst werden. Für Steuerpflichtige droht damit auf Dauer die rasche Ausdehnung der Vorgaben auf alle denkbaren digitalen Grundaufzeichnungssysteme, soweit das BMF dort jeweils systematische Manipulationen befürchtet. Anders als die Rechtsprechung, die sich vorrangig mit (PC-)Kassensystemen zu befassen hatte, geht der Gesetzentwurf auf Grund dieser **unbeschränkten Erweiterungsmöglichkeit** daher erheblich weiter.

Inhaltlich gilt die Einzelaufzeichnungspflicht bei elektronischen Aufzeichnungssystemen zudem ausnahmslos. Soweit bisher abweichende **Kulanzregelungen** von Einzelaufzeichnungspflichten bestanden haben, werden diese **obsolet**. Da die Regelung keine Ausnahme für Einnahmeüberschuss-Rechner vorsieht, dürfte die digitale Einzelaufzeichnungspflicht für diese wohl ebenfalls Geltung beanspruchen. Aufzeichnungspflichtig werden nach der Geset-

zesbegründung auch alle Vorgänge im Geschäftsprozess, 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 (z. B. Trainingsbuchungen, Entnahmen oder Einlagen, Sofort-Storno, Nachstorno, durchlaufender Posten etc.).¹² Zudem soll eine direkte Nachprüfung der einzelnen Geschäftsvorfälle „progressiv und retrograd“ zu gewährleisten sein.

Nach der Gesetzesbegründung¹³ ist des Weiteren sicherzustellen, dass „alle elektronischen Aufzeichnungen über alle nachfolgenden Prozesse in ihrer **Integrität** und **Authentizität** einschließlich der zur maschinellen Auswertung erforderlichen Strukturinformationen bzw. der Anforderungen der digitalen Schnittstelle vollständig erhalten bleiben (z. B. bei Übergabe von Daten aus dem Vor- in das Hauptsystem oder bei Übertragung von Daten in ein Archivsystem)“. Bei einem **Verkauf** oder einer **Verschrottung** des elektronischen Aufzeichnungssystems sind die elektronischen Aufzeichnungen für die Dauer der Aufbewahrungsfristen auf einem (anderen) Speichermedium gesichert und verfügbar zu halten.¹⁴ Wird eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung durch ein **Update** im sicherheitsrelevanten Bereich **modifiziert** oder werden sonstige Änderungen des sicherheitsrelevanten Bereichs der zertifizierten Sicherheitseinrichtung vorgenommen, erlischt die Zertifizierung automatisch, es sei denn, dass die technische Sicherheitseinrichtung mit dem Update bzw. den sonstigen Änderungen des sicherheitsrelevanten Be-

8 Gesetz über das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI-Gesetz) vom 14. 8. 2009, BGBl. I 2009 S. 2821, zuletzt geändert durch Art. 3 des Gesetzes für sichere digitale Kommunikation und Anwendungen im Gesundheitswesen sowie zur Änderung weiterer Gesetze vom 21. 12. 2015, BGBl. I 2015 S. 2408.

9 BSI-Zertifizierungs- und Anerkennungsverordnung vom 17. 12. 2014, BGBl. I 2014 S. 2231; Kostenverordnung für Amtshandlungen des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI-Kostenverordnung) vom 3. 3. 2005, BGBl. I 2005 S. 519, die mit Wirkung zum 14. 8. 2016 gem. Art. 3 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 2 des Gesetzes zur Strukturreform des Gebührenrechts des Bundes vom 7. 8. 2013, BGBl. I 2013 S. 3154, aufgehoben und voraussichtlich durch eine Gebührenverordnung nach dem Bundesgebührengesetz ersetzt wird.

10 BFH vom 16. 12. 2014, X R 47/13, BFH/NV 2015 S. 793; vom 28. 10. 2015, X R 47/13, BFH/NV 2016 S. 171.

11 Diese Begriffe werden in der Begründung der Technischen Verordnung weiter konkretisiert. Unter „computergestütztem Kassensystem“ versteht man danach eine EDV-Lösung zur Einbindung von Peripheriegeräten oder -software mit einer PC- oder elektronischen Registrierkasse. Eine PC-Registrierkasse kann die Daten auf einem internen Datenträger oder per Datenübermittlung extern archivieren (Begründung zur Technischen Verordnung, S. 8). Eine „elektronische Registrierkasse“ ist ein auf den Verkauf von Waren oder Dienstleistungen spezialisiertes Datenerfassungsgerät, das elektronische Aufzeichnungen zur Dokumentation von Einzelsätzen zu erstellen hat. Eine solche Registrierkasse kann mit einer oder mehreren Eingabestationen verbunden sein (Begründung zur Technischen Verordnung, S. 8).

12 BMF-Referentenentwurf vom 18. 3. 2016, S. 15, Abs. 5; zu Recht weist die Stellungnahme des DStV vom 25. 4. 2016, vgl. www.dstv.de (unter Steuern/Stellungnahmen) kritisch auf eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe (z. B. „anderer Vorgang“) hin.

13 BMF-Referentenentwurf vom 18. 3. 2016, S. 16, Abs. 8.

14 BMF-Referentenentwurf vom 18. 3. 2016, S. 17, Abs. 1.

reichs rezertifiziert wurde¹⁵ (vgl. die §§7 bis 12 der Verordnung über das Verfahren der Erteilung von Sicherheitszertifikaten und Anerkennungen durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik – BSI-Zertifizierungs- und Anerkennungsverordnung). Soweit der anwendende Steuerpflichtige daher nicht durch die entsprechenden Hersteller der elektronischen Aufzeichnungssysteme über Updates informiert wird, könnte er im Sinne einer „Produktbeobachtungspflicht“ möglicherweise verpflichtet sein, selbst nachzuhalten, ob sein (ggf. veraltetes) System noch BSI-sicherheitszertifiziert ist. Die entsprechenden BSI-Internetseiten sind daher ggf. ständig im Blick zu behalten.¹⁶

Für die Praxis von Interesse ist weiterhin, dass nur **elektronische** Grundaufzeichnungssysteme betroffen sind. Die sog. **Offene Ladenkasse**, die nicht digital, sondern händisch geführt wird, bleibt weiter zulässig und unterliegt den neuen Manipulationsschutzanforderungen nicht.¹⁷ Der Gesetzentwurf verzichtet damit weiterhin auf eine elektronische Registrierkassenpflicht. Dies ist etwa für Vereine und Kleinstgewerbetreibende eine gute Nachricht.

Die neuen Regelungen sind für den Praxisanwender insgesamt nicht leicht nachzuvollziehen, da sie in Form eines **anwenderunfreundlichen Kaskadensystems** normiert sind. Das Gesetz (§ 146a AO) verweist bzgl. der elektronischen Aufzeichnungssysteme und der technischen Anforderungen auf die Technische Verordnung. Diese verweist wiederum auf Technische Richtlinien und Schutzprofile des BSI, die auf dessen Internetseiten veröffentlicht werden sollen. Auch die Verweissystematik bezüglich des Zertifizierungsverfahrens ist kompliziert (Verweiskette des § 6 Technische Verordnung auf § 9 BSI-Gesetz, BSI-Zertifizierungs- und Anerkennungsverordnung sowie BSI-Kostenverordnung). Insbesondere hinsichtlich des Zertifizierungsverfahrens bleibt damit unklar, wer ein entsprechendes Zertifikat beim BSI beantragt: der jeweilige Steuerpflichtige oder (wohl naheliegender) der Hersteller des elektronischen Aufzeichnungssystems.

Aus behördlicher Sicht ist zu bedauern, dass der Entwurf **keine generelle Beleg-Ausstellungspflicht** – etwa für Verkaufsvorgänge – enthält. Steuerpflichtige können insofern bereits gänzlich auf eine Eingabe stattgefundener Vorgänge in die digitalen Aufzeichnungssysteme verzichten, ohne besonderes Entdeckungsrisiko fürchten zu müssen. Insofern bleibt es allenfalls bei den bisher bekannten Belegausstellungspflichten (z. B. gem. § 14b UStG). Allerdings schreibt § 2 Satz 4 Technische Verordnung bei **freiwillig** erfolgender Belegausgabe vor, dass bei der Ausgabe eines Belegs dieser mindestens die Transaktionsnummer und den Zeitpunkt des Vorgangsbegins enthalten und für Menschen lesbar sein muss. Darüber hinaus kann im Rahmen einer Kassen-Nachschau (vgl. hierzu II.2.) eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, ohne Pflicht zur Vorlage eines Ausweises erfolgen. Auch verdeckte Testkäufe sollen

zulässig sein.¹⁸ Insofern ist eine Überwachung, ob „geborgt wird oder nicht“, im Gesetzentwurf sichergestellt.

Bemerkenswert ist des Weiteren, dass das Gesetz keine Vergünstigungen für Großunternehmen vorsieht, die über weitgehende **Steuer-Compliance** bzw. steuerbezogene Interne Kontrollsysteme (IKS) verfügen.¹⁹ Die neuen Regelungen können folglich nicht durch alternative Steuer-Compliance-Anstrengungen egalisiert werden und sind **ausnahmslos** zu beachten. Kassenmanipulationen erscheinen bei großen Supermärkten und Discountern allerdings eher unwahrscheinlich.²⁰

Vergeblich sucht der redliche Steuerpflichtige auch eine ihn begünstigende Vorteilsregelung, wenn alle Vorgaben beachtet worden sind. Ein ausdrücklicher **Anscheinsbeweis**, dass die **Kasse ordnungsgemäß** ist, wenn alle neuen Regelungen eingehalten sind, ist im Gesetzentwurf nicht normiert. Das Regelwerk enthält damit nur neue Pflichten, ohne im Gegenzug Vergünstigungen für redliche Steuerpflichtige vorzusehen.²¹ Neben der reinen Belastung der Steuerpflichtigen erscheint dies auch vor dem Hintergrund des mit der Zertifizierung einhergehenden Verwaltungsaufwands beim BSI überdenkenswert. Auf Grund der dortigen behördlichen Sicherheitsprüfungen wäre eine gewisse Reduzierung des Überprüfungsaufwands (geringerer Personal-, Zeit- und Prüfungsressourceneinsatz) im Rahmen steuerlicher Kassenprüfungen wegen des Gebots der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung gem. Art. 114 Abs. 2 Satz 1 GG, § 6 HGrG, § 7 BHO/LHO gut vertretbar. Ein entsprechender ausdrücklicher Anscheinsbeweis könnte die Steuerbehörden von – wenig ergiebigen – Kassenprüfungen entlasten.

2. Kassen-Nachschau (§ 146b AO-E)

Ergänzend zu den vorhandenen Instrumenten der Steuerkontrolle wird in § 146b AO-E eine Kassen-Nachschau eingeführt. Diese orientiert sich an den bereits bekannten Nachschau-Vorschriften (§ 27b UStG, § 42g EStG, § 210 AO). Die Kassen-Nachschau ist **keine Außenprüfung** i. S. d. § 193 AO, sondern ein eigenständiges Verfahren zur zeitnahen Aufklärung von steuererheblichen Sachverhalten. Insofern finden die außenprüfungsbezogenen Vorschriften wie etwa § 171 Abs. 4 AO (Ablaufhemmung), § 173 Abs. 2 AO (Änderungssperre) und

15 BMF-Referentenentwurf vom 18. 3. 2016, S. 16, Abs. 3.

16 Kritisch zu diesem Bürokratieaufwand: Stellungnahme des DStV vom 25. 4. 2016, vgl. www.dstv.de (unter Steuern/Stellungnahmen).

17 BMF-Referentenentwurf vom 18. 3. 2016, S. 2, Abs. 1.

18 BMF-Referentenentwurf vom 18. 3. 2016, S. 18, Abs. 3.

19 Vgl. zu solchen Steuer-Compliance-Regelungen z. B. den vorläufigen BMF-Diskussionsentwurf AEA0 zu § 153 AO (Stand 16. 6. 2015); hierzu *Franke-Roericht/Roth*, Entwurf des Bundesfinanzministeriums: Berichtigung oder Selbstanzeige?, Legal Tribune Online, abrufbar via <http://www.lto.de/recht/hintergruende/h/erlass-bmf-steuerhinterziehung-selbstanzeige-berichtigung-entwurf/> (Abruf vom 28. 4. 2016).

20 Worauf der Handelsverband Deutschland (HDE) im Rahmen der Diskussion um Kassenmanipulationen zutreffend hingewiesen hat, vgl. HDE-Pressmitteilung vom 23. 3. 2016 sowie das HDE-Positionspapier Registrierkassen des HDE vom 22. 10. 2015 unter www.einzelhandel.de.

21 Es bleibt aber der Rückgriff auf die Vermutungsregelung des § 158 AO sowie die einschlägige Rechtsprechung: BFH vom 14. 12. 2011, XI R 5/10, BFH/NV 2012 S. 1921; vom 24. 6. 1997, VIII R 9/96, BStBl II 1998 S. 51.

§ 164 Abs. 3 AO (VdN-Aufhebungspflicht) keine Anwendung. Mit der Nachschau soll u. a. die Einhaltung der neu eingeführten Verpflichtungen zum Schutz vor Manipulationen digitaler Grundaufzeichnungen kontrolliert werden. Die Finanzbeamten können **ohne Ankündigung** erscheinen und während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten eine Nachschau durchführen. Auf Kosten des Steuerpflichtigen sind auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen Organisationsunterlagen vorzulegen und Auskünfte zu erteilen. Digitale Daten können eingesehen werden bzw. sind über eine elektronische Schnittstelle zu übermitteln oder dem Nachschau-Amtsträger auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der digitalen Schnittstelle zur Verfügung zu stellen. Diese optionale digitale Datenzugriffstria ist der für Außenprüfungen geltenden **Datenzugriffsvorschrift** des § 147 Abs. 6 AO nachgebildet und rückt die Kassen-Nachschau faktisch in die Nähe der förmlichen Außenprüfung.

Hinsichtlich des Schutzes von **Berufsgeheimnissen** (etwa für Apotheker oder Steuerberater/Rechtsanwälte) dürfte insofern (die zu § 147 Abs. 6 AO ergangene) Tz. 172 GoBD gelten, wonach es dem Steuerpflichtigen obliegt, personenbezogene oder einem Berufsgeheimnis unterliegende Daten durch „digitales Schwärzen“ oder Zugriffsbeschränkungen vor einem unzulässigen Zugriff der Prüfer zu schützen.²² Wie sich dies mit dem vom BSI zertifizierten System vertragen soll, das grundsätzlich keine Eingriffe des Steuerpflichtigen in die zertifizierte Software erlaubt, löst der Gesetzentwurf bisher nicht auf. Mit ähnlicher Zielrichtung kritisiert die Bundesvereinigung Deutscher Apothekerverbände e. V. (ABDA) den Entwurf:²³ Das Wesen der durch § 146b AO-E zu schaffenden Kassen-Nachschau erlaube es dem der Schweigepflicht unterworfenen Apotheker nicht, durch organisatorische Maßnahmen die steuerliche Auskunftspflicht und die strafrechtliche Schweigepflicht miteinander zu vereinbaren. Auch der Deutsche Steuerberaterverband e. V. (DStV) lehnt ein Recht zur Einsichtnahme bei Steuerberatern aus berufs- und datenschutzrechtlichen Gründen ab.²⁴

Auf Anforderung des Amtsträgers sind zudem das **Zertifikat** und **Systembeschreibungen** zum verwendeten Kassensystem vorzulegen, d. h., es sind Bedienungsanleitungen, Programmieranleitungen und alle weiteren Anweisungen zur Programmierung vorzulegen.²⁵

Soweit Anlass besteht, kann gem. § 146b Abs. 3 Satz 1 AO-E ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer regulären Außenprüfung nach § 193 AO übergegangen werden. Hiermit sind allgemeine Betriebsprüfung als auch Umsatzsteuersonderprüfung erfasst.

Neben den soeben genannten expliziten Mitwirkungspflichten gestattet die Nachschau den Beamten auch ein **Umschauen** in Geschäftsräumen, Lagern, Produktionsstätten etc. Verboten ist allerdings eine Durchsuchung. Die Prüfer dürfen insofern Herumliegendes in

Augenschein nehmen. Ein selbständiges Öffnen von Behältnissen bzw. ein Durchsehen von Papierunterlagen und Ordnern ist ihnen verwehrt; vielmehr müsste der Steuerpflichtige hierzu aufgefordert werden.

Mit **§ 146b Abs. 1 Satz 2** AO-E wird die reine Überprüfung von Kasseneinnahmen und -ausgaben um die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems (§ 146a AO) erweitert. Mit der Kassen-Nachschau können daher nicht nur die allgemein bekannten materiell-rechtlichen Kassenbuchungsvorgaben, sondern auch die neuen, in § 146a AO vorgeschriebenen, formalen und technischen Manipulations-Schutzanforderungen überprüft werden. § 146a AO ist damit im Rahmen des § 146b AO voll überprüfbar (deckungsgleich). Indem die Kassen-Nachschau für alle „elektronischen Aufzeichnungssysteme“ des § 146a AO-E gilt, wird dessen unbegrenzte Erweiterungsmöglichkeit²⁶ in die Kassen-Nachschau-Vorschrift inkorporiert. Auch wenn nach § 1 der Technischen Verordnung bisher lediglich elektronische Kassensysteme als Aufzeichnungssysteme i. S. d. §§ 146a, 146b AO-E definiert sind, liegt damit eine „**prophylaktische Super-Ermächtigungsvorschrift**“ für alle Arten von digitalen Grundaufzeichnungen (Taxameter, Lenkzeitsysteme, Wett-Terminals u.Ä.) vor. Die „Kassen-Nachschau“ stellt sich daher vielmehr als umfassende „**Grundaufzeichnungs-Nachschau**“ dar.

Indem die Kassen-Nachschau generell die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und -ausgaben beinhaltet, sind alle Kassen erfasst; neben elektronischen Kassen gilt § 146b AO-E daher auch für die **Offene Ladenkasse**.²⁷ Insofern kann der Amtsträger zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen sog. „Kassensturz“ verlangen sowie sich die Aufzeichnungen der Vortage vorlegen lassen.²⁸ Da bei händisch geführten Offenen Ladenkassen die elektronischen Manipulationsschutzregeln des § 146a AO-E allerdings nicht anwendbar sind, bleiben diese (trotz § 146a Abs. 1 Satz 2 AO-E) bei „Offene-Ladenkassen-Nachschauen“ unberücksichtigt.

Grundsätzlich finden Nachschauen **vor Ort** in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen zu den üblichen Geschäftszeiten statt. Da häufig auch Kunden anwesend sind, stellen Nachschauen für den Steuerpflichtigen sehr unangenehme, ansehensschädigende Eingriffe

22 Vgl. auch BFH vom 28. 10. 2009, VIII R 78/05, BStBl II 2010 S. 455.

23 Stellungnahme der ABDA vom 22. 4. 2016 zum BMF-Referentenentwurf vom 18. 3. 2016, vgl. www.abda.de (unter Themen/Stellungnahmen).

24 Stellungnahme des DStV vom 25. 4. 2016, vgl. www.dstv.de (unter Steuern/Stellungnahmen).

25 BMF-Referentenentwurf vom 18. 3. 2016, S. 18, Abs. 5; vgl. aktuell auch OFD Nordrhein-Westfalen vom 28. 7. 2015, S. 0316-2015/0006-St 432a, www.stotax-first.de, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht der digitalen Grundaufzeichnungen (§ 238 HGB, §§ 140, 145 bis 147 AO).

26 Was als „elektronisches Aufzeichnungssystem“ i. S. d. § 146a AO-E gilt, wird künftig durch das BMF in § 1 der Technischen Verordnung legaldefiniert.

27 BMF-Referentenentwurf vom 18. 3. 2016, S. 17, letzter Abs.

28 BMF-Referentenentwurf vom 18. 3. 2016, S. 18, Abs. 6.

dar. Die Nachschau findet meistens auch in Abwesenheit des steuerlichen Beraters statt, so dass sich der Steuerpflichtige in einer – ohne professionelle Unterstützung zu meistern – Überrumpelungs-Situation befindet. Die Prüfungsbeamten müssen mit den Prüfungshandlungen auch nicht zuwarten, bis der vom Pflichtigen informierte Steuerberater erschienen ist.²⁹ Misslich ist für den Betroffenen zudem, dass in den Vorschriften eine **Ausweispflicht** der Beamten zu Beginn der Nachschau **fehlt**. Damit sind sowohl verdeckte (als Kunde/Besucher getarnte) Beobachtungen als auch Testkäufe durch Steuerbeamte – wie dies bereits bisher bei Außenprüfungen anerkannt ist³⁰ – möglich.³¹ Die steuerlichen Mitwirkungspflichten, die die Nachschau-Vorschrift vorschreibt, greifen allerdings erst nach amtlichem Ausweis des Steuerbeamten als Amtsperson ein.

Die Kassen-Nachschau kann durch jeden „Amtsträger der Finanzbehörde“ erfolgen, womit grundsätzlich jeder Mitarbeiter der Finanzbehörde³² entsprechend befugt ist. Auf Grund der Überleitungsbefugnis zur regulären Außenprüfung und der notwendigen Kassenaufzeichnungskennntnisse dürften in der Praxis vor allem **Betriebsprüfer** bzw. **Umsatzsteuer-Sonderprüfer** Kassen-Nachschauen durchführen.

Soweit die Beamten nur verschlossene Geschäftsräume vorfinden und **niemanden antreffen**, ist ein zwangsweises Öffnen der Räumlichkeiten nicht zulässig. Dies wäre nur im Rahmen einer strafrechtlichen Durchsuchung möglich. Die Beamten müssen es daher zu anderer Zeit erneut versuchen.

Unerheblich ist allerdings, ob die Grundstücke bzw. Räume im **Eigentum** der gewerblich oder beruflich tätigen Steuerpflichtigen stehen. Bei den Grundstücken und Räumen muss es sich jedoch grundsätzlich um Geschäftsräume des Steuerpflichtigen handeln. Abweichend davon dürfen nach § 146b Abs. 1 Satz 3 AO **Wohnräume** gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden.

Eine **Belehrungspflicht** über die im Rahmen der Nachschau bestehenden Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen sieht das Gesetz nicht vor. In der Praxis dürfte mit entsprechenden Merkblättern allerdings zu rechnen sein.

§ 147 Abs. 6 Satz 2 AO-E sieht zudem eine „**Dritt-Nachschau**“ vor, mit der z. B. bei einem Dienstleister, der gegenüber dem Steuerpflichtigen Leistungen zur Erfüllung der ordnungsgemäßen Buchführung bzw. zur Erstellung ordnungsgemäßer Aufzeichnungen erbringt, ebenfalls eine Nachschau möglich ist.³³

Die Nachschau stellt nach h.L. einen **Verwaltungsakt** dar, da der Steuerpflichtige zur Duldung des Betretens seiner Geschäftsräume etc. gezwungen ist.³⁴ Soweit der Steuerpflichtige den Beamten daher den Zutritt ver-

weigert, kann die Nachschau mit Verwaltungszwang nach §§ 328, 331 AO durchgesetzt werden.³⁵ Vereinzelt gehen die Steuerbeamten auf Grund der fehlenden Mitwirkung auch zu einer für den Steuerpflichtigen nachteiligen Schätzung über. Schlimmstenfalls könnten die Steuerbeamten aus einer Weigerung (ohne weitere Anhaltspunkte allerdings eher unzulässig) auf einen strafrechtlichen Anfangsverdacht schließen, so dass der Steuerpflichtige sich ggf. sogar strafrechtlichen Zwangsmaßnahmen ausgesetzt sehen könnte. Entsprechende **Zutrittsverweigerungen** sollten daher mit dem steuerlichen Berater abgestimmt werden.

Soweit sich der Steuerpflichtige gegen die Nachschau mit **Rechtsmitteln** wehren möchte, kommt gegen den Verwaltungsakt (Duldung der Nachschau) Einspruch und ggf. im Nachgang Fortsetzungsfeststellungsklage in Frage. Nachträglich kann im Rahmen der Anfechtung des auf die Nachschau folgenden Steuerbescheids ggf. auch ein Beweisverwertungsverbot wegen unzulässiger Beweisgewinnung geltend gemacht werden.

Bei **Selbstanzeigen** ist zu beachten, dass eine Kassen-Nachschau gem. § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e AO als „Nachschau nach anderen steuerlichen Vorschriften“ eine Sperrwirkung auslöst. Indem die von §§ 146, 146a AO-E betroffenen steuerlichen Grundaufzeichnungen Auswirkungen auf zahlreiche Steuerarten (ESt, USt, GewSt, KSt etc.) zeitigen können, ist der Umfang der Sperrwirkung steuerartübergreifend und damit sehr weit gezogen. Positiv ist allerdings, dass die Möglichkeit zur Selbstanzeige mit Beendigung der Nachschau wiederauflebt. Da die Nachschau meist nur kurz andauert (maximal einen Tag), steht die Selbstanzeige (soweit Taten unentdeckt geblieben sind) sehr schnell wieder zur Verfügung.³⁶

3. Bußgeld nach § 379 AO-E

Der bisherige Steuergefährdungs-Bußgeldtatbestand des § 379 Abs. 1 Satz 1 AO wird um die neuen **Nr. 4 bis 6** ergänzt. Danach werden Verstöße gegen die in

29 Vgl. *Kemper* in Rolletschke/Kemper, Kommentar Steuerstrafrecht, § 27b UStG Rz. 38.

30 Vgl. nur FG Niedersachsen vom 2.9.2004, 10 V 52/04, PStR 2005 S. 281.

31 BMF-Referentenentwurf vom 18.3.2016, S. 18, Abs. 3: „Eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, ist ohne Pflicht zur Vorlage eines Ausweises zulässig. Dies gilt z. B. auch für Testkäufe.“

32 Vgl. für die gleichlautende Umsatzsteuer-Nachschau *Kemper* in Rolletschke/Kemper, Kommentar Steuerstrafrecht, § 27b UStG Rz. 30.

33 Vgl. BMF-Referentenentwurf vom 18.3.2016, S. 18, letzter Abs.; zu diesbezüglichen berufs- und datenschutzrechtlichen Problemen vgl. Stellungnahme des DStV vom 25.4.2016, vgl. www.dstv.de (unter Steuern/Stellungnahmen).

34 Vgl. nur *Kemper* in Rolletschke/Kemper, Kommentar Steuerstrafrecht, § 27b UStG Rz. 37.

35 *Rüsken* in Klein, § 210 Rz. 4 für die Nachschau nach § 210 AO.

36 *Rolletschke/Roth*, Die Selbstanzeige, 2015, Rz. 308.

- § 146a Abs. 1 **Satz 1**,³⁷
- § 146a Abs. 1 **Satz 2**³⁸ und
- § 146a Abs. 1 **Satz 5**³⁹ AO-E

genannten Verpflichtungen unter Bußgeldandrohung gestellt. Zuwiderhandlungen gegen diese Manipulationsschutzvorschriften können mit einer Geldbuße bis zu **25 000 €** belegt werden.⁴⁰

Geldbuße droht daher jedem, der vorsätzlich oder leichtfertig ein in § 146a Abs. 1 AO-E genanntes elektronisches Aufzeichnungssystem nicht oder nicht richtig verwendet bzw. nicht richtig schützt (mithin nicht die vom BSI vorgegebenen und zertifizierten Schutzmechanismen vorweisen kann). Darüber hinaus ist das nach § 146a Abs. 1 Satz 5 AO-E normierte Verbot (elektronische Aufzeichnungssysteme, Software und technische Sicherheitseinrichtungen gewerbsmäßig zu bewerben oder in den Verkehr zu bringen, die den Anforderungen des § 146a Abs. 1 Satz 1 bis 3 AO-E nicht entsprechen) ebenfalls mit Geldbuße bis zu 25 000 € bedroht.

Interessant ist, dass § 146a Abs. 1 **Satz 4** AO-E⁴¹ nicht mit einer entsprechenden Bußgeldbewehrung versehen ist. Fehlende Aufzeichnungen auf Speichermedien bzw. ein **Nichtverfügbarhalten** für Nachschauen und Außenprüfungen wären danach – jedenfalls nach dem Wortlaut des § 379 AO-E – bußgeldrechtlich sanktionslos.

Auch die **Zutrittsverweigerung** dürfte kein Bußgeld nach § 379 AO auslösen, da dieser Fall nicht explizit vom Wortlaut der Bußgeldtatbestände erfasst ist. Zudem bleibt in diesem Fall – mangels Überprüfungsmöglichkeit – unklar, ob der Steuerpflichtige nicht doch ein ordnungsgemäßes Kassensystem i. S. d. § 146a AO-E in Betrieb hat.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist zweifelhaft, ob die Vorschriften **Art. 103 Abs. 2 GG** genügen, wonach die Bußgeld-„Strafbarkeit“ hinreichend „gesetzlich bestimmt“ sein muss.⁴² Da sich der konkrete Bußgeldverstoß aufgrund des Kaskadenverweises von § 146a AO-E auf die Technische Verordnung und letztlich auf Technische Richtlinien und Schutzprofile des BSI ergibt, bestehen an der Rechtmäßigkeit des Bußgeldtatbestands erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel. Letztlich würde also rein tatsächlich nicht das Gesetz, sondern das BSI über die Bußgeld-„Strafbarkeit“ des Betroffenen entscheiden.

In der Praxis hatte § 379 AO bisher kaum Bedeutung, da die Bußgeldhandlung i. d. R. von den §§ 370, 378 AO konkurrenzrechtlich konsumiert wurde (§ 21 OWiG).⁴³ Dies dürfte sich allerdings ändern, da die Kassen-Nachschau stets aktuelle Zeiträume betrifft, die noch nicht in eine Steuererklärung eingegangen sind. Da §§ 370, 378 AO einen solchen Eingang voraussetzen, wird eine konkurrenzrechtliche Verdrängung bei Kassen-Nachschau-Sachverhalten i. d. R. daher nicht eingreifen. Außerdem könnte

nach strenger Lesart der hohe Bußgeldrahmen von bis zu 25 000 € gegen eine – in der Praxis bisher übliche – Opportunitätseinstellung nach § 47 OWiG sprechen. Auch die insoweit in Nr. 81 Abs. 2 i. V. m. Nr. 104 Abs. 3 AStBV 2014 zu findende Bagatellgrenze von 5 000 € bzw. 10 000 € gefährdetem Steuerbetrag könnte auf Grund der neuen gesetzlichen Wertung (Geldbuße bis zu 25 000 €) eher weniger in Anspruch genommen werden. Insgesamt betrachtet besteht damit ein latentes Risiko, dass § 379 AO **in der Praxis** neu akzentuiert und damit **häufiger** ein **Bußgeld** festgesetzt wird. Jedenfalls wird rein faktisch den Prüfern ein neues Druckmittel an die Hand gegeben.

Zu beachten ist, dass bei § 379 AO mangels explizit geregelter Selbstanzeigemöglichkeit **keine** bußgeldbefreiende **Selbstanzeige** möglich ist.⁴⁴ Zudem ist anerkannt, dass bei Selbstanzeigen zu §§ 370, 371, 378 AO die Ahndung als Bußgeld nach § 379 AO wieder auflebt. Insofern kann – trotz wirksamer Selbstanzeige nach §§ 371, 378 AO – dem Betroffenen ggf. noch ein Bußgeld bis zu 25 000 € wegen Verstoßes gegen den Steuergefährdungstatbestand des § 379 AO drohen.

4. Zeitlicher Anwendungsbeginn

Die §§ 146a, 146b und 379 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 AO-E sollen erstmals für **Wirtschaftsjahre** anzuwenden sein, die **nach dem 31. 12. 2018** beginnen.⁴⁵

Unklar erscheint in politischer Hinsicht, ob nicht doch noch das INSIKA-Verfahren – statt des vorgesehenen BSI-Zertifizierungsverfahrens – in den Gesetzentwurf aufgenommen wird.⁴⁶ Dem Vernehmen nach hat sich das Bundeskabinett Ende Mai mit dem Thema

37 „... entgegen § 146a Abs. 1 Satz 1 ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig verwendet ...“ (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO-E).

38 „... entgegen § 146a Abs. 1 Satz 2 ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig schützt ...“ (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO-E).

39 „... entgegen § 146a Abs. 1 Satz 5 gewerbsmäßig ein dort genanntes System oder eine dort genannte Software bewirbt oder in den Verkehr bringt ...“ (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 AO-E). Nach S. 17 der Begründung zum BMF-Referentenentwurf ist unter In-Verkehr-Bringen „jede Handlung zu verstehen, durch die die beschriebenen Aufzeichnungssysteme oder Software aus der Verfügungsgewalt einer Person so entlassen wird, dass ein anderer tatsächlich in die Lage versetzt wird, mit diesen nach Belieben umzugehen. Bewerben ist eine schriftliche oder mündliche Äußerung, die dazu dient, jemanden zum Kauf der beschriebenen elektronischen Aufzeichnungssysteme oder Software zu bewegen. Gewerbsmäßig ist eine Handlung dann, wenn wiederholt Manipulationssoftware, technisch unzureichende elektronische Aufzeichnungssysteme oder technische Sicherheitseinrichtungen beworben oder in den Verkehr gebracht zu werden, um sich eine nicht nur vorübergehende Einnahmequelle zu verschaffen.“

40 Die Geldbuße betrug bislang mindestens 5 €, bei Vorsatz höchstens 5 000 €, bei Leichtfertigkeit höchstens 2 500 € (§ 379 Abs. 4 AO, § 377 Abs. 2 AO, § 17 Abs. 1 und 2 OWiG).

41 „Die digitalen Aufzeichnungen sind auf einem Speichermedium zu sichern sowie für Nachschauen und Außenprüfungen verfügbar zu halten.“

42 Zum Parlamentsvorbehalt s. auch Stellungnahme des DStV vom 25. 4. 2016, vgl. www.dstv.de (unter Steuern/Stellungnahmen).

43 Vgl. *Herrspink* in *Flore/Tsambikakis*, Kommentar Steuerstrafrecht, § 379 Rz. 4.

44 *Jäger* in *Klein*, Abgabenordnung, 12. Aufl., § 379 Rz. 34.

45 Vgl. BMF-Referentenentwurf vom 18. 3. 2016, Art. 2 (Art. 97 § 30 – neu – EGAO).

46 Vgl. in diesem Zusammenhang auch die kritische „Analyse des Referentenentwurfs eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 18. März 2016“ des INSIKA – ADM e.V. (Stand: 29. 3. 2016) zum bisherigen Referentenentwurf.

befasst, so dass in naher Zukunft Klarheit über den Gesetzentwurf bestehen dürfte.

III. Fazit

Generell dürfte der Wille in der Großen Koalition für einen (wie auch immer gearteten) technischen Manipulationsschutz bezüglich digitaler Grundaufzeichnungen vorhanden sein, so dass mit einer Umsetzung eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen digitaler Grundaufzeichnungen grundsätzlich zu rechnen ist.

Den Steuerpflichtigen ist in jedem Fall zu empfehlen, ihre elektronischen Kassen-Aufzeichnungssysteme zu überprüfen. Ordnungsmäßigkeitsanforderungen und digitale Kassenprüfungen stehen klar im Fokus der aktuellen Entwicklung, ob nun durch GoBD, aktuelle Verwaltungspraxis, verschärfende Rechtsprechung oder neue gesetzliche Manipulationsschutz- und Kassen-Nachschau-Vorschriften. Steuerpflichtige haben sich daher auf strengere Rahmenbedingungen bei digitalen Grundaufzeichnungen einzustellen.

Hinweise zur Umsatzsteuererklärung 2015 mit Ausblick auf 2016

Dipl.-Finw. (FH) Frank Henseler, Sinzig¹

Der folgende Beitrag führt durch den Vordruck zur USt-Erklärung 2015. Es wird erläutert, welche Eintragungen erforderlich sind und welche rechtlichen Zusammenhänge bestehen. Besonderes Augenmerk wird auf die für den Besteuerungszeitraum 2015 und bereits für 2016 wesentlichen Gesetzesänderungen gelegt, wie die Änderungen durch das StÄndG 2015 vom 2. 11. 2015.²

I. Vorbemerkung

Die USt-Erklärung 2015 (Vordruckmuster USt 2 A) und die Anlagen UR und UN sind gegenüber den Vordruckmustern des Vorjahres unverändert geblieben.³ Die anderen Änderungen beziehen sich auf zeitliche Anpassungen oder sind redaktioneller oder drucktechnischer Art. Im Vordruckmuster USt 2 A wurde eine Abfrage aufgenommen, ob der Unternehmer ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist. Die Vordruckmuster USt 2 A sowie die Anlage UR und die Anlage UN sind durch Blindfarben (grüne Farbe) und Separatoren (Eintragungskästchen) weitergehend scannergerecht gestaltet. Den Vordrucken ist wie in den Vorjahren eine Anleitung zur USt-Erklärung (USt 2 E) und **erstmalig** eine gesonderte Anleitung zur Anlage UR (USt 4 E) beigelegt. Die Anleitungen beschränken sich auf erforderliche Kurzhinweise und können nicht alle Themen ausführlich abhandeln.⁴

Die Verpflichtung zur Abgabe von USt-Erklärungen für das Kalenderjahr ist in § 18 Abs. 3 UStG geregelt. Abgabetermin war der 31. 5. 2016 (§ 149 Abs. 2 AO). Steuerlich beratenen Personen gewährt die FinVerw jedoch eine Fristverlängerung bis zum 31. 12. 2016 und auf Antrag auch weitere Fristverlängerungen.⁵ Sollte der Unternehmer annehmen, eine USt-Erklärung nicht abgeben zu müssen, oder falls eine Fristverlängerung erforderlich wird, sollte er dies dem FA immer rechtzeitig mitteilen. Wird die USt-Erklärung nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben bzw. elektronisch übermittelt, kann das FA einen Verspätungszuschlag festsetzen. Die Abgabe der USt-Er-

klärung kann außerdem durch Zwangsmittel erzwungen werden (§§ 328 ff. AO).

Beraterhinweis:

Nach § 18 Abs. 3 UStG hat der Unternehmer für das KJ. oder für einen kürzeren Besteuerungszeitraum eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung⁶ zu übermitteln, in der er die zu entrichtende Steuer oder den Überschuss, der sich zu seinen Gunsten ergibt, nach § 16 Abs. 1 bis 4 und § 17 UStG selbst zu berechnen hat. Für die elektronische authentifizierte Übermittlung wird ein Zertifikat benötigt. Nach kostenloser Registrierung im Internet bei www.elsteronline.de⁷ ist dieses zu erhalten, wobei die Registrierung bis zu zwei Wochen dauern kann. Dort sind auch Programme zur elektronischen Übermittlung zu finden.⁸ Auf Antrag kann das FA zur Vermeidung von unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall hat der Unternehmer eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ab-

1 Frank Henseler ist beim Bundeszentralamt für Steuern tätig. Er beschäftigt sich dort im Referat Automation mit dem automatisierten Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren, dem Lohnsteuer-Anmeldeverfahren und dem Umsatzsteuerjahresfestsetzungsverfahren. Daneben befasst er sich insbesondere mit Fragestellungen des Umsatzsteuerrechts und der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung. Bis Juli 2007 war er viele Jahre im BMF im Fachbereich Umsatzsteuer tätig.
 2 Steueränderungsgesetz 2015 vom 2. 11. 2015, BGBl. I 2015 S. 1834 = BStBl I 2015 S. 846.
 3 Vgl. dazu BMF vom 1. 10. 2015, IV D 3 – S 7344/15/10001, BStBl I 2015 S. 758.
 4 Weitere Hinweise können *Antweiler/Henseler/Kümpel/Staats*, Körperschaftsteuer-/Gewerbsteuer-/Umsatzsteuer-Erklärung 2015, 10. Aufl., Bonn 2015, entnommen werden.
 5 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder über Steuerklärungsfristen vom 4. 1. 2016 (z. B. FinMin des Landes Nordrhein-Westfalen vom 4. 1. 2016, S 0320-1-V A2), BStBl I 2016 S. 38.
 6 StDÜV vom 28. 1. 2001, BGBl. I 2003 S. 139, zuletzt geändert durch Art. 8 der Verordnung vom 17. 11. 2010, BGBl. I 2010 S. 1544.
 7 Registrierung unter www.elsteronline.de/eportal/.
 8 Programmdownload und Programmübersicht unter www.elster.de/elster_soft_nw.php.