

Protokoll zum  
130. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden  
Vom 14.11.2014<sup>1\*</sup>

## Reg. Rat Erich Huber

(Projektleiter für neue Prüfungstechnik; Risiko-, Informations- und Analysezentrum im Bundesministerium für Finanzen Wien)

### **„Die Zukunft des steuerlichen Risikomanagements im Einnahmebereich“**

Der Vertrauensvorschuss nach § 158 AO im historischen Zusammenhang und im Umfeld der Aufzeichnungstechnik der Gegenwart

---

\* Anna Wilms, Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1	Einleitung .....	2
2	Probleme .....	3
2.1	Aufzeichnung – Regeln und Technik.....	3
2.2	Erleichterungen bei Aufzeichnungen und Dokumentation .....	4
2.3	Spurlose Manipulation .....	5
2.4	Die Warenflüsse .....	5
2.5	Der sachverständige Dritte .....	6
2.6	Die Bestimmung der Ordnungsmäßigkeit.....	6
2.7	Die Schätzung in Verbindung mit der quantitativen Entdeckungswahrscheinlichkeit .....	7
3	Überlegungen zum Vertrauensvorschuss – logisch und technisch .....	9
4	Lösungen .....	12
5	Schluss.....	13

## 1 Einleitung

Einleitend begrüßt *Prof. Dr. Seer* die Teilnehmer des 130. Bochumer Steuerseminars und stellt den Referenten *Herrn Reg. Rat Erich Huber* vor. *Herr Huber* ist Projektleiter für neue Prüfungstechnik im Risiko-, Informations- und Analysezentrum des Bundesministeriums für Finanzen in Wien.

*Herr Huber* stellt zunächst seine Gliederung vor. Er werde zunächst aktuelle Probleme bei der Erfassung von Geschäftsvorfällen aufzeigen. Darauf folgend werde er mögliche Lösungsmöglichkeiten präsentieren.

Zuerst stellt *Herr Huber* die Prämisse vor, dass der Vertrauensvorschuss nach § 158 AO (in Verbindung mit der finalen Schätzung als Ersatzermittlung der Besteuerungsgrundlagen) für sich gesehen eine optimale Lösung zur Durchführung eines fairen und von den Anforderungen an den Steuerpflichtigen (Stpfl.) überschaubaren Besteuerungsverfahrens sei. Hierzu gebe es keine sinnvolle Alternative. Dies gelte jedoch nicht für die Aufzeichnungsregeln selbst, auf denen der Vertrauensvorschuss aufbaue.

*Dr. Enno Becker* habe mit § 162 der RAO 1919 die Grundlagen der aktuellen Grundsätze der Primärerfassung steuerlich relevanter Geschäftsvorfälle gelegt und diese ebenfalls in Zusammenhang mit dem Vertrauensvorschuss gem. § 208 RAO und der Schätzung als Ersatzermittlung nach § 217 RAO gebracht.

## 2 Probleme

### 2.1 Aufzeichnung – Regeln und Technik

Die aktuellen formalen Kriterien für die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen seien nach ihrem Zweck klar und deutlich formuliert (§§ 145 f. AO). Durch die technische Entwicklung sei eine Normentransformation notwendig gewesen. Diese beinhalte die Anpassung der Grundsätze der Primärerfassung steuerlich relevanter Geschäftsvorfälle in folgendem Maße (§ 146 Abs. 4 AO):

- Elektronisches Radierverbot (Verhinderung von Datenveränderung in quantitativer und qualitativer Hinsicht)
- Sicherung der Primärdaten
- Sequenznummerierung (Schaffung einer eindeutigen Identifizierbarkeit)

Diese Grundsätze seien schwer überprüfbar. Im Bereich der Aufzeichnung mit VORSYSTEMEN (Kassensystemen und Registrierkassen) werden magnetische Datenträger und elektronische Speichermedien eingesetzt. Diese seien jederzeit veränderbar und zwar ohne dass der ursprüngliche Inhalt festgestellt worden sei. Im Rahmen der Entwicklung der EDV (60er, 70er Jahre) wurde die Art der nutzbaren Datenträger zur Datenspeicherung nicht überprüft und eingeschränkt. Sofern die Dokumentation den Anforderungen der §§ 145, 146 AO (Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitgerechtigkeit, Sicherheit, Überprüfbarkeit) entspreche, stehe die Wahl des Datenträgers dem Stpfl. frei. § 146 Abs. 4 AO wurde nicht vollends beachtet. Nach Schuppenhauer müsse die Datenverwaltung so organisiert sein, dass Buchungsdaten nachträglich nicht mehr verändert werden können (absolutes sperren oder nachträgliche Änderung nur durch Storno und Neueinbuchung) und nachträgliche Änderungen nur unter der Speicherung des vorherigen Zustands erfolgen dürfen. Zudem müsse die Fälschungssicherheit bei der Datenspeicherung als auch bei der Datenübermittlung (z.B. beim Orderman) erhöht werden. Diese Sicherheitsmaßnahmen seien in der Praxis kaum vorzufinden und somit werden die AO-Kriterien der Aufzeichnungsverpflichtungen unter Betrachtung des technischen Gegenwartzustandes vermehrt umgangen.

Das Projekt INSIKA (INtegrierte SIcherheitslösung für messwertverarbeitende KAssensysteme)<sup>2</sup> versuche diese Sicherheitsmaßnahmen umzusetzen. Das Problem der Ordnungsmäßigkeit der erfassten Geschäftsvorfälle habe zwei Wurzeln: die Hardware (Verwendung elektromagnetischer Datenträger) und die Software (Verwendung von Tabellen bzw. Datenbanken). Bei ersterem sei zunächst der Kassentyp zu bestimmen. Hier existieren zum Beispiel sog. Hand-

---

<sup>2</sup> Detailliert nachzulesen in BBK 2013, S. 567-579, S. 610-620 und S. 663-679.

held/Orderman, die in der Gastronomie zur Anwendung kommen und als unabhängige Kassens laufen können, wobei deren Umsätze durch entsprechende Einstellungen nicht in der Hauptkasse erfasst werden. Diese Einstellung könne direkt am Orderman vorgenommen werden. Eine ledigliche Konsolidierungskontrolle an der Hauptkasse sei nicht ausreichend. Des weiteren existiere Fakturierungs-, Hotel- und Apothekensoftware, welche hinsichtlich entsprechender Sicherheitseinrichtungen ebenfalls unzureichend seien. Darüber hinaus gehe die technische Entwicklung rasant weiter und im Zusammenhang mit App-Kassen existiere das Problem des Datenzugriffs, da diese Daten extern gelagert werden. Es werde deutlich, so *Herr Huber*, dass die unterschiedlichen Aufzeichnungstechniken in der Praxis nicht kontrollier- und nachprüfbar seien.

## 2.2 Erleichterungen bei Aufzeichnungen und Dokumentation

Im Rahmen von Betriebsprüfungen (BP) stelle die USt als Hauptaufkommensträger ein hohes Ausfallrisiko dar. Die USt mache ein zweifaches der Ertragsteuern aus, die Mehregebnisse der USt machen jedoch nur ein Viertel der Mehregebnisse der Nicht-USt aus. Anhand eines Beispiels der schwedischen Steuerverwaltung veranschaulicht *Herr Huber*, dass der größte Anteil des Risikos der endgültigen Steuerausfälle auf kleine und mittlere Betriebe (KMU) zurückzuführen sei und das Tax Gap zu einem signifikanten Teil aus USt bestehe. Dies verdeutliche: Hinterziehung finde dort statt, wo sie leicht möglich sei. Im Rahmen der USt begünstige ein hoher Bargeldanteil, die Leistung an den Endverbraucher und wenige betriebliche Mitwisser die Steuerhinterziehung. Des Weiteren berge der BP-Turnus mit der damit zusammenhängenden Prüfwahrscheinlichkeit weiteres Hinterziehungsrisiko. Je kleiner der Betrieb, desto größer sei der Prüfungsturnus und desto kleiner die Prüfwahrscheinlichkeit.

*Herr Huber* stellt im weiteren Verlauf klar, dass in Österreich und Deutschland keine Verpflichtung zur Belegerteilung bestehe und somit verschiedene Manipulationsoptionen existieren. Diese stellt *Herr Huber* in Beispielen anhand der Gastronomiebranche dar:

- Der Kunde erhalte keinen Beleg (Kopfrechnen, Geld einstecken) und der Geschäftsvorfall (GF) werde nicht erfasst.
- Der Kunde erhalte einen Additionszettel (Addition auf händischem Block, Geld einstecken) und der GF werde nicht erfasst.
- Der Kellner lese schlicht vom Orderman vor und der GF werde nicht erfasst.
- Der GF werde elektronisch erfasst, der Kunde erhalte einen „Konsumationsbeleg“ (Beleg ohne prüfbare Bestandteile) und der GF werde storniert.
- Der GF werde elektronisch erfasst, der Kunde lasse den Beleg zurück und Teile des GF werden storniert („Zapping“).

Ein hohes Risiko der Nichterfassung bergen auch offenen Ladenkassen, bei denen am Ende des Tages ein „Kassensturz“ durchgeführt werde. Solche Erleichterungen im Aufzeichnungsbereich, bei denen die Basisaufzeichnung an der verdichteten Summenebene anknüpfe biete großen Spielraum zum Steuerschwindel.

Diese Erleichterungen (keine Belegpflicht, keine Pflicht zur Einzelaufzeichnung, offene Ladenkasse) existieren, obwohl technisch und aus verhältnismäßiger Sicht hierzu kein Bedarf mehr bestehe.

### **2.3 Spurlose Manipulation**

Heutzutage gebe es eine Vielzahl an manipulationsfähigen Kassensystemen. Weit verbreitet sei das Zapping, also die nachträgliche Datenveränderung und Erstellung eines veränderten elektronischen Journals mit fortlaufenden Rechnungsnummern. So können in einem Restaurantbetrieb simpel manuell die Anzahl der an einem Abend servierten Speisen und Getränke manipuliert werden, welche durch die BP nicht nachzuvollziehen sind. Stelle die BP, so *Herr Huber*, dennoch riskante Sachverhalte mit hoher steuerlicher Auswirkung fest, so seien diese Steuern meist nicht mehr einbringlich, da die steuerliche Lebensdauer von Barbetrieben stark begrenzt sei. Mit Verweis auf *Prof. Dr. Seer* spricht sich *Herr Huber* daher für eine zeitnahe Besteuerung im Rahmen des kooperativen Steuerrechtsverhältnisses aus.

### **2.4 Die Warenflüsse**

Das Problem im Zusammenhang mit Warenflüssen sei die Aufzeichnung des Warenzu- und -abflusses. Hier stellt *Herr Huber* ein Beispiel vor, welches so auch in vielen Gesellschaften durchgeführt werde. So wurden Waren inoffiziell anhand Barverkaufsrechnungen verkauft und anschließend storniert oder Waren wurden an bestimmte Kunden teils offiziell verkauft und teils auf Wunsch aus den Fakturen storniert. Die auf die inoffiziellen Barverkaufsrechnungen eingekauften Waren wurden für Schwarzumsätze verwendet. Solche Fälle von unverbuchten Einkäufen gebe es zum Beispiel auch in Baumärkten, wenn mit speziellen Angeboten für Gewerbekunden mit dem Zusatz „Kauf auf Lieferschein oder Barzahlung“ geworben werde. Im Zusammenhang mit dem Großmarkt Metro seien Fälle bekannt geworden, in denen Wirte mit zwei Einkaufswagen zur Kasse gingen und einen normal über ihre Kundenkarte und den anderen als Barverkauf mit einer zweiten Barkarte (Phantomadresse, Rechnung ohne Rechnungsadressat) abrechnen ließen. Hierdurch werde ein Cross-Check bei den Käufern nicht möglich, da zum einen in Österreich keine Aufzeichnung der Großhändler stattfinde und die Barverkäufe ohne Rechnungsadressat nicht isolierbar seien. Eine Stimme aus dem Publikum fügt hinzu, dass es in Deutschland für die genannten Barverkäufe zudem separate Kassen gebe.

Als Resultat fasst *Herr Huber* zusammen, dass Wareneinsatzverkürzungen über Schwarzlieferungen und Barlieferungen allgemein üblich seien, da die Warenflüsse kaum überwacht werden.

## 2.5 Der sachverständige Dritte

Der sachverständigen Dritte solle sich gem. § 145 Abs. 1 AO anhand der Buchführung innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens machen können. Früher musste ein Sachverständiger Dritter in manuellen Kassenbüchern lediglich Zwischenräume, Durchstreichungen usw. erkennen und habe sich im Laufe der Zeit in seinen Fähigkeiten extrem weiter entwickeln müssen, um sich an den technischen Fortschritt anzupassen. *Herr Huber* informiert, dass *Prof. Dr. Drüen* die Buchhalter, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und für den BP-Dienst ausgebildete Bedienstete der Finanzverwaltung zu den sachverständigen Dritten zähle. Die Angemessenheit der Frist des § 145 Abs. 1 AO und die nötige Sachkenntnis des sachverständigen Dritten bestimme sich entweder auf jedes, oder auf das konkret vorliegende (Buchführungs-)System.

Die Aufdeckung von Kassenmanipulationen sei IT-Fahndungsexperten mit forensischer Spezialerfahrung vorbehalten, welche auf tiefen Systemebenen eventuell Hinweise auf Manipulationen finden können. In überwiegender Mehrzahl der Fälle werde jedoch keine wahre Besteuerungsgrundlage gefunden. Zudem sei nicht sicher, dass sich jeder beruflich im Rechenwerk ausgebildete sachverständige Dritte in allen elektronischen Aufzeichnungssystemen zurechtfinde und deren Ordnungsmäßigkeit beurteilen könne.

## 2.6 Die Bestimmung der Ordnungsmäßigkeit

Konten und Journale bauen hinsichtlich der Erfassung der richtigen und vollständigen Erlöse ausschließlich auf Grundaufzeichnungen (primäre Erfassungsdaten) auf. Wie bereits mehrfach dargestellt beinhalte der Erlösbereich grade im Umfeld von Bargeld und Leistungen an den Endverbraucher höchstes fiskalisches Risiko und habe daher überwiegende Bedeutung als Prüfungsschwerpunkt. Somit besäßen die Erlösgrundaufzeichnungen und Primärdaten für die Beurteilung der sachlichen Richtigkeit der Erlöse im Rahmen des gesamten Rechenwerks herausragendes Gewicht.

Einem Generalverdacht gegen bargeldintensive Betriebe trete der BFH jedoch entgegen und verlange, dass das Ergebnis einer (Kassen-)Buchführung nur zu verwerfen sei, wenn diese mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit materiell unrichtig sei. Hier bestehe, so *Herr Huber* dringender verfahrensrechtlicher Klarstellungs- und Regelungsbedarf.

Die verschiedenen Erlösrevisionsstufen stellen sich laut *Herrn Huber* wie folgt dar:

- Erlösrevision Stufe 1

- **Setzung des Prüfungsschwerpunktes Erlöse**
- Erlösrevision Stufe 2
  - **Verlangen von Prüfgrundlagen**  
(Primäraufzeichnungen in Papier [Z-Bons], sowie elektronischen Aufzeichnungen in Datenform [DEP])
- Erlösrevision Stufe 3
  - **Systemkontrolle - Prüfung der Rechtmäßigkeit des Systems**  
(Unveränderbarkeit, Grundlagen der Vollständigkeitsprüfung, korrekte Z-Bons, GT-Stände und Berichte, technisch-logistische Herkunft des Datenerfassungsprotokolls)
  - **Offene Optionen zur Manipulation**  
(Verdichtungen, Trainingsmodus, Be trugseinstellungen für Z-Bons)
- Erlösrevision Stufe 4
  - **Überlegungen über die Originalität der Daten**  
(Möglichkeit nachträglicher Änderungen – Datenexport, Wiedereinspielen)
- Erlösrevision Stufe 5
  - **Mögliche verdeckte Optionen zur Manipulation**  
(Phantomware, Zapper, Jumper, Recaller, Styler, Concealer, Fixer, VM)

Eine BP, so *Herr Huber*, komme in der Regel bis Stufe 2 – vereinzelt auch bis Stufe 3.

Auf Nachfrage von *Prof. Dr. Seer* erläutert *Herr Huber*, dass Z-Bons Tagesausdrucke einer einfachen Kasse seien, wobei die Kasse anschließend auf null gesetzt werde. Es sei also am darauffolgenden Tag nicht ersichtlich, ob manipuliert wurde oder nicht. In diesem Zusammenhang erläutert *Herr Huber*, dass INSIKA nicht darauf ausgerichtet sei nachträgliche Eingaben in Kassen zu verhindern, sondern direkt bei dem Geschäftsvorfall ansetze (nachverfolgbare Sequenznummern), damit diese Daten nicht mehr veränderbar seien. Würden also nur noch INSIKA-Kassen eingesetzt könne dies die Lösung des Problems darstellen.

## **2.7 Die Schätzung in Verbindung mit der quantitativen Entdeckungswahrscheinlichkeit**

§ 162 Abs. 1 AO schreibe die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vor, soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen könne. Die einzige technische Vorschrift hierzu habe seit 95 Jahren (§ 217 RAO 1919) den gleichen Wortlaut (§ 162 Abs. 1 S. 2 AO): „Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.“

Den regulären Weg einer Abgabeberechnung stellt *Herr Huber* wie folgt dar:

- vollständige Erfassung und Aufzeichnung der wahren Werte (konform §§ 145 ff. AO)

- Bildung eines nachvollziehbaren Prüfpfads
- Erklärung von nachprüfbareren Ergebnissen
- Abgabeberechnung als Ergebnis ordnungsgemäßer Festhaltung

Der irreguläre Weg hingegen sehe folgendermaßen aus:

- mangelhafte Aufzeichnung und Erfassung unvollständiger Werte
- kein nachvollziehbarer Prüfpfad
- Erklärung nicht nachprüfbarer Ergebnisse
- Abgabenrechnung als Ergebnis eines Schätzungsverfahrens

In diesem Zusammenhang weist *Herr Huber* auf die Besteuerungsgrundsätze des § 85 AO hin („Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben.“). Die Verfahrenstangenten der Schätzung setzen sich also aus dem Gleichheitsgrundsatz, den Ordnungsmäßigkeitsgrundsätzen, der Prüfbarkeit, dem Vertrauensvorschuss, dem Untersuchungsgrundsatz, der Verwaltungsübung und der steuerlichen Verprobung zusammen. Das Problem der Schätzung betreffe die Feststellung bzw. Argumentation der Ordnungsmäßigkeit oder Nichtordnungsmäßigkeit in manipulationsfähigen Systemen, in welchen durch Technik keine Hinweise auf Veränderungen bzw. keine Beweise für das Veränderungsmaß zu finden seien. – Aber ebenso auch keine Beweise, dass solche Veränderungen nicht stattgefunden haben. Des Weiteren betreffe das Schätzungsproblem die wahrhaftige Durchsetzung der Gleichmäßigkeit durch umfassende quantitative Entdeckungswahrscheinlichkeit. – Also die Feststellung tatsächlich sich der Wirklichkeit annähernder Besteuerungsgrundlagen. Hier stelle der Handheld/Ordeman (sog. Concealer = Verberger) einen Hochrisikobereich dar, da durch die Auslassung der Erlöse eines betrieblichen Teilbereichs eine systematische Positionskürzung der Geschäftsfälle erreicht werde. Es bedürfe also umfassender rechtlicher und technischer Maßnahmen hoher Qualität im Rahmen des steuerlichen Risikomanagements. Derzeit herrsche ein Zustand spurlos möglicher Kassen- und Datenmanipulation, unter Umständen auch noch in Verbindung mit Datenlagerung in unbekanntem Standorten. Es sei also fraglich, ob die Schätzung als finale Maßnahme ihren tatsächlichen Zweck erfüllen könne. Dieser sei die Ermittlung einer Besteuerungsgrundlage, die die größtmögliche Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich habe, der Wirklichkeit am nächsten kommen dürfte und deren Ergebnis in sich schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sei. Durch die Formulierung „soweit“ in § 162 Abs. 1 S. 2 AO werde klargestellt, dass die Schätzung nicht den Regelfall, sondern den Ausnahmefall darstelle und sie nicht als Ermittlungsmaßnahme für Masseverfahren gedacht sei. In bestimmten Betriebsformen werde jedoch nur ein sehr geringer Teil der Prüfungsfälle ohne Mängelfeststellung abgeschlossen und die Schätzung werde somit zum Masseverfahren. Art. 3 Abs. 1 GG ver-



lange eine rechtliche und tatsächliche Lastengleichheit der Stpfl. und die Schätzung sei im Notfall der Unmöglichkeit der regulären Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ein Institut zur Durchsetzung faktischer Belastungsgleichheit unter dem Gesichtspunkt der Ermittlung der höchst wahrscheinlich richtigen Besteuerungsgrundlagen. 1919 sei also bei der Kodifizierung des Schätzungsinstituts eine (un)gewisse Schätzungsunschärfe in Kauf genommen worden, die der Stpfl., welcher Anlass zur Schätzung gebe, zu tragen habe. In gegenwärtigen Steuerverfahren im Erlösbereich falle diese jedoch größtenteils dem Fiskus selbst zur Last und somit der Allgemeinheit, was das Gebot der Gleichmäßigkeit entscheidend verletze. Zudem stelle die Schätzung die Besteuerungsgrundlagen nach denen der Stpfl. sodann besteuert werde fest. Somit müsse diese ersatzweise ermittelte Besteuerungsgrundlage mit größtmöglicher Wahrscheinlichkeit der betraglich tatsächlich richtigen Grundlage entsprechen. Dies sei aber in der Praxis nicht gegeben.

### **3 Überlegungen zum Vertrauensvorschuss – logisch und technisch**

§ 158 AO stelle eine widerlegbare Rechtsvermutung zugunsten der sachlichen Richtigkeit der Buchführung (als Gesamtwerk) dar. Eine Widerlegungsoption sei die Überprüfung des Einzelgeschäftsfalls und die Darlegung der Unrichtigkeit des sachlichen Buchführungsergebnisses im konkreten Einzelfall. Die zweite Widerlegungsoption sei eine Verprobung mit dem Nachweis, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit das Buchführungsergebnis als Gesamtwerk nicht richtig sein könne. Diese Einzelfallprüfung sei, wie mehrfach schon erwähnt, praktisch unmöglich. Die Frage der Widerlegung der Vermutung setze Widerlegbarkeit voraus, was in unmittelbarem Zusammenhang mit der Frage stehe, ob das Erkennen von Auffälligkeiten überhaupt möglich sei. Im Rahmen der Erkenntnistheorie setze dies eine physikalische und wahrnehmungshalbere Möglichkeit des Erkennens von Auffälligkeiten voraus. Ansatzpunkte, Spuren und Elemente, deren Veränderung festgestellt werden könne, müssen existieren, um eine Prüfbarkeit vorzuweisen, welche Hauptvoraussetzung für die Beurteilung der sachlichen Richtigkeit sei.

In Österreich sei als Lösungsansatz im Jahr 2012 eine Kassenrichtlinie eingeführt worden. Die technischen Eckdaten seien:

- Verfahrensdokumentation
- Vorhandensein einer „Einrichtung 131“ und nähere Beschreibung der „E131“ durch Kassenhersteller
- freiwillige Maßnahmen des Stpfl. zur Erhöhung der Ordnungsmäßigkeit (Belegerteilung, Nummerierung aller einzelnen GF)

- fortlaufende und kontrollfähige Dokumentation der Erfassung je nach Kassentyp als Journalfunktion (Elektronisches Journal, Datenerfassungsprotokoll)

Der Realzustand in Österreich weise jedoch erhebliche Divergenzen auf. Es gebe, wie bereits zuvor erwähnt, keinen Belegzwang in Österreich wobei ein Großteil der Sicherheit auf Belegerteilung basiere. Das Vertrauen in Hersteller sei schwer und umständlich sanktionierbar und zur Zertifizierung hoher Standards sei eine vertrauenswürdige Prüfstelle von Nöten. Eine externe „sichere“ Speicherung der Daten mittels Blackbox-Lösung (Daten tatsächlich unveränderbar?) oder Cloud-Lösung (kritischer Zeitraum zwischen Erfassung und „Versendung“ der Daten?) werfe weitere Zweifel auf. *Herr Huber* fasst zusammen, dass die derzeitige Lösungsvielfalt undurchsichtig sei und lediglich eine Pseudosicherheit suggeriere.

Die derzeitige Kassenlösungen sind das Maximum, das aus der AO heraus zu holen sei. Die Finanzverwaltung (samt BP) könne von sich aus keine maßgeblichen Veränderungen herbeiführen, da sie über die Auslegung hinaus keine Brücken schlagen oder Lücken auffüllen könne. Zudem liege es für eine reguläre Besteuerung nach der AO einzig am StPfl. ordnungsmäßig aufzuzeichnen. Daher sei es nicht zielführend, jeden Betriebsprüfer höchst aufwendig zum EDV Experten auszubilden, um ihn in einen dem Betrugsfortschritt angemessenen sachverständigen Dritten zu verwandeln. Vielmehr sei die die AO umfassend zu vollziehen und ggfs. zu adaptieren, wobei der Brennpunkt hier bei den Voraussetzungen für den Vertrauensvorschuss liege.

Kassensysteme, so *Herr Huber*, waren und seien nie wirklich sicher. Durch zusätzliche technische bzw. prozesslogische Maßnahmen könne lediglich eine reduzierte Unsicherheit erzeugt werden (Risikoreduktion). Die Beurteilung der OM sei in Wahrheit eine Maßnahme des Risikomanagements, welche differenziert zwischen Sicherheit und Risiko (Unsicherheit) nach BAO- und GOB-Grundsätzen in Bezug auf das System an sich und zusätzliche Maßnahmen und Einrichtungen abwäge. Die Beurteilungsgrundlage für die OM sei der Grad der Unsicherheit, der möglichst gering sein sollte, wobei Maßnahmen zur Minimierung des Restrisikos Maßnahmen zur Verbesserung der OM darstellen.

In der Praxis werden typischerweise keine „geheimen“ Manipulationstools gefunden, was bei lediglich regulären BP nicht verwundere. Es existiere also ein Zustand umfassender mangelnder Prüfbarkeit, wodurch keine Aussagen darüber getroffen werden können, ob Datenveränderungen stattgefunden haben oder nicht. Damit seien auch Urteile über die sachliche Richtigkeit, egal ob positiv oder negativ, unmöglich. Somit treten Zweifel, bzw. Beanstandungen auf, welche nicht durch konkrete Feststellungen nachweisbar seien und der Vertrauensvorschuss sei daher nicht mehr anwendbar. Eine Aufschlagskalkulation ergebe in diesen Fällen keine nennenswerten Dif-

ferenzen, so dass eine Schätzung statt finde, welche das Ausmaß der aufgefundenen Mängel mit 25% Sicherheitszuschlag belege. Dies würde so vor einem Finanzgericht nicht standhalten.

Eine Beweislast der Finanzverwaltung, so *Herr Huber*, die im digitalen Bereich nachweisen solle, dass dort Manipulationen stattgefunden haben, bewege sich unter den derzeitigen realen technischen Verhältnissen bezogen auf Nachweise und Argumentationen im Bereich der Fiktion. Der Vertrauensschutz müsse auf qualifizierten technischen Sicherheiten aufsetzen und könne im Falle der Nutzung von digitalen Aufzeichnungsformen nur dann wirken, wenn der StPfl. imstande sei, die Vollständigkeit und Richtigkeit von sich aus durch Maßnahmen und Einrichtungen zur Sicherheit zu beweisen. Hinsichtlich der Gleichmäßigkeit könne dem unehrlichen StPfl. im gegenwärtigen schwammig-technischen Realzustand Manipulationen kaum unmittelbar nachgewiesen werden. Bei einer BP fallen die Ehrlichen und die Unehrllichen in denselben Topf der technischen Unsicherheit und Ungleichheit und werden so über einen Kamm geschoren. Die Unehrllichen profitieren also bei einer Schätzung unmittelbar von der mangelnden quantitativen Entdeckungswahrscheinlichkeit. Des Weiteren sei der ehrliche StPfl. derzeit nicht imstande, die Ordnungsmäßigkeit seiner Aufzeichnungen zweifelsfrei zu beweisen.

Bei einer BP können diverse formelle Mängel / Nutzung von durchlässigen Systemen i.V.m. dieser Tatsache in Summe die sachliche Richtigkeit kippen und zu Schätzungen führen und das obwohl der StPfl. tatsächlich keine Manipulationen durchgeführt und keine Steuern hinterzogen habe. *Herr Huber* stellt noch einmal klar, dass der Zusammenhang von Vertrauensvorschuss (§ 158 AO) und Aufzeichnungstechnik (§ 146 AO) seit jeher Basis für das praktische Besteuerungsverfahren, essentiell für die Steuergerechtigkeit, in der Theorie aus historischer Sicht zu begründen, aber in der umfassenden Praxis-Umsetzung für die Gegenwart höchst fraglich sei. *Herr Huber* stellt die Frage, ob der Vertrauensvorschuss unter Umständen auf Unrecht und nicht einschätzbaren unzeitgemäßen „Ordnungsmäßigkeitsverhältnissen“ aufsetze und ob nicht vielmehr ein allgemeiner und durchgehender „Misstrauensvorschuss“ angebracht sei? Bei der Nutzung von ungesicherten Kassen oder „nebelhafter Software“ müsse vielmehr die Beweislast umgekehrt werden. Nur so könne der StPfl. bei Nachweis der Vollständigkeit und Richtigkeit seiner Primäraufzeichnungen und -daten unter Nutzung von Aufzeichnungseinrichtungen mit hoher Komplexität und Unangreifbarkeit, umfassender Sicherung und exakter qualitativer und quantitativer Festhaltung erst in den Genuss des Vertrauensschutzes gelangen.

*Herr Huber* merkt an, dass die Prävention bei der Masse an Betrieben nicht ausschließlich über eine eventuell irgendwann durchzuführende BP erreicht werde. Das Aufzeichnungsrisiko müsse logistisch-technisch durch eine umfassend wirksame Sicherheitslösung aufgefangen werden. Der Vertrauensvorschuss habe nur dann Sinn, wenn seine technischen Voraussetzungen in je-

dem Steuerfall vollziehbar seien. –Die Aufzeichnungen müssen also von jedem sachverständigen Dritten auf ihre vollinhaltliche und tatsächliche Erfüllung hin in angemessener Zeit beurteilt werden können.

#### 4 Lösungen

Die Lösung der Probleme bedürfe verfahrensrechtlicher Grundlagen und Vorgaben, die sich an gegenwärtiger faktischer und technischer Realität ausrichten. Darüber hinaus werde technische Unterstützung (Sicherheitseinrichtungen) zur Verlagerung der Gewähr und Klärung der Vollständigkeit benötigt. Es müsse eine Entwicklung weg vom einzelnen Prüfungsverfahren, also von der finalen Überprüfung des Rechnungswesens durch die BP in einer nur geringen Anzahl von Fällen, hin auf die Erfassungsebene selbst, also zur primären sicheren Erfassung des einzelnen Geschäftsfalles in allen Steuerfällen, stattfinden. Eine Lösung für dieses Problem biete das bereits zuvor erwähnte INSIKA-Projekt, welches die Datenveränderung in Kassensystemen sichtbar mache und die Daten zentral speichere. In einem Ländervergleich stellt *Herr Huber* dar, dass Deutschland und Österreich als einzige Länder mit der Schweiz, Spanien und Irland keine Kassenzertifizierung bzw. Fiskalspeicher habe.

Zusammenfassend stellt *Herr Huber* mögliche Lösungen vor:

- Verfahrensrechtliche Grundlage der Aufzeichnungssicherheit durch Präzisierung eines technischen Standards zur Erfassung und Sicherung der Aufzeichnungsdaten in der AO.
- Technische Umsetzung über ein sicheres Verfahren (Logistik) und eine sichere Technik (INSIKA-Standard).
- Dokumentationsverpflichtung über den Geschäftsfall nach außen (Papierbelegpflicht) i.V.m. einem Erfassungsprocedere.
- Regelmäßige Übertragung von sicheren Summendaten.
- Offene Kassennachschau zur Kontrolle der Unversehrtheit der Sicherheitstechnik und zur Überprüfung der vollständigen Erfassung.
- Verdeckte Erhebung zur Feststellung der wahren Verhältnisse bei Belegerteilung und Erfassung bzw. Aufzeichnung.
- Ordnungsmaßnahmen unabhängig von Schätzung oder Finanzstrafe bei Aufzeichnungsmängeln, die die Vollständigkeit und Richtigkeit beeinflussen (Bußgeld, Entzug des Gewerbescheins, zeitweise Geschäftsschließungen).
- Schätzung über Umsatzrichtwerte aus Echtdatensammlungen.

Herr Huber hat in diesem Jahr eine umfangreiche Beitragsreihe zu diesem aktuellen Thema in „Die steuerliche Betriebsprüfung“ veröffentlicht.<sup>3</sup>

## 5 Schluss

*Herr Prof. Dr. Seer* schließt hiermit das 130. Bochumer Steuerseminar, bedankt sich bei den Teilnehmern für die rege Teilnahme und lädt zum nächsten Bochumer Steuerseminar ein. Das 131. Bochumer Steuerseminar findet am **5.12.2014** im Veranstaltungszentrum der Ruhr-Universität zum Thema „**Steuerliche Rahmenbedingungen für die Sanierung von Unternehmen**“ statt. Die Referenten sind Dr. Günter Kahlert (Partner White & Case Hamburg) und Min. Rat Gregor Kirch (Leiter des Referates für Vollstreckung, Stundung, Erlass und Insolvenzsteuerrecht im FinMin. NRW).

---

<sup>3</sup> StBp 2014, S. 121-132, S. 153-161, S. 185-192, S. 221-228, S. 245-251 und S. 277-285.