

Krisen, Kassen, Konzepte, Kontrollen und die Betriebsprüfung¹

INSIKA-Inhalte als Vorbild für Österreichs steuerliches Risikomanagement im Kassenbereich

Erich Huber²

Bundesministerium für Finanzen, Brehmstraße 14, 1110 Wien, Österreich
erich.huber@bmf.gv.at

Zusammenfassung

Die Situation im Umfeld gesetzlicher Aufzeichnungsgrundlagen und deren Vollzug in Betrugsbekämpfung und Betriebsprüfung (BP) bei Registriertassen (RegK) und Kassensystemen in Österreich (Ö) und Deutschland (D) ist durchaus vergleichbar. Österreich hat in der Kassenrichtlinie (KRL) 2012 die Vorgaben für eine ordnungsmäßige Kassennutzung durch die Steuerpflichtigen (StPfl) bei Erfassung der Geschäftsvorfälle (GVF) klar gestellt und überwacht deren Einhaltung über Kontrollen mittels Kassennachschauen durch die Finanzpolizei (FinPol). Als inhaltliche Grundlagen für die Kassenrichtlinie sind mehrere Punkte aus dem INSIKA-Konzept herangezogen worden, welche – wenn auch teilweise nur freiwillig erfüllbar – die Kassenmanipulation künftig erschweren sowie besser aufspürbar machen sollten, andererseits aber für jene, die die Vorgaben einhalten, Rechtssicherheit gewährleisten sollen.

1. Die Zielausrichtung der Betriebsprüfung in der Revision und die Problemebenen der Prüfansätze und der Betrugsbekämpfung im Bereich der Erlösprüfung

Modernes steuerliches Risikomanagement im Prüfungsbereich und im Umfeld der Betrugsbekämpfung bedingt die Findung von Risiken und die Ausrichtung der Ressourcen auf diese. Im Bereich der praktischen BP gibt es vielerlei Risikofelder und damit Prüfungsschwerpunkte – diese sind aber objektiv betrachtet ihrer Schwere und Bedeutung nach vielfach gefärbt von der Risikoorientierung und den Grundzielen der Gesamtorganisation und auch von der individuellen fachlichen Prägung des seine Prüfungsschwerpunkte setzenden Prüfers.

Historisch sehen viele die Aufgabe der BP in der Richtigstellung von Fehlern in Rechenwerken – meist im Bereich des materiellen Steuerrechtes oder der Buchführung an sich. Von Beginn der Geschichte der modernen BP an (30er Jahre des 20. Jhdts) begleitet den Betriebsprüfer die Aufgabe und das Image der Korrektur von Fehlbuchungen, unrichtigen Nutzungsdauern, Bewertungsfragen, Rückstellungshöhen usw. Dazu kommt auch u.a. der in der Praxis stets Stoff für Kontroversen bietende Bereich der Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen, Privatanteilen oder Vorsteuern.

Als Beispiel rechts der Teil einer Veröffentlichung der ö Wirtschaftskammer, in dem als Dienst am Kunden (Steuer zahlende Wirtschaftstreibende) wohlbekannte Schwerpunkte der BP prophylaktisch angeführt werden.



ABGABEN UND STEUERN

Außenprüfung (vormals Betriebsprüfung)

3.4. Schwerpunkte der Außenprüfung

Bei Außenprüfungen werden **schwerpunktmäßig** vor allem folgende Umstände geprüft:

- Steuerfreie Umsätze
- Vorsteuerabzug
- Anlagevermögen (Abschreibungen und Investitionsbegünstigungen)
- Vorrätebewertung
- Rückstellungen und Abgrenzungen
- Nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 EStG
- Abgrenzung der betrieblichen zur privaten Sphäre

¹ Der Begriff „Außenprüfung“ wird im Beitrag durch „Betriebsprüfung“ (BP) ersetzt.

² Regierungsrat Erich Huber ist Leiter des Bereiches Prüfungs- und Analysetechnik im Risiko-, Informations- und Analysezentrum des österreichischen BMF. Er ist leitend verantwortlich für die Ausbildung der BP und Finanzpolizei im Kassenbereich über die ö. Bundesfinanzakademie und trägt als Gastdozent an der deutschen BFA in Brühl neben neuen indirekten Prüfungsmethoden auch Kassenprüfung vor. Er hat als Initiator der österreichischen Kassenrichtlinie 2012 deren Erstellung als Co-Koordinator des BMF-Arbeitskreises begleitet und ist Mitglied mehrerer internationaler Kassen-Arbeitskreise. Entwicklung eines umfassenden Prüfungskonzeptes für den Risikobereich Bargeldumfeld und Publikation („neue Prüfungstechnik“). Zahlreiche Publikationen über moderne Prüfungsmethoden und steuerliches Risikomanagement im Erlösbereich. 2009 Veröffentlichung der Beitragsserie „über Registriertassen, Phantom-ware, Zapping und Fiskallösungen aus D und Ö“ zur Kassenproblematik aus prüfungstechnischer Sicht als Erstpublikation ihrer Art im deutschen Sprachraum in stBP 09, Nr 6 bis 12. Der Autor leitet den Arbeitskreis „neue interaktive Prüfungstechnik“, in welchem führende Experten aus der Praxis der steuerlichen BP gemeinsam an der Weiterentwicklung von Theorie und Praxis in Konzepten, Methoden und Techniken der Prüfung im Erlösbereich arbeiten. Ein Großteil der Fachpublikationen des letzten Jahrzehnts zur BP im Risikofeld Barerlöse und moderne indirekte Prüfungsmethoden geht auf Mitglieder dieses Arbeitskreises zurück. Für den ständigen Erfahrungsaustausch, ohne den der Beitrag nicht in seiner Aktualität entstehen hätte können dankt der Autor einer Vielzahl von Kollegen und Kontakten, u.a. Univ.-Prof. Dr. Richard Gordon *Ainsworth* (Universität Boston), Ben *van der Zwet* (Belastingdienst NL), Walter *Wohlfahrt* (ö. Systemprüfung), Willi *Härtl* (Steuerverwaltung Bayern), Edo *Diekmann* (Steuerverwaltung Niedersachsen), Tobias *Teutemacher* (Steuerverwaltung NRW), Jens *Reckendorf* (Vectron) und nicht zuletzt Dr. Norbert *Zisky* (PTB). Erich Huber schreibt nicht in amtlicher Funktion.

Bei den so zu ermittelten Feststellungen handelt es sich bis auf die nicht abzugsfähigen Aufwendungen oder Vorsteuern von den steuerlichen Auswirkungen her überwiegend um Steuerverlagerungen, also um über längere Zeiträume betrachtet aufkommensneutrale Feststellungen. Was im Jahr X zu viel abgeschrieben wurde, kann im Jahr X+1 nicht mehr abgeschrieben werden. Die Halbfertigen, welche im Jahr X aktiviert werden und dort gewinnerhöhend wirken, mindern den Gewinn des Jahres X+1, in dem die eigentliche Gewinnrealisierung stattfindet.

Die älteste Form³ des Steuervergehens ist die schlichte Nichtmeldung und Nichtzahlung von Steuern aus Einnahmen – die Hinterziehung. In vielen Betriebsformen und durch mannigfache „Auslassungstaktiken“ in Aufzeichnungen, Festhaltungen und Aufschreibungen entsteht hier für den Fiskus ein Großteil des Steuerlochs als einer der Ausläufer der Schattenwirtschaft.

Ein weiteres wichtiges Feld des Einsatzes der Außenprüfung liegt in der Aufdeckung von Steuerbetrug, also der ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Steuererstattung oder -rückzahlung. Nicht, dass, wie bei der Hinterziehung, dem Fiskus zustehende Steuern nicht entrichtet werden – schlimmer - hier werden an Betrüger aus dem Staatsschatz Gelder ausbezahlt. Dieser Bereich ist erst im letzten Viertel des 20. Jahrhunderts in den Blickwinkel der Öffentlichkeit gerückt – Umsatzsteuerkarusselle, Vorsteuerschwindel, ungerechtfertigte Erstattungen von Beihilfen, Sozialbetrug kosten den Staat Geld, das er zur Erfüllung seiner Aufgaben dringend bräuchte.

Die rechts angeführte Tabelle zeigt die 3 Haupteinsatzgebiete der BP, aus welchen sich Nachforderungen ergeben können und beispielhafte Teilgebiete. Die Bereiche Mitte und rechts fallen (bis auf das Feld der nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Vorsteuern) in den Aufgabenkreis der Betrugsbekämpfung. Vom Ressourceneinsatz her gesehen geht viel in den ersten Aufgabenkreis, den der Gewährleistung der Rechtsrichtigkeit. Hier werden auch große BP-Mehrergebnisse erzielt – zB bei der Änderung von Bewertungen im Bereich der Groß-BP⁴. Nicht immer und überall

Steuer- verlagerungen	endgültige Steuerausfälle	Steuerbetrug
Perioden- abgrenzungen	Steuerflucht (Oasen)	Vorsteuerschwindel
Bewertungsfragen	Steuerhinterziehung	Karusselle
Dotierung und Auflösung von Rückstellungen	nichtabzugefähige Aufwendungen, Vorsteuern	Ungerechtfertigte Beihilfen

gibt es hier lückenlose Anschlussprüfungen. Irgendwann in der Folge werden die Bewertungsänderungen aufgeholt – meist in ungeprüften Jahren (wäre ja sonst ein hohes Minderergebnis) und gehen dann zulasten des echten Steueraufkommens. Auch im Mittel- und Kleinbetriebsbereich verbringen manche Prüfer Tage damit, u.a. Aufwände und Erträge dem komplexen Steuerrecht gemäß zu korrigieren, periodenmäßig korrekt abzugrenzen und den Wust der gegenseitigen Auswirkungen in Bilanz, V+G-Rechnung, EA-Rechnung sowie Konten einzuarbeiten und die einzelnen Steuern wieder richtig zu stellen. Hier im Jahr X ein Plus von 200, da ein Minus von 150, dort im Jahr X+1 ein Minus von 200 und ein Plus von 220. Unterm Strich bleibt üblicherweise eine Steuernachzahlung⁵. Viele von diesen Richtigstellungen bewirken in gewisser Weise wohl eine relativ hohe Rechtsrichtigkeit im Einzelfall, aber um welchen Einsatz im Vergleich zum fiskalischen Ergebnis? Es gibt Fälle, in welchen Prüfer über Fehler, regelrecht „stolpern“ müssen – weil sie so offensichtlich sind⁶ – damit auch rasch an ein Mehrergebnis kommen⁷ und den Rest der zur Prüfung verfügbaren Zeit mit den Folgekorrekturen verbringen. In die Aufdeckung von Steuerbetrug schließlich werden hohe Ressourcen investiert – dennoch ist die

³ Das Problem ist so alt wie die Steuern selbst. Die Gegenmaßnahmen haben von ihrer Schwere her aber nachgelassen. Aus dem alten Ägypten wir berichtet, man hätte dort Steuerhinterziehern die Nase abgeschnitten.

⁴ Siehe *Tipke*, Das Dilemma der Steuerverwaltung – zeitnahe oder gesetzmäßige Besteuerung, StWa 1994, S.- 221 ff. Je kleiner der Stpfl ist oder sich gibt, desto „maßvoller“ der Gesetzesvollzug – bis hin zur maßlosen Großzügigkeit der Nichtkontrolle. Richtiger Maßstab für die gebotene Kontroll- und Prüffintensität ist nicht die Fallgröße, sondern das individuelle Kontrollbedürfnis. Große Steuerpflichtige sind im Durchschnitt sicher nicht mehr prüfungsbedürftig als kleine. Sie bringen dem Staat aber mehr Geld. Aber das ist nicht der geeignete Maßstab für das Kontrollbedürfnis.

⁵ Es wäre interessant festzustellen, ob bestimmte solcher Verlagerungsfeststellungen getroffen würden, wenn der selbe Betriebsprüfer den selben Fall immer wieder und weiter lückenlos prüfen müsste, weil ja die Mehrergebnisse aus Verlagerungen in den Folgejahren zu Minderergebnissen werden. Es wäre weiter auch interessant festzustellen, wie viel von hohen und statistisch als Erfolg ausgewiesenen Mehrergebnissen aus Verlagerungen in Folgejahren als Minderergebnisse das echte Steueraufkommen vermindern, ohne dass dies gesondert auffällt.

⁶ *Schick* (HHSp vor §193, Tz. 64) führt bei der Besprechung der präventiven Wirkung der BP – der Tatsache, dass die Stpfl. sich von unzulässigen Steuerverkürzungen abhalten lassen zur Vervollständigung eines wirklichkeitsgetreuen Bildes auch Gegenstrategien an: Bei Bewertungen entschieden sie sich vorerst zu ihren Gunsten und warteten ab, ob der Prüfer einhake. Andererseits würden in die Buchführung leicht auffindbare Schwachstellen eingebaut, deren Aufdeckung dem Prüfer ein Erfolgserlebnis vermitteln soll, die als Tauschobjekt dienen könnten. Bewertungsänderungen bedingen eine u. U. langzeitige Steuerverlagerung. Die leicht erkennbaren Schwachstellen werden nur oberflächliche Prüfer an der tiefen Durchdringung des Sachverhaltes und der Buchführung und damit dem Auffinden der wahren Schwachstellen hindern. Die systematische Abstimmung einer Buchführung als die wahrscheinlich „effektivste Gegenstrategie“ führt bei Nichtaufdeckung tatsächlich zu endgültigen Steuerausfällen.

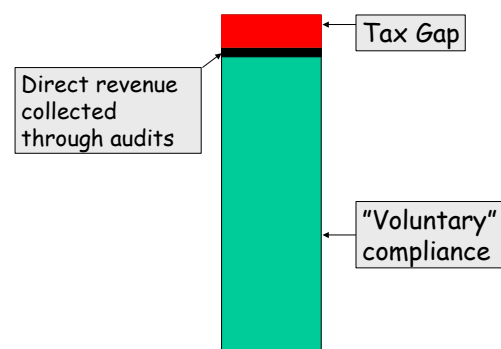
⁷ Siehe trend 12/2006: zu den Klassikern der eingebauten Sollbruchstellen in Rechenwerken würden absichtlich zu niedrig angesetzte Privatanteile bei Auto oder Telefon, oder die besonders großzügige Bemessung von Rückstellungen zählen.

frühe Entdeckungswahrscheinlichkeit gering. Bei späterer – wohl sensationell medienwirksamer - Aufdeckung ist die Vorschreibung von hohen Steuern meist aber nur mehr eine Feststellung des entstandenen Schadens ohne dessen erfolgreiche Aufholung oder Rückforderung.

Daneben bleiben großflächige Bereiche mit hohem und höchstem Risiko endgültiger Steuerausfälle durch Steuerhinterziehung ungeprüft. Es sind meist kleinere und mittlere Betriebe, die in den Bargeldhochrisikobereichen betroffen sind, doch von diesen gibt es sehr viele und die hinterzogenen Steuern sind meist kaum in voller Höhe rückholbar (im Gegensatz zur Verlagerung einer durch verzögerte Gewinnrealisierung um ein Jahr verschobenen Steuern).

Diese Problemsituation hat in der letzten Zeit durch die Krise⁸ zusätzliche Bedeutung erfahren. Die Kernfrage ist: Was ist die wahre Aufgabe der BP in der Krise? Was sollte die BP bewirken? Ist es der Lösung von desaströsen Defiziten in Staatshaushalten förderlich, wenn die meisten europäischen Betriebsprüfungen weiterhin die Erzielung hoher optischer Mehrergebnisse als präsentablem Selbstzweck⁹ verfolgen, von denen ein unbekannter (aber nicht unbedeutender) Teil uU gar nicht eingebracht werden kann oder diesfalls gleich gar nicht vorgeschrieben wird? Die rechts unten gezeigte OECD-Darstellung des Verhältnisses zwischen den Steuern, die durch freiwillige Mitwirkung (voluntary compliance) herein kommen mit rd. 90%, dem Steuerloch (Tax Gap) mit etwa 9% und dem Ergebnis der Nachforderungen aus BPs (audits), das etwa 1% des Aufkommens ausmacht, zeigt die Verhältnisse im Vereinigten Königreich, passt aber in etwa für die meisten Staaten Mittel- und Westeuropas. Es sollte bei eingehender Betrachtung auch die Wertung der Maßnahmen der Steuerbehörden neu ausrichten. Die fortlaufenden Bestrebungen, das Steuerloch zu verkleinern (und damit den Anteil der durch BP nachzufordernden Steuern zu maximieren) sind von ihrer Konzeption her nach den Erfahrungen langjähriger Anwendung offenbar doch nicht so ziel führend, wie erwartet oder erhofft. Moderne Steuerverwaltungen erkennen aber die Risiken, die damit verbunden sind, wenn - aufgrund welcher Ursachen auch immer - die voluntary compliance nachlässt, was zu dramatischen Ausfällen führen kann.

Die BP in Europa trägt also zu etwa 1% (wenn überhaupt) zum Gesamtaufkommen, welcher durch voluntary compliance hereinkommt, signifikant. Wenn dem Unternehmer wirtschaftlich das Wasser bis zum Hals steht, schrumpft „automatisch“ sein fiskalischer Altruismus. Schwarzarbeit, Hinterziehung und Abgabenbetrug nehmen dramatisch zu¹⁰. Das Steuerrecht, welches nach dem Willen von Fachleuten seit Jahrzehnten einfacher werden soll, aber nicht werden will, hat sich für den einzelnen Bearbeiter zu einem unübersehbaren Moloch entwickelt. Die BP investiert einen Großteil ihrer schwindenden Ressourcen, die Rechtsrichtigkeit sicherzustellen. So lange umfassende Prüfungswahrscheinlichkeit besteht und solange auch endgültige Steuerausfälle anderer Art (zB Hinterziehung) flächendeckend geprüft werden, sind dagegen keine Bedenken anzumelden. Nun müssen die Steuerverwaltungen bei steigender Menge der Steuersubjekte aber zunehmend unter merklichen Verwaltungseinsparungen¹¹ arbeiten. Die Prüfungsdichten bei Klein und Kleinstbetrieben (oder Betrieben, die sich als solche „verkleiden“, solange bis eine Prüfungsmaßnahme Platz greift), nähern sich dem 100Jahre-Bereich¹². Es ist zu hinterfragen, ob das Grundkonzept noch zeitgemäß bzw unter dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit¹³ noch rechtmäßig¹⁴ ist.



⁸ Tipke Steuerrechtsordnung, Bd. III S. 1404 sieht im Ausgleich von Steuerhinterziehungen durch Steuererhöhungen keinen Akt der Gerechtigkeit, da die Steuerehrlichen auch von der Steuererhöhung wieder am stärksten betroffen werden.

⁹ Schon Grabower zur steuerlichen BP, StuW 1956 S. 612 betont, dass die Betriebsprüfer falsch erzogen würden, wenn die BP in erster Linie auf fiskalischen Gesichtspunkten beruhe. *La rage du nombre* würde sie dann regieren. Ein derart fiskalisches Denken sei Popitz bei Wiederaufbau der BP fremd gewesen. Natürlich wusste er, dass in der BP erhebliche Reserven steckten und dass sie in vielen Fällen kein harmloser Spaziergang sei. Der Hauptgrund ihrer Einführung und ihres Aufbaus bestand aber darin, nach Möglichkeit für steuerliche Gleichmäßigkeit zu sorgen und gewissenlose Stpfl daran zu hindern, durch illegale Steuervermeidungen ihre steuerliche Konkurrenz tot zu machen. Siehe auch Eckhoff in HHSp, vor § 193 – 203, 159: Nicht die Summe der Mehrergebnisse, sondern vielmehr die generalpräventive Wirkung ist das eigentliche Ziel der Außenprüfung.

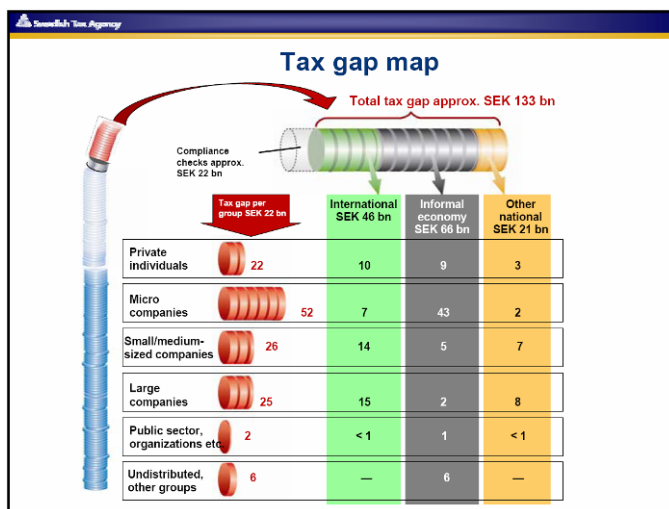
¹⁰ Wie hoch ist die wahre Bedeutung von BP-Mehrergebnissen unter der fiskalischen Bedrohung durch eine 15%-ige Schattenwirtschaft? - siehe <http://www.welt.de/wirtschaft/article4599093/In-der-Krise-boomt-die-Schwarzarbeit.html>

¹¹ Tipke, in Tipke/Kruse § 88, Rz. 10, S. 1406 bemerkt, wenn sich ein Stpfl unter Herabsetzung der steuermoralischen Hemmschwelle zur Hinterziehung entschließe im Wissen oder Glauben, dass alle oder viele andere es ebenso tun, Bestrafung des einzelnen nichts helfe, sondern nur die Wiederherstellung einer durchgehend effizienten Kontrolle zur Erhöhung der Entdeckungswahrscheinlichkeit

¹² Tipke, Kruse AO, § 193, Tz 30 stellen fest, dass Klein- und Kleinstbetriebe besonders prüfungsbedürftig seien, wenn man die Mehrergebnisse in ein Verhältnis zum Umsatz bringe. Die zunehmenden Verkürzungen erklärten sich aus zeitlich sehr langen Intervallen zwischen BPs bei solchen Betrieben (kaum neuerliche Prüfung innerhalb einer Generation)

¹³ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1406, 1407: Ein Stpfl kann sich zur Steuerhinterziehung auch entschließen, weil er weiß oder glaubt, dass alle oder viele andere es ebenso tun. Demgegenüber hilft u.a. nur eins: effiziente Kontrollen zur Erhöhung der Entdeckungswahrscheinlichkeit, weniger die Bestrafung einzelner, die zufällig aufgefallen sind, sondern die Wiederherstellung durchgehend effizienter

Aus der nachfolgende Folie der schwedischen Steuerverwaltung geht hervor, dass der größte Anteil des fiskalischen Risikos im Steuerloch (Tax Gap) auf kleine (u. mittlere) Betriebe zurückzuführen ist.



Die beiden Grenzsätze sollten als Alternativen unter der Sicht eben dieser begrenzten Ressourcen und der möglichen Auswirkungen von Risiken beurteilt werden:

- Umfassende Rechtsrichtigkeit der Besteuerung im isolierten Einzelfall auf Kosten weit verbreiteter Ungleichmäßigkeit der Besteuerung
- Garantie einer so hohen allgemeinen Gleichmäßigkeit der Besteuerung wie durch optimale Ressourcennutzung möglich

Im Bereich der Gleichmäßigkeit ist es vor allem die Verhinderung der Steuerhinterziehung, welche auf breiter Flur betrieben, der Allgemeinheit essentielle fiskalische Substanz kostet. Die Schattenwirtschaft spannt sich vom kriminellen Bereich (Menschenhandel, Prostitution, Drogenhandel) über Nachbarschaftshilfe (beim privaten „Häuslebau“) und einträgliche Privatjobs (Nachhilfe, Hobbykeksebacken, private Hundezucht, ...) über den professionellen Pusch (unangemeldete Hilfskräfte am Bau) bis eben zur systematischen Verkürzung von Umsätzen in Betriebsformen mit hohem Bargeldfluss und Leistung an Endverbraucher. In diesem letztgenannten Bereich wird aber - nicht so wie beim Rest ausschließlich der Fiskus betrogen, weil keine Steuern oder Beiträge abgeführt werden – an diesen laufen die Leistungen einfach vorbei – sondern auch in entscheidendem Ausmaß der Konsument, welcher für eine Leistung oder ein Produkt Umsatzsteuer zahlt, die dann der Entgeltsempfänger einbehält“. Der Bogen spannt sich über eine Vielzahl von Betriebsformen, wie zB Einzelhandel, Kleinproduzenten (Bäcker, Metzger, ...), Gastronomie, Hotellerie, Eventbetriebe, Handwerk, Dienstleister (Friseure, Taxis,...) aber auch so genannte „seriöse Branchen, zB Gesundheitsbereich (Ärzte, Apotheken, ...). In einer überwiegenden Mehrzahl der Fälle sind hier elektronische Abrechnungssysteme oder RegK mit im Spiel.

2. Entwicklung – Betriebsprüfung, Zeitebenen und Vorsysteme

2.1 historische Entwicklung

Der nachfolgende schlagwortartige Rückblick auf die Entwicklung der Prüfungstechnik, ihrer Wirkungsziele, der Risikoausrichtung der steuerlichen BP, der Aufzeichnungstechnik, der Manipulationsmorphologie und der Aufdeckungsmechanismen und ihrer Entdeckungswahrscheinlichkeit soll das Umfeld sowie seinen inneren Strukturwandel insbesondere unter Sicht der Erlösverkürzung punktuell darstellen, aber doch umfassend beleuchten.

Von besonderer Bedeutung dabei sind die Veränderung der Zielrichtung (ev. auch der „Werte“), des Risikobewußtseins und der Achtung der Bedeutung von Information über den gegenwärtigen¹⁵ Zustand zur Risikobeurteilung, also die Diskrepanz zwischen Revision¹⁶ der Vergangenheit (Buch-Einschau in aufgezeichnete Vergangenheit) und Steueraufsicht (tatsächliche Kontrolle der echten gegenwärtigen Verhältnisse und Aufzeichnungen in der Gegenwart), somit des Gegenwartsbezuges des steuerlichen Risikomaßnahmen. Stets ist aber im Hintergrund das Auseinanderklaffen der Realitätsnähe¹⁷ der jeweiligen Maßnahme zu sehen. Hinzuzufügen ist noch, dass eine Zielausrichtung der BP-Ressourcen auf die Risikobereiche bei wirksamen Maßnahmen unmittelbar in der Konfrontation mit dem seine steuerlichen Pflichten nicht erfüllenden StPfl mündet, während die „Virtuosität

Kontrolle, die sichtbare Anwendung des Gesetzes auf alle. Geschieht das nicht, so ist die Steuerhinterziehung ein vom Staat zu verantwortender, dem Staat anzulastender Akt rechtlicher Notwehr zur Herstellung faktischer Belastungsgleichheit

¹⁴ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1407 Wenn ungleichmäßige Gesetzesanwendung, wenn der Gesetzesbruch mit staatlicher Duldung zur Regel wird, wird das Herausgreifen einzelner – mit denen ausnahmsweise nach dem Gesetz verfahren wird – zur Willkür

¹⁵ Seer, Reform des Veranlagungsverfahrens, StuW 2003, S. 55, betont, dass einem kooperativen Steuerrechtsverhältnis das Prinzip zeitnahe Besteuerung entspreche, wobei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abzuschöpfen sei, solange sie in Form von Liquidität noch vorhanden sei.

¹⁶ Im Zuge der BP wird in der Regel ein Sachverhalt beurteilt, der vergangen ist. Die in der Vergangenheit liegenden Tatsachen können nicht mit absoluter Gewissheit erkannt werden, da die Wahrheit der menschlichen Erkenntnis verschlossen ist. Es geht vielmehr darum, der Wirklichkeit möglichst nahe zu kommen, somit in einem geordneten Verfahren jene Feststellungen zu treffen, von denen anzunehmen ist, dass sie dem tatsächlichen Geschehen in einem hohen Maße entsprechen und zwar in einem höheren Maße als andere ebenfalls mögliche Sachverhaltsannahmen, siehe auch Stoll BAO § 166, S 1754

¹⁷ Wegen der Unmöglichkeit absoluter Gewissheit gilt im praktischen Leben der hohe Grad der Wahrscheinlichkeit, der anzunehmen ist, wenn kein vernünftiger, die Lebensverhältnisse klar überschaender Mensch noch zweifelt. Letztlich bildet der festgestellte und nicht der tatsächliche Sachverhalt die Grundlage für die behördliche Entscheidung Siehe Kelsen, reine Rechtslehre S 245

der Rückverschiebung von Steuerverlagerungen“ primär in einem „Klima der Partnerschaft“ abläuft, frei nach dem Motto „bei einer BP muss immer was rauskommen“ oder – schlimmer „was der Prüfer nicht sieht, sieht nach ihm auch niemand mehr – egal, Hauptsache bei der BP kommt was raus“.

„RAO- Zeit (~ 1920er bis ~ 1960er)

- Zeit der RAO-Einführung
- Schlagwort - „*wenn die BP fertig ist, ist in der Buchführung alles richtig*“
- technischer Aufzeichnungsstatus: Handschrift / Mechanik (Grundrechnungsarten) / Papierdruck
- erste BP-Interessensebene = Buchungsebene
 - Risiko Buchungsfehler
- Ziel – *richtige Buchhaltung und gerechte Besteuerung*
- Weg zum Ziel
 - Revision + Steueraufsicht
- Verprobung und Überprüfung
 - Verprobungen auf Summenebene können Verkürzungen finden (auch quantitativ)
- Voraufzeichnungen führen und aufbewahren
 - Risiko Fälschung / Nichtvorlage von Voraufzeichnungen
 - durch sachverständigen Dritten / Nachschau leicht prüfbar / kontrollierbar

„Rechentechnik-Zeit (~ 1970er bis ~ 1980er)

- Zeit der Einführung der EDV-Bestimmungen in AO
- Schlagwort - „*BP auf Ebene Maschinen- oder EDV-Buchführung durch moderne Prüfer mit Taschenrechner bis Laptop*“
- technischer Aufzeichnungsstatus: Mechanik / Elektrik / Primitiv-Programmierung
- erste BP-Interessensebene = Buchungsebene
 - Risiko Buchungsfehler
- Ziel – *rechtsrichtige Buchführung*
- Weg zum Ziel
 - Revision drängt Steueraufsicht in den Hintergrund
 - Revision argumentiert mit Formalmängeln, NOM für Schätzung
- Verprobung und Überprüfung
 - Verprobungen auf Summenebene können Verkürzungen meist finden (zunehmend weniger quantitativ)
 - aber: zunehmende Anpassung der Manipulation an Verprobungsmethoden der BP
- Voraufzeichnungen führen und aufbewahren
 - Risiko Fälschung / Nichtvorlage von Voraufzeichnungen
 - durch Nachschau leicht kontrollierbar
 - Relativ geringes Risiko Manipulation durch EDV
 - Programmierungen durch sachverständigen Dritten leicht prüfbar, Umprogrammierungen aufwendig
 - vor allem in summenspeicherbasierten Kassen Primitivschwindel mit nachträglicher Löschung von Speichern, veränderten Druckeinstellungen

„PC-Zeit (~ 1990er bis ~ 2007)

- Zeit der Nutzung komplexer Software (zB Datenbanken) im Primärbereich
- Schlagwort - „*vor der Buchhaltung existieren auch noch andere Prüfungsfelder*“
- technischer Aufzeichnungsstatus: PC-Nutzung in Buchhaltung und Vorsystemen- „weg vom Papier“
- erste BP-Interessensebene in „klassischer BP“ = Buchungsebene
 - Risiko Buchungsfehler aber zu vernachlässigen
- Steuerliche Betrugsbekämpfung und Risikobewußtsein kommt auf: dort erste Interessensebene = Primärebene
- Ziel – „*public management*“ - erfolgsorientierte Außen-Selbstdarstellung der Finanzverwaltung¹⁸
- Weg zum Ziel
 - Revision mit Mehrergebnissen

¹⁸ Zur unendlichen Mehrergebnisdiskussion in der BP siehe z.B. *Muus*, Scheingewinne der BP, StBp 1983, S. 80 und die dort zitierte Literatur, sowie *Neddermeyer*, BB 1995, S. 1378, Die AP als Mittel zur vollständigen Ausschöpfung der Steuerquellen, welcher auch Vorschläge der Arthur Anderson Management Beratung anführt, wie die prüfungsbedürftigen Unternehmen anhand einer Checkliste ermitteln zu lassen, dieses Auswahlverfahren durch eine echte Zufallsauswahl zu ergänzen und die Anschlussprüfungsbedürftigkeit der Großbetriebe einer kritischen Würdigung zu unterziehen. Die Mehrergebnisse aus Großbetrieben würden zu einem erheblichen Teil auf Gewinnverlagerungen beruhen, welche für das Steueraufkommen eine nur geringe Bedeutung hätten (S. 1385).

- Steueraufsicht bringt keine unmittelbaren Mehrergebnisse, kostet aber Ressourcen, wird zunehmend von der Wertigkeit her in den Hintergrund gedrängt
- Revision argumentiert mit Formalmängeln und Nichtordnungsmäßigkeit für rasche Schätzung (abseits echter Größenordnungen)
- Verprobung und Überprüfung:
 - Verprobungen auf Summenebene finden nicht alle Verkürzungen
 - Weitgehende Anpassung der Manipulation an Verprobungsmethoden der BP
 - Überprüfung und Verprobung auf Primärebene (neue Prüfungstechnik) kann Verkürzungen finden (manchmal auch quantitativ)
- Voraufzeichnungen führen und aufbewahren
 - Primärsystem muß durchschaubar sein
 - erste Interessensebene = Primäraufzeichnungsebene
 - Risiko Fälschung / Nichtvorlage von Voraufzeichnungen / dann auch von Primärdaten
 - durch Nachschau leicht prüfbar, aber wenig Steueraufsicht (s.o.)
 - hohes Risiko Manipulation durch EDV
 - Programmierungen durch sachverständigen Dritten prüfbar, aber Umprogrammierungen rasch möglich
 - zapper, jumper, recaller, styler, fixer, concealer in Datenbanksystemen

„Androiden-Zeit“ (~ ab 2007)

- Zeit der Einführung von komplexen Betriebssystemen im Primärbereich
- Schlagwort - „*alles ist möglich – auch bei Kassen*“
- Technischer Aufzeichnungsstatus: Einsatz von Betriebssystemen statt Programmierung im Elektronikbereich
- erste BP-Interessensebene in „klassischer BP“ = Buchungsebene
 - Risiko Buchungsfehler tatsächlich zu vernachlässigen
- erste BP-Interessensebene in Betrugsbekämpfung = Primärebene
- Ziel – *Risikomanagement und Garantie des Steueraufkommens*
- Weg zum Ziel
- gezielte Steueraufsicht auf Datenebene mit Folgerevision
- Verprobung und Überprüfung
 - Verprobungen auf Summenebene nahezu sinnlos
 - Überprüfung, Verprobung auf Primärebene (NPT) kann manchmal Verkürzungen finden -
 - aber kaum deren Ausmaße wegen zunehmend Modell erfüllender Manipulation auf Vorebene
- Voraufzeichnungen führen und aufbewahren
 - Primärsystem muß durchschaubar sein
 - erste Interessensebene = Primäraufzeichnungsebene
 - Risiko Fälschung / Nichtvorlage von Voraufzeichnungen / Primärdaten
 - durch Nachschau (mit Datenzugriff) leicht kontrollierbar
 - Höchstes Risiko Manipulation durch EDV
 - Programmierungen durch sachverständige Dritte wegen Systemdifferenzierungen und Systemvielfalt kaum mehr flächendeckend prüfbar, Umprogrammierungen unmittelbar möglich
 - Komplexe Manipulation auch in „einfachen“ Vorsystemen

2.2 historische Grundlagen für moderne Grundsätze und effektive Maßnahmen

Rück- und überblickend kann objektiv festgestellt werden, dass all jene modernen Finanzverwaltungen, welche mit der Risikoorientierung schon die richtige Richtung eingeschlagen haben, vielleicht sogar schon auf dem richtigen Weg sind. Risikobezug und Ausrichtung der Ressourcennutzung auf die „Spitze des Eisbergs“, also jene Bereiche, welche das höchste tatsächliche fiskalische Ausfallsrisiko haben, sowie die Schaffung neuer oder die Rückbesinnung auf effektive „alte“ Maßnahmenkomplexe, welche von hohem Gegenwartsbezug sind, können am ehesten unter den schwindenden zeitlichen und personellen Vorräten der Steuerverwaltung eine Gleichmäßigkeit bzw. Rechtmäßigkeit herbeiführen. Ein Musterbeispiel dafür ist die von der Bedeutung her wörtlich zu verstehende Steueraufsicht, also das Bündel aller Maßnahmen, die die Supervision über das steuerliche Verhalten der StPfl in gegenwärtigem Zeitbezug ermöglichen, was rechtzeitige Reaktionen (also tatsächliche Verhinderung oder Rückgängigmachung von unmittelbar bevorstehenden oder gerade erst eingetreten Schäden bei Unehrlichkeit) nach sich ziehen kann.

Die Ansätze des modernen steuerlichen Risikomanagements und der Compliance, welches überwiegend aus dem außerdeutschen Umfeld (NL, nordische Länder, Kanada, Australien, UK) über D und Ö kamen, sind keineswegs so neu wie sie sich (oft gut) verkaufen. Ebenso verhält es sich mit modernen Aufzeichnungsgrundsätzen im EDV-Bereich.

Kehrt man zurück zu den Wurzeln all der steuerlichen Maßnahmen im deutschsprachigen Raum, kommt man unweigerlich an den Vater der Reichsabgabenordnung, Dr. Enno Becker (siehe Foto).

Als nahezu visionär kann seine Formulierung des § 162 der Reichabgabenordnung 1919 gelten, sie ist in Wahrheit heute noch Fundament der Formgrundsätze im Umfeld der steuerlichen Grundaufzeichnungen / Vorsystemdaten bzw der Beurteilung von deren Ordnungsmäßigkeit:



So hat Dr. Enno Becker auf damals technisch einfache Formulierung hin die Wurzeln folgender hoch aktueller Grundsätze der Primärerfassung steuerlich relevanter GVF gepflanzt:

- **Elektronisches Radierverbot**, also die Verhinderung von Datenveränderung in quantitativer und noch wichtiger – in qualitativer Hinsicht, so hin die Gefahr, dass nicht nur hinsichtlich des Ausmaßes eines bestimmten erfassten Betrages Zweifel bestehen, sondern auch – und dies ist das höhere Risiko – Zweifel, ob ein ursprünglich erfasseter Betrag „am Ende“ überhaupt noch in den Kontensummen enthalten ist
- **Sicherung der Primärdaten** wegen deren grundlegender Bedeutung im Zusammenhang mit Summenbildung (Betragsverdichtung), welche eine ureigensten Eigenschaften (aber auch der höchsten Risiken) der Buchhaltung ist
- Belegnummerierung im besonderen – im allgemeinen **Grundsatz der fortlaufenden Nummerierung**, also der Einrichtung zur Schaffung einer eindeutigen Identifizierbarkeit des einzelnen in der Aufzeichnung zu erfassenden Objektes auf eine Weise, die einem sachverständigen Dritten die echte Prüfung der Vollständigkeit in höchster Prüfqualität ermöglicht (einem Prüfer, welcher aber nicht zwingend von gleicher technischer Qualifikation wie derjenige sein muß, welcher das Aufzeichnungssystem technisch umgesetzt hat¹⁹)

§ 162 (§ 162)

(1) Wer nach den Vorschriften der §§ 160 und 161 oder sonst nach den Steuergesetzen Bücher zu führen oder Aufzeichnungen zu machen hat, soll die folgenden Vorschriften beachten.

(2) Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden. Der Steuerpflichtige soll sich einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen bedienen.

(3) Geschäftsbücher sollen keine Konten enthalten, die auf einen falschen oder erdichteten Namen lauten.

(4) Die Bücher sollen, soweit es geschäftsüblich ist, gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein.

(5) An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht, es soll nicht radiert, auch sollen solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen sind.

(6) In Bücher soll, wo dies geschäftsüblich ist, mit Tinte eingetragen werden. Trägt der Steuerpflichtige nach vorläufigen Aufzeichnungen ein, so soll er diese aufbewahren. Belege sollen mit Nummern versehen und gleichfalls aufbewahrt werden.

(7) Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen im geschäftlichen Verkehr mindestens täglich aufgezeichnet werden.

Doch nicht nur die Soll-Vorgaben im Aufzeichnungsumfeld, auch die Grundlagen für Maßnahmen zur Gewährleistung von deren Einhaltung finden sich in Enno Beckers Reichsabgabenordnung.

Nach einem RFH-Erkenntnis vom 2.10.1929, RFHE 25, 349 dient die Nachschau der Feststellung ob die Stpfl die ihnen im Interesse der Besteuerung auferlegten Pflichten erfüllen, sowie der Vorsorge für die Sicherung der Abgabenansprüche, wenn sich aus Feststellungen ergibt, dass gegenwärtige oder künftige Abgabenansprüche gefährdet sind oder gefährdet sein könnten.

§ 193 (§ 196)

(1) Für Zwecke der Besteuerung kann das Finanzamt auch außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten bei den Personen, die nach § 160 Absatz 2 Aufzeichnungen zu machen haben, sowie bei solchen Unternehmern und in solchen Unternehmen, die entweder einer Steuer oder der Steueraufsicht unterliegen oder bei denen nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt.

¹⁹ Zur Frage der Qualifikation des sachverständigen Dritten siehe Punkt 6.4 Exkurs Fiskalspeicher und Ordnungsmäßigkeitsvermutung aus historischer Sicht und unter Betrachtung des § 146 (4) AO.

Hier sind für die Nachschau moderne Grundsätze im steuerlichen Risikomanagement vordefiniert worden:

- **Die Compliancefeststellung**

die Nachschau dient der Feststellung, ob die StPfl die ihnen im Interesse der Besteuerung auferlegten Pflichten erfüllen

- **die Risikobeurteilung (Risikokalibrierung) und die vorsorgliche Abgabensicherung**

die Nachschau dient der Vorsorge für die Sicherung der Abgabenansprüche, wenn sich aus Feststellungen ergibt, dass gegenwärtige oder künftige Abgabenansprüche gefährdet sind oder gefährdet sein könnten.

Zusammengefasst kann festgestellt werden:

die Nachschau ist ein überaus zeitgemäßes und modernes Instrument

- der Informationsbeschaffung
- des Risikomanagements
- der Compliance-Findung

die Nachschau dient der

- Feststellung der Erfüllung von Mitwirkungspflichten
 - Aufzeichnung
 - Aufbewahrung
 - Offenlegung
 - Mitwirkung i.e.S.
- Feststellung der Gefährdung von Abgabenansprüchen
- Vorsorge der Sicherung der Abgabenansprüche

Auf die heutige Situation im betrieblichen, technischen und steuerlichen Umfeld der Erlöserfassung bezogen kann also festgestellt werden, dass die Fundamentalgrundsätze formuliert und lange bekannt sind – es geht um deren faktische Umsetzung und dauernde Gewährleistung in flächendeckendem Umfang.

Je mehr der Steuerverwaltung die Ermittlung des Gegenwartsbezuges der Steueraufsicht in Richtung auf inhaltliche, also sachlich richtige Aufzeichnungsgewähr durch einen technisch machbaren aber dann auch tatsächlich einzusetzenden „Automatismus“ mittels einer mechanistisch wirkenden Einrichtung²⁰ wie INSIKA abgenommen werden kann, umso mehr kann sich diese durch die zügig durchführbaren und hoch aussagekräftigen Kontrollmaßnahmen unter Nutzung der Smartcard-Prüfung bei schwindenden Ressourcen und damit schwindender Reaktionsfähigkeit²¹ auch tatsächlich auf breitester Ebene der Umsetzung des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit widmen.

3. Manipulation mit Registrierkassen und Kassensystemen

3.1 Kassenmanipulanten

Das Manipulationsproblem ist so alt wie die RegK selbst.

Der gewerbliche Steuerbetrüger des 21. Jhds hat 2 Interessensaspekte, die unmittelbar miteinander kollidieren: einerseits will er genaue Übersicht über sein betriebliches Ergebnis („Erfolg“) sowie Kontrolle über sein Personal – dies bedingt eine systematische und genaue Erfassung von Geschäftsfalldaten. Andererseits würden genau diese Daten der Finanzverwaltung in die Hände kommen und gegen ihn verwendet werden - falls er überhaupt geprüft wird. Dann werden also diverse Taktiken und Scheinargumente eingesetzt, um dieser Schere erfolgreich unter Nichtvorlage von Daten oder Aufzeichnungen zu entkommen. In BP mit Kassensmängeln treten bestimmte Typen (überspitzt dargestellt) wiederkehrend auf:

²⁰ Im Veranlagungsverfahren bedarf das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip. BVerfG v. 27.6.1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 273 – Zinsurteil. Regelungen, die die Durchsetzung des Steueranspruches sichern und Steuerverkürzungen verhindern sollen, müssen auf die Eigenart des konkreten Lebensbereiches und des jeweiligen Steuertatbestandes ausgerichtet werden. Wird eine Steuer nicht an der Quelle erhoben, hängt ihre Festsetzung vielmehr von der Erklärung des Steuerschuldners ab, werden erhöhte Anforderungen an die Steuerehrlichkeit des StPfl gestellt. Der Gesetzgeber muss die Steuerehrlichkeit deshalb durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen.

²¹ Die Steuerverwaltung ist wie alle Organisationen als nichtlineares dynamisches System in die sie umgebenden gesellschaftlichen Systeme eingebunden. Bedingt durch die Zeitschere (je komplexer Strukturen sich entwickeln, umso höher wird ihre Reaktionszeit, je dynamischer die Umwelt sich entwickelt, umso weniger Reaktionszeit steht zur Verfügung) ist auch die Steuerverwaltung gezwungen, auf diese Diskrepanz zu reagieren. Ein System überlebt nur solange, wie die Veränderungsgeschwindigkeit innerhalb des Systems ungefähr so groß ist, wie die Veränderungsgeschwindigkeit der relevanten Umwelt. siehe *Deser*, Chaos und Ordnung im Unternehmen – Chaosforschung als ein Beitrag zum besseren Verständnis von Unternehmen als nichtlineare dynamische Systeme, Physica –Verlag 1997. Siehe auch *Seer*, Vortrag, Möglichkeiten und Grenzen eines maßvollen Gesetzesvollzuges, StuW 1996, S 560 f., der zeigt, dass der Rechtsstaat verhöhnt wird, wenn der Eindruck entsteht, dass Finanzämter bei mitwirkenden StPfl, deren Einkünfte bestimmte Grenzen überschreiten, die abgegebenen Steuererklärungen intensiv prüfen, dagegen Schwarzarbeiter und „Ohne-Rechnung“-Unternehmer in Ruhe (gewähren) lassen.

- **der vorsätzlich falsch informierte Datenvernichter**

Verließ sich voll auf seinen Berater, hat diesem auch immer pünktlich alle Buchhaltungsunterlagen geschickt, wusste aber nicht genau, dass man Daten oder Aufzeichnungen aufbewahren muss und welche. Es ist hierbei unnötig, alles zu vernichten, was unmittelbar zu einer Generalschätzung führt – es reicht aus nur „eine Kleinigkeit“ nicht zu haben – welche jedoch das Kernelement für die Prüfung der Vollständigkeit ist

- **der gutmütig ahnungslos Vergessliche**

Hat vergessen oder nie genau gewußt, wie genau man das System bedient, vor allem jene Funktionen, die mit der Erstellung von ordnungsmäßigen Berichten und Abschlüssen zusammenhängen und die Auswirkungen dieses Vorgehens immer unterschätzt.

- **der wahre Unglücksrabe im Katastrophenumfeld**

Durch „höher Gewalt“ oder widrige Umstände sind ihm genau jene Unterlagen und Daten verloren gegangen, die man für die Prüfung der Vollständigkeit braucht. Abstürze, Brände, Überschwemmungen Druck auf irgendwelche falschen Knöpfe zur Selbsterstörung der Daten – eine Aufzeichnungskatastrophe folgt der nächsten.

- **der vollkommen Unschuldige im Kreise der Schuldigen**

Hat das Unglück, von skrupellosen Kassenherstellern oder Programmierern umgeben zu sein, die ihm wider besseres Wollen eine manipulationsanfällige Kasse angedreht haben, an deren bösen Einrichtungen er keine Schuld trägt, von denen er nichts wusste und die die er nie eingesetzt hat.

Endeffekt ist immer der gleiche. Steuerlich laufen die Mängel auf eine Schätzung – dem Grunde und der Höhe nach – hinaus. Je weniger brauchbare Unterlagen aber vorhanden sind und je mehr es dem Manipulanten gelingt, das Ausmaß, die Tragweite seiner Mängel herunterzuspielen umso größer ist die Wahrscheinlichkeit für ihn, „moderat“ wegzukommen – in Wahrheit weit unter den Ausmaßen der wahren Verkürzung. Auf Basis dieser Taktik laufen – nicht nur im deutschen Sprachraum – eine Menge der Prüfungsverfahren in den sog Bargeldbranchen ab. Dabei hängt der Erfolg einer solchen Strategie aber auch reziprok unmittelbar vom Ausbildungsstand der Prüfenden ab. Die österreichische Finanzverwaltung hat in den Jahre 2010 und 2011 rd. 1000 Prüfer und Erhebungsorgane im Kassenbereich geschult – das Ergebnis war eine deutliche Steigerung der Aufgriffe bei Kassenfällen, sowie das Verlangen der Wirtschaftvertreter nach einer einheitlichen Richtlinie im Kassenbereich.

3.2 Entwicklung der Manipulationstechniken

Die technische Entwicklung²² im Zusammenspiel mit Manipulationsbedarf und Verfügbarkeit von Manipulationsoptionen ging von den Phantomkassen (1. offizielle Kasse, aus der die Berichte stammen, 2. inoffizielle Kasse zur Erfassung der Schwarzerlöse oder einer 2. Kasse, auf der Wunschberichte erzeugt wurden, über nicht vom Kassenhersteller stammende Zusatzsoftware oder –einrichtungen, mittels derer das Kassenverhalten beeinflusst werden konnte, weiter über herstellenseits eingerichtete Manipulationsoptionen auf der Kasse bis zu nicht permanent im System anwesenden und daher auch nicht bei Prüfungen auffindbaren Kleinprogrammen oder Dateien, die eine „brave“ Kasse rasch in eine „schlimme“ verwandeln können.

Die Technik hat – ebenso wie sie in alle übrigen technischen Bereiche des Alltagslebens innovativ vordrang (Mobiltelefone, Elektronik im Auto, EDV-Optimierung usw) – vor den Kassen nicht halt gemacht. Das technische Umfeld der RegKn und Kassensysteme hat sich in den letzten 15 Jahren extrem weiterentwickelt – auch wenn es so mancher im Umfeld damit befasster Marktteilnehmer / Berater / Prüfer nicht unmittelbar realisierte.

Die dabei auftretenden prüfungstechnischen Probleme waren vor allem folgende

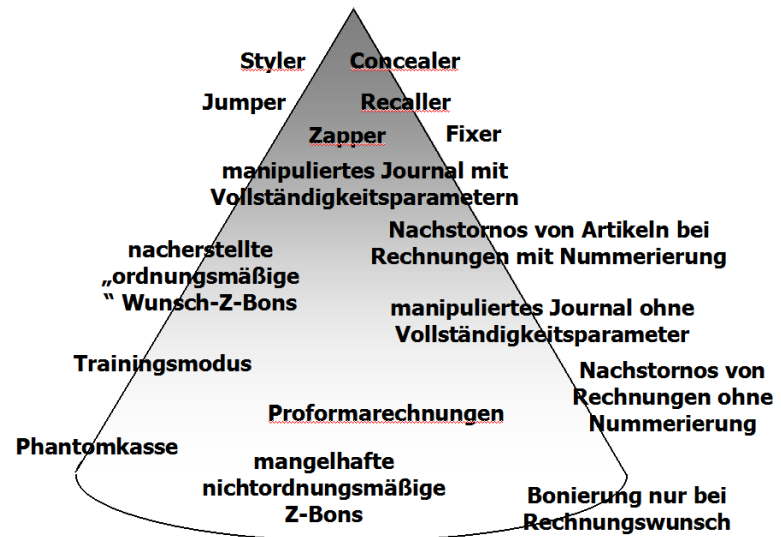
- anpassungsfähige Software ersetzt mechanistische Hardware
- fragliche Aussagekraft von früher glaubhaften Berichten, Abfragen und Protokollen
- mögliche spurlose nachträgliche Veränderungen von Daten, parallele Führung von Datensträngen
- mangelnde Prüfbarkeit

Kaum jemand wird vermeinen, dass ein Mobiltelefon von 1999 (mit dem man gerade mal telefonieren konnte) ein technisch ähnliches Gerät war, wie ein heutiges Smartphone. Im Bereich der Kassen hat aber die gleiche technische Fortentwicklung stattgefunden und so kann auch eine gut ausgestattete summenspeicherbasierte RegK aus 1996 (dem Jahr des BMF-Schreibens vom 9.1.1996) nicht mit einem proprietären Kassensystem von 2012 verglichen werden oder etwa hinsichtlich der Vorgaben für ordnungsmäßige Aufzeichnung nach denselben technischen Maßstäben gemessen werden. Eines der Vollzugsprobleme der Steuerverwaltung besteht darin, ihr Prüfungs- und Kontrollpersonal auf den aktuellen technischen Stand zu bekommen, die Kassentechnik und -optionen auch als solche zu erkennen. Das ist gar nicht einfach – gerade der Unterschied zwischen „einfachen“ summenspeicherbasierten Kassen und – äußerlich aussehensmässig grob ähnlichen proprietären Kassensystemen in „herkömmlichen“ Kassenchassis ist manchmal nicht sofort ersichtlich. Von der Zuordnung hängt aber die Vertrauenswürdigkeit der erzeugten Berichte und Protokolle ab.

²² Siehe *Huber, RegK, ..., Zapper stBP 2009, FN 2*

beispielhafte Darstellung von Hinterziehungsoptionen (demonstrative Aufzählung) mit Registrierkassen (Stand 1996)

- Händische Erfassung statt ECR-Bonierung
- Bonierung nur bei Rechnungswunsch
- Phantomkasse
- Nacherstellung von Tagesendsummenbons mit (zweiter) Kasse
- Tagesendsummenbons mit nicht fortlaufender Nummerierung
- Double Till
- Einsatz zweier (typgleicher) Kassen
- Abschneiden von Tagesendsummenbons
- Kellner weglassen (Bereiche)
- Artikel weglassen –
Warengruppenberichte
- Datenbankabfrage
- Verschieben von Bediener (Kellner)
- Proformarechnung
- Verdeckte Storno- oder Warenrücknahmebuchungen
- Unterdrückung des Z-Zählers = Nullstellungszähler
- Trainingsmodus
- Z-Bon-Editor
- Automatischer Verkürzungslauf
- Chefstorno
- große Tische schlucken kleine Tische
- Personalstisch



Wie sehr sich die Aufzeichnungswelt verändert hat, ersieht man aus dem oben abgebildeten Risikokegel, der auch (an der Spitze) einige Hinterziehungsmodi mit Systemen nach letztem Stand der Technik zeigt (demonstrative Darstellung).

Manipulation in Form von aufzeichnungstechnischer Weglassung und Nichtmeldung von Umsätzen kann grundsätzlich auf 3 Arten geschehen

- Nichterfassung im System
- Erfassung in Subroutinen (zB Bedienerpeicher) / teilweise Nichterfassung im Journal,
 - „Trainingseinstellungen“
 - „Extrabereiche“ der Datenbank
- nachträgliche Manipulation, die oft nicht mehr aufgedeckt werden kann
 - Rechnungsstorno (Positionsverkürzung)
 - Artikelstorno (Werteverkürzung)

Die Gar-nicht-Erfassung kommt nur in Kleinstbetrieben vor, schließlich will der Unternehmer schon einen realen Überblick über seinen wahren Geschäftserfolg haben. Die parallele Erfassung bietet Überblick über wahre Zahlen und gleich auch über die inoffiziellen Zahlen. Die nachträgliche Datenveränderung schließlich ermöglicht die systematische Manipulation.

Aus der Sicht der Prüfungs- und Kontrolltechnik her sind manche Vorgangsweisen schon aus dem Handbuch erkennbar (so der Prüfer an eines kommt). Dort sind sie nicht offen als „Manipulationsoption“ beschrieben, sondern als veränderte Systemparameter oder modifizierte Druckeinstellungen. Andere Optionen können als im System integriert erkannt werden durch eine Systemkontrolle im laufenden Modus bzw. durch einen Systemprüfer. Schließlich gibt es noch die verdeckten Optionen, die nur durch unangemeldete Erhebung bzw. unmittelbaren Zugriff auf die aktuellen Kassendaten entdeckt werden können. Nachfolgend ein Überblick.

Offene Druck-Optionen zu Manipulation in „einfachen“ Kassen – Aufdeckung über Handbuch

- Z-Bon ist nicht nummeriert / hat keine Uhrzeit
- Tagesabrechnung mit X-Bon ohne Uhrzeit
- GT-Speicher wird nicht gedruckt / bei jedem Z-Bon zurückgesetzt
- Stornos werden nicht dokumentiert
- Echte Umsätze werden als nicht dokumentierte Trainingsbuchungen nicht erfasst
- Elektronisches Journal wird gelöscht und kann nicht vorgelegt werden
- Elektron Journal wird auf Papier vorgelegt

u.U. erkennbare System-Optionen zu Manipulation in „embedded“ Kassensystemen - Aufdeckung durch Systemkontrolle

- Durch Managerstornos werden nachträglich Erlöse aus der Erfassung entfernt (zB Rechnungsstorno)
- „Reorganisation“ von Tages- und Monatsabschlüssen
- „Datenrettung“ durch Wiederherstellung der Datenbank
- „Datenerfassungsprotokoll“ wird nach Manipulation aus der Datenbank erstellt
- Tagsabschlüsse werden nach Manipulation aus Tabellen erstellt

Verdeckte System-Optionen zu Manipulation in „komplexen“ Kassensystemen – Aufdeckung durch Kassennachschau oder Steuerfahndung

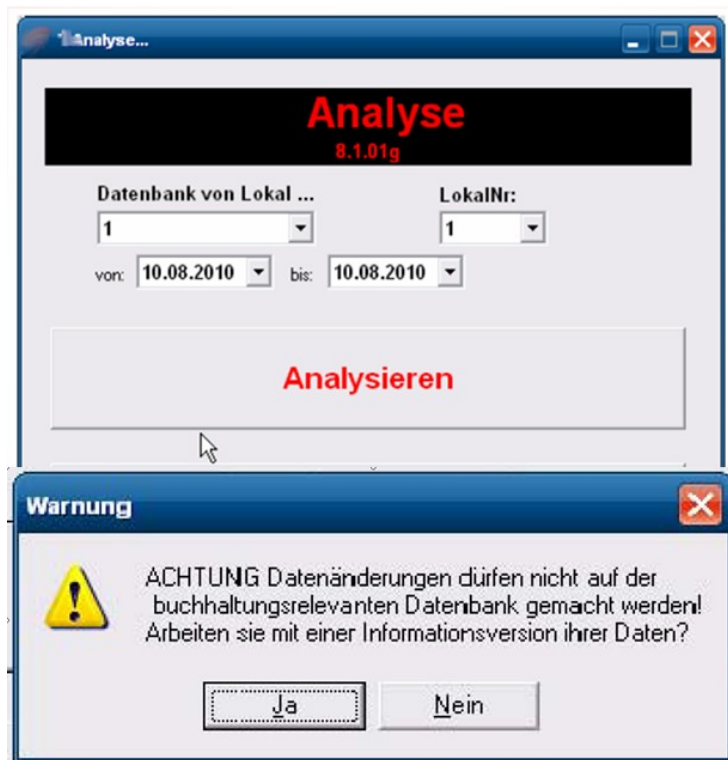
- Teilerfassungssysteme (PDAs, „Handykassen“) werden ganz ausgelassen
- Über Sub-Bereiche (Bedienerspeicher, Springerschlüssel) werden Teile der Erlöse der Erfassung entzogen
- Durch nachträglichen Eingriff in die Datenbank (Tabellen) werden nachträglich Erlöse aus der Erfassung entfernt
- Tagsabschlüsse werden nach Manipulation aus der Datenbank erstellt

3.3. Beispiele „moderner“ Manipulation

In der letzten Zeit haben sich international neue – klarerweise inoffizielle - Ausdrücke für Manipulationsmodi bei den Experten der BP etabliert. Sie zeigen die umfangreichen Möglichkeiten, welche die Technik bietet und sie werden planetenweit von den Kassenspezialisten der Steuerverwaltungen aufgefunden. Nachfolgend werden einige dargestellt.

Zapper („Löcher“) ²³

Einzelne Datei (meist .dll oder .exe), durch welche Tabellen aus Kassensystemen oder Datenbanken eingelesen und nachbearbeitet werden. Aus den veränderten Daten werden dann Berichte erstellt. Die Zapper sind die mittlerweile bekannteste verbreitete technische Manipulation in Kassensystemen und wurden quer über den ganzen Planeten gefunden. Sie ermöglichen Manipulation trotz fortlaufender Rechnungsnummern und trotz Zwang zur „Journal“-Vorlage in Datenform. Die BP kann hier mittels Prüfsoftware kaum Auffälligkeiten finden. Die an sich mühseligen und zeitaufwendigen Stornos und Ersatzfunktionen von Teilleistungen in Rechnungen erledigen die „Hilfsprogramme“ mittlerweile automatisch von sich aus intelligent (also nach vorgegebenen Parametern – zB Verhältnis zwischen Speisen / Getränken, Verhältnis der Getränkegruppen untereinander, der Steuersatzgruppen untereinander usw.



²³ Beschrieben bei Härtl, Schieder Ordnungsmäßigkeit digital geführter Erlösaufzeichnungen - elektronische RegK und digitale Erlöserfassungssysteme im Brennpunkt des Steuerrisikos Erlösverkürzung, stBP 2011, 68 und bei Huber, RegK, ..., Zapper stBP 2009, FN 2

Jumper („Springer“)²⁴

Bedienerschlüssel, der es ermöglicht, einen Bediener „unsichtbar“ arbeiten zu lassen. Für Resistenz gegen den ECR-Bedienscan durch die BP sorgt der externe Bedienerschlüssel („Springerschlüssel“). Alle Berechtigungen sind nur auf dem Schlüssel gespeichert und nicht im System hinterlegt.

Concealer („Verberger“), siehe rechts Datenbanksystem mit tragbaren Terminals, in welchen einzelne Geräte „unsichtbar“ arbeiten. Die „versteckten“ Einzelgeräte sind zwar mit Küche und Schank verbunden, sodass die Materialproduktion und –bereitstellung funktioniert, die Abrechnung läuft aber über isolierte Bereiche. Manche Geräte können überhaupt solo („Stand alone“) arbeiten und verhalten sich dann wie eine eigene Kasse.

Recaller²⁵ („Rückrufer“)

Kassennetzwerk, in welchem über ein Kommandoprogramm Daten aus den Filialkassen abgerufen werden, verändert werden und dann daraus an einem Master-PC Berichte erstellt werden. Die Korrekturen über negative Nachbuchungen von Produkten liefern neue Grundlagentzahlen für die Berichte.

Stand-Alone Einstiegssystem für die Drahtlose Bestellannahme.

Das  spricht , ist eine drahtlose, Einstiegslösung für die Bestellannahme in der Gastronomie. Mit diesem System steht dem Anwender eine komplette Tischverwaltung zur Verfügung, ohne dass er eine Kasse verwenden muss.

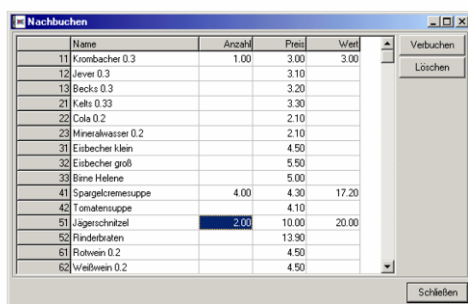
Funktionen

- Tische verwalten
- eine neue Bestellung eingeben
- die Gästeanzahl eingeben
- Zutaten / buchen
- Kochanweisungen buchen
- freie Textangaben eingeben
- die Bestellung / Rechnung ansehen
- die Artikel-Menge ändern
- den Artikel-Preis ändern
- die Preisebene ändern
- Rechnung Drucken und abschließen
- Zahlungsarten eingeben
- einen offenen Tisch wieder aufrufen
- eine „offene-Tische-Liste“ einsehen
- Stornos und Retouren buchen
- die Tisch-Nr. wechseln, bevor die Bestellung abgeschickt wird
- Tische transferieren und zusammenlegen
- X- und Z-Berichte erstellen
- Rechnungen splitten

Umsatzdaten nachbuchen

Mit dieser Funktion können Sie nachträglich Buchungen vornehmen, zum Beispiel um Fehlbons zu stornieren oder einen Z-Bericht zu ergänzen, der aufgrund eines Übertragungsfehlers nicht aus der Kasse gelesen werden konnte. Die Berichte werden dann entsprechend angepasst.

Eingabe der Nachbuchungen



Name	Anzahl	Preis	Wert	Verbuchen
11 Kronbacher 0.3	1.00	3.00	3.00	
12 Jever 0.3		3.10		
13 Becks 0.3		3.20		
21 Keltz 0.33		3.30		
22 Cola 0.2		2.10		
23 Mineralwasser 0.2		2.10		
31 Eisbecher klein		4.50		
32 Eisbecher groß		5.50		
33 Birne Helene		5.00		
41 Spargelcremesuppe	4.00	4.30	17.20	
42 Tomatensuppe		4.10		
51 Lagerschnitzel	2.00	10.00	20.00	
52 Rindfleischbraten		13.90		
61 Rotwein 0.2		4.50		
62 Weißwein 0.2		4.50		

Nachdem Sie eine Kasse und einen Lesungszeitpunkt ausgewählt haben, können Sie hier für einen oder mehrere Artikel Nachbuchungen eingeben.

► Anzahl

Geben Sie hier eine positive oder **negative** Anzahl ein, die Sie für den Artikel nachbuchen möchten.

► Verkäufer

Geben Sie hier an, welchem Verkäufer die Nachbuchungen zugeordnet werden sollen.

► Bediener

Geben Sie hier einen Bediener ein, dem die Nachbuchungen zugeordnet werden sollen.

► Uhrzeit

Geben Sie hier die Uhrzeit ein, unter der verbucht werden soll.

► Finanzweg

Geben Sie hier den Finanzweg ein (z.B. Finanzweg 1 für Bar).

► Kunden/Gäste

Sofern in Ihren Berichten die Anzahl der Kunden oder Gäste berücksichtigt wird, können Sie hier eintragen, auf wie viele Gäste Ihre Nachbuchung verteilt werden soll.

Wenn Sie auch diesen Dialog mit <OK> bestätigen, werden die Umsatzdaten verbucht und in die ggf. existierenden Lesungsdaten eingeflochten.

Umsatzdaten eingeben

Hier hat der Benutzer die Möglichkeit, alle Berichtswerte frei einzugeben. Dabei liegt es voll in seiner Verantwortung, **vernünftige** Daten einzugeben, da es hier keinerlei Unterstützung durch das Programm gibt. Sinnvoll ist diese Methode vor allem bei Dateneingabefeldern der Kassen, z.B. „Bestellungen“, „Retouren“, da diese nicht mit der Nachbuchfunktion bearbeitet werden können.

Styler („Gestalter“)²⁶

Embedded-Kassensysteme, die es durch komplexe Datenfesthaltung ermöglichen, Wunsch-Tagesabschlüsse zu erzeugen. Durch die teil schwere Unterscheidbarkeit von fix programmierten summenspeicherbasierten einfachen Kassen und embedded-Lösungen im „einfachen“ Kassenschassis wird hier der äußere Eindruck einer „einfachen“ Kasse vermittelt, deren Z-Berichte durchaus eine gewisse Aussagekraft haben. Wenn allerdings mittels eines Betriebssystems „Bearbeitungsfunktionen“ verfügbar werden, mittels derer Berichte „gestilt“ werden können, so fehlt diesen Berichten jede tatsächliche Aussagekraft. Aber – wie schon oben dargestellt – der Prüfer muss erst mal erkennen, dass es sich nicht um eine einfache Kasse handelt.



²⁴ Beschreiben bei Härtl, *Schieder Ordnungsmäßigkeit, ...*, stBP 2011, 68

²⁵ Beschreiben bei Härtl, *Schieder Ordnungsmäßigkeit, ...*, stBP 2011, 73

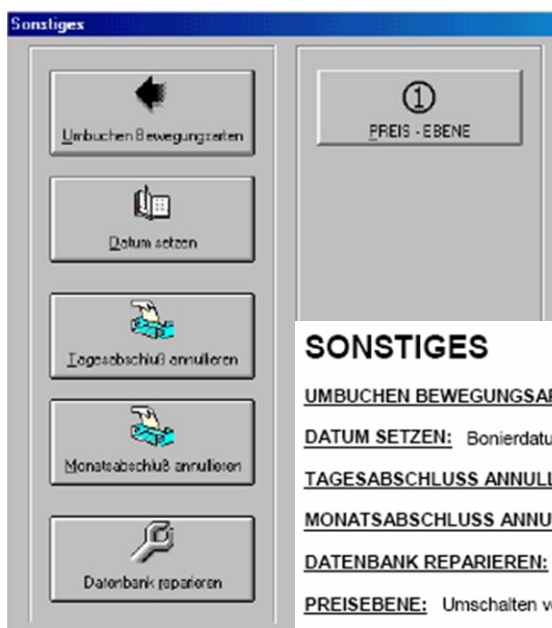
²⁶ Beschreiben bei Härtl, *Schieder Ordnungsmäßigkeit, ...*, stBP 2011, 69

ZÄHLEREINSTELLUNGEN

PROGRAMMIERMODUS -> KONFIGURAT. EINSTELL. -> ZÄHLEREINSTELLUNGEN auswählen. Surfen Sie zu dem Feld, das persönlich gestaltet werden soll und geben Sie seine Daten ein (für die zu verwendenden Tasten siehe "Dateneingabemodus").

Abschließend  drücken, um zum **Hauptmenü**,  um zum vorherigen Menü zurück zu kehren.

Artikelmenü	Mögliche Werte	Beschreibung
Kassenbonnummer	1 bis 9999	Max. 4-stellig, um anzugeben, von welcher Zahl an die Kassenbons durchnummeriert werden sollen.
Z1-Zähler	1 bis 9999	Z1 Finanzbericht-Zähler. Max. 4-stellig, um anzugeben, bei welcher Zahl der Z2-Zähler anfangen soll zu zählen. Die Registrierkassenvoreinstellung Z2 Finanzbericht-Zähler kann überschrieben werden, indem die Zahl programmiert wird, bei der der Zähler anfangen soll durchzuzählen, wenn ein Finanzbericht ausgedruckt wird.
Z2-Zähler	1 bis 9999	Z2 Finanzbericht-Zähler. Max. 4-stellig, um anzugeben, bei welcher Zahl der Z1-Zähler anfangen soll zu zählen. Die Registrierkassenvoreinstellung Z1-Finanzbericht-Zähler kann überschrieben werden, indem die Zahl programmiert wird, bei der der Zähler anfangen soll durchzuzählen, wenn ein Finanzbericht ausgedruckt wird.
GT-Wert	(Zahl)	Gesamtwert. Max. 12 -stellig, um den Gesamtbetrag anzugeben. Der Transaktionsgesamtbetrag, der auf en Verwaltungsberichten ausgedruckt wird, kann programmiert werden.
Kassenbon# Rückst	JA, NEIN	Kassenbonnummer rückstellen. JA - Einschalten, NEIN - Ausschalten.
Z1&2 CT Rückstell	JA, NEIN	Z1- und Z2-Zähler rückstellen. JA - Einschalten, NEIN - Ausschalten.
GT Rückstellen	JA, NEIN	GT-Zähler rückstellen. JA - Einschalten, NEIN - Ausschalten.



Fixer („Reparierer“)

„Reparatur“ der Datenbank – veränderte Daten werden importiert, daraus werden Berichte erstellt. Bei einer angekündigten Kassenprüfung wird alsbald das Katastrophenszenario eingesetzt und der Totalabsturz der Datenbank („böse Viren, Wassereinbruch, PC kaputt, ...“) inszeniert. Die Rettungssicherung wird nach eingespielt, deren Basisdaten sich aber von den Originaldaten wesentlich unterscheiden. „Prophylaktische“ Abstürze und deren „Gedächtnisprotokollierung“ zwischendurch sind „nützlich“.

SONSTIGES

UMBUCHEN BEWEGUNGSARTEN: Umbuchung von Bonierung auf Training, Bruch, Eigenverbrauch usw.

DATUM SETZEN: Bonierdatum setzen.

TAGESABSCHLUSS ANNULLIEREN: Tagesabschluss zum Bearbeiten zurücksetzen und entpacken.

MONATSABSCHLUSS ANNULLIEREN: Monatsabschluss zum Bearbeiten zurücksetzen und entpacken.

DATENBANK REPARIEREN: Defekte Datenbank (z.B. durch Stromschwankung, Blitzschlag usw.) reparieren.

PREISEBENE: Umschalten von Preisebene 1 auf Ebene 2.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass sich die Technik der Kassen und Systeme ebenso fort entwickelt hat, wie in den anderen technisch geprägten Bereichen des täglichen Lebens. Eine permanente und zeitnahe Reaktion der Steuerverwaltung ist nicht nur personal- und zeitressourcenmäßig unmöglich. Ohne höchste technische Sicherheiten wie zB INSIKA kann heute kein System mehr für Dauer als steuerlich unbedenklich bezeichnet werden.

Die Vorschläge aus der Wirtschaft und vor allem aus der Beraterecke, doch Systeme und Kassen zu zertifizieren, scheitern in Ö gleichfalls an eben diesen Umständen. Eine Software, die heute in der Version 1.0 als grundsätzlich ordnungsmäßig bezeichnet werden kann, ist morgen in der Version 1.1. eventuell schon die „manipulative“²⁷ Superoption“. Die ö Finanzverwaltung lehnt daher Kassenzertifizierung grundsätzlich ab.

²⁷ Selbst bei Compliance des Kassenherstellers oder –programmierers und der Erstellung grundsätzlich ordnungsmäßiger Systeme sind insbesondere bei PC-Kassen und Kassenandroiden auch noch nachträgliche Angriffe leicht möglich. Nach der Auskunft von Informatikern ist ein durchschnittlich begabter Informatikstudent nach dem ersten Semester instande, einen Zapper zu programmieren.

3.4 Überblickartige Klassifizierung von Kassentypen und deren Risiken

Die ö KRL ist den Weg gegangen, die genutzten Systeme in Kassentypen zu definieren und darauf aufbauend die Anforderungen für eine ordnungsmäßige Aufzeichnung durch diese vorzugeben. Nachfolgend ist dazu eine Übersicht dargestellt, welche die Risiken und Sicherheiten der in Ö in Nutzung befindlichen Kassen und Systeme darstellt. Die Klassifizierung folgt in erster Linie weniger exakt rein technischen Gesichtspunkten, sondern vor allem aufzeichnungs- und sicherheitsbezogenen Kriterien.

mechanische Registrierkassen

ohne Datenträger und Speicher

- **Sicherheiten**
 - laufende, chronologische Protokollierung über Journalstreifen
- **Risiken, Manipulation**
 - „Abschneiden“ des Journalstreifens
 - Nichtvorlage des Journalstreifens
- **Besonderheiten**
 - I.d.R. ablesbare mechanische Zählwerke
 - Antrieb mechanisch (Kurbel), elektrisch

Einfache elektronische Registrierkassen

I.d.R ohne Betriebssystem, welche üblicherweise die Geschäftsvorfälle mittels Datenspeicherung (i.d.R. in festen Strukturen in batteriegepuffertem RAM oder Flash-Speicher – und nur dort) festhalten und welche laufend ein elektronisches Journal speichern, welches je nach Schnittstellen exportiert werden kann.

- **Sicherheiten**
 - Komplizierte, schwer verstellbare Veränderung der Speichergrundeinstellungen zu Manipulationen auf dem EPROM - (würden bei näherer Prüfung auch auffallen)
 - Tagesabschluss aus Speichern ist i.d.R. sicher, wenn alle Angaben mit abgefragt und gedruckt werden
 - Alle Berichte sind nur Abfragen aus Summenspeichern
 - Elektronisches Journal entspricht i.d.R. dem Papierstreifen einer mechanischen RegK
 - Rechnungen mit fortlaufender Nummer, Uhrzeit
- **Risiken, Manipulation**
 - „offene“ Manipulation über Druckeinstellungen
 - GT, Stornos, Training nicht drucken
 - externe Veränderung der Daten des exportierten elektronischen Journals
- **Besonderheiten**
 - nach wie vor gibt es einfache elektronische Registrierkassen
 - die neben dem Bonstreifen einen Journalstreifen mitlaufen haben und gar kein elektronisches Journal erzeugen
 - die das elektronische Journal mangels Schnittstellen nicht exportieren können, sondern das Journal nachträglich auf den Journalstreifen drucken

Proprietäre Kassensysteme mit "embedded"-Architektur und einfachem Betriebssystem

(zB POS-Linux) - „*Kassenandroiden*“, welche üblicherweise die Geschäftsvorfälle mittels Datenspeicherung in komplexeren Strukturen (i.d.R. Tabellen) festhalten und einfach vernetzbar sind

- **Sicherheiten**
 - DEP mit Sequenznummer, Datum, Uhrzeit der einzelnen Buchungen
 - Rechnungen mit fortlaufender Nummer, Uhrzeit
 - **Risiken, Manipulation**
 - Datenspeicherung in Tabellen statt Speichern ermöglicht gut nachträgliche Eingriffe
 - Betriebssystem / Verbund ermöglicht leichte Kommunikation mit PC zum Datentransfer to & back
 - verdeckte Manipulation über „Simulation“ einer speicherbasierten Registrierkasse (Styling)
 - Z-Bons, GT, Berichte werden verändert nach erstellt
 - „Analysefunktionen“, Zapping, Recalling
 - Nachträgliche Datenveränderung, Stornos, Positions- und Werteverkürzungen,
 - Erstellung eines veränderten elektronischen Journals
 - Extraverwaltung von Teilumsätzen (Jumping)
-

- Bediener werden über Subbereiche kontrolliert, deren Umsätze gehen nicht in die Gesamterfassung
- o Kassenandroiden erzeugen Berichte wie speicherbasierte el. RegK
- o Berichte sind aber keine Abfragen aus Speichern, sondern werden aus Tabellen, „hausgemacht“ – wahlweise mit Echtzahlen oder nach Wunsch - auch das El. Journal
- o Daher kommt diesen Berichten auch keine Aussagekraft zu, einzige sichere Kontrollgrundlage ist das DEP
- **Besonderheiten**
 - o Unterscheidung zwischen einfachen speicherbasierten Kassen und proprietärem System ist nicht immer klar und einfach
 - o Elektronisches Journal wird zur Manipulationsoption bewußt nicht als DEP gestaltet

PC-Kassen mit komplexem Betriebssystem

(zB Windows), welche üblicherweise mittels auf Datenbanken basierender Software die Geschäftsfälle fest halten.

- **Sicherheiten**
 - o Datenerfassungsprotokoll mit Sequenznummer, Datum, Uhrzeit der einzelnen Buchungen
 - o Rechnungen mit fortlaufender Nummer, Uhrzeit
- **Risiken, Manipulation**
 - o Datenspeicherung in Datenbanken ermöglicht jegliche nachträglichen Eingriffe
 - o Komplexes Betriebssystem / Verbund ermöglicht leichte Kommunikation mit Peripherie zum Datentransfer to & back und Einbau jeglicher individueller „Wunschlösungen“
 - o Ohne echtes DEP sind alle denkbaren Datenveränderungen einfach und spurlos möglich
 - o Gefälschte „fortlaufende Kontrollaufzeichnung“ durch nachträgliche Erstellung des „DEP“ aus der Datenbank
 - o „Rundumerneuerung“ der Daten durch „Reparatur“ der Datenbank (Fixing)
 - o Erstellung von „Wunschberichten“ (Styling)
 - Berichte werden auf Basis veränderter Daten oder vollkommen frei (erfunden) erstellt
 - o „Analysefunktionen“, Zapping, Recalling
 - o Ausgegliederte Verwaltung von Teilumsätzen, Kassennetzwerk, verdeckte Peripherie (Concealing)
 - Ordermen laufen als unabhängige Kassen, Rechnungen werden losgelöst von Mastersystem erstellt, deren Umsätze gehen nicht in die Gesamterfassung
 - o Auch PC-Kassen erzeugen bei Bedarf Berichte wie speicherbasierte el.RegK
 - o Berichte sind aber keine Abfragen aus Speichern, sondern werden aus Datenbank „hausgemacht“- auch das El. Journal
 - o Daher kommt diesen Berichten auch keine echte Aussagekraft zu, einzige sichere Kontrollgrundlage ist das DEP
- **Besonderheiten**
 - o Tagesabschlüsse sind nicht genormt
 - o Softwares werden permanent upgedatet und nicht auf Rechtmäßigkeit geprüft

3.5 Ergänzung: Problematik der Nutzung von Datenbanken oder Tabellen und der Erzeugung von Logs / Protokollen / Journalen

Anhand der nachfolgenden schematisierten Darstellung soll gezeigt werden, worin die Hauptproblematik im Vollzug bei der Aufzeichnung mit Kassensystemen und PC-Kassen mittels Tabellen oder Datenbank liegt.

Die Datenbank erfasst die Geschäftsfälle und deren Grundlagen. Unten ist tabellenartig ein kurzer Erfassungsablauf dargestellt. Die Tagesberichte sind das summiert Erfassungsergebnis.

Die Elemente in der Datenbank sind jederzeit veränderbar oder löschar. Wenn also ganze Rechnungen storniert werden sollen, hindert nur mehr deren Rechnungsnummer die Spurlosigkeit. Das ist auch der Grund, weshalb Systeme alle möglichen „Zettel“ ausdrucken, auf denen so wenig Information wie möglich enthalten ist.

Tischdruck			
Kellner: vormittag Tisch:tische/10			
Menge	Bezeichnung	Einzelpr.	Summe
=====			
2	mineral 0,33	2,60	5,20
1	apfelsaft 1/8	1,45	1,45
1	soda 1/8	0,90	0,90
1	kalbsgulasch	14,60	14,60
1	fischgulasch	11,40	11,40
1	ungar gulasch	9,60	9,60
=====			
Summe:		43,15Euro	

Wenn ein Kellner auf „Training“ geschickt wird – oft auch ohne es selbst zu wissen, wird der Gesamterfolg abschließend ohne ihn ermittelt. Auch hier ist es vorteilhaft, wenn sich keine fortlaufenden Nummern bzw Buchungszeiten auf der Rechnung befinden, welche deren Inhalte nachverfolgbar machen.

Datum	Uhrzt	Artikel / PLU	Preis PLU	Kellner	Tisch Nr	Warengruppe	offen / abschl	Rechnung		
27.08.2011	13:01	Pizza A	10,00	Fritz	1	Hauptspeisen	a	3012		
27.08.2011	13:02	Merlot 1/8	4,00	Fritz	1	Wein	a	3012		
27.08.2011	13:24	Schnitzel mil	13,00	Margit	3	Hauptspeisen	a	3013		
27.08.2011	13:24	Salat kl	4,00	Margit	3	Beilagen	a	3013		
27.08.2011	13:24	Bier 1/2	4,00	Margit	3	Bier	a	3013		
27.08.2011	13:44	Kaffe kl	3,00	Margit	3	Kaffee	a	3013		
27.08.2011	14:12	Pizza B	12,00	Fritz	5	Hauptspeisen	a	3014		
27.08.2011	14:12	Pizza C	14,00	Fritz	5	Hauptspeisen	a	3014		
27.08.2011	14:12	Bier 1/2	4,00	Fritz	5	Bier	a	3014		
27.08.2011	14:13	Bier 1/3	3,00	Fritz	5	Bier	a	3014		
27.08.2011	15:24	Spaghetti Bolo	9,00	Paul	7	Hauptspeisen	a	3015		
27.08.2011	15:24	Fanta	2,00	Paul	7	alkfrei	a	3015		
27.08.2011	15:24	Saltimbocca	15,00	Paul	7	Hauptspeisen	a	3015		
27.08.2011	15:25	Merlot 1/2	16,00	Paul	7	Wein	a	3015		
27.08.2011	16:22	Fisch A	15,00	Margit	11	Hauptspeisen	a	3016		
27.08.2011	16:22	Pinot blanc	4,00	Margit	11	Wein	a	3016		
27.08.2011	16:22	Pizza A	10,00	Margit	11	Hauptspeisen	a	3016		
27.08.2011	16:22	Merlot 1/8	4,00	Margit	11	Wein	a	3016		

Datum	Uhrzt			Kellner	Tisch Nr			Rechnung	Rechnung Betrag	KK
27.08.2011	14:08			Fritz	1			3012	14,00	x
27.08.2011	15:00			Margit	3			3013	24,00	
27.08.2011	15:20			Fritz	5			3014	33,00	x
27.08.2011	16:49			Paul	7			3015	42,00	
27.08.2011	17:55			Margit	11			3016	33,00	

Eines der einfachen, aber effektiven Sicherheitseinrichtungen ist eine fortlaufende Nummerierung – nicht nur der Geschäftsfälle / Rechnungen, sondern der Einzelbuchungen. In Ö wird diese „Log-Datei“ als Datenerfassungsprotokoll (DEP) bezeichnet. Durch die eindeutige Identifizierbarkeit der Einzelbuchung soll deren Veränderung oder Löschung erschwert werden. Dieses DEP – wenn es tatsächlich als unabhängig von der Tabelle oder Datenbank geführtes Log mitläuft – bietet hohen Sicherheitsstandard. Beim Zapping wird – zur Erhaltung der Rechnungsnummer die Manipulation mittels Storno eine Ebene tiefer angesetzt. Hier werden nicht ganze Rechnungen gelöscht, sondern Einzelprodukte aus Geschäftsfällen entfernt. Bei Abschluss wird dann ein „elektronisches Journal“ mit verminderten Geschäftsfällen erzeugt. So ist nicht alles, was ein Prüfer bei einer Revision der Vergangenheit als DEP erhält ein Log.

Unten ein DEP. Man erkennt die Angabe des Datums, der Systemzeit der Buchung, einer Sequenznummer für jede Einzelbuchung und die Buchungsinhalte – Einzelleistungen und Rechnungen. In Wahrheit unterscheidet sich das DEP letztlich inhaltlich von einem Datenbankauszug nur durch die Sequenznummer der Einzelbuchungen.

Datum	Uhrzt	Seq Nr	Artikel / PLU	Preis PLU	Kellner	Tisch Nr	Rechnung	Rechnung Betrag	KK
27.08.2011	13:01	2389	Pizza A	10,00	Fritz	1			
27.08.2011	13:02	2390	Merlot 1/8	4,00	Fritz	1			
27.08.2011	13:24	2391	Schnitzel mil	13,00	Margit	3			
27.08.2011	13:24	2392	Salat kl	4,00	Margit	3			
27.08.2011	13:24	2393	Bier 1/2	4,00	Margit	3			
27.08.2011	13:44	2394	Kaffe kl	3,00	Margit	3			
27.08.2011	14:08	2395			Fritz	1	3012	14,00	x
27.08.2011	14:12	2396	Pizza B	12,00	Fritz	5			
27.08.2011	14:12	2397	Pizza C	14,00	Fritz	5			
27.08.2011	14:12	2398	Bier 1/2	4,00	Fritz	5			
27.08.2011	14:13	2399	Bier 1/3	3,00	Fritz	5			
27.08.2011	15:00	2400			Margit	3	3013	24,00	
27.08.2011	15:20	2401			Fritz	5	3014	33,00	x
27.08.2011	15:24	2402	Spaghetti Bolo	9,00	Paul	7			
27.08.2011	15:24	2403	Fanta	2,00	Paul	7			
27.08.2011	15:24	2404	Saltimbocca	15,00	Paul	7			
27.08.2011	15:25	2405	Merlot 1/2	16,00	Paul	7			
27.08.2011	16:22	2406	Fisch A	15,00	Margit	11			
27.08.2011	16:22	2407	Pinot blanc	4,00	Margit	11			
27.08.2011	16:22	2408	Pizza A	10,00	Margit	11			
27.08.2011	16:22	2409	Merlot 1/8	4,00	Margit	11			
27.08.2011	16:49	2410			Paul	7	3015	42,00	
27.08.2011	17:55	2411			Margit	11	3016	33,00	

Kassenjournale (in Prinzip die elektronischen Spiegelbilder der ausgestellten Rechnungsbons) erfüllen diese Auflagen nicht und es gibt jede Menge Systeme, die nach Manipulation aus der Datenbank ein gefälschtes „DEP“ erzeugen²⁸ - wobei bis zur Nachnummerierung hier alle Optionen offen sind und die vorgebliche Ordnungsmäßigkeit zu untermauern.

Ö ist der steten Diskussion in der Vergangenheit um die Natur der Herkunft des DEP bei der Umsetzung der KRL dadurch ausgewichen, dass Lösungen mit mitlaufenden Log-Dateien jedenfalls vorweg als positiv für die Ordnungsmäßigkeitsvermutung zu betrachten sind. In Systemen, welche DEP aus der Datenbankstruktur heraus erzeugen, muss durch die E 131 bzw. eine entsprechende logische und faktische Maßnahme auf technischer Ebene sichergestellt sein, dass hier spurlose Veränderungen verhindert werden. Diese Maßnahmen bzw. Einrichtungen sind in der Beschreibung der E 131 anzuführen und zu erklären.

4. Theorie der möglichen Gegenmaßnahmen der Finanzverwaltung im allgemeinen und im Besonderen aus der BP heraus

4.5.1 Prüfungstechnische Maßnahmen der BP

In der in diesem Beitrag im Absatz über Manipulation beschriebenen Situation hat sich die BP als Garant der Gleichmäßigkeit, der Rechtmäßigkeit und der Sicherstellung des Steueraufkommens zu fragen, durch welche Eigenmaßnahmen sie ihren gesetzlichen Auftrag bestmöglich erfüllen kann. Dabei sind nicht nur organisatorische, sondern auch prüfungstechnische²⁹ Aspekte zu beachten

Die BP sollte in der Krise als Institution vor allem zur Sicherung des essentiellen Steueraufkommens in der Gegenwart auftreten, weniger als „Nachholer“ von Ausfällen in der Vergangenheit. Betrugsbekämpfung und Steueraufsicht sollte risikobezogen zeitnah jene Bereiche überspannen, wo endgültige Ausfälle am wahrscheinlichsten sind. Nicht die Frage, ob die Rückstellung Y im seit Jahren steuerlich unauffälligen Betrieb A zu hoch gebildet wurde, berührt auf längere Zeit gesehen das Aufkommen, sondern der Umstand, ob der Betrieb B, über welchen außer Elementarinformationen aus der steuerlichen Anmeldung zur Erfassung sowie automatisch einlangenden Vorschreibungs- und Zahlungsdaten keinerlei Aussagen hinsichtlich Redlichkeit möglich sind und dessen Inhaber bei zeitlicher Annäherung an die kritische 3-Jahresfrist uU das Weite sucht.

Zur Herbeiführung einer krisenbezogenen Prävention im Bereich der Erlöshinterziehung – insbesondere im Umfeld der weit verbreiteten elektronisch unterstützten Steuerverkürzung - sind über ein kompetentes Risikomanagement hinaus prüfungstechnisch in der BP bewußtseinsbildende Maßnahmen nötig, die derzeit vom Selbstverständnis der BP her gesehen nicht unbedingt selbstverständliches Allgemeingut sind.

- **Erlösrevision Stufe 1 –**

Setzung des Prüfungsschwerpunktes Erlöse

Es sollte sichergestellt sein, dass alle Prüfer im Falle eines erhöhten Erlösrisikos diesen Bereich als wichtigen Prüfungsschwerpunkt setzen. Ein Grund für mögliche Berührungszwänge mit diesem Prüfungsfeld können in der meist unausweichlichen Situation der unmittelbaren Konfrontation liegen, wenn es an die Fragen der formellen Ordnungsmäßigkeit und der sachlichen Richtigkeit geht, die in unmittelbarer Nähe zur Schätzung liegen.

- **Erlösrevision Stufe 2 –**

Verlangen von Prüfgrundlagen Primäraufzeichnungen in Papier (Z-Bons), sowie elektronischen Aufzeichnungen in Datenform (DEP)

Der Großteil der EDV-unterstützten Prüfer sollte das vorderste Einsatzfeld in der Durchleuchtung von Massendaten mittels Prüfsoftwares und digitalen, mathematisch gestützten Methoden sehen, vor allem, wenn solche bereits entwickelt und in der Praxis gut anwendbar sind, um einen Überblick über die Konsistenz der zu prüfenden Massendaten zu erhalten, bzw einen raschen Einstieg in deren Risikobereiche. Das Verlangen von Daten aus vor gelagerten Erlöserfassungssystemen, welche dann mittels der EDV-gestützten Optionen tatsächlich auf Vollständigkeit und Richtigkeit untersucht werden, sollte selbstverständlich sein.

- **Erlösrevision Stufe 3 –**

Systemkontrolle - Prüfung der Rechtmäßigkeit des Systems, korrekte Z-Bons, GT-Stände und Berichte, technisch-logistische Herkunft des Datenerfassungsprotokoll, Offene Optionen zur Manipulation

Falls Daten aus vor gelagerten Systemen verlangt und übergeben werden, bedingt der Gedankengang über eine Analyse derselben vorher die Auseinandersetzung mit der Rechtmäßigkeit des eingesetzten Systems (Unveränderbarkeit, DEP, Grundlagen für Vollständigkeitsprüfung). Daten können auch im Zuge des Erfassungsvorgangs oder unmittelbar nachher (Archivierung) manipuliert worden sein, Solange nicht die Erfassungslogistik und die zugrunde liegenden Routinen durchleuchtet worden sind, ist jede prüfungstechnische Auseinandersetzung mit den Daten unsinnig. In dieser Ebene der Erlösprüfung gilt es auch, offene Optionen zur Manipulation (zB

²⁸ Siehe die Darstellung eines Zappers bei *Huber* FN 2

²⁹ Der Erarbeitung von diesbezüglichen Grundlagen für Überlegungen und Schulungen hat sich der deutsch – österreichische Arbeitskreis „neue interaktive Prüfungstechnik“ verschrieben. Siehe stBP 2009, S 207, *Huber und Wähnert* das Kölner Zeitreihenurteil und das Projekt „neue interaktive Prüfungstechnik“.

unnachvollziehbare Verdichtungen, Trainingsmodus, Betrugseinstellungen für Z-Bons) aufzudecken, durch welche auf einfachste Weise Einnahmen gekürzt werden können.

- **Erlösrevision Stufe 4 -**

Überlegungen über die Originalität der Daten - Möglichkeit nachträglicher Änderungen – Datenexport, Wiedereinspielen

Die vorgelegten Daten können „alternativ erzeugt worden sein. Hier einfach und gutgläubig die Daten entgegenzunehmen, einzuspielen und für jedenfalls originär zu halten, widerspricht dem Auftrag der BP zur Feststellung der Wahrheit.

- **Erlösrevision Stufe 5 – verdeckte fraudante Optionen**

Die letzte (und prüfungstechnisch schwierigste Stufe der Ermittlung) ist die Erkundung, ob es im präsentierten System mögliche verdeckte Optionen zur Manipulation gibt. Diese Phase ist enorm kritisch, weil hierüber kaum auf einfach zugängliche Weise zu erhaltende Informationen erlangt werden können. Umso mehr tut hier der Erfahrungsaustausch zwischen den Prüfern, Dienststellen und Ländern not.

4.2 Nötige Risikoausrichtung der Maßnahmen

Auch auf die Steuerverwaltung an sich, als Organisation, welche im Bereich der Erlösprüfung echte Betrugsbekämpfung implementieren will, kommen künftig unausweichlich mehrere nötige Maßnahmen zu:

Die Grundausrichtung der Steuerverwaltung muss risikobezogen³⁰ werden, präventionsgerichtet und ressourceneffizient. Nicht die Präsentation von ständig steigenden Mehrergebnissen³¹, die auf irgendeine Art und Weise „erzeugt“ werden, sondern nur der durchdachte Einsatz von Risikomanagement kann dies erreichen. Innovation ist ebenso essentiell wie die Überzeugung, niemals alle Risiken kennen zu können und daher offen zu sein für alle Arten der Risikofindung. Keinesfalls darf es so weit kommen, dass ein Prüfer, eine Einheit oder die BP als ganzes glaubt, sich mit den wahren prüfungstechnischen Problembereichen „auszukennen“, weil der einzelne auf langjährige berufliche Erfahrung zurückblickt oder die Gesamtorganisation auf methodologische Traditionen oder in der Vergangenheit wohl erworbenes organisationales Wissen (quasi auf eine Art „emergente Schwarmintelligenz“) und letztlich auch nicht, dass die BP als ganzes allein durch jährlich steigende Mehrergebnisse³² schon ihren Gesetzauftrag zur Sicherstellung der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung voll erfüllt hätte. Das Umfeld Erlöse muss als Hochrisikobereich und damit vordringlicher Prüfungsschwerpunkt erkannt werden. Das Vorhandensein und die Vorlagepflicht von Daten muss als prüfungstechnische Option in Zielrichtung der Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durchgesetzt werden. Gleichzeitig muss die Ausnutzung der sich daraus ergebenden Möglichkeiten durch verpflichtende Auseinandersetzung mit der Konsistenz der Grundlagendaten sicher gestellt werden. Dies ist großflächig noch nicht im erforderlichen Ausmaß erfolgt, sowohl nicht in der BP von Klein- und Mittelbetrieben, wo das Abverlangen von Kassendaten noch nicht im umfassenden Ausmaß verbreitet ist, als auch in der Großbetriebsprüfung, wo die schwerpunktmäßige Klärung von Umgründungs, Bewertungs- Bilanzierungs- und anderen Rechtsproblemen kaum Raum lässt für weit reichende Ansätze zur Durchdringung von essentiellen Basisdatenkomplexen mittels Prüfsoftware (Inventuren, Fakturierungssysteme, Kostenrechnungen ua), obwohl dort gleichfalls vermehrte Prüfungsfelder hohen Ausfallsrisikos bestehen. Das knowhow über die Prüfungsgrundlagen in Systemen (Erfassungslogistik, Manipulationsmorphologie, Systemkunde, Formalprüfung) muss noch einem wesentlich größeren Kreis von Prüfern vermittelt werden. Wenn Prüfungsmethoden vorhanden sind, die EDV-gestützt auf einfache oder auch komplexe Art und Weise Massendaten durchdringen und analysieren können, muss es möglich werden, dass ein großer Teil der Prüfer diese fähigkeitshalber einsetzen kann und auch tatsächlich einsetzt. Dies kann durch Eigenverständnis oder durch Standardroutinen umgesetzt werden – jedenfalls bedingen beide Ansätze einer umfassenden Schulung.

³⁰ Präsentation von hohen Mehrergebnissen oder Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der risikobezogenen Prüfauswahl. Siehe *Seer*, Möglichkeiten und Grenzen eines maßvollen Gesetzesvollzuges, *StuW* 1996, S 560 f. Mit dem vorhandenen Personal sollen die geschuldeten Steuern größtmöglich (– im wesentlichen) hereingeholt werden. Demgegenüber verlange gleichmäßiger Gesetzesvollzug nicht Kontrolle entsprechend dem quantitativen Ergebnis, sondern entsprechend dem Kontrollbedürfnis.

³¹ Siehe *Thiel*, Steuerliche BP im Rechtsstaat, *Tipkes Engagement für die Außenprüfung*, *StuW* 1986, S 1: Die BP ist kein Geschäftsbetrieb, der auf die Erzielung maximaler Mehrsteuern und die Erwirtschaftung eines größtmöglichen Überschusses gerichtet ist. Sie hat vielmehr – ohne Ansehen ihrer steuerlichen Ergebnisse – allein den Zweck, für eine zutreffende Erfassung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte zu sorgen und damit eine gleichmäßige und gerechte Besteuerung zu sichern.

³² Dazu *Tipke*, Das Dilemma der Steuerverwaltung – zeitnahe oder gesetzmäßige Besteuerung, *StWa* 1994, S.- 221 Die Stpfl seien keine Kollektivschuldner, die als Gesamtheit quantitativ zufrieden stellend zu veranlagten wären. Durch Verteilungen der Kontrollressourcen zwischen den Fällen im Ausmaß ihrer Aufkommensbedeutsamkeit würden Steuern bei verschiedenen Stpfl in unterschiedlichen Relationen festgesetzt. Dabei verzichte der Fiskus aber nicht bei jedem Stpfl auf Steuern in der selben Relation, sondern je nach Fallgröße beim einen auf mehr, bei anderen auf weniger, wobei er sich dort auch noch weitgehend auf die schlüssigen Angaben des Stpfl verlasse. Auf diese Weise würde im Ergebnis das Belastungsgefüge des materiellen Rechts umgestaltet. Siehe *Tipke*, ff. Je kleiner der Stpfl ist oder sich gibt, desto „maßvoller“ der Gesetzesvollzug – bis hin zur maßlosen Großzügigkeit der Nichtkontrolle. Richtiger Maßstab für die gebotene Kontroll- und Prüfindensintensität ist nicht die Fallgröße, sondern das individuelle Kontrollbedürfnis. Große Steuerpflichtige sind im Durchschnitt sicher nicht mehr prüfungsbedürftig als kleine. Sie bringen dem Staat aber mehr Geld. Aber das ist nicht der geeignete Maßstab für das Kontrollbedürfnis.

Aus der Sicht des zielgerichteten Risikomanagements besteht das derzeitige Hauptproblem im Bereich der Betrugsbekämpfung in D und Ö nicht in der Aufdeckung einzelner spektakulärer Fälle, die dann „nach Verarztung“ medienwirksam als Erfolge (Ermittlung hoher Nachforderungen – ungeachtet von deren Einbringlichkeit), sowie als Nachweis der schrecklichen Eigenschaften manipulationsfähiger Kassen und Systeme präsentiert werden, aber nichts helfen zur Erreichung einer wirksamen Prävention in der Breite, sondern in der Schaffung der umfassenden Gleichmäßigkeit der Besteuerung in einer Aufzeichnungsumwelt, in der die Anbieter und Hersteller von RegK davon sprechen, dass die Nichtverfügbarkeit einer „USB-Lösung“³³ beim Verkauf eines Kassensystems ein Wettbewerbsnachteil wäre. Effektive und weit reichende Steueraufsicht hat dem Manipulanten gegenüber eine hohe Entdeckungswahrscheinlichkeit sicherzustellen – nicht nur im Sinne der Tatsache, dass Manipulation als solche aufgedeckt werden kann, sondern auch und ganz besonders in der Ermittlung des Ausmaßes der nicht bezahlten Steuern und das in jedem einzelnen Fall (quantitative Entdeckungswahrscheinlichkeit³⁴). Dieses elementare Problem verlangt nach neuen Lösungsansätzen, welche aber nur mehr zu einem Teil durch die BP als solche erfüllt werden können.

4.3 Lösungsansätze zur Betrugsbekämpfung im Kassenbereich in der Praxis der Steuerverwaltungen

Weltweit überlegen die Steuerverwaltungen, wie sie dem Problem der Steuerhinterziehung und insbesondere der digitalen Manipulation im Erlösbereich begegnen können. Nachfolgend sind beispielhaft Lösungsansätze punktuell dargestellt.

- **Maßnahmen gegen das Risiko der fehlenden Ersterfassung**

Diesem kann weder durch eine prüfungstechnische noch durch eine aufzeichnungstechnische Lösung entgegen getreten werden. Dies kann nur durch vermehrte Aufsicht – unmittelbar vor Ort - erreicht werden. Einerseits kann die wahre Aufzeichnungsform ermittelt werden, andererseits kann auch für einzelne GVF festgestellt werden, ob diese Eingang in die Grunderlösaufzeichnungen gefunden haben (zB bei Belegausstellungsverpflichtung durch eine spezielle Erhebungs- und Kontrolleinheit der Steuerverwaltung, wie in Italien die Guardia de Finanza).

- **Tax Compliance-Concept**

Das Compliance-Konzept kann im Umfeld der professionellen Steuerverkürzung mit seinen Grundsätzen³⁵ nur wenig helfen. Die Abschreckung für den Manipulanten (Nachzahlung, u.U. Strafe) wird ihn bei der derzeit bestehenden niedrigen Prüfungswahrscheinlichkeit nur wenig aufhalten. Der positive Einfluss der Idee der Partnerschaft zwischen der Steuerverwaltung und dem StPfl beeinflusst eventuell solche Steuerbürger positiv, die versuchen, erhöhe Werbungskosten in ihrer Steuerklärung zu verstecken, aber kaum jemanden, der systematische Steuerhinterziehung unter Nutzung professioneller Betrugssoftware vollendet. Dennoch ist es möglich, unter dem Compliance-Gedanken freiwillige Maßnahmen vorzuschlagen, deren Einhaltung die sachliche Fallbeurteilung positiv beeinflusst. Zu deutsch: wer sich an zusätzliche freiwillige Auflagen hält, ist gut beraten, wer nicht verbleibt in der sachlichen Unrichtigkeit.

- **Neue mathematische Ansätze zur Verprobung**

Die Entdeckung von fehlenden Umsätzen über kalkulierende, analytische oder mathematische Prüfungslösungen ist in der gesamten Breite der Prüferschaft kaum leicht umzusetzen. Die Gerichte büden den präzisen Nachweis der Richtigkeit von Methoden in jedem Fall unmittelbar dem Prüfer auf. Wenn er hier nicht absolut sattelfest ist, kann das Verfahren leicht kippen³⁶. Die andere Seite wird oft von Superexperten unterstützt – bis zu hohem akademischem Niveau. Wenn Prüfungsabläufe und Feststellungen aus der Bahn laufen und um Nachzahlungen im wahren Ausmaß zu verhindern, wird viel Geld in Experten und Expertisen investiert, um Prüfungstechniken in Zweifel ziehen zu können. Die neuen Methoden (Chi²-Test, digitale Ziffernanalyse, Strukturanalyse, Schichtprofil, Zeitreihenvergleich) können gut Risikofelder isolieren und Unplausibilitäten aufzeigen, aber nur selten den erklärten Umsatz in seinen wahren Ausmaßen exakt ermitteln – zu einfach und minder sanktionierbar ist es von den Auswirkungen für ein Prüfungsverfahren her gesehen für Manipulanten in diesem Zusammenhang, Grundlagen, Daten und Unterlagen zu unterdrücken, damit Ansatzpunkte für genauere Berechnungen zu verhindern und so einer echten quantitativen Entdeckungswahrscheinlichkeit gekonnt entgegenzuwirken. Trotz alledem sind aus einer Verbindung von unangemeldeten Aufsichtsmaßnahmen und der Anwendung neuer Prüfungsmethoden – vor allem über Verteilungsstrukturen hohe quantitative Effekte ableitbar, wenn nämlich im Zuge der Steueraufsicht echte Strukturen in Teildatenbeständen festgestellt werden können und dann damit die erklärten Strukturen aus bereits veranlagten oder erklärten Zeiträumen auf Plausibilität nachgeprüft werden können.

³³ Gemeint ist ein „Zapper“, siehe *Huber*, FN 2.

³⁴ Siehe *Huber*, zum Problem der quantitativen Entdeckungswahrscheinlichkeit bei der Erlösrevision im Spannungsfeld von Aufzeichnungen, Schätzungsmethoden und mangelnder Compliance, StBP 2007, S 165f

³⁵ Die Grundsätze des Compliance-Konzepts – in einfachen Worten erklärt sind: „streichle die Braven und vergräme sie nicht; überrede die weniger Braven, anständig zu werden; finde die Schlimmen und steig ihnen fest auf die Zehen“.

³⁶ Siehe FN 29 Kölner ZRV

- **Kontrolle über Rechnungsnummern**

Voraussetzung ist Belegerteilungsverpflichtung gegenüber dem Endverbraucher. Bei Nutzung von RegK ist verpflichtend ein elektronisches Journal zu erstellen, in welchem jeder einzelne GVF eine serielle Nummer erhält, welche mit der Nummer auf der dem Endverbraucher übergebenen Rechnung übereinstimmt. Ergänzend kann (wie neuerdings in Kanada) verpflichtend die Zurückhaltung und Aufbewahrung einer Durchschrift der ausgestellten Rechnung eingeführt werden. Die Steuerverwaltung kann Rechnungen als Kontrollmaterial sammeln und dadurch stichprobenartig die Vollständigkeit der Erfassung kontrollieren. Risiken bei dieser Lösung bestehen in der Veränderung von Rechnungsinhalten, dem Löschen von Artikeln, ohne dass die Rechnungsnummer storniert wird. Das Sammeln von Rechnungen für die spätere Verwertung als Kontrollgrundlage ist noch nicht verbreitet³⁷.

- **Hochentwickelte Fiskalspeicherlösung**

Die Betrugsverhinderungswirkung ist hier am größten. Der Speicher sollte auf Artikelniveau oder zumindest auf Rechnungsniveau einhaken (nicht lediglich auf Basis der täglichen Gesamtumsätze wie zB in Griechenland, wo dann vorher Rechnungen heraus storniert werden). Die deutsche INSIKA-Lösung ist wohl planetenweit die derzeit am wenigsten angreifbare Option auf diesem Sektor.³⁸

5. Die österreichische Kassenrichtlinie und die Steueraufsicht durch die neue Finanzpolizei

5.1 Das Revisionsproblem, der Zeitvorsprung des Maipulanten und mögliche Gegenmaßnahmen

Zu Beginn des 21. Jahrhunderts prägten die Niederländer die moderne digitale BP mit dem Slogan

„Digital audit means

- *understanding the business*
- *understanding the system*
- *understanding the data“*

kurz erklärt als

- *durchblicke das Geschäft* – wahre betrieblichen Verhältnisse in Bezug auf Betriebsart, Betriebsgröße, Beschäftigungsumfeld, Warenflüsse, innerbetrieblicher Wertestrom etc
- *durchblicke das System* – Systemidentifikation, Systemkontrolle, Systemprüfung (vor allem auf Ordnungsmäßigkeit), Systemoptionen (offene und verdeckte), Durchschaubarkeit des Systems – dazu Handbuch, Verahrendokumentation, innere und äußere Abläufe, Veränderungen der Systemparameter
- *durchblicke die Daten (und Aufzeichnungen)* – Datenstruktur, Datenherkunft, Originalität und Unversehrtheit der Daten und Aufzeichnungen, Formalkontrolle, passive Prüfbarkeit, Kontrollierbarkeit

Im Zuge der im Laufe der späten 90er Jahre sich permanent qualitativ theoretisch und praktisch verbessernden knowhows im Bereich der revisionären Prüfung erschien die Perfektion der Analysemethoden als ultima ratio. Durch die vermeintliche Gewissheit, dass mittels der technischen Unterstützung durch EDV, durch Prüfsoftware, durch ständig leistungsfähigere hardware und eine Handvoll Entwickler, die alle paar Monate neue (und wirklich brauchbare) Modelle für analytische Prüfhandlungen daher brachten, ein Datenbestand tatsächlich horizontal, vertikal und strukturell vollständig durchdringbar würde, liefen manche Bestrebungen der modernen Finanzverwaltungen ganz in Richtung automatistische Anwendung der digitalen BP. Die Überzeugung – überspitzt dargestellt: hatte man erst einmal die Daten, dann schüttete man diese einfach in den „EDV-Analysetrichter“ und „unten“ kam das Prüfurteil (und das Mehrergebnis) raus. Gleich war auch die umfassende „Standardisierung von Prüfschritten“ ohne nachfolgende tiefe Detailprüfung bei Auffindung von Ungereimtheiten geboren – samt dem idealen Endergebnis durch eine ebenso „standardisierte Schätzung auf Knopfdruck“. Die Verwaltungen träumten von einer wundersamen Vermehrung der Ressourcen durch Zeiteinsparung von Prüfkapazitäten mittels „intelligentem, quasi selbst regelndem“ EDV-Support³⁹, von einer Maximalbeschleunigung im Output und natürlich von einem sich dadurch permanent „von selber“ vergrößerndem Mehrergebnis.

Voraussetzung dafür war die Datenvorlage. Im Bereich der Kassensysteme war der Ablauf vorgegeben:

- RegK erzeugt Daten - Prüfer bekommt Daten - Prüfer liest Daten ein - Prüfer prüft Daten mithilfe Prüfsoftware (direkt) und logischen Methoden und Modellen (indirekt) - Prüfer gibt Prüfurteil ab

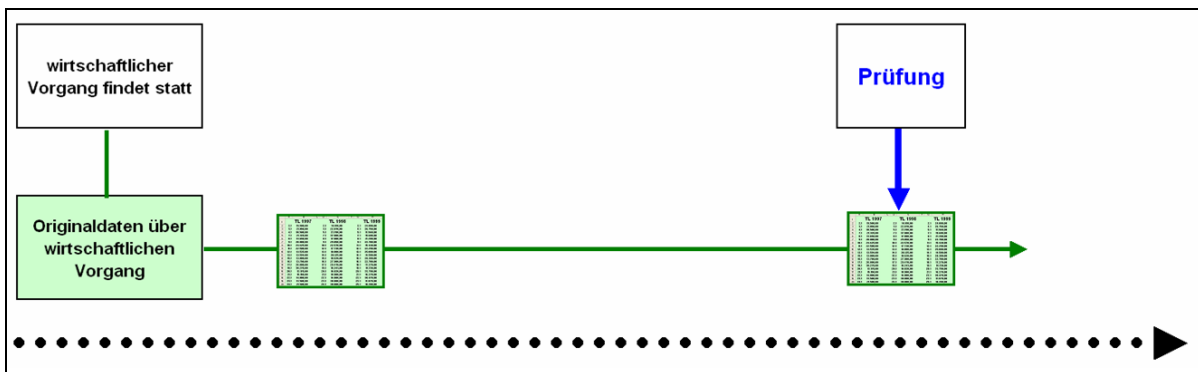
³⁷ Als bessere Alternative zum Sammeln der Informationen der Aufzeichnungsdichte bei Rechnungen bietet sich das Verlangen einer Rechnung an, welche dann verdeckt festgehalten (fotografiert) wird und anschließend am Betriebsort zurückgelassen wird. Die Aufgriffswahrscheinlichkeit bei stornierten Rechnungen ist dann üblicherweise wesentlich höher.

³⁸ INSIKA umfassend dargestellt in der Beitragsserie in der stBP von Huber (FN2), Pkt IX.4.

³⁹ Fachleute warnten immer vor der „Prüfung auf Knopfdruck“, zB Odenthal, Prüfsoftware im Einsatz, Verlag Datev, Handbuch für die praktische Analyse von Unternehmensdaten, S 174

- „normaler“ Ablauf

Daten entstehen, werden später (original) vorgelegt und geprüft



In der Theorie ist Voraussetzung für die Prüfung, dass Prüfungsgegenstand die Originaldaten sind. Faktum in der Praxis ist aber die Tatsache, dass Prüfungsgegenstand oft keine Originaldaten sind. Das bereitet den Revisionsbegeisterten aber keine großen Sorgen: im Vertrauen auf die hohe Qualität der automatisierten Prüfmethode dachte man, dass man durch komplexe indirekte Methoden jede Datenveränderung nachträglich feststellen könnte. Insbesondere das „Benford-Gespenst“, welches vor allem von den Erzeuger von Prüfprogrammen ständig herbei beschwört wurde und wohl bis heute alle, die noch nicht mit ihm in Kontakt kamen, verblüfft, geisterte im Kreis der digitalen BP umher und wurde als DAS Tool zum Finden von Manipulation gehandelt – ebenso wie der Chi²-Test, quasi ein „Ableger“ von Benford.⁴⁰

Nach und nach kamen aber - vor allem im Bereich der BP im Bargeldbereich - ein böses Problem auf: die **modell erfüllende Datenveränderung zur Schaffung verkürzter, aber plausibler Verhältnisse mithilfe von „logisch“ manipulierenden Kassensystemen unter mittelschweren Formalmängeln.**

Die „Dummen“, welche früher runde Stückzahlen aus Warengruppenberichten entfernt hatten, bevor sie den Z-Bon erstellten, die „Gierigen“, die die großen und größten Rechnungen stornierten, weil da „am meisten raus kam“, die „Tüftler“, die manche Produkte im Artikelstamm ausließen, sodass diese gar nicht im Warengruppenbericht und im Abschluss aufschienen – sie alle konnte man mit modernen, mathematisch „angehauchten“ Prüfmethode entlarven. Mit dem in der Folge als Reaktion aufkommenden „fortentwickelten“ Kassenschwindel lagen die Verhältnisse ganz anders.

Das Auslassen eines Bedieners (Kassierers) oder dessen Verbergen (siehe Pkt. 3.3 - Concealer) nimmt eine Substruktur, die sich bei durchgehend ähnlicher Gesamtgeschäftsfallstruktur inhaltlich, verteilungs- und betragsmäßig kongruent aufbaut, nahezu spurlos heraus. Manche kamen auf die Idee, dass man nicht unbedingt die größten Rechnungen auslassen musste, wenn man Pauschalleistungen anbot (welche in der digitalen Ziffernanalyse immer als Störfaktoren auftreten), war dies nahezu gefahrlos möglich. Oder am einfachsten – wenn man jeden z.B. 4. Geschäftsfall (oder ¼ der Tische) ganz aus ließ (oder nach stornierte), erreichte man dadurch über eine längere Zeitspanne nicht nur eine Verkürzung um 25%, sondern auch eine Beibehaltung aller Strukturen (Verteilung, Ziffernstruktur, Bedienerstruktur, Warengruppen, Artikel, usw).

⁴⁰ Bei aller Begeisterung der Weiterentwicklung indirekter Methoden darf nicht vergessen werden, dass die Einschätzung der sachlichen Richtigkeit sich aus einem Gesamtbild ergibt, das sich aus dem Formalzustand und der Plausibilitätsbeurteilung des Rechenwerks zusammensetzt. So sehr aussagekräftig indirekte Überprüfungs- und Verprobungsmethoden qualitativ sein können und so notwendig ihr Einsatz auch im Massendatenbereich ist – wahre Verhältnisse zu erkunden ist ihnen kaum möglich, dazu bedürfte es der absoluten Akzeptanz von Soll-Modellen v.a. im Bereich Verteilung, innerer Zahlenstruktur und von Vergleichsmaßstäben auf tief reichenden Ebenen, welche weit über steuerliche Richtsätze hinausgehen. Wichtigstes Element der digitalen BP ist es aber, alle Methoden als „Prüfungsnetz“ zu vereinen, welche eine Indizienkette aufbauen können, welche dann aber auch argumentiert werden muss. Dazu bedarf es hoch qualifizierter Ausbildung der Betriebsprüfer, um zu verhindern, dass automatisch nach Einlesen des Datenbestandes und dem Drücken einiger Menü-buttons Ergebnisse erwartet werden, die von der Gegenseite unwidersprochen hingenommen werden. Siehe dazu diverse Judikate der letzten Zeit zum Chi²-Test über Endziffern. Benford (NBL - Newcomb / Benford Law) ist ein brauchbarer Ansatz der digitalen Ziffernanalyse für eine erste (durch Analysesoftware rasche) Knopfdruckkonsistenzprüfung. Wenn sich ein Datenbestand aber nicht Benford annähert, ist dies zwar aufklärungsbedürftig – und nahezu immer auch aufklärbar – allein – der Beweis für manipulative Datenveränderungen ist dadurch (noch) nicht erbracht.

Veröffentlichungen zu Benford (beispielhaft): Posch, Ziffernanalyse in Theorie und Praxis; Odenthal, Digitale Ziffernanalyse: Ein wirkungsvoller Beitrag zur computergestützten Deliktrevision, WP 1999, S 633; Sosna, Einsatz statistischer Methoden zur Risikoanalyse, Recherche und Lokalisation von Steuerausfällen, stBP 2000, S 41 (Teil 1) und S 68 (Teil 2); Mochty, Die Aufdeckung von Manipulationen im Rechnungswesen – Was leistet Benford's Law? WP, 2002, S 725; Huber, die neue Prüfungstechnik in der BP, ARD ORAC 2004; Odenthal – Revidata, digitale Ziffern- und Zahlenanalysen – Strategien zur Ermittlung unterschlagungsrelevanter Faktoren in Datenbeständen – Internetveröffentlichung; Huber und Huber Einsatz von Supporting Audit Software als Prüfungstool für erweiterte Ziffernanalysen, stBP 2006 S. 280, 305; Huber, digitale Ziffernanalyse versus Strukturanalyse und die logische Herleitung von NBL, stBP 2008, S 241, 273; Huber und Huber Nochmals zur digitalen Ziffernanalyse und zur Herleitung von Benford (NBL), sowie zum Chi²-Test über die „Endziffern“ stBP 2009, S 65, 93, 121

Das wahre Grundproblem der Revision liegt aber im **Zeitvorsprung des Manipulanten**, der einer Prüfungsmaßnahme stets so lange gelassen entgegen sehen kann, als diese angemeldet wird und primär die aufgezeichneten Verhältnisse der Vergangenheit erkundet. Diese Verhältnisse können nachträglich unter Angleichung des nötigen Ist-Zustandes an den gewünschten Soll-Zustand „erschaffen“ werden. Jegliche Revision hinkt inhaltlich stets am dem tief greifenden Problem, ob die untersuchten Daten und Aufzeichnungen originär sind oder nicht, sowie an der Taktik des Manipulanten, über seine „kleinen“ Versäumnisse zwar zerknirscht zu sein, damit aber wesentliche Grundlagen für die Revision zunichte zu machen. „Logische“ Manipulation kann nachträglich nicht mehr in annähernd den wahren Verhältnissen entsprechendem Ausmaß aufgedeckt werden – durch keine – noch so hoch entwickelte und komplexe Verprobungsmethode, die stets auf dem Vergleich von Ist-Strukturen mit Soll-Strukturen beruht, wobei diese Soll-Strukturen hinlänglich verbindlich sein müssen.

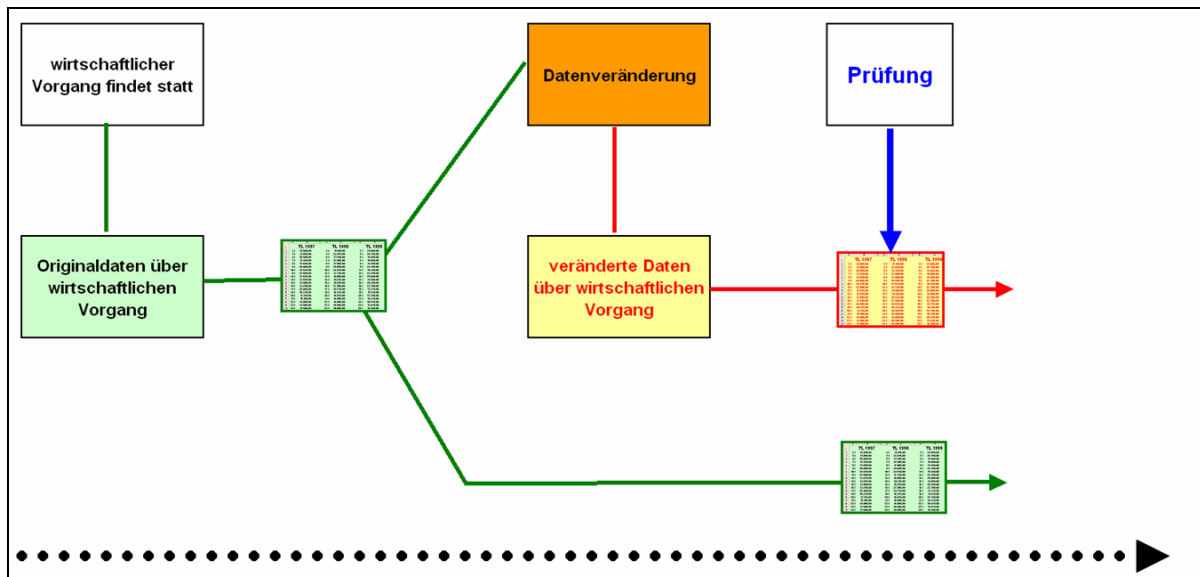
Dieser Zustand und die sich ergebenden Folgen werden nachfolgend punktuell angeführt.

Vorsprung bei Manipulation

- **Qualitativ**
 - Durch „späte“ Revision der Vergangenheit entsteht ein erheblicher Zeitvorsprung zur Nacherstellung von Unterlagen / Daten
 - Bagatellisierung der Auswirkung von Mängeln als Beurteilungsgrundlagen für das Ausmaß der Zweifel an der sachlichen Richtigkeit
 - Wenn das Rechenwerk ist nur „ein bißchen“ nicht ordnungsmäßig ist – Frage des Kippens der Ordnungsmäßigkeit (sachlichen Richtigkeit)
 - Das allgemeine Bewußtsein und Verständnis der Bedeutung von § 146 (4) AO für den Vertrauensvorschuss des § 158 AO ist weitflächig teils realitäts- und zeitfremd
- **Quantitativ**
 - Bei zu vielen „kleinen“ Mängeln und Kippen der Ordnungsmäßigkeit Verhandlung über Höhe der Zuschätzung ohne wahre Ansatzpunkte im Rechenwerk kollidiert unmittelbar mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit
 - Bei Beurteilung der „aufgezeichneten Vergangenheit“ existieren keine Ansätze für reale wirtschaftliche Verhältnisse zur Schätzung

- **Problem Datenmanipulation**

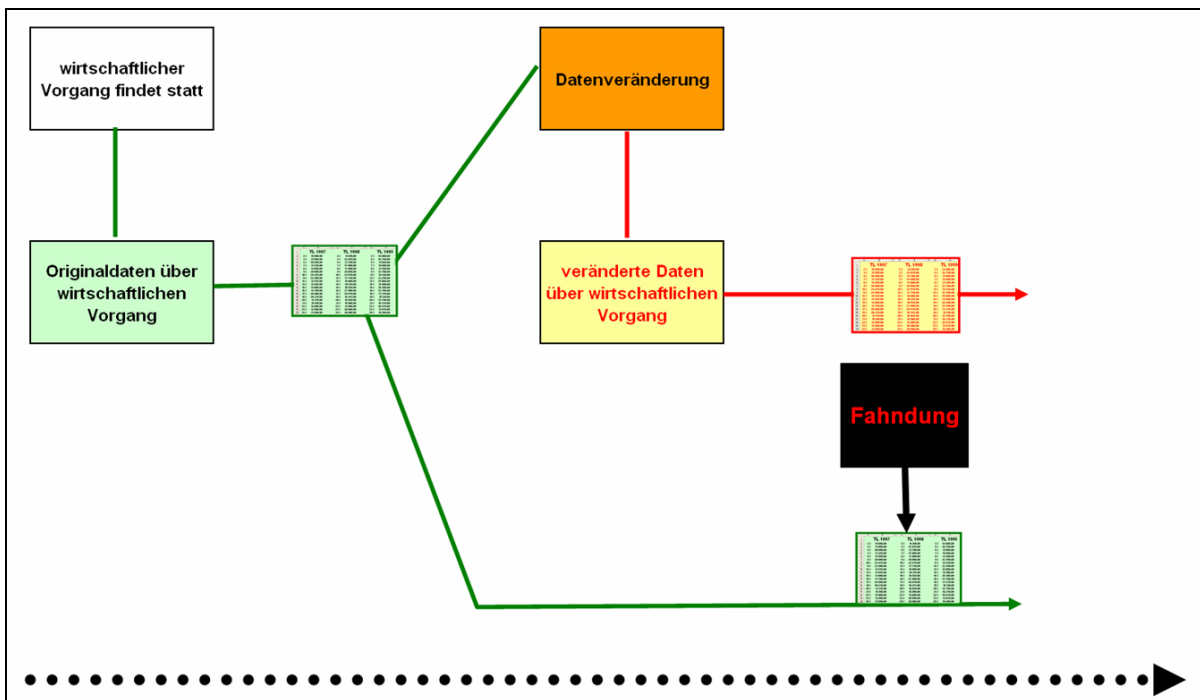
Daten entstehen, werden relativ bald verändert, die veränderten Daten werden später vorgelegt und geprüft. Die Originaldaten werden zurückbehalten



Als einzige Lösung dagegen erschien dann doch wieder nur der Einsatz der Steuerfahndung. Nur diese Verfolgung konnte - in einer „Radikaloperation“ – für die Klärung wirklicher Verhältnisse sorgen. Die Fälle, welche die Steuerfahndung im Zuge ihrer Tätigkeit im Kassenumfeld aufdeckte, waren auch meist spektakulär und haben auch entscheidend zum Aufbau von Wissen im Rahmen der steuerlichen Manipulationsmorphologie bei Kassen geführt. Das Problem lag nur - erst mal abgesehen von den nötigen Rechtsgrundlagen für einen Steuerfahndungseinsatz – darin, dass man nicht in jeden Betrieb, in dem eine - eventuell manipulierbare - Kasse stand – allein deshalb die Steuerfahndung hinschicken konnte, weil es einfach zu wenig Fahnder gibt.

- **Mögliche Maßnahme 1 - Steuerfahndung**

Die veränderten Daten werden im Zuge einer späten Verfolgungshandlung gesucht und ev. gefunden



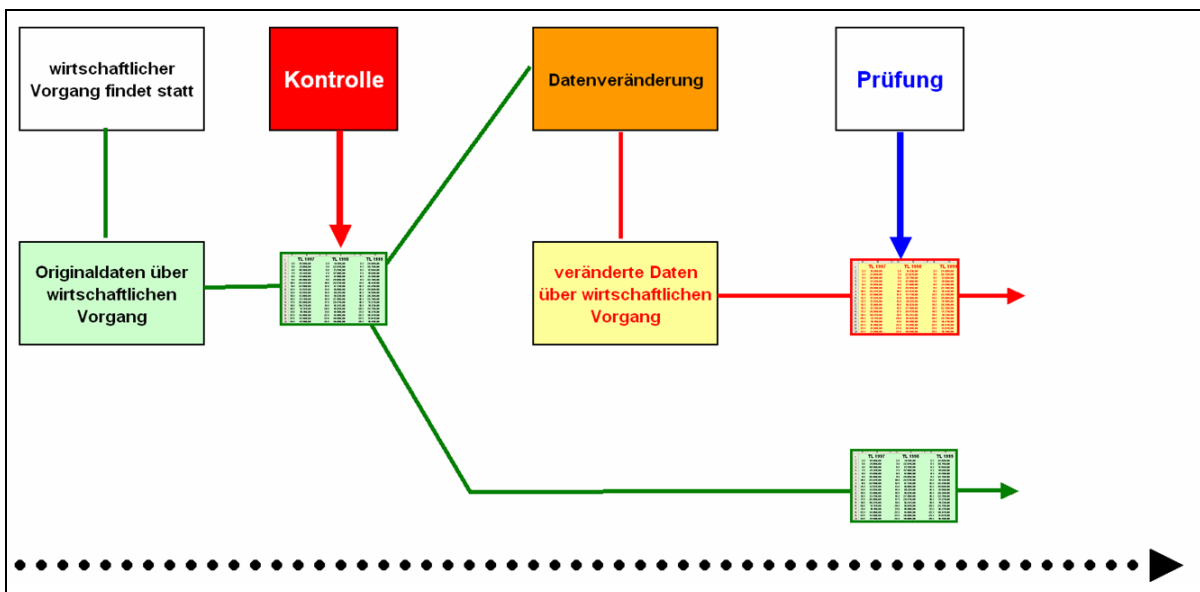
In Ö ließ eine späte Rückbesinnung auf grundlegende Maßnahmen des Verfahrensrechts eine Alternative entstehen, die sich gut und voll ins Umfeld der modernen Betrugsbekämpfung einfügte. Der Ablauf zu deren Einführung war wie folgt:

- Schritt 1 – Diskussion, Klärung und Festlegung von inhaltlichen Vorgaben bei Kassen zur Ordnungsmäßigkeit
- Schritt 2 – Verkündung der Vorgaben
- Schritt 3 – effektive Kontrolle der Einhaltung der Vorgaben

Vorderster Effekt dabei sollte die weitgehende Ausschaltung des **Zeitvorsprungs** sein, den ein Kassemanipulant aufbauen und darin bequem die Wunsch-Angleichung seines Aufzeichnungsumfeldes vornehmen kann.

- **Mögliche Maßnahme 2 - Steueraufsicht**

Die noch nicht veränderten Daten werden im Zuge einer zeitnahen Aufsichtshandlung eingesehen und gesichert.



Dazu bedurfte es der Schaffung eines Kataloges der Klarstellung der Ordnungsmäßigkeitskriterien im Rahmen eines Diskussionsprozesses, der von der (Kassen-)Umwelt wahrgenommen wurde und so einen Publizitätseffekt auslöste, sowie einer Vollzugseinheit, die - anders als die BP, welche an der aufzeichneten Vergangenheit herumprüft – unmittelbar und unangemeldet vor Ort, gegenwärtig und in Echtzeit die wahren Verhältnisse im Aufzeichnungs- bzw Kassenbereich eines Betriebes durch Kontrolle⁴¹ ermitteln kann.

5.2 Rechtliche Grundlagen für Gegenmaßnahmen in Ö

5.2.1 Aufzeichnungsregeln

In der ö BAO sind - spätestens seit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 – elementare und zeitgemäße, an die aktuellen EDV-Verhältnisse im Aufzeichnungsbereich angepasste Aufzeichnungsregeln enthalten, unter anderem folgende

- *Aufzeichnungen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften der Erfassung abgabepflichtiger Tatbestände dienen, sind zu führen, aufzubewahren und über Verlangen vorzulegen.*
- *Führung der Aufzeichnungen derart, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können*
- *Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht*
- *Verfolgbarkeit der einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung*
- *Elektronisches Radierverbot*
- *Möglichkeit der Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen (Mindeststandard)*
- *Sicherung der vollständigen und richtigen Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle durch entsprechende Einrichtungen gesichert und*
- *leichte und sichere Führung des Nachweises der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle durch entsprechende Einrichtungen (Überprüfungsmöglichkeit) – die in den beiden letzten Punkten genannten Einrichtungen gem. §§ 131, 132 BAO werden kurz als Einrichtung 131 bezeichnet)*
- *Nachvollziehbarkeit von Summenbildungen*⁴²

5.2.2 Kontrolle

Unabhängig von den Bestrebungen zur Regelung des Aufzeichnungsumfeldes entstand bereits im Zuge einer Regierungsinitiative 2009 gegen Steuer- und Sozialbetrug das Konzept für eine eigene Vollzugsabteilung der Finanzverwaltung, welche vor allem im Bereich der Betrugsbekämpfung die Organisation durch zeitnahe Kontrolltätigkeiten unterstützen sollte – die Finanzpolizei.

Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010⁴³ wurde mit Wirkung ab 1.1.2011 die vormalige Sondereinheit KIAB (Kontrolle illegaler Ausländerbeschäftigung) in Finanzpolizei umgetauft und deren Rechte erweitert. Die KIAB war in etwa vergleichbar mit der Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS), einer Arbeitseinheit des deutschen Zolls. Die nunmehrige FinPol stellt eine Sondereinheit der Finanzämter dar, welche die Einhaltung abgabenrechtlicher, sozialversicherungsrechtlicher, gewerberechtlicher und glücksspielrechtlicher Bestimmungen sowie der Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes (AuslBG) überwachen soll. Zur Erfüllung dieser Aufgaben ist die Finanzpolizei nunmehr aufgrund von § 12 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz (AVOG) zur Betretung von Grundstücken und Baulichkeiten sowie Betriebsstätten, Betriebsräumen und Arbeitsstätten sowie zur Feststellung der Identität von Personen und zur Anhaltung und Überprüfung von Fahrzeugen und sonstigen Beförderungsmitteln einschließlich der mitgeführten Güter berechtigt, sofern Grund zur Annahme besteht, dass in diesen Räumen, Fahrzeugen oder von diesen Personen Zuwiderhandlungen gegen die von den Abgabenbehörden zu vollziehenden Rechtsvorschriften begangen werden. Gleichartige Befugnisse kommen der Finanzpolizei schon aufgrund § 26 Abs 3 und 4 AuslBG zu. Nach dem AuslBG ist die Finanzpolizei darüber hinaus berechtigt, bei Gefahr im Verzug Ausländer für die Fremdenpolizei festzunehmen, wenn Grund zur Annahme besteht, dass diese Ausländer einer illegalen Erwerbstätigkeit in Ö nachgehen.

Im Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 heißt es im Absatz 4 des § 12 AVOG:

Zur Gewinnung von für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Daten können allgemeine Aufsichtsmaßnahmen (§§ 143 und 144 BAO), Ersuchen um Beistand (§§ 158 f BAO) sowie die notwendigen Aufsichts-, Kontroll- und Beweissicherungsmaßnahmen gemäß Abs. 1 bis 3 von allen Abgabenbehörden vorgenommen werden. Dabei können bei Gefahr im Verzug auch 1. Sicherstellungsaufträge (§ 232 BAO) erlassen sowie 2. Vollstreckungs-

⁴¹ *Tipke*, Steuerrechtsordnung, 1993, Bd. III, S 1208: Ohne Kontrolle gibt es in einem Rechtsstaat gewiss keine gleichmäßige Besteuerung !

⁴² Zum Verdichtungsproblem siehe *Huber*, Aufzeichnungssysteme und Prüfungsebenen, stBP 2005, S 136

⁴³ BBG 2010 http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/II/II_00875/index.shtml

handlungen (§§ 31, 65 ff und 75 AbgEO) und 3. Sicherungsmaßnahmen (§ 78 AbgEO) vorgenommen werden. Bei der Durchführung dieser Amtshandlungen sind die Organe als Organe des jeweils zuständigen Finanzamtes tätig.

In den Erläuterungen der Hauptgesichtspunkte des Entwurfes für die Änderungen im AVOG wird ausgeführt: *Kernaufgabe der Finanzverwaltung ist die Sicherung des Abgabenaufkommens zur Finanzierung des Staatshaushaltes. Ein wesentlicher Schwerpunkt ist dabei eine effektivere Bekämpfung der Steuerverkürzung und insbesondere der Schattenwirtschaft, die bekanntermaßen außerhalb der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Aufzeichnungen agiert. Mit den nunmehr eingeräumten Befugnissen ... werden auch die Möglichkeiten der Steueraufsicht in der Finanzverwaltung wesentlich verbessert, indem **zeitnahe und vor Ort durchgeführte Informationsgewinnung über abgabenrechtlich relevante Sachverhalte** zur Aufdeckung steuerlich nicht erfasster Unternehmen, zur Ermittlung erster Besteuerungsgrundlagen aber **auch zur Sicherstellung der vollständigen Besteuerungsgrundlagen** gesetzlich normiert werden.*

Damit sind die Grundlagen für eine effektive Steueraufsicht im Kassenbereich gegeben.

5.3 Grundgedanken der ö Kassenrichtlinie

Die ö. KRL⁴⁴ entstand nach Vorschlägen des BMF im Rahmen eines Diskussionsprozesses im Arbeitskreis der davon betroffenen Gruppen (BMF, Wirtschaftskammer, Kammer der Wirtschaftstrehänder, Kassenhersteller), welcher über nahezu ein Jahr eine weitgehend einvernehmliche Lösung in Form einer best-practise-Vorgabe im FairPlay-Umfeld (also der partnerschaftlich gesehenen Kooperation zwischen StPfl und Finanzverwaltung) entwickelte. Das bedeutete die technische und inhaltliche Auseinandersetzung mit den (vorgegebenen) gesetzlichen Rahmenbedingungen, deren technischem Umfeld, möglichen Sicherheitslösungen und den Grundlagen für machbare Kontrollmaßnahmen zum Schutze der Anwender ordnungsmäßiger Kassen bzw Systeme und deren Herstellern bzw - programmierern. Das bedeutet, dass das Verfahrensrecht nicht geändert werden musste, es wurde nur klarstellend ausgelegt. Die Auslegungen und Klarstellungen erschienen auch wegen der fortlaufenden technischen Neuerungen im Aufzeichnungsumfeld als nötig.

Wie in D basiert die Lösung der Frage, ob das Rechenwerk der Besteuerung zugrunde zulegen ist, auf der Vermutung der Ordnungsmäßigkeit (in Ö § 163 BAO). Im Zuge der Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit ist eine Gesamtsicht anzuwenden, die für und wider abwägt. Wie oft besprochen, gibt es nahezu kein 100% ordnungsmäßiges Rechenwerk. Die auftretenden formellen Mängel sind vielmehr dahin zu würdigen, ob sich daraus Gründe für Beanstandungen bzw. Zweifel an der sachlichen Richtigkeit des Rechenwerkes ergeben, also der Wahrscheinlichkeit, dass das wirtschaftliche Geschehen, so wie es sich tatsächlich ereignet hat, auch genauso inhaltlich und betraglich seinen Eingang ins Rechenwerk gefunden hat. Daran misst sich auch die Notwendigkeit einer Korrektur der Besteuerungsgrundlagen im Zuge einer Schätzung.

In der ö. KRL sind deshalb auch freiwillige Maßnahmen angeführt, durch welche die Ordnungsmäßigkeit erhöht werden kann - auch wenn diese Maßnahmen und ihre Inhalte nicht aus der BAO als Soll- oder Mussbestimmungen herleitbar sind, ergeben sie sich doch aus den Grundsätzen der Prüfbarkeit und Kontrollierbarkeit. Ihre (freiwillige) Einhaltung schafft für diejenigen, welche ihre steuerlichen Verpflichtungen freiwillig erfüllen wollen („compliant taxpayer“) die kalkulierbare Sicherheit der Ordnungsmäßigkeit.

5.4 Exkurs: Fiskalspeicher und Ordnungsmäßigkeitsvermutung aus historischer Sicht und unter Betrachtung des § 146 (4) AO

Die Möglichkeit der Einrichtung von technischen Fiskalmaßnahmen („Fiskalspeicher“) wurde im Zuge von Gesprächen zwischen der Wirtschaft, der Beraterseite und der Kassenhersteller, -bzw Programmierer diskutiert. Auch verbreitet zustimmende Meinungen scheiterten primär an mangelnden gesetzlichen und rechtlichen Grundlagen sowohl für die Speicher selbst, als auch für notwendige flankierende administrative Maßnahmen. Eine Fiskallösung ohne eine umfassende Verpflichtung zur Belegerstellung ist kaum durchführbar – eine solche ist dem ö. Verfahrensrecht aber fremd.

Daneben gab es aber auch folgende Bedenken: „Einfache“ Fiskalspeicher, also Lösungen welche nicht technisch „perfekt“ arbeiten, sind leicht angreifbar. Die Erfahrungen aus Ländern, welche solche „einfache“ Lösungen anwenden, zeigen die Problematik. Zum Beispiel: In manchen Systemen werden nur die Tagessummen (also das Ergebnis aller Geschäftsfälle) gespeichert. Für diesen Vorgang gibt es Sicherheitseinrichtungen. Für die Gebarung der Geschäftsfall-Daten selbst sind aber oft keine oder zu wenige Gewährrichtungen vorhanden, sodass dann Geschäftsfall-Zahlen gelöscht werden, welche die Tages-Endsummen mindern. Das Hauptproblem aus Vollzugssicht ist nicht nur, dass dann willkürlich auch manipulierte Endbeträge der Besteuerung zugrunde gelegt werden, sondern auf d und ö Verhältnisse umgelegt die Frage der Problematik des Vertrauens in die durch Fiskalspeichernutzung quasi „garantierte“ Ordnungsmäßigkeit, welche – entsprechende gesetzliche Grundlagen

⁴⁴ Kassenrichtlinie 2012 – siehe ö. BMF-Seite

https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/WeitereSteuern/Bundesabgabenordnung/KRL2012Kassenrichtl_12730/_start.htm

vorausgesetzt - wiederum einen „Anspruch“ auf Ordnungsmäßigkeitsvermutung – einschließlich der Akzeptanz des Rechenwerks – implementiert – sonst wäre ja „der ganze Aufwand umsonst“. Die sich in der Prüfung von Kassensystemen laufend stellende Frage der Ordnungsmäßigkeit oder Nichtordnungsmäßigkeit hat die weitere Facette der damit vom Prüfer zu akzeptierenden wirklich und wahrhaftig vollständigen Erfassung wegen der Ordnungsmäßigkeitsvermutung nach § 158 AO. Dann sind aber Plausibilitätsprüfungen und Verprobungen schon von ihrem Sinn aus nicht nötig. Wenn der bloße Einsatz eines Fiskalspeichers in der Folge die vollständige Akzeptanz der Zahlen im Rechenwerk durch die Finanz bewirkt, muss die Einrichtung so perfekt sein, dass sich dann ein sie benutzender StPfl auf diese Akzeptanz verlassen kann und nicht – wie in den Fällen, wo „durchlässige“ Einrichtungen verwendet werden – wiederum die erfassten Zahlen in Frage gestellt oder wie in allen anderen Fällen geprüft werden müssen, gleichsam als neues, zweites Umfeld von fraglichen Daten neben den ohnehin fraglichen Daten aus Nicht-Fiskalsystemen. In dieser Umgebung entsteht eine verschärfte Form der Ungleichmäßigkeit, weil dann vorweg die Ordnungsmäßigkeitskriterien als erfüllt gelten würden, ohne dass dies 100%ig sicher steht⁴⁵. Das Verfahrensrecht – konkret Univ.Prof. Roman Seer, Uni Bochum⁴⁶ im AO-Kommentar Tipke / Kruse – hat reagiert und den umfassenden Vertrauensvorschuss des § 158 AO in Frage gestellt.

Betrachtet man den Vertrauensvorschuss⁴⁷ des § 158 AO („Die Buchführung und die Aufzeichnungen des StPfl, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 entsprechen, sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden“) im Zusammenhang mit der Nutzung von Kassensystemen unter der Sicht des § 146 Abs. 4 AO („Eine Buchung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind“), tut sich eine Vielzahl von Fragen und Unsicherheiten auf, welche, je länger sie hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf die Besteuerung durchdacht werden, zu schweren rechtlichen Bedenken mutieren.

§ 146 Abs. 4 AO ist sinngemäß aus dem unten angeführten § 162 Abs. 5 RAO hervor gegangen, § 158 AO aus § 208 RAO. Der dabei artikulierte Vertrauensschutz entstand aus dem inhaltlichen sinnhaften und kausalen Zusammenwirken der beiden historischen Bestimmungen. Aus historischer Sicht beurteilt, leitet sich der Vertrauensschutz wohl aus der genialen Idee der Beweisführung Enno Beckers ab, der realistisch erkennen mußte, dass eine umfassende und vollinhaltliche Prüfung der wahren und echten Buchungsgrundlagen niemals möglich sein würde. Es hätte dazu nämlich der permanenten Kontrolle ALLER buchungs- und aufzeichnungswürdigen Vorgänge in der Wirtschaft durch sachverständige Dritte als Kontrollorgane in Echtzeit bedurft! Nur wenn bei Abwicklung eines wirtschaftlichen Vorgangs und bei dessen nachfolgender Aufzeichnung ein steuerliches Kontrollorgan mit beobachtet, kann anschließend mit Sicherheit ausgesagt werden, dass hier sachlich richtig als Basis der Besteuerung aufgezeichnet wurde.

Beckers Lösung war 2-stufig:

1. die Einsetzung eines strikten Formalismus bei Aufzeichnungen, welcher aber in sich leicht erfüllbar war mittels geordneter und ordentlicher Führung der Unterlagen.

2. Der Schluss auf die Ordnungsmäßigkeit. Becker legte zur Unnötigkeit der oben beschriebenen, real wahrhaft undurchführbaren Aufsichtstätigkeit die bekannte Vermutung zugrunde:

(5) An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht, es soll nicht radiert, auch sollen solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen sind.

§ 208 (§ 208)

(1) Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 162 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind, wenn nach den Umständen des Falls kein Anlaß ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, der Besteuerung zugrunde zu legen.

⁴⁵ Siehe Vortrag „Risikomanagement in der Außenprüfung“, Huber, Uni Bochum, Protokoll zum Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden vom 19. Februar 2010 http://www.fachanwalt-fuer-steuerrecht.de/pdf/Protokoll_20100002.pdf

⁴⁶ Zur Problematik der Kassenmanipulation aus verfahrensrechtlicher Sicht des § 158 AO siehe Seer in Tipke/Kruse AO zu 158 Tz 21b. In dem für Manipulationen besonders anfälligen Bereiche von Kassen- und Bargeschäften (s. Huber StBp 07, 138ff; Huber StBp 09, 153, 185, 217, 253, 317), Klingelbiel NWB 08 2293ff) sind in letzter Zeit mit erheblicher krimineller Energie und Unterstützung spezieller Kassensoftware neue Möglichkeiten entwickelt worden, um einer manipulierten Buchhaltung den Anschein der formellen Ordnungsmäßigkeit zu geben. Die Perfektionierung der Prüfsoftware und damit die einhergehende Ausbildung der Betriebsprüfer (s. Huber StBp 07, 161ff) ist geboten, weil sich für den Bereich der Kassen, und Bargeschäfte mit Hilfe herkömmlicher Prüfungsmethoden vielfach kaum mehr Aussagen über die Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung machen lassen. Es besteht die Gefahr, dass dadurch im Bereich der Kassen- und Bargeschäfte die Beweiskraft des § 158 ihre Legitimation (Vertrauensvorschuss) verliert. (s. Huber StBp 09, 185, 188ff). Eine Lösungsmöglichkeit könnte de lege ferenda darin bestehen, die Rechtsvermutung des § 158 an die Verwendung eines zertifizierten Fiskalspeichers, der dem Standard einer „Integrierten Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme – INSIKA“ (Huber, StBp 09, 286, 287 ff) entspricht, zu knüpfen.

⁴⁷ Zum Vertrauensvorschuss allgemein siehe Huber/Seer, Steuerverwaltung im 21. Jahrhundert: Risikomanagement und Compliance, StuW 4/2007.

Wenn Aufzeichnungen und Buchungen in „geordneter“ und „ordentlicher“ Art und Weise durchgeführt wurden, vertraute der Fiskus kraft der Vermutung des § 208 RAO auf die „Ordnungs“mäßigkeit (also die inhaltliche Richtigkeit) dieser Aufzeichnungen und Buchungen, somit darauf, dass die wirtschaftlichen Vorgänge in den Büchern und Aufzeichnungen ebenso betraglich abgebildet wurden, wie sie sich im echten wirtschaftlichen Leben in der Vergangenheit⁴⁸ ereignet hatten.

Diese Ermittlung der Erfüllung der Formalismen war zu RAO-Zeiten durch einen sachverständigen Dritten durchaus problemlos möglich: das Erkennen von Zwischenräumen, Durchstreichungen, Unleserlichkeiten, oder zeitpunktmäßig unzuordenbaren Veränderungen war wohl jedem Betriebsprüfer, aber auch jedem mit äußerlich akkurater Buchung und Aufzeichnung in handschriftlicher Form auf Papier vertrautem Bearbeiter in vollem Umfang zuzutrauen. Also war auch das Vertrauen in diesen äußeren Formalismus durch Schluss auf Ordnungsmäßigkeit jedenfalls unzweifelhaft wahrnehmungshalber möglich und gegeben.

Der sachverständige Dritte hat sich gemessen an diesen damaligen Anforderungen bezogen auf seine nötigen technischen Fähigkeiten über die letzten 70 Jahre gewaltig weiter entwickeln müssen. Drüen⁴⁹ fügt in diese Gruppe der sachverständigen Dritten die Buchhalter, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und für den BP-Dienst ausgebildete Bedienstete der Finanzverwaltung ein. Ergänzend - in Bezug auf die Angemessenheit der Frist des § 145 Abs. 1 AO - bestimmt sich diese (und die nötige Sachkenntnis des sachverständigen Dritten) entweder auf jedes, oder auf das konkret vorliegende (Buchführungs-)System.

Stoll⁵⁰ führte im BAO-Kommentar 1994, also an der Schwelle zur aufzeichnungstechnischen Neuzeit zum Erfordernis der Unabänderbarkeit und Sicherheit der Eintragungen (§ 131 Abs.1 Z4 und Z 6, Absatz 3) an: Abs.1 Z 6 verlangt die Verwendung solcher Schreibmittel, die sicherstellen, dass das Geschriebene nicht leicht entfernbar ist und zumindest solange leserlich bleibt, als die Aufbewahrungsfrist läuft. Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen Datenträger verwendet, muss sichergestellt sein, dass nachträgliche Veränderungen, ein Hinzufügen oder Löschen, erkennbar ist und bleibt. Diesem Gebot ist durch technische Einrichtungen entsprechend vorzuzorgen, wie etwa durch ein Datenerfassungsprotokoll, durch Protokollierung jeder Änderung. Hierfür gäbe es bereits Softwareprodukte, die ein (leserliches) „Durchstreichen“ unter Leserlichbleiben des Vorangehenden ermöglichen und die auch gelöschte Eintragungen erfasst und erkenntlich belassen⁵¹. Weiter⁵² – bei den an die modernen Organisationen, Techniken und Buchführungsformen zu stellenden Anforderungen handle es sich im wesentlichen nicht um neue Prinzipien aufgrund neuer Erkenntnisse, sondern um das Ergebnis einer Fortführung und um eine neue Systematik in der alten (gemeint herkömmlich und bewährten) Betrachtungsweise. Schließlich⁵³ – Die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ändern sich nicht dadurch dass die Buchhaltung (Anm. gilt wohl sinngemäß auch für die Erstellung der Grundaufzeichnungen) mit Hilfe moderner Techniken erstellt wird. Mit der Veränderung der Technik, die zur Durchführung der Buchhaltung eingesetzt wird, ändert sich lediglich die Realisierung der mit Hinblick auf die EDV-Besonderheiten spezifischen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit im technischen, nicht aber im Grundsatzbereich. In ihrem Kern ändern sich die klassischen Ordnungsmäßigkeit Grundsätze somit nicht. Es sind lediglich bestimmte Aussagen der BAO in die neue Sprache der EDV-Welt“ zu übersetzen. Die alten Grundsätze sind gültig und weiterhin anzuwenden. Sie sind den neuen Herausforderungen gewachsen, erwiesen sich als flexibel, akkomodabel und transportabel.

Aus dieser Sicht kann wohl abgeleitet werden, dass die Einhaltung der „alten“ Grundsätze, wenn sie den neuen Herausforderungen tatsächlich gewachsen sein sollen, auch durch einen sachverständigen Dritten im wahren Sinn dieses Wortes (z.B. einem für den BP-Dienst ausgebildeten Bediensteten der Finanzverwaltung) möglich sein muss.

In Ansehung der latenten Zustände bei RegK und Kassensystemen ist streng genommen und gemessen an der Verantwortlichkeit der Bestimmung für die Gleichmäßigkeit, Rechtmäßigkeit der Besteuerung und auch die

⁴⁸ Siehe die Ausführungen Stolls zu § 163 BAO (korrespondierend zu § 158 AO) in BAO, 1736. Da die Wirtschaftsabläufe der Vergangenheit angehören, die buchmäßig festgehaltenen Vorgänge an Hand der gegebenen Aufzeichnungen aber in der Gegenwart zu beurteilen sind, kann - solange **andere Sicherheiten** (Anm. - zB *INSIKA*) für die Gewinnung der Gewissheit der Übereinstimmens der Aufzeichnungen mit den tatsächlichen Ereignissen nicht bestehen - mit Wahrheitsanspruch niemals die Aussage gemacht werden, die Buchhaltung sei vollständig und habe umfassend, lückenlos und sachrichtig die tatsächlichen Gegebenheiten, Vorgänge, Veränderungen und Verhältnisse festgehalten. Das Gesetz behilft sich daher mit Vermutungen. Da ein vergangenes Ereignis, die der Vergangenheit angehörige Wirklichkeit, der Erfahrung der Gegenwart nicht mit **gebotener Gewissheit** (Anm. - zB *INSIKA*) zugänglich ist, gibt das Gesetz der Vollziehung eine Vermutungsregelung zur Hand, nach der aus dem äußeren Anschein der formellen Richtigkeit der zeitnahe geführten Bücher und Aufzeichnungen auf deren materielle Ordnungsmäßigkeit zu schließen ist. Es besteht die Vermutung der Kongruenz des durch die Geschäftsaufzeichnung hergestellten förmlichen abstrakten Bildes mit dem real Gegebenen des konkreten Geschehens. § 163 BAO kann als Brücke zwischen dem mit absoluter Sicherheit niemals als wahr erkennbarem Vergangenen und der Feststellung des Sachverhaltes als Grundlage der Abgabenerhebung in der Gegenwart betrachtet werden.

⁴⁹ Drüen in Tipke / Kruse zu § 145, Tz 20, 21

⁵⁰ Stoll, BAO 1468

⁵¹ Siehe auch Hinweise bei Kurz, SWK 1990, C41. Anm: wenn aber Software eingesetzt wird, welche diese Eigenschaften der Ordnungsmäßigkeitsgewähr nicht hat, ist die vollkommene Spurlosigkeit von Veränderungen möglich, jedoch keine Vermutung der Ordnungsmäßigkeit.

⁵² Stoll, BAO 1469

⁵³ Stoll, BAO 1469, mit Hinweis auf Kurz, SWK 1990, C41

Sicherung des vollen Steueraufkommens sowie an den inneren historischen Zusammenhängen der Sinnausrichtung dieses Vertrauensvorschlusses dessen **Aufrechterhaltung im Kassenbereich äußerst bedenklich**.

Die Aufdeckung der gängigen Kassenmanipulationen unter der bestehenden Gesetzeslage zur Aufzeichnung (damit aber auch die Ermittlung der Erfüllung der Ordnungsmäßigkeitsbestimmungen) ist, wenn überhaupt, durch nachträgliche Revision – also nicht durch Verfolgung im Rahmen einer Fahndungsmaßnahme, durch welche üblicherweise wesentlich mehr Information und aussagekräftiges Material – eventuell sogar Originaldaten vor Manipulation - erlangt werden - wenigen elitären Experten vorbehalten, welche auf Basis ihrer forensischen Spezialerfahrung mit Steuerbetrug und Datenmanipulation auf tiefsten Systemebenen eventuell vereinzelt verstümmelte Reste von oder Hinweise auf Manipulationen finden – aber in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle keine verifizierbaren Größenordnungen, also gemäß dem Grundsatz der quantitativen Entdeckungswahrscheinlichkeit die wahren Besteuerungsgrößen. Kein Wirtschaftsprüfer, Buchhalter oder ausgebildeter „Durchschnittsbetriebsprüfer“ kommt von seinen im Rahmen der Berufsausbildung vermittelten und angelernten Fähigkeiten und Erfahrungen je kompetenzhalber auf diese Ermittlungsebene hinab und kann daher auch nie mit Gewissheit, ja nicht einmal qualifizierter Wahrscheinlichkeit behaupten, dass Buchungen nicht spurlos veränderbar sind, ja nicht einmal feststellen, ob Veränderungen stattgefunden haben oder nicht, schon gar nicht in welcher Höhe. Andererseits wäre es in Anbetracht des Vertrauensvorschlusses als Basis eines praktikablen Verwaltungsvorgangs, das Grundsätzen wie Zweckmäßigkeit, Verwaltungseffizienz oder Verwaltungsökonomie entsprechen soll, auch gar nicht ziel führend oder sinnvoll, jeden Betriebsprüfer in Informatik höchst aufwendig zum EDV-Superexperten auszubilden, der jegliche Form von oder jeden Hinweis auf Manipulation erkennen könnte, um ihn in einen den neuen Anforderungen des Betrugsfortschritts angemessenen „sachverständigen Dritten“ zu verwandeln, wenn es einzig am StPfl liegt, ordnungsmäßig aufzuzeichnen.

Überlegt man die Auswirkungen dieses Zustandes in Richtung Rechtmäßigkeit der Besteuerung, so wäre zu hinterfragen, ob nicht einerseits der Vertrauensvorschuss hier auf Unrecht und nicht einschätzbaren „Ordnungsmäßigkeitsverhältnissen“ aufsetzt, sondern ob nicht eher vielmehr ein allgemeiner und durchgehender „Misstrauensvorschuss“ angebracht wäre, also die Umkehr der Beweislast bei Nutzung von ungesicherten Kassen oder hinsichtlich ihrer Wahrheitsbeweiskraft geradezu nebelhaft funktionellen Softwareprodukten zur Aufzeichnung. In diesem Fall könnte der StPl nur unter Nachweis von hochkomplexen, unangreifbaren, gesicherten, qualitativ und quantitativ exakt festhaltenden Aufzeichnungseinrichtungen⁵⁴ die Vollständigkeit und Richtigkeit seiner Primäraufzeichnungen und -daten nachweisen und dann in den Genuss des Vertrauensschutzes gelangen. Einzig die laufende, technisch perfekte Aufzeichnung und Protokollierung durch einen nach dem heutigen Sicherheitsstandard kaum angreifbaren Algorithmus und seine technische Umsetzung könnte die formellen und inhaltlichen Grundlagen für den Vertrauensvorschuss gewährleisten. **Eine solche ist in INSIKA unmittelbar gegeben.**

In einfacheren Worten: **Nur ein perfekter Fiskalspeicher ist ein guter Fiskalspeicher.**

Ein „nicht perfekter“ Fiskalspeicher ist wesentlich schlechter als gar kein Fiskalspeicher, weil durch das zu Unrecht in ihn gesetzte Vertrauen (samt der Rechtsvermutung der Ordnungsmäßigkeit) in tiefgehender Weise und unvorhersehbarem Ausmaß das abgabenrechtliche Gleichheitsgebot verletzt wird.

5.5 INSIKA-Bestandteile als Vorbild für Inhalt der ö Kassenrichtlinie

Im Zuge der Erstellung der ö KRL stellte das INSIKA-Konzept – obwohl von Anfang an nicht die Einrichtung von Fiskalspeichern beabsichtigt war – mit vielen seiner Teilansätze die wichtigste Denkgrundlage dar. Die inhaltlich technisch bedeutendsten Teilansätze wurden nicht verwendet (Smartcard, Verkryptungsverfahren, Kennzeichnung auf Beleg), da mangels gesetzlicher Grundlagen wie o.a. keine Fiskalspeicherlösung angestrebt wurde.

Von den restlichen Konzeptsegmenten aber wurden viele mit einbezogen

- Notwendige Belegerteilung und Inhalte des Beleges
- Ereignisprotokollierung (Fiskaljournal / DEP) und dessen Inhalte
- Nummerierung von Geschäftsvorfällen
- Sequenznummerierung bei Buchungen
- Einrichtung eines technischer Manipulationsschutzes und dessen Beschreibung in der Verfahrensdokumentation (Einrichtung nach § 131 BAO zur vollständigen und richtigen Erfassung und Wiedergabe der GVF – auch „E131“)
- Unangemeldete Kassennachschau

Zusätzlich wurden zur Klarstellung und zur Vollzugsoptimierung Themenbereiche mit eingebunden, welche bis dahin noch nicht oder nicht im nötigen Ausmaß definiert oder auf breiter Ebene publik waren

- Bedeutung der Verfahrensdokumentation und ihrer Inhalte
- Technische und aufzeichnungstechnische Klassifizierung der Kassen und Systeme
- Voraussetzungen für Ordnungsmäßigkeit nach Kassentypen

⁵⁴ Siehe Seer FN 46

Die Überlegungen in Ö gingen aber auch in Richtung eines umfassenden Vollzugs. Hier gab es von Anfang an viele Bedenken zur Umsetzbarkeit für eine sichere Vollziehung von weit reichenden neuen technischen Notwendigkeiten unter sehr begrenzten Verwaltungsressourcen und auch Befürchtungen der Kassenhersteller und -programmierer um ihre wirtschaftliche Existenz durch weiterhin manipulierende Kassen auf dem Markt durch Konkurrenzfirmen. Durch die künftige Kassenanschau der FinPol konnten diese Bedenken zerstreut werden.

5.6 Bestimmungen der ö Kassenrichtlinie

5.6.1 Eckpunkte der Kassenrichtlinie

inhaltliche Eckpunkte

- Feststellung der gesetzlichen Grundlagen für Ordnungsmäßigkeit
- Spezifizierung der Arten von Kassen und Systemen, Definitionen, Begriffsklärungen
- Beschreibung der durch Kassen erzeugten Grundaufzeichnungen und Daten
- rechtliche und technische Anforderungen an Systeme und Dokumentationen abgestimmt nach eingesetzten Kassenarten

technische Eckpunkte

- Verfahrensdokumentation
- „Einrichtung 131“
 - Zusätzlich deren Beschreibung durch Hersteller
- freiwillige Maßnahmen zur Erhöhung der Ordnungsmäßigkeit
 - v.a. Belegerteilung, Nummerierung
- fortlaufende und kontrollfähige Dokumentation der Erfassung

Nachfolgend wird die Kassenrichtlinie inhaltlich besprochen, wobei die auf die Einleitung (Intentionen), die Anführung der gesetzlichen Grundlagen und die Folgen der Nichtbeachtung der Ordnungsmäßigkeitskriterien hier nicht mehr näher eingegangen wird, da diese Punkte bereits in der obigen Darstellung enthalten sind. Aus Platzgründen wurde eine punktuelle Darstellung gewählt.

freiwillige Maßnahmen zur Erhöhung der Vermutung der Ordnungsmäßigkeit

- nachvollziehbare Dokumentation über die gesetzlichen Aufzeichnungspflichten hinaus
- freiwillige Belegerteilung bei allen GVF
- Ausfolgung der Belege an jeden Kunden
- die einzelnen Kassenbelege sind den einzelnen aufgezeichneten GVF aufgrund eindeutiger Merkmale konkret zuordenbar und dies ist leicht und sicher nachprüfbar
- Vergabe fortlaufender Rechnungsnummern
- Offenlegung der entsprechenden Dokumentationsgrundlagen der GVF

Schaffung zusätzlicher Kontrollmöglichkeiten

- Vergleichsoption der Rechnungsnummern der Kassenbelege mit den im System gespeicherten Rechnungsnummern
- Mindestinhalte von Kassenbelegen
- Nummerierung aller einzelnen erfassten GVF mit fortlaufender Nummer, welche grundsätzlich nur einmal je Abrechnungszeitraum auf 0 zurückgestellt werden soll

5.6.2 Dokumentationsgrundlagen und Definitionen

Dokumentationsgrundlagen

Die Dokumentation erfolgt durch Ausdrucke und Daten. Mindestangaben sollen zum Zweck der Prüfbarkeit enthalten sein. Alle üblicherweise als Ausdrucke erzeugten Unterlagen sollen als Ausdrucke im Original vorgelegt werden. Die angeführten Unterlagen (Journal, DEP) sind über Verlangen jederzeit vor Ort in Datenform vorzulegen (§§ 131, 132 BAO jeweils letzter Satz)

Kassentypen und Dokumentation

Typ 1 - mechanische RegK

- Journalstreifen

Typ 2 - einfache, konventionelle elektronische RegK

- elektronisches Journal
- Tagesendsummenbons (Z-Bons)
- GT-Speicherstände

Typ 3 - Kassensysteme bzw. PC-Kassen

- DEP
- Tagesabschlüsse (jedenfalls einschließlich Warengruppenbericht und Bedienerbericht und Finanzartenbericht)

Die Bestimmungen sind auch für sonstige Einrichtungen, die zur Aufzeichnung von Betriebseinnahmen genutzt werden und damit RegK-Funktion haben, maßgeblich und analog anzuwenden. Sonstige Einrichtungen sind je nach ihrem technischen Aufbau bzw ihrer Funktionalität den vorigen 3 Gruppen zuzurechnen (zB Taxameter, Kassenwaagen, Branchensoftware, Fakturierungsprogramme)

Ausdrucke

Tagesendsummenbons (Z-Bons) bei Typ 2-Kassen

Speicherabfrage der Tageserlöse, wobei nach der Abfrage der Speicher gelöscht (zurückgesetzt) wird bzw. die aufsummierten Tageserlöse auf 0 zurückgesetzt werden

Inhalte des Z-Bons als Dokumentationsgrundlage der Tageseinnahmen

Die äußere Gestaltung des Z-Bons liegt grundsätzlich beim StPfl

- Name des Unternehmers oder Firmenkennung
- Datum und die Uhrzeit der Erstellung
- Anzahl der Speichernullstellungen (so genannte „Z-Bon-Nummer“)
- Anzahl der insgesamt verkauften Artikel, Produkte oder der Teilleistungen, die an die Kunden ausgefolgt / verabreicht wurden
- Gesamtanzahl der Kundenabrechnungen
- Gesamttagesumsatz, Umsätze nach Steuersätzen
- nicht im Tagesumsatz enthaltene Übungsumsätze (Trainingsumsätze)
- Aufteilung der Erlöse auf die Finanzarten
- Zahlungsarten, unbare Umsätze, wie Kreditkarten-, Bankomatumsätze
- Aufteilung der Erlöse auf die Kassierer / Bediener einschließlich Bekanntgabe der nicht im Tagesumsatz enthaltenen Übungsumsätze (Trainingsumsätze)
- Minderungen des Tagesumsatzes
- durchgeführte Nach-Stornobuchungen
- Preisnachlässe, Retouren, Minusumsätze
- Nullumsätze (Bezug von Gratisware)
- gesonderter Ausweis von Gutschein- bzw. Bonverkauf

zusätzlich bei Kassen mit Bargeldlade

- rechnerischer Bargeldbestand / Kredit / andere geldwerte Bestände in Schublade
- Anzahl der Nur-Schubladenöffnungen
- Barentnahmen und Bareinlagen

GT-Speicherstände bei Typ 2-Kassen (Numerator)

Abfrage des Gesamtsummenspeichers (Numerators), welcher bei Tagesabschluss die seit der Inbetriebnahme bzw. der letzten Rücksetzung erzielten Erlöse in einer Summe anzeigt. Wenn mehrere Umsatzsummenspeicherstände geführt werden, sollen alle im Ausdruck ausgewiesen werden. Eine Rückstellung des Numerators (Gesamtsummenspeichers) soll (wenn überhaupt) nur einmal je Abrechnungszeitraum erfolgen. Die Form der Dokumentation der Stände der (des) Umsatzsummenspeicher(s) liegt grundsätzlich beim StPfl.

Journalstreifen aus mechanischen RegK

Kontrollpapierstreifen, in welchem bei einer Kasse ohne Datenträger jeweils mit Rechnungserstellung fortlaufend die GVF dokumentiert werden. In der Kontrollaufzeichnung soll die fortlaufende Nummer des GVF und das Datum mitprotokolliert werden

Daten

elektronisches Journal bei Typ 2-Registrierkassen

Protokolldatei, welche im Speicher einer el. RegK (Typ 2) mit läuft und in Echtzeit mit Rechnungserstellung fortlaufend und chronologisch die GVF bzw. Transaktionen dokumentiert. Das mitlaufende el. Journal entspricht inhaltlich dem Kassenstreifen einer mechanischen RegK. Bei Speicherbegrenzung der RegK (Typ 2) sollen die Daten rechtzeitig (vor Löschung und Überschreiben des Speichers) exportiert werden, um sie in entsprechender Form unverändert zur Verfügung stellen zu können (§ 131 Abs.3 BAO)

Mitprotokolliert werden sollen

- Rechnungsnummer des GVF
- Datum und genaue Uhrzeit des GVF
- betragliche Grundlagen des GVF (Produkte, Teilleistungen)
- Gesamtbetrag des GVF

DEP bei Typ 3-RegK

Ereignisprotokolldatei mit Protokollierung der erfassten Buchungsvorgänge

- läuft im Speicher von Kassen des Typs 3 mit
- dokumentiert jeweils fortlaufend chronologisch die GVF und deren Grundlagen (z.B. Einzelleistungen, verkaufte Produkte)

Wenn im DEP gleichzeitig mit Dokumentation der GVF auch andere Ereignisse mitprotokolliert werden, soll durch entsprechende Formatierung das Einlesen mittels Prüfsoftware und damit die Prüfbarkeit sichergestellt werden.

Das DEP protokolliert

- Geschäftsvorfall und dessen Gesamtbetrag
- dessen betragliche Grundlagen bzw. Einzelleistungen oder Einzelprodukte
- sonstige aufzeichnungspflichtige Vorgänge

Die Sicherstellung der jederzeitigen Möglichkeit der Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der chronologisch geordneten, vollständigen, richtigen und zeitgerechten Erfassung ist jedenfalls gegeben durch

- Datum, Uhrzeit und fortlaufende Nummerierung der einzelnen Buchungen

Die Überprüfbarkeit soll auch bei aktuellen Maßnahmen der Steueraufsicht gegeben sein.

Nötige Gewährleistung

- der Überprüfbarkeit der Unveränderbarkeit der Daten bei Datenübertragung bei verbundenen Systemen
- der inhaltlichen Konsistenz der Datenübertragung
- der eindeutigen Identifizierbarkeit der einzelnen Datenerfassungsgeräte (Kassen, Eingabestationen)

Berichte

Alle im Zuge des Tagesabschlusses oder zu sonstigen Zeitpunkten erzeugten Berichte und Abfragen von abgabenrechtlicher Bedeutung z.B. Bedienerberichte, Hauptgruppenberichte, Warengruppenberichte, Periodenberichte, Stundenberichte, Tischberichte, Berichte von Teilbetriebsbereichen – z.B. Bar, Gastgarten, Artikelberichte, Finanzarten-Berichte.

Geschäftsvorfälle (GVF)

Der Weg der GVF in den Büchern und Aufzeichnungen soll verfolgbar und progressiv und retrograd nachvollziehbar überprüfbar sein

- ausgehend von der Ersterfassung und Aufzeichnung
- über die Summen der erfassten Beträge im Rahmen der Losungsermittlung im Kassensystem
- durch entsprechende Buchung auf den Konten
- bis zur Bilanz/GuV bzw. Erfassung in den Aufzeichnungen

Im Regelfall handelt es sich bei GVF im Sinn der KRL um Ereignisse im Geschäftsbetrieb, die mit der Ersterfassung der Auftragsposition beginnen (z.B. Bestellungseingabe im Kassensystem, Artikelscan an der Kassa, Einschalten des Taxameters) in deren Rahmen üblicherweise ein geldwerter Leistungsaustausch zwischen StPfl und Kunden stattfindet

Auch Aufzeichnungen über Ereignisse, die letztendlich keinen GVF bewirken, der zu erfassen wäre, sollen - insoweit diese Vorgänge erfasst wurden – aufbewahrt werden, wie zB

- nicht abgeschlossene / stornierte GFV
- mit einem GFV zusammen hängende bzw. vorbereitende Vorgänge, z.B. nicht abgeschlossene oder zustande gekommene GFV – Preisabfragen, erstellte Angebote, Reservierungen
- rückgängig machende Vorgänge, z.B. nachträgliche Stornos, Rücklieferungen
- sonstige Vorgänge im Geschäftsprozess, soweit diese aus Gründen der Überprüfung der vollständigen und richtigen Erfassung aller GFV oder aus sonstigen für die Abgabenerhebung bedeutsamen Gründen aufzeichnungs- bzw. aufbewahrungspflichtig sind

Bedingt aufbewahrungspflichtige Nicht-Geschäftsvorfälle

In der Aufzeichnung erfasste - nicht aufzeichnungspflichtige - Elemente sollen erhalten bleiben, wenn ihre Löschung die Überprüfung der Vollständigkeit der erfassten aufzeichnungspflichtigen Elemente verhindern würde.

sonstige aufzeichnungspflichtige Vorgänge

sind Vorgänge im Geschäftsprozess, die zwar grundsätzlich nicht dazu geeignet sind, einen GVF anzustoßen oder zu bewirken, aber aus den o.a. Gründen der Überprüfbarkeit der vollständigen und richtigen Erfassung aller GVF aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtig sind. Dies sind insbesondere Vorgänge, die es im Kassensystem, in sonstigen Aufzeichnungssystemen oder in damit verbundenen vor- und nach gelagerten Systemen ermöglichen, einzelne GVF nicht nachvollziehbar außerhalb der Losungsermittlung zu erfassen bzw. als Simulation darzustellen (z.B. Übungsbuchungen, Simulationen)

Kassenbeleg - Mindestinhalte (siehe Beleg rechts)

- Bezeichnung Betrieb
- Merkmal zur Kassenidentifizierung
- Datum, Uhrzeit
- Belegnummer
- Einzelprodukte, Preise
- Gesamtsumme

5.6.3 Weitere Unterlagen, die für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind

Verfahrensdokumentation

Die VD ist Grundlage der Prüfbarkeit der Kasse und der von ihr erzeugten Dokumentationsgrundlagen (z.B. Handbuch, Bedienungsanleitung)

Programmabrufe

Änderungen der Systemparameter, Druckeinstellungen, Stammdatenänderungen, die für Verständnis der Aufzeichnungen und deren Grundlagen erforderlich sind, sollen entsprechend dokumentiert werden, wenn Änderungen nicht ohnehin aus sonstigen Unterlagen ersichtlich sind (zB DEP)

Korrekturbuchungen - Ausdrücke (Typ2-Kassen)

Einzelbons der Korrekturbuchungen abgeschlossener Bonierungen sollen aufbewahrt werden (z.B. für Managerstornos, Nach- und Stornobuchungen, Warenrücknahmen, Retouren).

Berichte

Alle erzeugten Berichte und Abfragen, die von abgabenrechtlicher Bedeutung sind, sollen aufbewahrt werden.

Mehrere Kassen

Dokumentationsgrundlagen, Kassenidentifikation, Kasseneinsatzprotokoll bei mehreren zeitlich / örtlich im Abrechnungszeitraum eingesetzten Kassen. Entsprechende Aufzeichnungen (Protokolle) zur Identifikation der eingesetzten Kassen sollen über deren Einsatzorte und -zeiträume geführt und aufbewahrt werden. Führung und Aufbewahrung der Dokumentationsgrundlagen der Tageseinnahmen für jede einzelne RegK getrennt. Möglichkeit der Identifikation der jeweiligen Kasse und Zuordnung ihrer Dokumentationsgrundlagen durch entsprechende Bezeichnung oder Nummerierung der Kassen.

5.6.4 Sonstiges

Kassenwagen sind RegK gleichzuhalten.,Ihre Dokumentationsgrundlagen richten sich nach der jeweiligen technischen Vergleichbarkeit mit den Kassentypen

Taxameter dienen - auf Basis von Taxitarifen - der Berechnung von Fahrpreisen in Taxis. Wenn sie zur Losungsermittlung bzw. zur Erstellung von Kassenbelegen eingesetzt werden, richten sich ihre Dokumentationsgrundlagen nach der jeweiligen technischen Vergleichbarkeit mit den Kassentypen Grundlagenaufzeichnungen zur Überprüfung der Bareinnahmen sind für jedes Taxi getrennt zu führen

Für **sonstige Einrichtungen** gelten ebenfalls die angeführten rechtlichen Kriterien der Ordnungsmäßigkeit und die dabei erstellten Grundaufzeichnungen sind entsprechend aufzubewahren wie zB Fakturierungsprogramme, branchenspezifischen Softwareprogramme, die der Rechnungserstellung dienen / mit der Losungsermittlung verknüpft sind und damit verbundene Geschäftsprozesse darstellen, wie z.B. Bestellwesen, Reservierungen. Soweit diese Einrichtungen mit den jeweiligen Kassentypen vergleichbar sind, sind die technischen Bestimmungen analog anzuwenden.



Datensicherung

Ist ausstattungsbedingt die Gesamtspeicherung aller abgabenrechtlich relevanten Daten innerhalb einer RegK nicht möglich (nicht ausreichender Speicherplatz), soll eine unveränderbare Speicherung auf einem externen Datenträger erfolgen (z.B. Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten). Die archivierten Daten sollen die gleichen Auswertungen wie jene im laufenden Kassensystem ermöglichen. Zur Kontrollfähigkeit im Rahmen der Steueraufsicht durch die FinPol soll die elektronische Dokumentation jedenfalls die nötigen Einzelmerkmale beinhalten, dass unmittelbar und in angemessener Zeit feststellbar ist, ob alle GVF in vollem Umfang erfasst wurden (elektronisches Journal bei RegK-Typ 2 und DEP bei RegK-Typ 3)

5.6.5 Anwendung

Die der KRL zugrunde liegenden Rechtsvorschriften sind keine Neuerungen, sondern wurden - aufgrund der fortschreitenden, laufenden technischen Entwicklung - nur näher präzisiert. Sind zusätzliche Maßnahmen zur Sicherstellung der vollständigen und richtigen Erfassung notwendig, sollen diese sobald als möglich - in zumutbarer Zeit - jedenfalls bis Ende 2012 - geschaffen werden. Dies gilt ebenfalls für die nähere Beschreibung der „E131“. Kassensysteme, welche funktionell die Ordnungsmäßigkeitskriterien nicht erfüllt haben, werden durch allfällige Übergangsregelungen nicht berührt und sind hinsichtlich der Vorzeiträume wie bisher zu beurteilen

5.7 Kassennachschau (KN) durch die FinPol

5.7.1 Inhalte

Die folgende Kurzdarstellung der Maßnahmen der FinPol soll insbesondere für den Aufzeichnungsbereich deren Inhalte darstellen. Die jederzeit möglichen Erhebungen der FinPol dienen der Sicherstellung der vollständigen Besteuerungsgrundlagen. Die Organe der FinPol sind bei Kontrolle der Losungsermittlung berechtigt, im Rahmen ihrer Möglichkeiten im Bereich der Kontrolle KN durchzuführen. Dabei ist Betracht zu nehmen auf wahre Verhältnisse bei Ermittlungen vor Ort in flächendeckendem Umfang in der Gegenwart durch Organe, die unangemeldet Wahrnehmungen treffen können.

Definition der KN

Die KN dient der Erhebung der gegenwärtigen wahren Verhältnisse bei Ermittlung der täglichen Einnahmen, bei Grundaufzeichnungen über die Ermittlung der täglichen Einnahmen, im Zusammenhang mit dem Aufzeichnungssystem bzw bei der Bargeldgebarung.

Rechtsgrundlagen der KN

Die KN gründet sich auf § 144 BAO. Ergänzend sind auch Aufsichtsmaßnahmen nach § 143 BAO möglich. Als weitere sachlich-rechtliche Grundlagen für die Inhalte der Kassennachschau sind vor allem die Regelungen über Bücher und Aufzeichnungen – insbesondere die Dokumentationsverpflichtung, welche sich aus §§ 131 und 132 BAO ergibt – maßgeblich.

Allgemeine Inhalte der KN sind

- wahres Aufzeichnungssystem
- wahre Grundaufzeichnungen
- Art und Form der wahren Grundaufzeichnungen (fortlaufend, vollständig, rechtzeitig, der Zeitfolge nach geordnet, gesichert, unveränderbar, in wahrer und klarer Form, prüfbar)
- ordnungsmäßige und zeitgerechte Führung der Bargeldgebarung

Praktische Einzelerkundungen im Rahmen der KN

Folgende Unterlagen werden vom Unternehmer eingefordert

- Tagesabschluss des vorigen Öffnungstages
- Bargeldgebarungsabschluss des vorigen Öffnungstages
- Alle Unterlagen für eine KN können auch für die vor dem letzten Öffnungstag gelegenen Tage zur Einsicht verlangt werden

Bei RegK oder Kassensystemen werden verlangt

- Berichte über den vorigen Öffnungstag
- Tagesabschluss oder Z-Bon
- Bedienerberichte
- GT-Speicherstände

Daneben erfolgt ein Einblick in laufend zu führende elektronische und maschinelle Kontrollaufzeichnungen über Vollständigkeit (DEP, Elektronisches Journal, Papier-Journalstreifen). Bei mehreren Kassen/Eingabeterminals wird festgestellt, wie viele Kassen im Betrieb geführt werden (ev. auch durch verdeckte Ermittlung). Bei Betrieben, welche die vereinfachte Losungsermittlung (Kassensturz) in Anspruch nehmen sind kann die Vorlage aller

vorhandenen Kassen, Geldbehältnisse, betrieblichen Brieftaschen verlangt werden und ein Kassensturz durchgeführt werden (Festhaltung des gemeinsam festgestellten Kassensinhaltes durch Niederschrift). Im Rahmen des praktischen Kassenschecks wird ein Gespräch mit dem StPfl geführt, um festzustellen, ob er bereit ist, Bons oder Berichte abzufragen. Wenn dies nicht der Fall ist, werden die Gründe und Hindernisse in einer Niederschrift aufgenommen. Die Vorlage von Handbuch, Verfahrensdokumentation, Bedienungsanleitung der Kasse, sowie der Z-Bons, Berichte usw. wird gleichfalls in der Niederschrift protokolliert. Bei Bereitschaft zum aktiven Kassenscheck ergeht das Ersuchen an StPfl, vorzuführen, wie er am Ende des Tages den Tagesabschluss vornimmt (Ausdruck von Berichten, z.B. Tagesabschlüsse, Z-Bons, X-Bons, Bedienerberichte, Feststellung der laufenden Rechnungsnummer zu einem bestimmten Zeitpunkt)

KN mit Datenzugriff

Eine solche wird in jenen Fällen durchgeführt, in welchen die Dokumentation der Vollständigkeit auf Datenträgern geführt wird (elektronische Registrierkassen mit elektronischem Journal, DEP aus proprietären Kassensystemen und PC-Kassen). Dabei fordert das Erhebungsorgan den Kassensbetreiber auf, die fortlaufende Dokumentation auf einen Datenträger zu überspielen, dessen Inhalt in der Folge die Grundlage für die Kontrolle der fortlaufenden Führung von Aufzeichnungen ist.

Einzelpunkte der KN (demonstrativ)

- Allgemeines über Betrieb, Aufzeichnung, Öffnungszeiten,
- Werden Einzelaufzeichnungen geführt / Form der Einzelaufzeichnungen über die Geschäftsfälle.
- betriebliche Besonderheiten bei der Lösungsermittlung
- Kassenberichte
- Kasseneinsatzprotokoll bei mehreren Kassen
- Ermittlung der Anzahl von Kassen, bzw Eingabestationen
- Handbuch (Verfahrensdokumentation)
- Bezeichnung der Kasse, Lieferant der Kasse, Systembetreuer
- Rechnungen, Aufbewahrung der Durchschriften
- Person, die zuständig für den Tagesabschluss ist
- Vorlage des Tagesabschlusses bzw Berichte der letzten Tage
- Registrierkasse, Kassensystem - Datenerfassungsprotokoll / el. Journal - Datenübergabe im Rahmen der Kassennachschau
- Einsicht in Journalstreifen (bei mechanischen Registrierkassen)
- Durchführung eines Tagesabschlusses unter Aufsicht
- Abfrage der Druckeinstellungen (Systemscan)
- Kassensturz - Ermittlung des Bargeldbestandes gemeinsam mit dem Kassensbetreiber
- ordnungsmäßige Kassenführung / Abstimmung der Geldkasse (Bargeldgebarung)

PGM	
#61	00100112
#62	00000001
#63	11010001
#64	11111100
#65	00000000
#66	10011110
#67	10000000
#68	00100010
#69	00101010
#70	00000000
#71	
GT2	*0000000000.00
#72	
GT3	*0000000000.00
#76	Z1 0074
#77	Z2 0018
#85	*
#86	20

Systemscan bei Typ 2-Kasse (siehe oben rechts)

Feststellung der derzeitigen Druckeinstellungen - Protokoll der Systemparameter. Bei Mitwirkungsbereitschaft wird der StPfl ersucht, ein Protokoll der Druckeinstellungen zu erzeugen zur Ermittlung der Einstellungen, die Einfluss auf Verhalten der RegK nehmen, zB

- fortlaufende Journal- / Rechnungsnummer wird täglich auf Null gestellt
- mögliche Unterdrückung von fortlaufender Z-Nummer, Training, Stornos, Angabe der Gesamtkundenanzahl, der verkauften Produkte

Über das Ergebnis der KN ist eine Niederschrift anzufertigen.

Die FinPol hat keine Rechte, in nicht offene Behältnisse Einsicht zu nehmen. Ihre Befugnisse beschränken sich im Prinzip auf diejenigen, welche eine reguläre Nachschau (§ 144 BAO) umfasst. Bei Verweigerung der Mitwirkung bzw der Offenlegung und Herausgabe von Unterlagen, Aufzeichnungen und Daten verhindert dieses Vorgehen eine Überprüfung der vollständigen und richtigen Aufzeichnung. Nach § 163 (2) BAO liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist. Wenn die sachliche Richtigkeit des Rechenwerks nicht gegeben ist, kann dies unmittelbar die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 184(3) BAO nach sich ziehen.

5.7.2 Gegenkontrolle auf Vollständigkeit aus Rechnungen und Protokollierung

Rechts unten ist eine Rechnung abgebildet. Die eingerahmten und unterlegten Bereiche umfassen Elemente, welche im DEP (links unten) gleichfalls erfasst sein sollen. Mittels dieser Vergleichspunkte sowie der Sequenznummer sind umfassende Vollständigkeitskontrollen möglich.

Datum	Uhrzt	Seq Nr	Artikel / PLU	Preis PLU	Kellner	Tisch Nr	Rechnung	Rechnung Betrag	KK
27.08.2011	13:01	2389	Pizza A	10,00	Fritz	1			
27.08.2011	13:02	2390	Merlot 1/8	4,00	Fritz	1			
27.08.2011	13:24	2391	Schnitzel mil	13,00	Margit	3			
27.08.2011	13:24	2392	Salat kl	4,00	Margit	3			
27.08.2011	13:24	2393	Bier 1/2	4,00	Margit	3			
27.08.2011	13:44	2394	Kaffe kl	3,00	Margit	3			
27.08.2011	14:08	2395			Fritz	1	3012	14,00	x
27.08.2011	14:12	2396	Pizza B	12,00	Fritz	5			
27.08.2011	14:12	2397	Pizza C	14,00	Fritz	5			
27.08.2011	14:12	2398	Bier 1/2	4,00	Fritz	5			
27.08.2011	14:13	2399	Bier 1/3	3,00	Fritz	5			
27.08.2011	15:00	2400			Margit	3	3013	24,00	
27.08.2011	15:20	2401			Fritz	5	3014	33,00	x
27.08.2011	15:24	2402	Spaghetti Bolo	9,00	Paul	7			
27.08.2011	15:24	2403	Fanta	2,00	Paul	7			
27.08.2011	15:24	2404	Saltimbocca	15,00	Paul	7			
27.08.2011	15:25	2405	Merlot 1/2	16,00	Paul	7			
27.08.2011	16:22	2406	Fisch A	15,00	Margit	11			
27.08.2011	16:22	2407	Pinot blanc	4,00	Margit	11			
27.08.2011	16:22	2408	Pizza A	10,00	Margit	11			
27.08.2011	16:22	2409	Merlot 1/8	4,00	Margit	11			
27.08.2011	16:49	2410			Paul	7	3015	42,00	
27.08.2011	17:55	2411			Margit	11	3016	33,00	

Gallo Rosso	
Rechnung 14	
27.08.2011	15:20
Pizza B	12,00
Pizza C	14,00
Bier 1/2	4,00
Bier 1/3	3,00
SUMME	33,00
Kellner	Fritz
Tisch Nr	5

5.7.3 Effekte der Kassennachschau

Die Auffindung und Dokumentation wahrer Verhältnisse im Aufzeichnungsbereich entscheidet uU über die Ordnungsmäßigkeit des gesamten Rechenwerkes. Einmal nachweislich festgestellte Mängel können nicht mehr saniert oder aufgeholt werden. Nicht erstellte oder formell nicht ordnungsmäßige Grundaufzeichnungen haben unmittelbare, in der Folge durch den Stpfl nicht mehr verhinderbare Konsequenzen. Die Auffindung von Originalaufzeichnungen, die uU nicht für das Rechenwerk gedacht waren, können die Gesamtbeurteilung der sachlichen Richtigkeit vollkommen verändern.

6. Ausblick

Im einem umfassenden Diskussions- und Werdungsprozess hat Ö Grundlagen für eine vollziehbare Kassenlösung geschaffen. Wie sehr diese und die neue Kassennachschau die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleisten können, kann nur die Zukunft zeigen. Dem Autor ist klar, dass sie in ihrer Wirksamkeit niemals dem INSIKA-Konzept auch nur nahe kommen können.

Zu INSIKA selbst und seiner Zukunft könnte hinterfragt werden, wie weit es sich die Allgemeinheit - bzw weiter gedacht Europa - „leisten“ kann, auf einen konzeptionell fertig entwickelten, effektiven, objektiv tatsächlich sicheren, kostengünstigen, verwaltungstechnisch machbaren Automatismus zu verzichten, der Steuerausfälle in Milliardenhöhe (auf Europa umgerechnet vermutlich in Billionenhöhe) auffangen könnte. Für einen Steuerbeamten, wie den Autor, ist es ohnehin berufsbedingt, aber auch aus der Sicht der Ethik im Umfeld der Steuererhebung unbegreiflich, weshalb genau an der Stelle und in dem staatlichen Wirkungsbereich, welcher für die Sicherung⁵⁵ der Einnahmen da ist, gespart wird. Nun, da die Staatshaushalte „brennen“ und die Bevölkerung der Staaten „zur Kasse gebeten“ wird, sollte – wenn jetzt nicht, wann dann - der Zeitpunkt da sein, die Steuern primär mal dort zu holen, wo sie monetär vorhanden sind, aber je nach Gutdünken des einzelnen nicht vollständig abgeführt werden, wo sie nur sicher einzubehalten⁵⁶ und einzuzahlen wären: beim Leistungsaustausch mit dem Endverbraucher im Barzustand.

Es wäre jetzt höchst an der Zeit, hier den großen Schritt zu tun⁵⁷, sonst bliebe es bei Tipke⁵⁸: „Was ist das für ein Staat, in dem das Steuerzahlen den Ehrlichen⁵⁹, den Gesetzestreuern und den Dummen überlassen bleibt?“

⁵⁵ Siehe <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/0,1518,687156,00.html> Finanzbeamten-Mangel kostet Deutschland Milliarden Euro - Die deutschen Finanzämter sind unterbesetzt, vernachlässigt wird vor allem die Prüfung von Betrieben. Tausende Stellen in der Finanzverwaltung sind unbesetzt. Dadurch entgehen dem Staat laut Gewerkschaftsangaben 30 Milliarden Euro pro Jahr.

⁵⁶ Siehe auch Wähnert, Digitale Manipulation – Bedrohung für das Steueraufkommen, StBP 2010, S 56

⁵⁷ J. Isensee in: Festschrift für W. Flume, Bd II, 1978, S. 132 f. Der Steueregehorsam des Einzelnen lebt nur aus der Einsicht, dass die Abgabepflicht allen Mitbürgern nach gleichen Kriterien auferlegt ist.

⁵⁸ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1223

⁵⁹ Siehe Tipke Das Dilemma der Steuerverwaltung – zeitnahe oder gesetzmäßige Besteuerung, StWa 1994, StWa 1994, S. 223. Je mehr in einer Gesellschaft der individuelle Egoismus die Hauptantriebskraft ist, der materielle Erfolg der höchste Wert ist, das Prinzip „Bereichert Euch mit allen Mitteln“ weithin vorherrscht, das Auspokern von Interessen und Bedürfnissen die Regel ist, wird in dem sich ausbreitenden moralischen Vakuum auch die Steuermoral beträchtlich in Mitleidenschaft gezogen. Die Steuermoral ist Teil der allgemeinen Moral.