



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Die neuen Aufzeichnungspflichten nach dem
SteuerreformG 2015/16“

verfasst von / submitted by

Mohamed-John Selim

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2016 / Vienna 2016

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

A 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen / Taxation and
Accounting

Betreut von / Supervisor:

Mag. Dr. Peter Unger

Zusammenfassung / Abstract

Im Rahmen des Steuerreformgesetz 2015/16 kam es zu umfassenden steuerlichen Maßnahmen. Herzstück dieser Reform waren die Strukturanpassungen des Einkommenstarifs.

Die Gegenfinanzierung sollte durch die Bekämpfung von Steuerbetrug erfolgen. Im Zuge dessen wurden die Einzelaufzeichnungspflichten, die Registrierkassenpflicht und die Belegerteilungspflicht grundsätzlich reformiert.

Ab dem 1. Jänner 2016 müssen alle Unternehmer (Gewerbetreibende, Freiberufler, Land- und Forstwirte) unabhängig von der Umsatzhöhe ihre Bargeschäfte einzeln aufzeichnen. Die größte Neuheit war, dass nun nicht mehr nur betriebliche Einkünfte, sondern auch alle anderen Einkünfte davon betroffen von der Einzelaufzeichnungspflicht betroffen sind.

Der gänzlich neu geschriebene § 131b begründet die neue Registrierkassenpflicht. Grundsätzlich sollen Barumsätze künftig ausschließlich über ein elektronisches Aufzeichnungssystem einzeln erfasst werden und so mit der Kassasturz für betriebliche Einkünfte abgeschafft werden. Betroffen von dieser neuen Vorschrift sind erwirtschaftete Umsätze größer als EUR 15.000 in Kombination mit Barumsätzen von mehr als EUR 7.500. Nicht mehr zulässig für die Ermittlung der Tageslosung sind Strichlisten mit Bezug auf Artikel, Standlisten oder Rechenmaschinen mit Streifen.¹

Ergänzend zu den Änderungen in der Bundesabgabenordnung hinsichtlich der §§ 131 und 132, kam es einerseits zu einer Neuformulierung der Barbewegungsverordnung, welche durch die Barumsatzverordnung ersetzt wurde und andererseits zur Registrierkassensicherungsverordnung, welche die umfassenden technischen Bestimmungen für die Anwendung der Registrierkasse näher darlegt.

Um einen entsprechenden Änderungswillen nachdrücklich erzeugen zu können, wurde auch das Finanzstrafgesetz um neue Straftatbestände erweitert. Für die Missachtung der Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht drohen empfindliche Strafen, welche den Leistungserbringer und den Leistungsempfänger verpflichten können.

Abstract

One of the core points of the tax reform laws 2015/16 implemented by National Council in the summer of 2015 was the adjustment of the income tariff.

In order to prevent harm to the consolidation of budget-collateral approximately half of the financing costs should be funded by combating tax fraud.

As a consequence an overhaul was introduced to mandatory cash register systems and in-

¹ Vgl. Kapitel 4, S 19.

voice tracking.

Prior to the tax reform law 2015/16 it was held not mandatory to produce invoices, keep cash registers or maintain a security software. Cash transactions were documented on a tally sheet and only had to be traceable to its origin.

The daily intake of Companies not exceeding an annual turnover of € 150.000 could be determined by cashing up at the end of each day.

As a result of the tax reform 2015/16, it was determined that cash registers, traced invoices and a record of each transaction need to be maintained by law.

From 1 January 2016 every entrepreneur (sole traders, freelancers and agriculturists) is obliged to be able to trace their accounts, irrespective of their cash intake. Additionally real estate brokers dealing with selling and renting property are also affected by the new reform.

The basis of law forms paragraph 131b which calls for the mandatory cash register. The essence of this new law determines that cash intake should be recorded individually and as a result eliminate the process of cashing up. Affected by the new law is income greater than €15.000 in combination with cash intake greater than €7.500. If an exemption applies, transactions need to be recorded via a physical copy of an invoice. Excluded from this process are now tally sheets in regards to stock and industrial calculators.

The tax reform law 2015/16 was introduced in order to combat tax fraud and therefore demanded for a recorded system of all cash transactions. The combination of a now-mandatory tracked invoice system and cash register is to establish bilateral control.

The mandatory tracked invoice system derives from UStG but only affects private individuals; as a consequence a new law had to be implemented through the BAO.

In contrast to the mandatory cash register regulation, the tracked invoice system affects all entrepreneurs under para 2 Abs 1 UStG, not only entrepreneurs acting in a strict business capacity.

Additionally to the amendments to para 131 and 132 of the Austrian Fiscal Code, further amendments were made to the cash transactions regulation which was replaced by the cash-income regulation, as a direct result this was amended to the cash register regulation which determines the technical application of cash registers.

In order to emphasize the importance of the new regulations, amendments to the laws of financial crimes were made. Failure to abide to the new regulations will result in penalties which consequently will affect the service provided and receiver.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Einführung.....	1
1.2	Aufbau	1
1.3	Zielsetzung	2
2	Steuerreform.....	2
2.1	Allgemeines.....	2
2.2	Gegenfinanzierungsmaßnahmen	2
2.3	Ziele.....	4
3	Einzelaufzeichnungspflicht.....	5
3.1	Änderungen in der BAO	5
3.2	Formvorschriften.....	7
3.2.1	Führung von Büchern und Aufzeichnungen im Ausland.....	7
3.2.2	Fristen.....	8
3.2.3	Bareingänge, Barausgänge und Bargeschäfte	8
3.2.4	Kontenbezeichnung und fortlaufende Nummern	11
3.2.5	Aufbewahrungspflicht.....	12
3.2.6	Elektronisches Radierverbot	12
3.3	Read only account	13
3.4	Verordnungsermächtigung	13
3.4.1	Einschränkungen	14
3.4.2	Unzumutbarkeit und Zweckmäßigkeit	14
3.4.3	Kalte-Hände-Regelung.....	14
3.4.4	Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.....	16

3.4.5	Bestimmte Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten	16
3.4.6	Betriebe, bei denen keine Gegenleistung mit Bargeld erfolgt	17
3.4.7	Überblick	17
4	Registrierkassenpflicht	18
4.1	Änderungen in der BAO	18
4.1.1	§ 131a	18
4.1.2	§ 131b	19
4.2	Analyse des § 131b	19
4.2.1	Betriebliche Einkünfte	19
4.2.2	Barumsätze bis EUR 7.500	20
4.2.3	Definition Barumsätze	20
4.2.4	Technische Manipulationssicherheit	22
4.2.5	Beginn und Ende der Registrierkassenpflicht	24
4.2.6	Manipulationssicher durch geschlossene Systeme	26
5	Belegerteilungspflicht	27
5.1	Änderungen in der BAO	27
5.2	Unternehmer und Barzahlung	29
5.3	Gutscheine	29
5.4	Belegbestandteile	30
5.5	Erleichterungen	33
6	BarumsatzVO – RegistrierkassensicherheitsVO	34
6.1	Barumsatzverordnung	34
6.1.1	Allgemein	34
6.1.2	§ 1 Vereinfachte Losungsermittlung	34

6.1.3	Umsätze im Freien	39
6.1.4	Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von begünstigten Körperschaften	41
6.1.5	Sonderregelung für Automatenumsätze § 5 u 6	47
6.1.6	Onlineshops	49
6.1.7	Leistungen außerhalb der Betriebsstätte - Mobile Gruppen.....	49
6.2	Registrierkassensicherheitsverordnung	51
6.2.1	Allgemeiner Teil	52
6.2.2	Anforderungen an die Registrierkasse	52
6.2.3	Anforderungen an die Signaturerstellungseinheit	53
6.2.4	Geschlossene Gesamtsysteme	54
6.2.5	Schlussbestimmungen	54
7	Finanzstrafrecht	55
7.1	Belegannahmepflicht - Belegerteilungspflicht - Finanzordnungswidrigkeit	55
7.2	Übergangsbestimmung - Nichteinhaltung der Vorschriften	56
7.3	Manipulation der Registrierkasse.....	57
7.4	Abgabenhinterziehung – Abgabenbetrug.....	58
8	EU Abgabenänderungsgesetz.....	59
9	Zusammenfassung.....	60
10	Literaturverzeichnis.....	63
10.1	Beiträge in Fachzeitschriften.....	63
10.2	Gesetzesmaterialien.....	64
10.3	Judikatur	64
10.4	Online Quellen	64
11	Abbildungsverzeichnis	65

Abkürzungsverzeichnis

Abs = Absatz

BAO = Bundesabgabenordnung

BarUV = Barumsatzverordnung

BGBI = Bundesgesetzblatt

BMF = BM für Finanzen

Bzw = Beziehungsweise

EStG = Einkommensteuergesetz

FinStrG = Finanzstrafgesetz

idF = in der Form

KEST = Kapitalertragsteuer

Lit = litera

Rz = Randziffer

StRefG = Steuerreformgesetz

UStG = Umsatzsteuergesetz

Vgl = vergleiche

VwGH = Verwaltungsgerichtshof

WFA = Wirkungsorientierte Folgenabschätzung

1 Einleitung

1.1 Einführung

Jährlich entgehen dem Staat immense Summen an Steuereinnahmen, sowohl durch Sozialbetrug, aber vor allem auch durch Umsätze, die nie ihren Weg in die Bilanzen der Steuerpflichtigen finden. Deshalb sollen Gastronomie, Handel und Tourismus mit einer Registrierkasse zu Ehrlichkeit gezwungen werden. Es soll mit ihrer Hilfe und in Kombination mit einer Belegerteilungspflicht verhindert werden, dass Bareinnahmen an der Steuer vorbei geschummelt werden. Zusätzlich, noch über diesen beiden neuen Pflichten stehend, wurden die laschen Einzelaufzeichnungspflichten, welche diese Mogeleien überhaupt ermöglicht haben, grundsätzlich reformiert. Sie betreffen alle betrieblichen und nicht betrieblichen Bereiche und zielen somit auf den gesamten monetären Bereich der Wirtschaft ab. Mit diesen Betrugsbekämpfungsmaßnahmen erhofft sich die Regierung hohe Einnahmen für die Gegenfinanzierung der Steuerreform 2015/16, welche sich dadurch teilweise selbst finanzieren soll.

1.2 Aufbau

Das zweite Kapitel gibt eine Übersicht über die Steuerreform. Hier sollen klar ihre Ziele und Maßnahmen dargestellt werden, damit die Wichtigkeit der umfassenden Änderungen der neuen Aufzeichnungspflichten verständlich gemacht wird.

Das dritte Kapitel beschäftigt sich mit der Einzelaufzeichnungspflicht, es werden die einzelnen Paragraphen dargestellt, die Änderungen aufgelistet, näher beschrieben und es wird auf einzelne Sachverhalten eingegangen, um der Arbeit eine praktische Relevanz zu geben.

Während die Einzelaufzeichnungspflicht alle wirtschaftlichen Zweige betrifft, werden im vierten und fünften Kapitel nur die betrieblichen Einkunftsquellen angesprochen.

Die Registrierkassenpflicht und die Belegerteilungspflicht sollen in Kombination die Kultur des gegenseitigen Kontrollierens forcieren. In den beiden Kapiteln werden die Änderungen in der BAO zu diesen neuen Pflichten dargestellt und analysiert.

Das sechste Kapitel umfasst die Erleichterungen der Barumsatzverordnung und die Vorschriften der Registrierkassensicherheitsverordnung.

Im darauf folgenden Kapitel wird noch auf die durch die neuen Aufzeichnungspflichten entstandenen Änderungen im Finanzstrafrecht eingegangen.

Am Ende dieser Arbeit wird vor der Zusammenfassung die Meinung des Verfassers über die Geeignetheit der neuen Aufzeichnungspflicht so wie deren Umsetzung und Klarheit für deren Adressaten wiedergegeben.

1.3 Zielsetzung

Die Ziele dieser Masterthesis sind die Darstellung und Analyse der neuen Aufzeichnungspflichten nach dem StRefG 2015/16, um folgende Fragen beantworten zu können:

- Hat der Gesetzgeber die entsprechenden Vorschriften ausreichend definiert?
- Sind die unterschiedlichen Begriffsverwendungen und Erleichterungen in dem Durchführungserlass sowie der BarUV für die Adressaten verständlich und eindeutig?
- Ist die Kombination aus Einzelaufzeichnungspflicht - Registrierkassenpflicht - Belegerteilung geeignet, als Gegenfinanzierungsmaßnahme der Steuerreform zu wirken?

Es soll am Ende für den Leser möglich sein, ein fachgerechtes Urteil über die legistische Ausgestaltung und die tatsächliche Geeignetheit der entsprechenden Gesetzesstellen zu fällen.

2 Steuerreform

2.1 Allgemeines

Im Sommer 2015 beschloss der Nationalrat eine umfassende Steuerreform, die dann auch sogleich mit 1.1.2016 in Kraft trat. Das Vorhaben umfasst mehr als 45 steuerliche Maßnahmen sowie Einsparungen in der Verwaltung, die Bekämpfung von Sozialbetrug, die Konteneinsichtnahme der Finanzverwaltung oder die verpflichtende Mitteilung von höheren Kapitalabflüssen durch die Banken und eben die Sicherstellung der gleichmäßigen Besteuerung. Durch dieses Bündel an Maßnahmen werden jährliche Mehreinnahmen in Milliardenhöhe erwartet, mit denen unter anderem die Strukturanpassungen des Einkommenstarifs finanziert werden sollen.

2.2 Gegenfinanzierungsmaßnahmen

Um den Budgetkonsolidierungspfad nicht zu gefährden, soll ungefähr die Hälfte der Gegenfinanzierungskosten durch die Bekämpfung von Steuerbetrug erreicht werden. Das heißt, dass der überwiegende Teil der Finanzierung einnahmeseitig erfolgt, und zwar vor allem durch eine Registrierkassenpflicht, aber auch durch ein Kontenregister und die vereinfachte Möglichkeit der Einsicht. Hier sind noch, zwecks der Vollständigkeit, die Anpassung der Immo-

lienabschreibung, die Erhöhung der Immobilienertrags- und Grundsteuer sowie die höhere KESt auf Dividenden zu erwähnen. Grundsätzlich ist die gleichmäßige Verteilung der Steuerlast auf die Gesamtbevölkerung einer Erhöhung von vorhandenen Steuern zu bevorzugen, weshalb sich diese Arbeit auf die zu begrüßenden Maßnahmen der Betrugsbekämpfung und zwar im Speziellen auf die neuen Aufzeichnungspflichten bezieht.

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die jährlichen Entlastungen und Gegenfinanzierungsmaßnahmen:

<i>In Mio. EUR</i>	2016	2017	2018	2019
Entlastung				
Tarifentlastung	-3.925	-4.990	-4.990	-4.990
<i>Einkommensteuertarif</i>	-3.750	-4.400	-4.400	-4.400
<i>Fusion & Anhebung Verkehrsabsetzbetrag, Pendlerausgleichsbetrag & -zuschlag</i>	-120	-160	-160	-160
<i>Erhöhung Negativsteuer ArbeitnehmerInnen</i>	-55	-300	-300	-300
<i>Einführung Negativsteuer PensionistInnen</i>	0	-70	-70	-70
<i>Einführung Negativsteuer LandwirtInnen</i>	0	-15	-15	-15
<i>Einführung Negativsteuer Selbständige</i>	0	-45	-45	-45
Entlastung Familien				
<i>Verdoppelung Kinderfreibetrag</i>	0	-100	-100	-100
Entlastung Wirtschaft	-25	-105	-105	-105
<i>Erhöhung steuerfreie Mitarbeiterkapitalbeteiligung</i>	-25	-25	-25	-25
<i>Erhöhung der Forschungsprämie</i>	0	-80	-80	-80
Summe Entlastung	-3.950	-5.195	-5.195	-5.195
Gegenfinanzierung				
Bekämpfung Steuer- und Sozialbetrug	1.924	2.089	2.211	2.142
<i>Bekämpfung Steuer- und Sozialbetrug (Registrierkasse, Belegpflicht etc.)</i>	1.000	1.260	1.477	1.504
<i>Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz (Mehreinnahmen Bund und SV-Träger)</i>	225	229	234	238
<i>Bankenpaket (Aufhebung Bankgeheimnis)</i>	699	600	500	400
Steuerliche Maßnahmen	654	1.263	1.324	1.366
<i>Anpassung Immobilienabschreibung</i>	0	400	396	392
<i>Einführung 13 %-iger Umsatzsteuersatz</i>	175	220	220	220
<i>Abschaffung Topfsonderausgaben</i>	0	40	80	120
<i>Ökologisierung Dienst-PKW</i>	50	50	50	50
<i>Eingeschränkte Verlustberücksichtigung und Neuregelung Einlagenrückzahlung</i>	10	35	55	55
<i>Auslaufen Bildungsfreibetrag & -prämie</i>	0	25	25	25
Summe steuerliche Strukturmaßnahmen	235	770	826	862
<i>Anhebung KESSt</i>	115	150	150	150
<i>Außertourliche Erhöhung Höchstbeitragsgrundlage</i>	139	141	144	148
<i>Erhöhung Immobilienertragsteuer</i>	90	115	115	115
<i>Anhebung Spitzensteuersatz</i>	50	50	50	50
<i>Änderungen Grunderwerbsteuer</i>	25	37	39	41
Summe Solidaritätspaket	419	493	498	504
Einsparungsmaßnahmen				
<i>Einsparungen in der Verwaltung und im Förderungsbereich</i>	1.100	1.100	1.100	1.100
Summe Gegenfinanzierung	3.678	4.452	4.635	4.608
Saldo	-272	-743	-560	-587
Selbstfinanzierung				
<i>Schätzung gemäß MFi-Vortrag</i>	<i>jährlich 850 Mio. EUR</i>			

Abbildung 1: Entlastungen und Gegenfinanzierungsmaßnahmen²

2.3 Ziele

Grundsätzlich sollte der Aufschwung nicht durch neue Steuern finanziert werden, es sollte hingegen zeitgleich das Wachstum der Wirtschaft angekurbelt werden und die Konjunktur belebt werden.

² Quelle: WFA Begutachtungsentwurf zur Steuerreform 2015/16

Umgesetzt wurde dies durch klar definierte Ziele, wobei vor allem der durch die ständigen Steuerdiskussionen entstandenen Verunsicherung bei Bürgern und Betrieben sowie der daraus folgenden Stagnation der Wirtschaft entgegengewirkt werden sollte.

Das ambitionierteste Ziel, welches den meisten Bürgern mehr Netto vom Brutto bringen sollte, war die teilweise Senkung bzw Neugliederung der Abgabenquote. Ab 2016 wurde der Eingangssteuersatz von 36,5 % auf 25 % und in eine Staffelung von 6 anstatt wie bisher von 3 Tarifstufen angepasst. Als ein anderes Ziel wurde das Verhindern der Entstehung neuer Steuern zur Finanzierung der Entlastung der Bürger definiert, außerdem kam es zu einer Erhöhung des Kinderfreibetrags sowie der Forschungsprämie.

Die Steuerreform ist bereits seit 2016 in Kraft, wobei sie ihre volle Wirkung erst ab dem Jahr 2017 erreichen wird. Es wurde mit einem Gesamtvolumen von 5,2 Mrd. Euro gerechnet, was in etwa knapp 1,5 % des jährlichen BIPs entspricht.

3 Einzelaufzeichnungspflicht

3.1 Änderungen in der BAO

In § 131 Abs 1 vor der Z 1:

„Die gemäß den §§ 124, 125 und 126 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften.“³

Der § 126 wurde, um die nach dem Betrugsbekämpfungs-Gesetz 2006 entstandenen Verständigungsschwierigkeiten des § 131 Abs 1 zu beseitigen, ausdrücklich ergänzt. Das Fehlen dieses Paragraphen verursachte ein Ausklammern der betrieblichen Einnahmen-Ausgabenrechner nach § 4 Abs 3 EStG, was nicht die ursprüngliche Absicht des Gesetzgebers war, schließlich wurde der § 126 ja auch wörtlich in den Einzelbestimmungen angesprochen.

³ § 131 Abs 1 Bundesabgabenordnung idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

In der Literatur wurde sein Fehlen in der Generalnorm auch als Redaktionsversehen bezeichnet, das durch eine teleologische Extension zu beheben sei.⁴

Die Ziffer 2 des § 131 Abs 1 wurde hinsichtlich ihrer Gliederung neu strukturiert und erhält nach dem Steuerreformgesetz die Literae a, b und c⁵. Des Weiteren wurde die damalige Verordnungsermächtigung des Bundesministers für Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen gestrichen.

§ 131 Abs 1 Z 2 c idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118: „*Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 3 verpflichtet sind ihre Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bargeschäfte einzeln festhalten.*“

In der Ziffer 6 wurde die strukturelle Gliederung zur besseren Lesbarkeit des Gesetzestextes fortgesetzt und die Inhalte den Buchstaben a und b zugeordnet. Des Weiteren wurde bei lit b das Wort „insbesondere“ eingefügt, um eine allumfassende Protokollierung von EDV-Systemen gesetzlich vorzuschreiben.⁶

„*Werden zur Führung von Büchern [...]. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll insbesondere bei der Losungsermittlung mit elektronischem Aufzeichnungssystem durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen möglich sein.*“⁷

Der Absatz 4 des § 131 wurde zur Gänze nach dem Steuerreformgesetz angefügt. Er beinhaltet die Verordnungsermächtigung für den Bundesminister, welche den neuen elektronischen Aufzeichnungssystemen und Belegerteilungsverpflichtungen angepasst wurde, um Erleichterungen festzulegen.

„*Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen, bei der Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 131b und bei der Belegerteilungsverpflichtung nach § 132a, wenn die Erfüllung dieser Verpflichtung unzumutbar wäre und die ordnungsge-*

⁴ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 379.

⁵ Vgl. Erläuterungen 684 BlgNR 25. GP, 42

⁶ Vgl. Ritz/Koran/Kutschera, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht SWK-Spezial 2016, 261.

⁷ § 131 Abs 1 Z 6 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

mäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird, festlegen.“⁸

Während vor dem Steuerreformgesetz für Erleichterungen lediglich die Unzumutbarkeit und die Nichtgefährdung der Abgabenerhebung wesentlich waren, so wurden jene Kriterien nach der Steuerreform noch um Einschränkungen ergänzt.

„Solche Erleichterung sind nur zulässig:

- 1. für Umsätze bis zu einem Jahresumsatz von 30 000 Euro je Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, die von Haus zu Haus oder auf öffentlichen Wegen, Straßen, Plätzen oder anderen öffentlichen Orten, jedoch nicht in oder in Verbindung mit fest umschlossenen Räumlichkeiten ausgeführt werden,*
- 2. für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften im Sinn des § 45 Abs.1 und 2,*
- 3. für bestimmte Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten oder*
- 4. für Betriebe, denen keine Gegenleistung durch Bezahlung mit Bargeld erfolgt, dies unbeschadet einer Belegerteilungsverpflichtung nach § 132a“⁹*

3.2 Formvorschriften

Seit dem 1.1.2016 sind nicht nur Buchführungspflichtige, freiwillig Buchführende, Einnahmen-Ausgaben-Rechner mit ihren betrieblichen Einkünften dazu verpflichtet, alle Bareingänge täglich einzeln festzuhalten, sondern es betrifft auch alle nicht betrieblichen Einkünfte, also Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die sonstigen Einkünfte.¹⁰

3.2.1 Führung von Büchern und Aufzeichnungen im Ausland

Sofern alle einschlägigen Bestimmungen der österreichischen Rechtsordnung beachtet werden, können Bücher und Aufzeichnungen, egal ob es sich um inlands- oder auslandsbezogene Geschäftsvorfälle handelt, ohne besondere Zustimmungserfordernisse, weltweit im Ausland geführt werden.

⁸ § 131 Abs 4 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

⁹ § 131 Abs 4 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

¹⁰ Vgl. *Rzeszut/Lang* Fahrplan zur Registrierkassenpflicht und finanzstrafrechtliche Neuerungen, SWK 2015, 1277.

„Nur ausdrücklich entgegenstehende gesetzliche Anordnungen bleiben davon unberührt“¹¹

Bücher und Aufzeichnungen dürfen nur dann nicht im Ausland geführt werden, wenn eine speziellere Norm die Führung im Inland ausdrücklich verlangt, wie z.B. der Buchnachweis gem § 18 Abs 8 UStG bis zum Steuerreformgesetz 2015/2016.

So verlangt der letzte Satz des ersten Unterabsatzes explizit, dass die Überprüfung der Bücher und Aufzeichnungen durch das Führen im Ausland nicht schwieriger gemacht werden darf als bei einer inländischen Dokumentation.

Zu beachten gilt hier nach wie vor, dass auf bescheidmäßiges Verlangen der Abgabenbehörde Bücher innerhalb einer angemessenen Frist ins Inland zu bringen sind und alle dazu gehörenden Grundaufzeichnungen, die nicht eine ausländische Betriebsstätte betreffen, unabhängig eines Bescheides umgehend, nach nicht mehr Benötigung für die Geschäftstätigkeit, ins Inland zu bringen sind. Hier ist es im Zuge der Steuerreform durch den Gesetzgeber zu keiner Änderung gekommen.

3.2.2 Fristen

Die angemessene Frist wird nach der Literatur dann eingehalten, wenn einmal im Monat die jeweiligen Grundaufzeichnungen des Vormonats ins Inland gebracht werden.¹²

Seit dem SteuerreformG ist auch nicht mehr nur der tatsächliche Ablauf des Geschäftsfalles, sondern auch der Prozess der Entstehung in den Unterlagen zu protokollieren, gleich ob er erfolgswirksam ist oder es sich nur um eine Anbahnung handelt aus dem sich noch ein Geschäftsvorfall entwickeln kann. Aufzeichnungen aus denen sich kein erfolgswirksames Geschäft ableiten lässt, müssen nicht aufgezeichnet werden.

Rechtsfolgen ergeben sich nur aus sonstigen Verzögerungen, die die Verständlichkeit und Verfügbarkeit der Aufzeichnungen und Bücher über die angemessene Frist hinaus verhindern und werden ausschließlich von dem Pflichtigen getragen.

3.2.3 Bareingänge, Barausgänge und Bargeschäfte

3.2.3.1 Allgemeines:

Die Eintragungen in Bücher oder Grundaufzeichnungen sollen einzeln der Zeitfolge nach geordnet, wie sie als Geschäftsvorfälle anfallen, erfolgen. Es dürfen keine retrograden indirekten

¹¹ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 378.

¹² Vgl. Koller/Kurz, Die Betriebsprüfung, ÖStZ 2001 56.

Ermittlungen oder Saldierungen der Beträge erfolgen, außer es ist eine vereinfachte Lösungsermittlung rechtlich erlaubt. In diesem Zusammenhang stellen Nachtragsbuchungen schwere Buchführungsmängel dar.¹³

Die Aufzeichnungen sollen vollständig sein, da vom Gesetzgeber ausdrücklich eine lückenlose Protokollierung verlangt wird. So führen auch bereits teilweise unvollständige Eintragungen zur Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen und damit zur Schätzungsbefugnis der Finanzbehörden.¹⁴

Der umsatzsteuerrechtliche Voranmeldungszeitraum ist für die Fristen der Vornahme von Eintragungen, welche dem Zweck der Erhebung der Abgaben von Umsatz und Einkommen dienen, maßgeblich. So gelten Aufzeichnungen als zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgen.¹⁵

Nach litera b sollen bei Buchführungspflichtigen und freiwillig Buchführenden sowohl Einnahmen und Ausgaben von baren Zahlungsmitteln als auch alle anderen Zahlungsvorgänge, die selbst keine Belege generieren, täglich aufgezeichnet werden. Gemeint sind damit alle Barbewegungen wie Einlagen und Entnahmen die das Betriebsvermögen betreffen.

Interessant ist dabei, dass der Gesetzgeber bei der Dreifaltigkeit von Aufzeichnungspflicht – Registrierkassenpflicht - Belegerteilungspflicht Barzahlung hinsichtlich der neuen Pflichten unterschiedlich betrachtet. Nach Tanzer/Unger sind Banküberweisungen, die nicht als Barbewegungen gelten, und bare Einzahlungen, welche mittels Poststempel dokumentiert werden, von der Vorschrift ausgenommen und unterliegen keiner Einzelaufzeichnungspflicht.¹⁶

Weiters kam es nach dem SteuerreformG zu einer Änderung der Begrifflichkeit in lit c, wobei der Ausdruck Bargeschäfte die Begriffe Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ersetzte. Dies war unumgänglich, weil die Einzelaufzeichnungspflicht nunmehr auch die außerbetrieblichen Sphären des § 126 betrifft. Bei den Überschussrechtern kommt es hinsichtlich der täglich zu erfassenden Aufzeichnungspflicht zu einer Erleichterung, hier sind lediglich alle Bargeschäfte einzeln festzuhalten.

3.2.3.2 Überblick der aufzeichnungspflichtigen Vorgänge

Begriffe		Bilanzierer	Alle Anderen
----------	--	-------------	--------------

¹³ Vgl. VwGH 02.07.2002, 2002/14/003

¹⁴ Vgl. VwGH 27.07.2016, Ra 2015/13/0048

¹⁵ Vgl. Tanzer/Unger, Einführung und Kurzkommentar zur BAO (2005) 65.

¹⁶ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 381.

Barbewegung	Veränderungen des Bargeldbestandes. Bareingänge und Barausgänge z.B: Wechsel von Geldmünzen bzw. Geldscheinen.	Immer	Nein oder nur freiwillig
Bareinnahme/-ausgabe	Bargeschäfte sind erfolgswirksam und nach § 131 Abs 1 Z 2 lit c BAO einzeln festzuhalten. • Bei den betrieblichen Einkünften nach § 2 Abs 3 Z 1 – 3 EStG: Einnahmen und Ausgaben z.B. Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben; • Bei Vermietung und Verpachtung: die Einnahmen und Werbungskosten	Immer	Grundsätzlich immer, aber Erleichterungen durch BMF möglich
Bareingang/-ausgang	Zuflüsse von Bargeld, die sich erhöhend auf den Bargeldbestand auswirken, unabhängig ihrer Erfolgswirksamkeit z.B. Bareinlagen oder Barausgänge	Immer	Keine Verpflichtung

Abbildung 3: Überblick der Einzelaufzeichnungspflicht¹⁷

¹⁷ Quelle: Eigene Darstellung

- Bestandswirksamer Geschäftsvorfall: Keine Buchung ohne Beleg, so der Grundsatz in der Buchhaltung. Ändern sich weder das Vermögen noch die Schulden bei einem Geschäftsvorfall, so muss dieser trotzdem lückenlos in der Buchführung aufgezeichnet werden.
- Erfolgswirksamer Geschäftsvorfall: Verändert sich das Vermögen einer Unternehmung durch zufließende oder abfließende Vermögenswerte, so sind diese Werte in den Büchern und Aufzeichnungen zu erfassen
- Nicht erfolgswirksamer Geschäftsvorfall: Der Kassastand soll grundsätzlich immer überprüfbar und nachvollziehbar sein, deshalb sind Barentnahmen und Bareinlagen aufzeichnungspflichtig.¹⁸

3.2.3.3 Beispiele

- Spenden: Erfolgt kein direkter Leistungsaustausch bei dem Bareingang, so kann man nicht von einem Barumsatz im Sinne des § 131 BAO sprechen. Es kommt nicht zu einer Verpflichtung der Aufzeichnung.
- Trinkgelder: Nach § 4 Abs 1 UStG gehört alles zum Entgelt, was ein Empfänger einer Leistung oder sonstigen Leistung aufwendet, um eine Leistung oder sonstige Lieferung zu erhalten. Daraus lässt sich schließen, dass auch das Trinkgeld zum Betrag der Barzahlung zählt. Unterschieden wird jedoch, ob eine aufzeichnungspflichtige Barzahlung an den Unternehmer selbst oder eine eben nicht aufzeichnungspflichtige Barzahlung an das unselbständige Personal getätigt wird.¹⁹
- Durchlaufende Posten: Vereinnahmt der Unternehmer im Namen eines anderen Umsätze und erfolgt die Rechnung auf einen fremden Namen, sind diese nicht als Bareinnahmen zu bewerten. Nach den Umsatzsteuerrichtlinien Rz 656 muss für den Zahlenden erkennbar sein, dass der Unternehmer im Namen und Auftrag eines Dritten die Zahlung vereinnahmt. Zu beachten gilt immer, dass die Soll-Bestimmung in § 131 Abs 1 Z 2 lit b vom Bilanzierer auch die Aufzeichnung von eben solchen nicht erfolgswirksamen Bareingängen verlangt.

3.2.4 Kontenbezeichnung und fortlaufende Nummern

Nach Ziffer 3 herrscht eine grundsätzliche Freiheit für die Kontenbezeichnungen und Einrichtung von Subkonten, es soll lediglich die formale Kontenwahrheit wiedergegeben werden, um

¹⁸ Vgl. Erlass zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, BMF-AV Nr. 123/2016, 11f.

¹⁹ Vgl. Ritz/ Koran/Kutschera, SWK 2016, 33.

eine Nachprüfung zu erleichtern. Außerdem sollen durch die Bezeichnungen der Konten die Geschäftsvorfälle, welche sie dokumentieren, zu erkennen sein.

Zu Ziffer 4:

„Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragung Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen werden. Werden Bücher und Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.“²⁰

Die in Ziffer 4 die vielfach überholten Begriffe der nicht mehr zeitgemäßen Führung von gebunden Büchern und Aufzeichnungen wurden nicht im Rahmen des SteuerreformG den aktuellen Anforderungen des digitalen Zeitalters angepasst wurden.

3.2.5 Aufbewahrungspflicht

In Ziffer 5 wurde auch noch nicht auf die mögliche digitale Speicherung der Belege für die vollständige lückenlose Erfassung eingegangen. Es sollen die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege so aufbewahrt werden, dass eine Prüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.²¹ So sollen die Belege in der Belegsammlung leicht auffindbar sein und die einzelnen Buchungen den entsprechenden Belegen eindeutig zuordenbar sein.²²

3.2.6 Elektronisches Radierverbot

Während in lit a noch von nicht leicht entfernbaren Schreibmitteln gesprochen wird, um die nur mehr sehr seltenen handgeschriebenen Aufzeichnungen von dem Verdacht nachträglicher verfälschender Maßnahmen auch ausschließen zu können, spricht man in litera b nun vom elektronischen Radierverbot bei Datenträgern. So soll bereits von Beginn an bei dem vom Anwender gewählten System eine nachträgliche Manipulation, wie das plumpe Auslassen oder Stornos ohne Ausweis in den Berichten, ausgeschlossen werden. Es soll durch eine entsprechende Protokollierung eine Überprüfung der richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsfälle möglich sein und die auf dem Datenträger gespeicherten Eintragungen oder Aufzeichnungen dürfen nicht so verändert werden, dass ihr ursprünglicher Inhalt nicht mehr nachvollziehbar ist.²³

²⁰ § 131 Abs 1 Z 4 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

²¹ Vgl. Blazina/Macho/Wakounig, Betriebsprüfung in der Praxis (2011), 63.

²² Vgl. VwGH 2006/15/0284

²³ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 383.

Die in letzter Zeit immer häufiger vorgefundenen Verstöße, wie die nachträgliche Erzeugung von Tagesabschlüssen oder Journalen, waren nur durch permanente Verstöße gegen die Gebote der Ordnungsmäßigkeit von den BAO §§ 131 und 132 sowie der Nichtbeachtung des Verbots der nicht erkennbaren Veränderungen aus Ziffer 6 möglich.²⁴

Die weitflächig verbreitete Ansicht, sich nicht an die ordnungsgemäße Dokumentation halten zu müssen, führt im Bereich der Bargeschäfte zum Verlust der Beweiskraft des § 163 BAO. Somit steht nicht die Kontrolle der Ergebnisse im Vordergrund, sondern schon die Verpflichtung an das Rechenwerk, die Bestimmungen des § 131 Abs 1 Z 6 einzuhalten. Erst dann kann es zu einer Beurteilung der Buchführung und der Aufzeichnungen durch einen sachverständigen Dritten kommen. Der Steuerpflichtige als Systemanwender trägt das Risiko für das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Buchführung sowie deren Dokumentation.

Erfüllen also die Softwareprodukte im größeren Umfang nicht die Bestimmungen der BAO und kann der Anwender nicht nachweisen, wann er welche Daten eingegeben hat, so obliegt es der Abgabenbehörde, gemäß § 184 BAO zu schätzen.²⁵

3.3 Read only account

Die Absätze 2 und 3 befassen sich insbesondere mit der Elektronik des Buchführungs- und Aufzeichnungswesen. So versteht man zwar nicht mehr Mikrofilme, Magnetband oder Diskette als EDV-Datenträger, sondern dass ein Zugang eines read only Accounts jederzeit von der Finanzverwaltung verlangt werden kann.

Nach wie vor gilt aber noch die Formulierung, dass die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht gewährleistet sein muss.²⁶ Werden also die Geschäftsvorfälle maschinell aufgezeichnet, soll der Nachweis einer richtigen und vollständigen Buchführung durch einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar sein.

3.4 Verordnungsermächtigung

Der Gesetzgeber hat nunmehr jene Verordnungsermächtigung, die vor dem SteuerreformG im dritten Absatz enthalten war, als eigenständigen neuen Absatz gegliedert.

Gemäß dieser Ermächtigung ist es dem BMF gestattet, mittels Verordnungen für bestimmte Unternehmer und jetzt eben auch Nichtunternehmer unter bestimmten Voraussetzungen Erleichterungen zu normieren. Der Gesetzgeber ersetzte die Barbewegungs-Verordnung durch

²⁴ Vgl. *Huber*, Aufzeichnungen von Geschäftsvorfällen durch Kassensysteme, ÖStZ 2013, 189

²⁵ Vgl. *Mühl*, Elektronische Datenübergabe bei Betriebsprüfungen, SWK 2013, 728.

²⁶ Vgl. *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch (2016) 384.

die Barumsatz-Verordnung, welche sich nunmehr nicht ausschließlich auf die Führung von Büchern und Aufzeichnungen erstreckt, sondern auch auf die Belegerteilung und die mit ihr einhergehende Registrierkassenpflicht.

3.4.1 Einschränkungen

Sofern das Festhalten der Bareingänge und Barausgänge dem Normadressaten nicht zumutbar ist und die ordnungsgemäße Erhebung der Abgaben nicht gefährdet wird, kann nunmehr der Bundesminister für Finanzen, ermächtigt durch die Verordnung in § 131 Abs 4, unter den folgenden Einschränkungen rechtmäßige Erleichterungen festlegen:

3.4.2 Unzumutbarkeit und Zweckmäßigkeit

Die erste Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Ermittlung des Kassastandes nach Erfüllung der §§ 2 oder 3 der Verordnung durch Rückrechnung von End- und Anfangsbestand nachvollziehbar dokumentiert ist und dadurch die Grundlagen der Abgabenbehebung einwandfrei ermittelbar sind. Wenn zusätzlich die Erfüllung der Pflichten für den Normadressaten unzumutbar wäre, sind die Voraussetzungen für eine Erleichterung gegeben. Es kommt sowohl zu einer Aufhebung der Einzelaufzeichnungspflicht als auch der Registrierkassenpflicht und der damit verbunden Belegerteilungspflicht.

Zu beachten gilt für den Pflichtigen, dass bei freiwilliger Buchführung die Unzumutbarkeit der Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht nicht als erfüllt gilt und es zu keiner Befreiung kommen kann.²⁷

Unter den Voraussetzungen der Unzumutbarkeit und Zweckmäßigkeit hat somit der § 1 der Verordnungen den größten Einfluss auf die neuen Aufzeichnungspflichten der BAO.

3.4.3 Kalte-Hände-Regelung

3.4.3.1 Allgemeines

In gewissen Fällen gelten Einzelaufzeichnungen grundsätzlich als unzumutbar. Namensgeber für diese Ausnahmeregelung sind jene Berufsgruppen, die beim Verkauf ihrer Waren im Freien sind und dadurch „kalte-Hände“ bekommen.

Werden also Umsätze von Haus zu Haus oder auf öffentlichen Wegen, Straßen, Plätzen oder anderen öffentlichen Orten, jedoch nicht in Verbindung mit fest umschlossenen Räumlichkeiten erwirtschaftet, kann die vereinfachte Losungsermittlung in Anspruch genommen werden. Im Unterschied zur bisherigen Rechtslage führt das Gesetz wesentlich strengere Voraussetzungen an, um von der Erleichterung betroffen zu werden. So sind kleinere Unternehmer mit

²⁷ Vgl. Tanzer/Unger, Die neuen Vorschriften für Bargeschäfte, ÖStZ 2016, 322.

einem Jahresumsatz von weniger als EUR 150.000 sowie Kleinstunternehmer, die in oder in Verbindung mit fest umschlossenen Räumlichkeiten ihre Umsätze erwirtschaften, von den Erleichterungen der vereinfachten Losungsermittlung gänzlich ausgenommen. Das Gesetz normiert sogar eine Umsatzgrenze von EUR 30.000 für Bargeschäfte.²⁸

Das BMF definiert einen öffentlichen Ort so, dass er nicht auf einen bestimmten Personenkreis oder bestimmte Personen beschränkt sein darf. Beschränkungen in Form von Eintrittsgebühren schaden nicht dem Kriterium der öffentlichen Zugänglichkeit sofern, jedermann Zugang hat. Dagegen werden fest umschlossene Räumlichkeiten nicht als Raum im eigentlichen Sinn definiert, so gelten z.B. Restaurants auf Schiffen, Flugzeuge oder Taxis als fest umschlossene Räumlichkeiten und haben von Grund auf keinen Anspruch auf die Erleichterung der Kalten-Hände-Regelung.²⁹

3.4.3.2 Beispiele für die Kalte-Hände-Regel

Der Betrieb muss sich als Gesamtheit in einer nicht umschlossenen Räumlichkeit befinden, es darf keine Verbindung mit einer fest umschlossenen Räumlichkeit geben. So muss bei so einer Räumlichkeit mindestens eine Seite nicht vollständig verschließbar sein, Fenster, die dem Verkauf dienen und anschließend verschlossen werden können, disqualifizieren die Räumlichkeit für die Erleichterung.

Von der Ausnahmebestimmung sind beispielsweise

- der Maronibrater
- der Fischverkauf direkt beim Teich
- der Verkauf direkt neben dem Feld
- Verkaufstische im Freien, wie für Neujahrsartikel

betroffen.³⁰

Sie gilt nicht für

- eine mobile Friseurin, die als solches keinen festen Betriebsstandort hat, aber ihre Leistungen grundsätzlich in fest umschlossenen Räumlichkeiten hat.³¹

²⁸ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 385.

²⁹ Vgl. Hilber, Barbewegungs-Verordnung, ecolex 2007, 59.

³⁰ Vgl. Ritz/Koran/Kutschera, SWK 2016, 41.

³¹ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 386.

So meint der Gesetzgeber mit fest umschlossenen Räumlichkeiten nicht nur klassische Gebäude wie Geschäftslokale, Werkstätten oder dergleichen, sondern auch fahrbare, fliegende und schwimmende Räumlichkeiten.

- Taxis
- Restaurants auf Schiffen
- Zigarettenverkauf im Flugzeug

Werden Umsätze außerhalb von fest umschlossenen Räumlichkeiten, welche aber ein räumliches Naheverhältnis zwischen Erbringung der Leistung und jener generieren, sind sie der Räumlichkeit zuordenbar.

Gemeint sind damit:

- der Gastgarten
- Tankstellen

3.4.4 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Der § 31 BAO beschreibt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als eine selbständige Tätigkeit, welche gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke iSd der §§ 34 ff gänzlich ohne Gewinnabsicht verfolgt.

Zu unterscheiden sind die unentbehrlichen Hilfsbetriebe, welche von der Erleichterung der Rechtspflichten nach den §§ 131 ff betroffen sind und entbehrliche Geschäftsbetriebe, die von der Erleichterung nur teilweise nicht betroffen sind.³²

Problematisch scheint die Erfüllung der Unzumutbarkeit einer ordnungsgemäßen Kassenführung. So besteht vor allem bei sogenannten kleinen Vereinsfesten die Gefahr einer unsachlichen Benachteiligung von Gastronomen.³³ Näher wird im Kapitel BarumsatzVO auf die Eingrenzungen eingegangen.

3.4.5 Bestimmte Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten

Die entsprechenden Materialien geben, obwohl dies eine neu eingefügte Vorschrift ist, kaum Auskunft, deshalb werden die Erleichterungen später näher im Abschnitt der BarumsatzVO behandelt.

³² Vgl. *Hübner-Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungslexikon (2005) 282.

³³ Vgl. *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch, (2016) 387.

3.4.6 Betriebe, bei denen keine Gegenleistung mit Bargeld erfolgt

Eine Erleichterung gibt es für jene Betriebe, bei denen Bargeld bei der Leistungserbringung keine direkte Rolle spielt, gemeint sind Barzahlungen im weiteren Sinne des § 132a Abs 1 durch Lieferung eines Dritten.

Betroffen sind vor allem die Webshops und der gesamte E-Commerce Bereich.³⁴

3.4.7 Überblick

Werden Sachverhalte nicht von einer der vier Ziffern des Absatzes 4 angesprochen, so kommt es auch nicht zu einer Erleichterung der gesetzlichen Aufzeichnungsverpflichtungen, dies schließt sich schon aus dem Wort „nur“ des einleitenden Satzes.

„Solche Erleichterungen sind nur zulässig:“³⁵

Da in § 131 Abs 4 verschiedene Tatbestände für unterschiedliche Erleichterungen aufgezählt werden, soll die anschließende Abbildung nochmals einen Überblick geben:

³⁴ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 387.

³⁵ § 131 Abs 4 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

§ 131 Abs 4	Einzelaufzeichnungspflicht	Registrierkassenpflicht	Belegerteilungspflicht
Z1	Kassasturz erlaubt →	Keine Registrierkassenpflicht →	Keine Belegerteilungspflicht
Z2	Kassasturz erlaubt →	Keine Registrierkassenpflicht →	Keine Belegerteilungspflicht
Z3	Teilweise vereinfachte Losungsermittlung und erleichternde Bestandsverrechnung →	Befreiung der Registrierkassenpflicht bei begrenztem Umsatz bis höchstens EUR 20.- je Umsatz	Befreiung der Belegerteilungspflicht bei begrenztem Umsatz bis höchstens EUR 20.- je Umsatz
Z4	Keine Ausnahme, aber →	Ausnahme der Registrierkassenpflicht, daher auch →	Keine Belegerteilungspflicht

Abbildung 4: Erleichterungen³⁶

4 Registrierkassenpflicht

4.1 Änderungen in der BAO

4.1.1 § 131a

Vollständigkeitshalber wird noch, vor der für die Registrierkassenpflicht maßgebliche Paragraph 131b der § 131a, welcher die Vorschriften über die ordnungsgemäße Aufzeichnungspflicht der Landes- und Gemeindeabgaben normiert, kurz analysiert.

In der Ziffer 1 haben die zuständigen Landes- und Gemeindebehörden die Befugnis, durch Bescheid im Abgabenverfahren eine Vereinfachung der Buchführung und Aufzeichnungs-

³⁶ Quelle: BAO-Handbuch eigene Darstellung

pflichten zu verfügen.³⁷ Nach dem SteuerreformG 2015/16 wurde im ersten Absatz lediglich der Bezug auf den vorletzten und letzten Satz der Bestimmung durch litera c ersetzt.

„Für Landes- und Gemeindeabgaben gilt Folgendes:

1. Die Bestimmungen des „§ 131 Abs. 1 Z 2 lit. c“ gelten nicht.“³⁸

In der neuen Vorschrift werden also die Verordnungsermächtigung des BMF und die Erleichterungen der Erhebung der Abgaben im Sinne des § 126 Abs 2 durch eine Einzelbefugnis der Abgabenbehörden ersetzt.

4.1.2 § 131b

Der § 131b wurde zur Gänze neu geschrieben und begründet die Registrierkassenpflicht. Aufzeichnungen über Barumsätze sollen künftig ausschließlich über ein elektronisches Aufzeichnungssystem einzeln erfasst werden und somit der Kassasturz für die betrieblichen Einkünfte abgeschafft werden.³⁹

4.2 Analyse des § 131b

4.2.1 Betriebliche Einkünfte

Die Registrierkassenpflicht gilt nur für erwirtschaftete Bareinnahmen aus betrieblichen Einkünften. Für jene aus dem außerbetrieblichen Bereich wie z.B. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, müssen keine Aufzeichnungen mittels elektronischer Registrierkasse geführt werden.⁴⁰

„1. Betriebe haben alle Bareinnahmen zum Zweck der Losungsermittlung mit elektronischer Registrierkasse, Kassensystem oder sonstigem elektronischen Aufzeichnungssystem unter Beachtung der Grundsätze des § 131 Abs. 1 Z 6 einzeln zu erfassen.“⁴¹

Folglich sind auch Betriebe, die nicht den Pflichten der Grundnorm des § 131 unterliegen, nicht registrierkassenpflichtig.

³⁷ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 390.

³⁸ § 131a BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

³⁹ Vgl. Tanzer/Unger, ÖStZ 2016, 319.

⁴⁰ Vgl. Reszut/Lang, SWK 2015, 1277.

⁴¹ § 131b Abs 1 Z 1 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

Davon betroffen sind:

- Land- und Forstwirte im Rahmen ihrer Vollpauschalierung
- Liebhaberei, welche nach dem Ertragssteuerrecht keinen Betrieb haben

4.2.2 Barumsätze bis EUR 7.500

Im Begutachtungsentwurf zum Steuerreformgesetz wurden noch Betriebe, welche überwiegend Barumsätze tätigen, verpflichtet, zur Bekämpfung und Vermeidung von Umsatzverkürzungen ein elektronisches Aufzeichnungssystem zu verwenden.⁴²

Erst im zweiten Abänderungsantrag ist dann eine genau definierte Grenze von EUR 7.500 in den Gesetzestext der Ziffer 2 eingearbeitet worden.

Werden also sowohl die Jahresumsatzgrenze von EUR 15.000 und die Barumsatzgrenze von EUR 7.500 überschritten, besteht nach § 131b Abs 1 Z 2 die Verpflichtung, Aufzeichnungen über Barumsätze mittels Registrierkasse zu erstellen.

„2. Die Verpflichtung zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (Z1) besteht ab einem Jahresumsatz von 15 000 Euro je Betrieb, sofern die Barumsätze dieses Betriebs 7 500 Euro im Jahr überschreiten.“⁴³

Werden diese Grenzen nicht kumulativ überschritten, so besteht keine Verpflichtung, eine Registrierkasse zu verwenden.

Mögliche Beispiele sind:

- Millionen Jahresumsätze von Großunternehmen, die Barzahlungen von weniger als EUR 7.500 generieren oder
- Kleinunternehmer, die weniger als EUR 15.000 Jahresumsatz haben, aber dafür alles als Barumsatz einnehmen

4.2.3 Definition Barumsätze

In der ersten Ziffer wird noch der Begriff Bareinnahmen gebraucht, welcher dann in den folgenden Ziffern durch das Synonym Barumsatz ersetzt wird. Die Ursprünge der Umsätze, bei denen eine Gegenleistung gegen Entgelt erfolgt, stammen aus dem Umsatzsteuerrecht.⁴⁴

⁴² Vgl. *Hübel*, Registrierkassenpflicht als Chance für Wirtschaftstreuhänder, SWK 2015, 1030.

⁴³ § 131b Abs 1 Z 2 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118.

⁴⁴ Vgl. *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch (2016) 394.

Der laut BAO verwendete Begriff der Barzahlung umfasst nach Z 2 auch Zahlungen durch Bankomat- oder Kreditkarte und ähnliche vom Handy aus verwendbare Bezahlungsformen wie „Pay Life Quick“, welche zu einer elektronischen Kassenpflicht führen.

„3. Barumsätze im Sinn dieser Bestimmung sind Umsätze, bei denen die Gegenleistung (Entgelt) durch Bezahlung erfolgt. Als Barzahlung gilt auch die Zahlung mit Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen, die Hingabe von Barschecks, sowie vom Unternehmer ausgegebener und von ihm an Geldes statt angenommener Gutscheine, Bons, Geschenkmünzen und der gleichen.“⁴⁵

Es sollen damit alle betrieblichen Leistungen, welchen Entgelt gegenübersteht, erfasst werden. Durch die Verpflichtung, auch nicht bare Umsätze aufzuzeichnen, versucht der Gesetzgeber, mögliche Falschverwendungen von Bankomatkassen zu verhindern.

Hackl in SWK „Das Registrierkassen-Tohuwabohu“ vertritt die Ansicht, dass einerseits für die Grenze der Barumsätze die Bankomat und Kreditkarten dazugezählt werden, aber bei Überschreiten eben nur das Cash der Bareinnahmen für die Losungsermittlung elektronisch erfasst werden muss.⁴⁶

Der Gesetzgeber versucht jedoch in seiner Gesetzgebung, jede mögliche Art geeigneter Verschleierungen von der Rechtsvorschrift von Grund auf zu verhindern. Deshalb stehen auch folgende elektronische Zahlungsformen den Bareinnahmen gleich:

- Gutscheine
- Bons
- Einkaufsschecks
- Bit-Coins

Die Ausnahme bildet der Verrechnungsscheck, bei dem zwar ein unbekanntes Konto eingeschaltet wird, aber die Barzahlung rechtsunmöglich ist bzw erst zu einem zukünftigen Zeitpunkt zu einer Bareinnahme führt.⁴⁷

⁴⁵ § 131b Abs 1 Z 3 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118.

⁴⁶ Vgl. Hackl, Das Registrierkassen-Tohuwabohu, SWK 2015, 1520.

⁴⁷ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 395.

4.2.4 Technische Manipulationssicherheit

„Das elektronische Aufzeichnungssystem (Abs. 1 Z 1) ist durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulation zu schützen. Dabei ist die Unveränderbarkeit der Aufzeichnungen durch kryptographische Signatur jedes Barumsatzes mittels einer dem Steuerpflichtigen zugeordneten Signaturerstellungseinheit zu gewährleisten und die Nachprüfbarkeit durch Erfassung der Signatur auf den einzelnen Belegen sicherzustellen.“⁴⁸

Die technischen Sicherheitseinrichtungen für den Manipulationsschutz der Registrierkasse sind erst mit 1.1.2017 stufenweise herzustellen. Die Registrierkasse muss mit folgenden Sicherheitseinrichtungen ausgestattet werden, um die Vorschriften des § 131b Abs 2 ordnungsgemäß zu erfüllen:

- Die Einzelumsätze im Datenerfassungsprotokoll müssen mit einer kryptographischen Signatur versehen werden.
- Die Signaturerstellungseinheit ist über FinanzOnline zu registrieren.
- Die Einheit erhält bei der Registrierung eine eigene Kassenidentifikationsnummer zugeteilt.
- Bei Inbetriebnahme wird der erste Barumsatz mit einem fiktiven Starbeleg und dem Betrag EUR 0,00 im Datenerfassungsprotokoll gespeichert.
- Für die lückenlose Protokollierung wird jeder weitere Umsatz mit einem direkten Bezug zu dem vorigen Umsatz gespeichert.
- Es dürfen keine Buchungen nicht erfasst werden, daher gilt es auch, alle Trainings- und Stornobuchungen im Datenerfassungsprotokoll zu erfassen. Diese müssen auch speziell am Beleg als solche ausgewiesen werden.
- Das BMF führt jede registrierte Sicherheitseinrichtung in einer Datenbank.
- Die Daten müssen als QR-Code gespeichert sein.⁴⁹

⁴⁸ § 131b Abs 2 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

⁴⁹ Vgl. Rzeszut/Grünsteidl, Registrierkassenpflicht nicht verfassungswidrig, SWK 2015, 1277.

Die anschließende Abbildung soll dem Leser den Kreislauf der Sicherheitseinstellung graphisch darstellen:

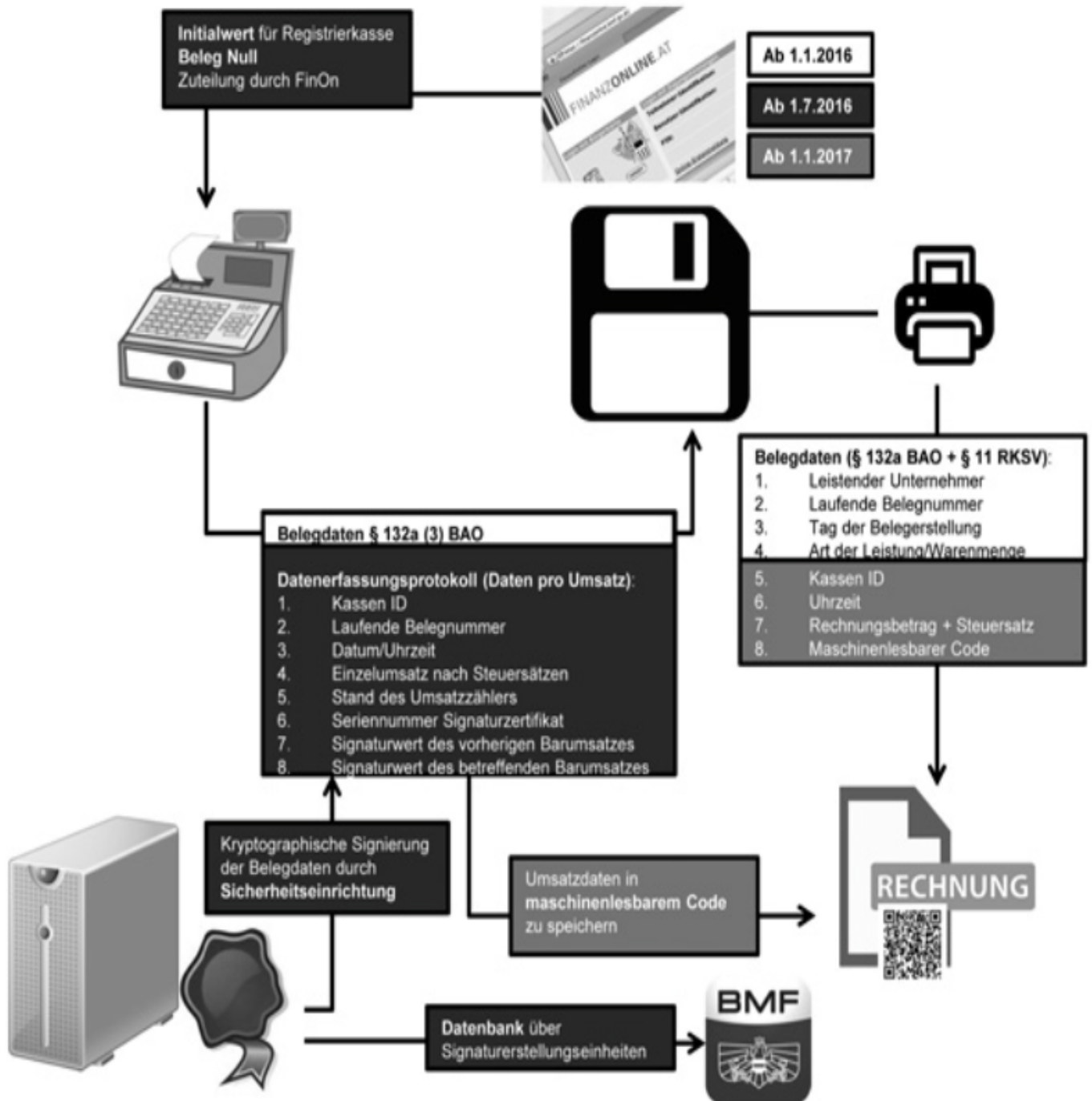


Abbildung 5: Überblick über Sicherheitseinstellungen der Registrierkasse⁵⁰

⁵⁰ Quelle: Rzeszut/Grünsteidl, SWK 2015, 1278.

4.2.5 Beginn und Ende der Registrierkassenpflicht

Die Registrierkassenverpflichtung beginnt am Ersten des viertfolgenden Monats nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums in dem die Grenzen von EUR 15.000 und 7.500 des ersten Absatzes überschritten wurden.⁵¹

„Die Verpflichtung nach Abs. 1 sowie Abs. 2 bestehen mit Beginn des viertfolgenden Monats nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Grenzen des Abs. 1 Z 2 erstmals überschritten wurden.“⁵²

Nach dem § 323 Abs 45 BAO gelten die Bestimmungen zur Registrierkassenpflicht ab dem 01.01.16. Aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage war herauszulesen, dass für das Überschreiten der Grenzen des § 131b Abs 1 Z 2 jedoch bereits das Jahr 2015 heranzuziehen sei, was von Beginn an in der Literatur kritisch betrachtet wurde.⁵³

<i>„§ 131 Abs. 1 und 4, § 131b Abs. 1 und Abs. 3, soweit sich dieser auf Abs. 1 bezieht, und Abs. 5 Z 2, §132a Abs. 1 bis 7 und § 163 jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 118/2015 treten mit 1. Jänner 2016 in Kraft.“</i>	<i>„1. Erstmaliges Überschreiten der Umsatzgrenze im November 2015 (Jänner bis November 2015: Umsatz 16.000 Euro) und im Zeitraum Jänner bis November 2015 überwiegende Anzahl von Barumsätzen: Registrierkassenpflicht ab 1. März 2016.“⁵⁴</i>
---	--

4.2.5.1 Individualanträge gegen die Registrierkassenpflicht

Am 18. Februar 2016 begann der VfGH mit seiner März-Session - auf seiner Tagesordnung waren unter anderem drei gegen die Registrierkassenpflicht gerichtete Anträge. Der VfGH sollte prüfen, ob es zu einem nachteiligen Eingriff von Grundrechten durch diese Vorschrift kam.

⁵¹ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 396.

⁵² § 131b Abs 3 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118.

⁵³ Vgl. Tanzer/Unger, ÖStZ 2016, 320.

⁵⁴ Vgl. https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/I/I_00684/fname_423793.pdf abgerufen am 1.Juli 2016

Betroffen waren:

- Das Grundrecht auf Unverletzlichkeit des Eigentums
- Das Grundrecht auf die Freiheit der Erwerbsbetätigung
- Der unverhältnismäßige Aufwand der Anschaffung einer gesetzeskonformen Registrierkasse⁵⁵

Durch die verpflichtende Verwendung einer Registrierkasse sahen sich eine Schmuckdesignerin, ein Taxiunternehmer sowie ein Tischlereiunternehmen in ihren verfassungsgesetzlich gewährleistenden Rechten verletzt und stellten Individualanträge mit dem Begehren, den § 131b BAO und seine Inkrafttreten-Bestimmungen aufzuheben.

Da die Umsätze aus dem Jahr 2015 Grundlage für die Grenzen der Anschaffung einer Registrierkasse waren und noch bevor Inkrafttreten der Bestimmung ein erheblicher Aufwand betrieben werden musste, um gesetzeskonform agieren zu können, kam es zu einem tatsächlichen Eingriff in ihre Rechtssphäre.⁵⁶

4.2.5.2 Entscheidung des VfGH

- Geprüft wurde durch den VfGH, ob den Antragstellern kein anderer Weg, ihre verfassungsrechtlichen Bedenken geltend zu machen zur Verfügung steht und ob nach dem Wegfall der beanstandeten Vorschriften jener Rest überhaupt noch verständlich anwendbar sei.⁵⁷

Hierzu erklärte der VfGH die Individualanträge als zulässig.

- Der Verhältnismäßigkeit bei Kleinunternehmern, welche bei Barumsätzen auch Umsatzverkürzungen herbeiführen können, stehe die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber.

Hierzu entschied der VfGH, dass die ungleich höheren Aufwendungen nicht unverhältnismäßig sind. Ziel der Abgabenbehörden sei es ja auch, den Verwaltungsaufwand bei Überprüfungen zu minimieren.

- Beurteilung der Gleichstellung von Bankomat- und Kreditkartenzahlung

⁵⁵ Vgl. *Redaktion*, Registrierkassenpflicht vor dem VfGH, SWK 2016, 410.

⁵⁶ Vgl. *Rzeszut/Grünsteidl*, SWK 2015, 537.

⁵⁷ Vgl. *Rzeszut/Grünsteidl*, SWK 2015, 538.

Für den Verfassungsgerichtshof ist die Gleichstellung kein Eingriff in ein verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht, weil es unter anderem dadurch nicht zum Ausschluss einer Manipulation kommen kann. Jedoch sei das Aufzeichnen solcher Umsätze im Datenerfassungsprotokoll in Verbindung mit der Aushändigung eines Beleges eine zweckmäßige Handhabe, Verschleierungen zu verhindern.⁵⁸

- Zur vertretenden Ansicht der ErlRV, dass Umsatzgrenzen aus dem Jahr 2015 für die Registrierkassenpflicht heranzuziehen seien, wurde eine Absage erteilt.

Der Verfassungsgerichtshof entschied, dass der § 131b Abs 1 und Abs 3 gemäß § 323 Abs 45 BAO mit 01.01.2016 in Kraft tritt, mit dem Unterschied, dass die Überschreitung der Umsatzgrenzen sowie deren daraus entstehende Rechtsfolgen erstmals in einem Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum nach dem 01.01.2016 erfolgen können.

Diese Entscheidung bekräftigt die zuvor geäußerten Bedenken der Literatur, außerdem ist von Vorteil, dass Unternehmen mehr Zeit für eine gesetzeskonforme Lösung der Registrierkassenpflicht bekommen haben.

Die Registrierkassenpflicht entsteht also frühestens ab dem 01.05.2016. Somit erhält die Wirtschaft noch eine Schonfrist und bekommt dazu die Möglichkeit, betriebsoptimale Lösungen zu finden.⁵⁹

Zum Ende der Registrierkassenpflicht findet man in den Gesetzesvorschriften keine Festlegung des Gesetzgebers. Ausgehend davon, dass bei erstmaligem Überschreiten der EUR 15.000 Jahresgrenze für jeden Betrieb die Registrierkassenpflicht grundsätzlich für die folgenden Jahre bestehen bleibt, kann man diesen Bestimmungen folgen und ein ganzes Jahr warten, um das elektronische Aufzeichnungssystem still zu legen.⁶⁰

4.2.6 Manipulationssicher durch geschlossene Systeme

„Das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt hat auf Antrag des Unternehmers mit Feststellungsbescheid die Manipulationssicherheit eines geschlossenen Gesamtsystems, das im Unternehmen als elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet

⁵⁸ Vgl. Rzeszut/Grünsteidl, SWK 2015, 540.

⁵⁹ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 397.

⁶⁰ Vgl. Tanzer/Unger, ÖStZ 2016, 321.

*wird, zu bestätigen, wenn eine solche Sicherheit auch ohne Verwendung einer in Abs. 2 geforderten Signaturerstellungseinheit besteht.*⁶¹

Im vierten Absatz des § 131b kommt es zu einer Abweichung der Vorschriften aus Absatz zwei, so können Unternehmer von den Abgabenbehörden einen Feststellungsbescheid über die Rechtmäßigkeit ihrer geschlossenen Gesamtsysteme ohne Signaturerstellungseinheiten beantragen.⁶²

Als geschlossenes Gesamtsystem werden eben jene elektronischen Aufzeichnungssysteme bezeichnet, die aus einer hohen Anzahl von Registrierkassen bestehen und deren jeweiligen Warenwirtschafts-, Buchhaltungs- und Kassensysteme untereinander ein lückenloses Datenaufzeichnen ermöglichen.⁶³

Voraussetzung für einen gültigen Bescheid ist das Gutachten eines beeideten IT-Sachverständigen, welcher dann so lange gilt bis sich die maßgeblichen Verhältnisse verändern. Derartige Veränderungen sind innerhalb einer Monatsfrist meldepflichtig. Als Nachteil dieser im Gesetz normierten Option der Bescheiderteilung kann die Enge der Vorschrift qualifiziert werden. So können kleinere Unternehmen niemals eine derartige Rechtssicherheit bei abgabenbehördlichen Ermittlungen erlangen, da sie wohl kaum eine derart große Anzahl an Registrierkassen in Verwendung haben werden.⁶⁴

5 Belegerteilungspflicht

5.1 Änderungen in der BAO

Nach dem § 132 wird der § 132a, welcher die nicht unbedingt gänzlich unbekannte Verpflichtung der Belegerteilung normiert, neu eingefügt.

„Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG 1994) haben unbeschadet anderer gesetzlicher Vorschriften dem die Barzahlung Leistenden einen Beleg über empfangene Barzahlungen für Lieferungen und sonstige Leistungen (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) zu erteilen. Als Beleg gilt auch ein entsprechender elektronischer Beleg, welcher unmittelbar nach erfolgter Zahlung für den Zugriff durch den die Barzahlung Leistenden verfügbar ist. Erfolgt die Gegenleistung mit Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen, so gilt dies als Barzahlung. Als Barzahlung gilt weiters

⁶¹ § 131b Abs 4 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118.

⁶² Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 399.

⁶³ Vgl. Ritz/Koran/Kutschera, SWK 2016, 133.

⁶⁴ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 400.

die Hingabe von Barschecks sowie vom Unternehmer ausgegebener und von ihm an Geldes statt angenommener Gutscheine, Bons, Geschenkmünzen und dergleichen.“⁶⁵

Der zweite Absatz regelt die Erfüllung der Belegerteilungspflicht durch die Organgesellschaft, anschließend werden im dritten Absatz die Mindestanforderungen taxativ in den Ziffern 1-5 aufgezählt.

„Die Belege haben mindestens folgende Angaben zu enthalten:

- 1. eine eindeutige Bezeichnung des liefernden oder leistenden Unternehmers oder desjenigen, der gemäß Abs. 2 an Stelle des Unternehmers einen Beleg erteilen kann,*
- 2. eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung des Geschäftsvorfalles einmalig vergeben wird,*
- 3. den Tag der Belegausstellung,*
- 4. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistungen und*
- 5. den Betrag der Barzahlung, wobei es genügt, dass dieser Betrag auf Grund der Belegangaben rechnerisch ermittelbar ist.*“⁶⁶

Der Absatz 5 verordnet die kurze Pflicht des Leistungsempfängers, den Beleg anzunehmen und bis zum Verlassen der Geschäftsräumlichkeiten aufzubewahren.

„Der Leistungsempfänger oder der an dessen Stelle die Gegenleistung ganz oder teilweise erbringende Dritte hat den Beleg entgegenzunehmen und bis außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten mitzunehmen.“⁶⁷

Die Absätze 6 und 7 regeln die Verpflichtung der Vorschrift für Durchschriften und sonstige Zweitschriften, der letzte Absatz beinhaltet eine Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für elektronische Aufzeichnungssysteme zusätzliche Merkmale zu fordern.

„Bei Verwendung von elektronischen Registrierkassen, Kassensystemen oder sonstigen elektronischen Aufzeichnungssystemen nach §131b hat der Beleg zusätzlich zu den in Abs.3 angeführten Mindestangaben weitere Angaben, die insbesondere zur Nachvoll-

⁶⁵ § 132a Abs 1 idF BAO StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

⁶⁶ § 132a Abs 3 idF BAO StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

⁶⁷ § 132a Abs 5 idF BAO StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

ziehbarkeit des einzelnen Geschäftsvorfalles und der Identifizierung des belegausstellenden Unternehmers dienen, zu enthalten. Der Bundesminister für Finanzen kann diese weiteren Angaben durch Verordnung festlegen.“⁶⁸

5.2 Unternehmer und Barzahlung

Seit der Steuerreform 2015/16 sind Unternehmer verpflichtet, für empfangene Barzahlungen als Maßnahme zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen für Lieferungen und sonstige Leistungen Belege zu erteilen.⁶⁹

Um das Risiko von Schwarzumsätzen durch zusätzliche Kontrollmaßnahmen zu minimieren, sind nun neben der sonst immer unter Generalverdacht stehenden Bauwirtschaft alle Unternehmer im Rechtsinn des § 2 Abs 1 UStG von der Belegerteilungspflicht nach § 132a betroffen.⁷⁰

Grundsätzlich lässt sich ja die Belegerteilungspflicht aus dem UStG ableiten, jedoch ist diese gegenüber Privatpersonen beschränkt, weshalb der Gesetzgeber die neue Verpflichtung in der BAO geregelt hat.

Hier findet man auch den großen Unterschied zur Registrierkassenpflicht. Während diese eigentlich nur betriebliche Einkünfte betrifft, spricht die Belegerteilungspflicht eben alle Unternehmer im Sinne des § 2 Abs 1 UStG an. Als bestes Beispiel sind wohl die außerbetrieblichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu nennen, wo es keine Registrierkassenpflicht, aber sehr wohl eine Belegerteilungspflicht für bar bezahlte Mieten gibt. Betroffen sind alle unternehmerischen Tätigkeiten, auch die Liebhaberei oder eine verlustträchtige Vermietung einer Eigentumswohnung.⁷¹

Auch den Begriff der Barzahlung sieht der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der Belegerteilungspflicht sehr weit. So gilt als Barzahlung die Zahlung mit Bankomatkarte, Kreditkarte oder sogar Gutscheine.

5.3 Gutscheine

Beim Verkauf von Gutscheinen, welche zum späteren Bezug von Waren nach freier Wahl oder nicht konkret genannten sonstigen Leistungen berechtigen, wird keine unmittelbare Leis-

⁶⁸ § 132a Abs 8 idF BAO StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

⁶⁹ Vgl. Hacker/Ritz, Steuerreform 2015/16, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, SWK-Spezial 2015, 124.

⁷⁰ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, (2016) 404.

⁷¹ Vgl. Tanzer/Unger, ÖStZ 2016, 315.

tung erbracht. Der Gutschein gilt als reines Zahlungsmittel und ist daher kein steuerbarer Umsatz.

Zu unterscheiden gilt daher, ob dem Unternehmer die Art, der Inhalt und der Umfang, der zukünftigen Leistungen bekannt sind oder es sich auf Grund der nicht konkreten Leistung nicht um eine steuerliche Anzahlung handelt.⁷²

5.4 Belegbestandteile

Unter einem Beleg im Sinne des § 132a Abs 1 werden nicht nur klassische Papierdrucke, sondern auch elektronischer Belege verstanden. Lediglich die Übermittlung an den Leistungsempfänger muss möglich sein und durchgeführt werden.⁷³

Außerdem muss der Belegempfänger seine Zustimmung für die elektronische Übermittlung des Belegs geben, denn falls dieser gar nicht in der Lage ist, einen solche zu empfangen, würde er gegen § 132a Absatz 5 verstoßen. Jeder Kunde bzw Leistungsempfänger ist dazu verpflichtet, den Beleg entgegenzunehmen und ihn bis außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten aufzubewahren. Jedoch ist die Verletzung der Mitnahmevorschrift nicht strafbar.⁷⁴

Von jedem Beleg ist eine Durchschrift anzufertigen und 7 Jahre aufzubewahren, außerdem haben Belege mindestens folgende Angaben zu enthalten:

- Name und Adresse des leistenden Unternehmers, ähnlich dem Identifikationsmerkmal der USt Rechnung nach § 11 Abs 1 Z 3
- Eine fortlaufende Nummer mit mindestens einer Zahlenreihe, welche bei jedem Geschäftsfall einmalig vergeben wird
- Tag der Belegausstellung
- Die Menge und handelsübliche Bezeichnung von gelieferten Gegenständen bzw den Umfang der sonstigen Leistung
- Den Betrag der Barzahlung⁷⁵

Interessant ist, dass der BMF-Erlass Erleichterungen für die strengen Anforderungen an die handelsüblichen Bezeichnungen trotz desselben Wortlautes im UStG hinsichtlich der Waren-

⁷² Vgl. Mayr, Der Hotelgutschein im Umsatzsteuerrecht, SWK 2016, 635.

⁷³ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 406.

⁷⁴ Vgl. Hacker/Ritz, SWK-Spezial 2015, 124.

⁷⁵ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 407.

bezeichnung zulässt. Unterschieden wird zwischen einer zulässigen Warenbezeichnung nach dem § 11 UStG und der Warenbezeichnung nach § 132a BAO.⁷⁶

Die folgende Darstellung des Durchführungserlasses stellt die allgemeinen Sammelbegriffe und Gattungsbezeichnungen des UStG und der BAO gegenüber:

Branche	Zulässige Warenbezeichnung nach § 11 UStG	Zulässige Warenbezeichnung nach § 132a BAO	Keine zulässige Warenbezeichnung nach § 132a BAO
Blumengeschäft	Rosen, Tulpen, Nelken	Schnittblumen, Topfblumen, Gehölze, Blumenstrauß, Gesteck	Blumen
Bekleidungsgeschäft	Latzhose, Gr. 52 Windjacke grün, Gr. 50	Hose, Jacke	Kleidung
Elektronikgeschäft	Marke und Typ des Handys, der Waschmaschine, des TV-Geräts, Kabel, Stecker, Schalter, Faxgerät einer bestimmten Marke, ED Glühbirne	Mobiltelefon, Waschmaschine, TV-Gerät, Elektrozubehör, Faxgerät, Glühbirne	Elektronikgerät, Haushaltsgerät, Audiogerät, Telefon, Lampe
Obstgeschäft	Golden Delicious Äpfel, Williams Christbirne, Eisbergsalat	Äpfel, Birne, Salat	Obst, Gemüse
Friseur	Herren-, Damen-, Junior-, Kinder Maschinenschnitt, Dampfglättung, Aufsteckfrisur, Eindrehen, Dauerwelle, dekorative Kosmetik, Rasur & Bartpflege, Färben, Schuppenshampoo	Herrenhaarschnitt, Damenhaarschnitt, Haarfärbung/Haarumformung/Styling, Kosmetik, Bartrasur/-Pflege, Shampoo-/Stylingprodukt-verkauf	Haarpflegeprodukt, Friseurleistung
Bäcker	Handsemmel, Grahamweckerl, Vollkornbrot	Semmel oder Kleingebäck, Brot	Backwaren

⁷⁶ Vgl. Linke, Belegerteilungspflicht erfasst auch Menge und handelsübliche Bezeichnung SWK 2015, 1446.

Trafik	Zigaretten oder Zigarren bestimmter Marken, bestimmte Zeitung	Zigaretten, Zigarren, Zeitung	Rauchwaren, Druckwaren
Fleischerei/Bauernmarkt	Salami, Beiried vom Rind	Wurst, Rindfleisch	Fleischwaren
Schuhgeschäft	Laufschuhe bestimmter Marken Pumps, Sneakers, Schuhspray, bestimmter Marken, genaue Bezeichnung der Reparaturleistung	Sportschuhe, Damenschuhe, Schuhspray, Schuhreparatur	Schuhe, Schuhpflegeprodukte
Baumarkt/Haushaltsfachgeschäft	Holzschrauben Linsenkopf mit Schlitz 3,5 x 16 mm, DIN 95, Messing, Holzhammer, Fäustel, Motorsäge einer bestimmten Marke, Topf/Pfanne bestimmter Marke und Spezifikation	Schrauben, Hammer, Motorsäge, Topf, Pfanne, Starterset, für Keinteile: Küchenutensilien	Eisenwaren, Werkzeug, Maschine/Elektroartikel Geschirr, Küchenartikel
Textilreiniger	Anzahl Mantelreinigung, Anzahl Anzugreinigung, Anzahl Hosenreinigung, Anzahl Teppichreinigung	Kleiderreinigung, Teppichreinigung	Reinigung
Würstelstand	Käsekrainer, Orangensäfte bzw. Biere mit Markenbezeichnung, Salzgurkerl, Essiggurkerl	Würstel, Orangensaft, Bier, Gurkerl	Wurstware, Getränke, Speisebeilage
Gasthaus	Frittatensuppe, Wieder Schnitzel mit Pommes Frites, Apfelstrudel	Suppe, Schnitzel, Strudel, Mittagsmenü I oder II, Studentenmenü, Frühstück	Vorspeise, Hauptspeise, Nachspeise, Essen
Buch-Papierfachhandel	Genauer Buchtitel, genaue Bezeichnung der Zeitung,	Buch, Zeitschrift, Magazin, Heft, Schreibmaterial	Druckwerk, Büromaterial

	DIN A4, liniert, Bleistift, Filzstift, Buntstift		
Metalltechniker, Sanitär-, Heizungs- und Lüftungstechniker, Elektro-, Gebäude-, Alarm- und Kommunikationstechniker, Mechatroniker, Kraftfahrzeugtechniker, Karosseriebautechniker und Vulkaniseure	Bezeichnung der Reparatur- bzw. Servicearbeit und des bei Reparatur- und Servicearbeiten verwendeten Klein-, Hilfs- und Montagematerial	Erbrachte, Dienstleistung (zB Service bei Heizungen, Waschmaschinenreparatur, Autoreparatur inkl. Klein-, Hilfs- und Montagematerial	Reparatur, Services

Abbildung 6: Zulässige Warenbezeichnungen nach § 11 UStG und § 132a BAO⁷⁷

Ab dem 01.07.2017 kommen noch zusätzliche verpflichtende Angaben auf einen Beleg, der durch eine elektronische Registrierkasse ausgestellt wurde:

- Kassenidentifikationsnummer
- Betrag der Barzahlung nach Steuersätzen getrennt
- Maschinenlesbarer Code

5.5 Erleichterungen

Ab dem 01.01.2016 besteht unabhängig von der Registrierkassenpflicht eine generelle Belegerteilungspflicht nach § 132a BAO. Für Betriebe, die unter die Sonderregelung der Kalte-Hände-Regelung fallen, für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe begünstigter Körperschaften, sowie Automatenumsätze mit Einzelumsätzen bis EUR 20 besteht keine Belegerteilungspflicht.

Außerdem kommt es zu einer Übergangsphase bei der handelsüblichen Bezeichnung. Bis zum Jahr 2020 dürfen Einzelhandelsunternehmen, Markt-, Straßen- und Warenhändler ihre Waren auf 15 Warengruppen einschränken. Dies soll eine vereinfachte Darstellung auf Belegen ermöglichen.⁷⁸

⁷⁷ Quelle: Erlass zur Einzelaufzeichnungspflicht, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, BMF-AV Nr. 123/2016, S 59.

⁷⁸ Vgl. Huber, Aufzeichnungen und Erleichterungen bei den neuen Dokumentationspflichten, ÖStZ 2016, 42.

6 BarumsatzVO – RegistrierkassensicherheitsVO

6.1 Barumsatzverordnung

6.1.1 Allgemein

Die Barumsatzverordnung, welche Erleichterungen bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen (vereinfachte Losungsermittlung) sowie der Registrierkassenpflicht und der Belegerteilungspflicht vorsieht, wurde am 09. September 2015 im Bundesgesetzblatt II Nr. 247/2015 veröffentlicht. Sie tritt mit 01. Jänner 2016 in Kraft und regelt Sondertatbestände in den § 1-8:

- Umsätze im Freien
- Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Vereinen
- Automatenumsätze
- Online Shops
- Leistungen außerhalb der Betriebsstätte

Gleichzeitig mit dem Inkrafttreten der neuen Barumsatzverordnung verliert die alte Barbewegungsverordnung ihre gesetzliche Gültigkeit.⁷⁹

6.1.2 § 1 Vereinfachte Losungsermittlung

Alle Betriebe, deren Jahresumsatz größer als EUR 15.000 ist und deren Bareinnahmen gleichzeitig die Grenze von EUR 7.500 überschreiten, sind verpflichtet, ihre Bareinnahmen mittels elektronischem Aufzeichnungssystem den Grundsätzen des § 131 Abs 1 Z 6 BAO nach einzeln zu dokumentieren.

Der § 1 der BarumsatzVO besagt, dass nur in den Fällen der §§ 2 bis 4 der Verordnung eine vereinfachte Losungsermittlung erlaubt ist.⁸⁰ Außerdem ist zu beachten, dass bei freiwilliger Führung von Büchern und Aufzeichnungen die Tatbestandsvoraussetzung der Unzumutbarkeit nicht erfüllt wird und die Vorteile einer vereinfachten Losungsermittlung damit ausgeschlossen sind.⁸¹

⁷⁹ Vgl. § 8 BarumsatzVO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/247.

⁸⁰ Vgl. Huber, ÖStZ 2016, 42.

⁸¹ Vgl. Tanzer/Unger, ÖStZ 2016, 322.

6.1.2.1 Kassasturz

Werden die Voraussetzungen für eine vereinfachte Losungsermittlung erfüllt, so können die gesamten Bareingänge durch einfaches Rückrechnen von Anfangsbestand und Endbestand am jeweiligen Tag erfolgen.

Es darf jedoch nicht die Ordnungsmäßigkeit der Dokumentation vernachlässigt werden. Um dies gewährleisten zu können, müssen:

- die Dokumentation der Stände entsprechend nachvollziehbar sein
- die Ermittlung der Tageslosung für einen Sachverständigen Dritten einfach verständlich sein
- die Ermittlung jeder Kasse gesondert erfolgen
- die Ermittlung nicht später als zu Beginn des nächstfolgenden Arbeitstages erfolgen⁸²

In der Literatur werden für eine nachvollziehbare Dokumentation von Kassenanfangsbestand und Endbestand die Münzliste und das Zählprotokoll genannt, welches die anschließende Abbildung exemplarisch darstellt.

⁸² Vgl. Huber, ÖStZ 2016, 40.

Zählprotokoll				01.02.2017
	Wert	Stück	Gesamtwert	Bereichssumme
Scheine	500			
	200	1	200,00	
	100	31	3.100,00	
	50	47	2.350,00	
	20	61	1.220,00	
	10	57	570,00	
	5	41	205,00	7.645,00
Münzen €				
	2	187	374,00	
	1	117	117,00	491,00
Münzen ¢				
	50	56	28,00	
	20	79	15,80	
	10	41	4,10	
	5	2	0,10	
	2			
	1			48,00
Kassenstand				8.184,00

Abbildung 7: Beispiel für ein Zählprotokoll⁸³

6.1.2.2 Händische Aufzeichnungen

Sollen jedoch in Fällen der vereinfachten Losungsermittlung Belege erteilt werden, so kann dies durch die Ausstellung von auf Kassenblocks vorgefertigten Belegen, den sogenannten

⁸³ Quelle: Huber, ÖStZ 2016, 40.

Paragons, erfolgen. Vorschriften über Formen von solchen gibt es nicht. Paragons oder Strichlisten sind also notwendig, wenn keine ordnungsgemäße Kassaführung vorliegt, jene sind auch 7 Jahre lang aufzubewahren.⁸⁴

⁸⁴ Vgl. VwGH 20.1.2010, 2007/13/0034

[illegible]Abbildung 8: Unterschiedliche Formen eines Paragons⁸⁵

⁸⁵ Quelle: *Huber*, ÖStZ 2016, 40.

6.1.3 Umsätze im Freien

6.1.3.1 § 2 BarumsatzVO

Im ersten Absatz werden Umsätze, die von Haus zu Haus, auf Straßen oder öffentlichen Plätzen, welche nicht in einem direkten Zusammenhang mit fest umschlossenen Räumen erwirtschaftet werden, beschrieben und fallen als solche unter die Erleichterung der vereinfachten Losungsermittlung.⁸⁶

Es bleibt somit die bisherige Regelung der BarbewegungsVO für die Aufzeichnung der Umsätze erhalten, lediglich wird die Grenze von EUR 30.000 netto pro Betrieb eingeführt.⁸⁷ Die Verpflichtung besteht darin, die Betriebseinnahmen sowie die Betriebsausgaben, also alle Barbewegungen täglich einzeln festzuhalten und aufzuzeichnen, wobei grundsätzlich die Aufzeichnung des einzelnen Bareinganges pro Geschäftsfall genügt. Eine darüber hinausreichende Verpflichtung, einzelne Produkte zum Zweck der Losungsermittlung festzuhalten, besteht nicht.⁸⁸

Der zweite Absatz des § 2 der BarumsatzVO regelt in Kombination mit dem dritten Absatz genau den Eintritt und Wegfall der Registrierkassenpflicht. Wie anfangs erwähnt, beginnt die Verpflichtung mit dem viertfolgenden Monat nach Überschreiten der beiden maßgeblichen Umsatzgrenzen.

Beispiele:

1. Erstmaliges Überschreiten der Umsatzgrenze im November 2015 (Umsätze Jänner bis November 2015: 16.000 € und darin enthalten Barumsätze von 8.500 €), daher Registrierkassenpflicht ab 1. März 2016.
2. Bei einem vierteljährlichen Voranmeldungszeitraum (§ 21 Abs 2 UStG) erstmaliges Überschreiten im 2. Quartal 2016 (April bis Juni), daher Registrierkassenpflicht ab 1. Oktober 2016.

Abbildung 9: Überschreiten der Barumsatz Grenze⁸⁹

⁸⁶ Vgl. *Redaktion*, Begutachtungsentwürfe zur Steuerreform im Überblick, SWK 2015, 732.

⁸⁷ Vgl. *Huber*, ÖStZ 2016, 43.

⁸⁸ Vgl. Erlass zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, BMF-AV Nr. 123/2016, 22.

⁸⁹ Quelle: *Ritz/Koran/Kutschera*, SWK-Spezial 2016, 122.

Ein Ende der Verpflichtung tritt erst ein, wenn vorhersehbar ist, dass jene Umsatzgrenzen entweder durch Umstellungen auf Bezahlung mit ausschließlich Erlagschein nicht überschritten werden oder eindeutig das Nichterreichen der beiden Umsatzgrenzen absehbar ist.⁹⁰

Unverständlich ist warum der Gesetzgeber sich im Gesetz bezüglich der Beginn- und Endregelungen zurückgehalten oder schlichtweg vergessen hat.⁹¹ Um es dann gleich zweimal in der BarumsatzVO nachzubessern.

Hierzu der § 2 Abs 3 BarumsatzVO:

„Wird die Umsatzgrenze (Abs. 1) in einem Folgejahr nicht überschritten und ist aufgrund besonderer Umstände absehbar, dass diese Grenze auch künftig nicht überschritten wird, so fallen die Verpflichtungen zur Losungsermittlung mit elektronischem Aufzeichnungssystem gemäß § 131b BAO und zur Belegerteilung gemäß § 132a BAO mit Beginn des nächstfolgenden Kalenderjahres weg.“⁹²

und § 8 der BarumsatzVO:

„§ 8. Werden die Umsatzgrenzen (§ 131b Abs. 1 Z 2 BAO) in einem Folgejahr nicht überschritten und ist aufgrund besonderer Umstände absehbar, dass diese Grenzen auch künftig nicht überschritten werden, so fällt die Verpflichtung zur Losungsermittlung mit elektronischem Aufzeichnungssystem gemäß § 131b BAO mit Beginn des nächstfolgenden Kalenderjahres weg.“⁹³

6.1.3.2 Beispiele

Die neue Verordnung schreibt nun wesentlich strengere Voraussetzungen für die Erfüllung des Kassasturzes vor, jedoch richtet sich die Möglichkeit der vereinfachten Losungsermittlung wieder unumschränkt an alle Branchen.⁹⁴ Vorausgesetzt ist die Unzumutbarkeit, Einzelaufzeichnungen zu führen, welche manchmal auch nicht vorliegt, wenn das Inkasso und der Geschäftsfall in fest umschlossenen Räumlichkeiten stattfinden.

⁹⁰ Vgl. Tanzer/Unger, ÖStZ 2016, 321.

⁹¹ Vgl. Hackl, SWK 2015, 1521.

⁹² § 2 Abs 3 BarUV idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/247.

⁹³ § 8 BarUV idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/247.

⁹⁴ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 385.

Zulässige Ausnahmenbestimmungen:

- Zeitungsverkäufer in einem großen, öffentlichen festumschlossenen Bahnhofsgebäude, wenn sein Geschäft selbst nicht fest umschlossen ist und er seinen Zeitungsstand täglich neu auf- und abbauen muss
- Ein nicht verschließbares Schulbuffet im Schulgebäude
- Abfallsammler
- Leistungen eines Hundetrainers
- Maroni- oder Hendlbräter
- Offene Verkaufsbuden beim Christkindlmarkt
- Ausschank unter Zeltdächern im Freien, z.B. Schneebar
- Verkäufe vom offenen Pritschenwagen⁹⁵

Unzulässige Ausnahmebestimmung:

- Tankstelle mit Tankwarthaus
- Ausschank im Gastgarten eines Restaurants
- Verkäufe ab Hof
- Restaurant auf einem Boot
- Verkäufe in Flugzeugen

Es wird ein Umsatz mit einer fest umschlossenen Räumlichkeit ausgeführt, wenn es einerseits ein örtliches Nahverhältnis zu einer fest umschlossenen Räumlichkeit gibt, wie beim Gastgarten und dem Restaurant und andererseits der einzelne Umsatz in Verbindung mit einer fest umschlossenen Räumlichkeit erwirtschaftet wird. So hat der Eigentümer eines Flugzeuges gewöhnlich einen festen Firmensitz.

6.1.4 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von begünstigten Körperschaften

Betriebe können einerseits als Gewerbebetrieb gewinnorientiert geführt werden oder als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gänzlich ohne Gewinnverfolgung, was zu unterschiedlichen abgabenrechtlichen Rechtsfolgen führt.

So ist eine selbständige, nachhaltige Betätigung, welche ohne Gewinnabsicht betrieben wird, ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, aus dessen Einnahmen wirtschaftliche Vorteile erwach-

⁹⁵ Vgl. Erlass zur Einzelaufzeichnung-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, BMF-AV Nr. 123/2016, 46.

sen können. Voraussetzungen sind also das abgrenzende Merkmal der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht und die nicht notwendige Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist eine Leistungserbringung gegenüber einem abgegrenzten Personenkreis - wie etwa Vereinsmitgliedern oder deren Besuchern - absolut ausreichend.⁹⁶

Die Verordnung, welche ihre gesetzliche Grundlage in § 131 Abs 4 hat, unterscheidet bei diesem Befreiungstatbestand zwischen einem unentbehrlichen - nach § 45 Abs 2 BAO - und einem entbehrlichen Hilfsbetrieb nach Abs. 1 der selben Vorschrift, mit unterschiedlichen Rechtsfolgen.⁹⁷

Während bei unentbehrlichen Geschäftsbetrieben die vereinfachte Losungsermittlung erlaubt ist und man dadurch von der Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht ausgenommen ist, ist dies bei entbehrlichen Geschäftsbetrieben nur bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen möglich.

6.1.4.1 Unentbehrlicher Hilfsbetrieb nach § 45 Abs 2 BAO

Steht die Betätigung direkt in Zusammenhang mit der begünstigten Körperschaft müssen die in § 45 Abs 2 BAO genannten Voraussetzungen vorliegen.

- Betrieb muss in seiner Gesamteinrichtung auf Erfüllung des gemeinnützigen Zweckes eingestellt sein.
- Der begünstigte Zweck darf nicht anders erreichbar sein.
- Die Konkurrenz zu steuerlichen Betrieben soll nur soweit sein, wie sie nicht vermeidbar ist.

Liegen alle diese Voraussetzungen vor, kann man von einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb oder Zweckverwirklichungsbetrieb ausgehen.⁹⁸

Beispiele dafür sind:

- Eintrittsgelder von Sportvereinen bei ihren jeweiligen Veranstaltungen; so gehören die Einnahmen eines Fußballclubs, der in der untersten Liga spielt, welche aus dem Ver-

⁹⁶ Vgl. Renner/Schlager/Schwarz, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008) 390.

⁹⁷ Vgl. Tanzer/Unger, ÖStZ 2016, 323.

⁹⁸ Vgl. Renner/Schlager/Schwarz, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008) 391.

kauf der Eintrittskarten stammen, zu den Einnahmen eines unentbehrlichen Hilfsbetrieb nach § 45 Abs 2

- Konzertveranstaltungen von Musik- und Gesangsvereinen
- Vortragsveranstaltungen von wissenschaftlichen Vereinen
- Einnahmen von Behindertenwohnheimen eines Behindertenverbands und von gemeinnützigen Krankenanstalten.⁹⁹

Bei allen diesen Betätigungen erhält man eine Gegenleistung gegen Entgelt, jedoch erfolgt die Betriebsführung nicht gewinnorientiert. Die Rechtsansicht der Verwaltungspraxis dehnt den Begriff der Vergünstigungen noch durchaus weiter aus, so soll die Förderung des Sports besonders begünstigt werden. In den Vereinsrichtlinien gehört z.B. auch Sponsoring, wenn es in einem untrennbaren Zusammenhang steht, zu einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb.¹⁰⁰

6.1.4.2 Entbehrlicher Hilfsbetrieb nach § 45 Abs 1 BAO

Ein entbehrlicher Hilfsbetrieb dient nicht unmittelbar der Erfüllung eines gemeinnützigen Zwecks, sondern steht mit dem eigentlichen Zweck nur in einem nahen, aber losen Zusammenhang.¹⁰¹

Kann die Ermittlung der Umsätze durch die vereinfachte Form der Losungsermittlung erfolgen, sind auch jene der entbehrlichen Hilfsbetriebe von der Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht ausgenommen, jedoch müssen zusätzlich bestimmte Voraussetzungen für ein kleines Vereinsfest erfüllt werden:

- Im Kalenderjahr dürfen die im Rahmen einer geselligen Veranstaltung der Körperschaft erwirtschafteten Umsätze nicht die Dauer von 48 Stunden übersteigen, wobei der Gesetzgeber mit dieser Vorschrift die insgesamt Dauer eines Festes gemeint hat, und nicht etwa die bemessene Zeit des Ausschanks.¹⁰²
- Die Mitglieder der begünstigten Körperschaft oder deren nahe Angehörige müssen die Veranstaltung selbst organisieren und die dortige Verpflegung bereitstellen. Ähnlich der Vereinsrichtlinie dürfen nur Professionisten zum Einsatz kommen, wenn deren

⁹⁹ Vgl. Erlass zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, BMF-AV Nr. 123/2016, 48.

¹⁰⁰ Vgl. Rz 157 VereinsR 2001 BMF-010219/0074-VI/4/2015.

¹⁰¹ Vgl. Renner/Schlager/Schwarz, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008) 392.

¹⁰² Vgl. Rz 306 VereinsR 2001 BMF-010219/0074-VI/4/2015.

Einsatz behördlich bzw gesetzlich angeordnet ist und keinem Vereinsmitglied zumutbar ist.¹⁰³

- Es dürfen keine Musik- oder Künstlergruppen gebucht werden, welche mehr als EUR 1.000 pro Stunde für ihre Unterhaltungsdarbietungen verlangen.

Werden diese Voraussetzungen erfüllt, gilt die Veranstaltung als kleines Vereinsfest und es müssen bei der Bezahlung keine Einzelbelege ausgefertigt werden. Wird aber eines der oben genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, liegt ein großes Vereinsfest – mit einem begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb – vor. Es treten somit die Verpflichtungen nach § 131 und § 132 in Kraft.

¹⁰³ Vgl. *Klinglmair/Rzeszut*, Registrierkassen und Gemeinnützigkeit, SWK 2016, 496.

Betrieb	Rechtsfolge KSt	Rechtsfolge USt	Beispiele	Anmerkung
Unentbehrlicher Hilfsbetrieb § 45 Abs 2 BAO	Gesetzesebene		Sportveranstaltung, Theateraufführung, Konzert	• Deckung im Zweck der Körperschaft • „Zufallsgewinne“ steuerfrei • Erweiterung durch Verwaltungspraxis (Sponsoring)
	Keine Steuerpflicht	Befreiung oder ermäßigter Steuersatz		
	Verwaltungspraxis			
	Keine Steuerpflicht	Liebhabereivermutung (widerlegbar)		
Entbehrlicher Hilfsbetrieb § 45 Abs 1 BAO	Gesetzesebene		Kleines Fest, Flohmarkt	• Gewinnfreibetrag von 7.300 Euro • Liebhabereivermutung bei Wohltätigkeitsveranstaltungen von Sozialvereinen
	Steuerpflicht	Befreiung oder ermäßigter Steuersatz		
	Verwaltungspraxis			
	Steuerpflicht	Liebhabereivermutung		
Begünstigungsschädlicher Betrieb § 45 Abs 3 BAO	Gesetzesebene		Kantine, großes Fest, Fanartikelverkauf	• Gewinnfreibetrag von 7.300 Euro • UU Auswirkung auf übrige Tätigkeit der Körperschaft • Ausnahmegenehmigung
	Steuerpflicht	Normale Steuerpflicht		
	Verwaltungspraxis			
	Steuerpflicht	Liebhabereivermutung bei Umsätzen bis 7.500 Euro		

Abbildung 10: Übersicht der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe¹⁰⁴

¹⁰⁴ Quelle: Renner/Schlager/Schwarz, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008) 395.

Grundsätzlich sind von Vereinen selbst betriebene Kantinen nach § 45 Abs 3 begünstigungsschädliche Betriebe, erzielen diese jedoch höchstens einen Umsatz von EUR 7.500 pro Jahr, kommt es nach § 3 Abs 1 BarUV zur Erleichterung der Einzelaufzeichnungspflicht und folglich zu keiner Registrierkassenpflicht bzw Belegerteilungspflicht.

Kantinen von gemäß §§ 34 ff BAO abgabenrechtlich begünstigten Sportvereinen

Wird in der Pause einer Veranstaltung, die einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs 2 BAO darstellt, einmalig eine Verköstigung angeboten, ist diese als Teil des unentbehrlichen Hilfsbetriebs anzusehen, wenn das Speisen- und Getränkeangebot sehr begrenzt ist und der Veranstalter über keinerlei gastronomische Einrichtungen (zB Kühlschrank, Mikrowellenherd, Kaffeemaschine) verfügt, sondern diese von Vereinsmitgliedern für die Veranstaltung zur Verfügung gestellt werden. Es gelten daher die Ausführungen für den unentbehrlichen Hilfsbetrieb.

Abbildung 11: Beispiel¹⁰⁵

6.1.4.3 BGA von Körperschaften öffentlichen Rechts

Die Bestimmungen der Einzelaufzeichnungs-, der Registrierkassen- und der Belegerteilungspflicht gelten grundsätzlich nur im Bereich der Unternehmen, weshalb Körperschaften öffentlichen Rechts im Rahmen ihres Hoheitsbereichs nicht von diesen Pflichten betroffen sind, aber sehr wohl im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art nach § 2 KStG.¹⁰⁶

Jede Einrichtung, die:

- wirtschaftlich selbständig agiert und
- hauptsächlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht,

¹⁰⁵ Vgl. *Huber*, ÖStZ 2016, 44.

¹⁰⁶ Vgl. Erlass zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, BMF-AV Nr. 123/2016, 50.

- die Absicht verfolgt, wirtschaftliche Einnahmen zu generieren oder sich andere wirtschaftliche Vorteile versucht zu verschaffen
 - und nicht der Land- und Forstwirtschaft zuordenbar ist,
- wird von dem § 2 Abs 1 KStG als Betrieb gewerblicher Art definiert.¹⁰⁷

Zu diesen zählen:

- Schlachthöfe
- Betrieb eines Hallenbad
- Vermietung und Verpachtung von öffentlichen Grundstücken

Die aufgezählten Betriebe fallen mit ihrer gewerblichen Tätigkeit in den Bereich der allgemeinen Aufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht. Eine grundsätzliche Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich, da die Tätigkeit des Betriebs stets als Gewerbebetrieb gilt.

Wird die Tätigkeit hingegen überwiegend durch öffentliche Gewalt ausgeübt und ist der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher Anordnung gezwungen seine Leistungen anzunehmen, so besteht ein Hoheitsbetrieb.

Versorgungsbetriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts sind nach dem § 2 Abs 3 KStG:

- Wasserwerke
- Stromwerke
- Anstalten zur Müllbeseitigung
- Friedhöfe

Für diese Betriebe besteht eine einfache vereinfachte Losungsermittlung, also keine Registrierkassenpflicht, wohl jedoch eine allgemeine Belegerteilungspflicht.¹⁰⁸

6.1.5 Sonderregelung für Automatenumsätze § 5 u 6

Betroffen von den Ausnahmebestimmungen sind die Umsätze von Waren- und Dienstleistungsautomaten sowie Fahrausweisautomaten der Eisenbahnen. Für Automaten, die mit kei-

¹⁰⁷ Vgl. Ritz/Koran/Kutschera, SWK 2016, 21.

¹⁰⁸ Vgl. Hacker/Ritz, SWK 2015, 124.

ner Registrierkasse verbunden sind, besteht auch keine Belegerteilungspflicht, solange die gesetzlich normierte Einzelhöchstumsatzgrenze von EUR 20 nicht überschritten wird.¹⁰⁹

Der Gesetzgeber hat, auch auf Grund der wahrscheinlich höheren Umrüstungsaufwendungen bzw Umrüstungsdauer aller Automaten, Fristen für Alt- und Neautomaten eingeführt. Dies gilt für die erleichternde Bestandsverrechnung, die Abstände der Auslesungen von den Zählwerkständen und Vorschriften über die Leerung der Kassen.

Die folgende Graphik soll einen Überblick über die unterschiedlichen Fristen und Pflichten der Alt- und Neautomaten vermitteln:

				§ 131b und § 132a BAO gelten	
Automaten über Kleinbetrag und Inbetriebnahme nach 31. 12. 2015	Belegpflicht und Registrierkassenpflicht			ab 1. 1. 2017	§ 323 Abs 45 BAO idF StRefG
"Altautomaten" - Warenausgabe- u Dienstleistungsautomaten - Inbetriebnahme vor 31. 12. 2015				ab 1. 1. 2027	
	vereinfachte Losungsermittlung wie bisher in Barbewegungs-VO (Nachfüllungen aufschreiben, Entnahme bei Kassenentleerung aufschreiben)			Ausnahme bis 31. 12. 2026	Kap 6.4.3. DE
"neue Kleinbetragsautomaten" - Warenausgabe- u Dienstleistungsautomaten unter 20 € Verkaufswert - Inbetriebnahme nach 31. 12. 2015	Erleichterung vereinfachte Losungsermittlung	Nachfüllungen aufschreiben Zählwerkstände aufschreiben	zumindest alle 6 Wochen	Ausnahme ab 1. 1. 2016	§ 131 Abs 4 BAO und § 4 BarUVO 2015
		Entnahme bei Kassenentleerung aufschreiben	Kassenentleerung zumindest 1x monatlich		

Abbildung 12: Überblick der Regelungen für Automaten¹¹⁰

¹⁰⁹ Vgl. *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch (2016) 388.

¹¹⁰ Quelle: *Huber*, ÖStZ 2016, 44.

Ergänzend ist noch zu erwähnen, dass bei Fahrausweisautomaten, welche für die Beförderungen im Personenverkehr die vollständige Erfassung der Fahrausweise gewährleisten, keine Registrierkassenpflicht, aber sehr wohl eine Einzelaufzeichnungs- und Belegerteilungspflicht besteht.¹¹¹

6.1.6 Onlineshops

Umsätze von Betrieben, die im Rahmen einer Online-Plattform Geschäftsbeziehungen anbahnen, geschäftliche Vereinbarungen treffen und bei denen die Gegenleistung durch Bezahlung mit Bargeld nicht direkt an den Leistungserbringer erfolgt, unterliegen nur der Einzelaufzeichnungspflicht und der Belegerteilungspflicht.¹¹²

Als Umsätze von Online-Shops fallen nur solche unter die Erleichterung, welche unmittelbar auf dieser Plattform ein verbindliches Rechtsgeschäft abschließen. Gemeint sind hiermit Abschlüsse, die mit Hilfe von elektronischer Datenübertragung eine Geschäftsbeziehung zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger abwickeln. Die Belegerteilungspflicht und die Speicherung der einzelnen Umsätze ergeben sich aus dem Gesetzestext des § 131 Abs 1 Z 2 lit b und c.¹¹³

Erfolgen Bestellungen außerhalb der Betriebsräumlichkeiten, durch Telefon oder Postkarte zum Beispiel, so müssen jene unmittelbar nach Erhalt in das System der Webplattform eingegeben werden. Der Umsatz fällt unter die Erleichterung, solange nicht direkt bei dem Unternehmer bezahlt wird.

Werden hingegen nur Vereinbarungen auf Online-Plattformen getroffen, um dann die Barzahlung in einer Filiale des Unternehmers zu tätigen, handelt es sich sehr wohl um einen Barumsatz der durch die Registrierkasse zu erfassen ist.

Kommt es im Betrieb eines Unternehmers sowohl zu Barumsätzen im Rahmen eines Online-Shops als auch zu Barumsätzen in einem Geschäftslokal, so sind diese von einander getrennt zu betrachten.¹¹⁴

6.1.7 Leistungen außerhalb der Betriebsstätte - Mobile Gruppen

§ 7 der BarumsatzVO normiert hinsichtlich Unternehmern, die nach § 131b BAO der Registrierkassenpflicht unterworfen sind und auf Grund ihres höher als EUR 30.000 erwirtschafteten Jahresumsatzes oder ihrer vorherrschenden Verbindung zu fest umschlossenen Räumlich-

¹¹¹Vgl. § 5 BarumsatzVO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/247.

¹¹²Vgl. § 6 BarumsatzVO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/247.

¹¹³Vgl. *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch (2016) 390.

¹¹⁴Vgl. *Huber*, ÖStZ 2015, 46.

keiten nicht unter die Kalte-Hände-Regelung des § 2 BarumsatzVO fallen, eine zusätzliche Erleichterung.

Es kommt nicht zur gänzlichen Befreiung aller neuen Aufzeichnungspflichten, sondern lediglich zu einer Vereinfachung der Registrierkassenpflicht. Werden also Umsätze von einem Unternehmer, der grundsätzlich registrierkassenpflichtig ist, außerhalb einer Betriebsstätte erwirtschaftet, so müssen diese unmittelbar nach Rückkehr in seine Betriebsstätte in der Registrierkasse erfasst werden.¹¹⁵

Unbeschadet davon muss immer ein händisch ausgestellter Beleg (Paragon) für die Barzahlung erteilt werden und für eine optimale Nachvollziehbarkeit die Durchschrift des Beleges mit den Grundaufzeichnungen aufbewahrt werden.

6.1.7.1 Nacherfassung

Die Erfassung der Umsätze soll ohne unnötigen Aufschub erledigt werden. Dies ist in vielerlei Hinsicht ein nicht genau bestimmbarer Zeitpunkt, welcher einzelfallbezogen oder branchengegliedert zu beurteilen ist:

- Erfolgt ein Verkauf von Gemüse und Obst durch einen Erfüllungsgehilfen in einem Bauernladen und werden die Belegdurchschriften nur wöchentlich zur Nacherfassung übergeben, so gilt die Wochenfrist.¹¹⁶
- Erfolgt eine mobile Dienstleistung einer Friseurin, welche auch ein Friseurstudio besitzt, in einer Wohnung einer Kundin und fährt sie nach dem Haarschnitt wieder zurück in ihre Betriebsstätte, so ist dieser Umsatz am selben Tag in der Registrierkasse nachzuerfassen.
- Hat die Friseurin keine Betriebsstätte, weil nur mobile Leistungen angeboten werden, ist die Nacherfassung am Wohnort der Unternehmerin ohne unnötigen Aufschub zu tätigen.

Da für jede Barzahlung ein Beleg ausgestellt werden muss, sind diese auch einzeln in der Registrierkasse zu erfassen. Eine Sammelrechnung wäre wegen der nicht möglichen Nachprüfbarkeit von den Einzelumsätzen unzulässig. Es können der Rechnungskreis des Paragons und die Nummerierung der Registrierkasse von einander abweichen, solange der Umsatz beiden eindeutig zu zuordnen ist.

¹¹⁵ Vgl. *Tanzer/Unger*, ÖStZ 2016, 324.

¹¹⁶ Vgl. *Huber*, ÖStZ 2015, 47.

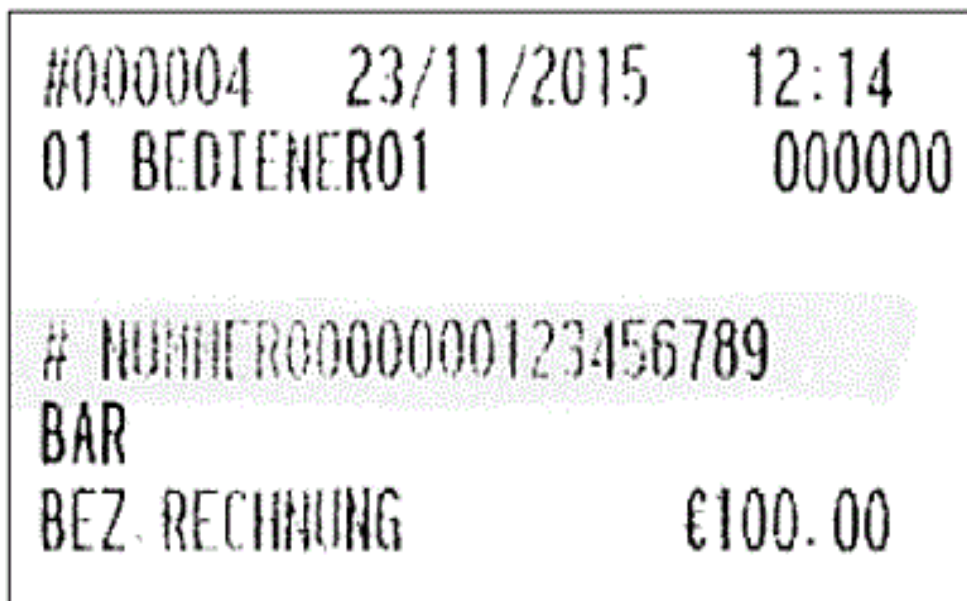


Abbildung 13: Beleg mit Verweis auf Rechnung¹¹⁷

6.1.7.2 Vereinfachung der Nacherfassung

Grundsätzlich hat die Nacherfassung von Umsätzen immer einzeln zwecks Nachvollziehbarkeit zu erfolgen, werden jedoch regelmäßig gleich hohe Einzelumsätze erwirtschaftet, können diese zusammengerechnet werden.

Mögliche Umsätze, die davon betroffen sein können, sind z.B.:

- Der Verkauf von einheitlichen Chips für Karussells oder andere Fahrgeschäfte auf Jahrmärkten
- Beschränkte Angebote von Fremdenführern
- Tickets für Sessellifte
- Bauchladenumsätze¹¹⁸

6.2 Registrierkassensicherheitsverordnung

Registrierkassen müssen, um eine ordnungsgemäße Einzelaufzeichnung gewährleisten zu können, bestimmte technische Anforderungen erfüllen. Das Gesetz verpflichtet nicht, ein bestimmtes System nutzen zu müssen, sondern hat mit der Registrierkassensicherheitsverord-

¹¹⁷ Vgl. Huber, ÖStZ 2015, 47.

¹¹⁸ Vgl. Erlass zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, BMF-AV Nr. 123/2016, 57.

nung - RKSV - die zu erfüllenden gesetzlichen Rahmenbedingungen für eine korrekte Aufzeichnung festgelegt.

Jene technischen Voraussetzungen sind ab dem 01.01.2017 verpflichtend für die Erfassung von Barumsätzen mittels elektronischer Registrierkasse stufenweise umzusetzen, um die Manipulationssicherheit und deren Überprüfbarkeit gewährleisten zu können.¹¹⁹ Die umfangreichen technischen Detailspezifikationen werden zusätzlich in der Anlage der RKSV näher beschrieben.

Die RKSV gliedert sich in fünf Hauptkapitel und umfasst 25 Paragraphen, welche im Anschluss überblicksmäßig erläutert werden.

6.2.1 Allgemeiner Teil

Im allgemeinen Teil werden die §§ 1 – 3 zur technischen Umsetzung Personen bezogene Bezeichnungen und die Bestimmungen zu den gültigen Abkürzungen und Begriffsbestimmungen geregelt.¹²⁰

6.2.2 Anforderungen an die Registrierkasse

Jede Registrierkasse muss ab 2017 eine Sicherheitseinrichtung nach § 131b besitzen, welche im Datenerfassungsprotokoll jeweils die letzte Signatur auf die folgende zu erstellende Signatur überträgt, um einen maximalen Manipulationsschutz gewährleisten zu können. Die erste Signatur wird mit der Kassenidentifikationsnummer ausgestellt.¹²¹

Die allgemeinen Anforderungen an eine Registrierkasse sowie die korrekte Inbetriebnahme seiner Sicherheitseinrichtung werden in den §§ 5 - 7 geregelt.

So ist im Datenerfassungsprotokoll jeder einzelne Umsatz zu erfassen mit der Ausnahme von Storno- und Trainingsbuchungen. Dieses Protokoll ist zusätzlich mindestens vierteljährlich auf einem externen Medium abzuspeichern um jederzeit im Exportformat exportiert werden zu können.¹²²

Eine Registrierkasse nach § 5 hat also folgende Erfordernisse zu erfüllen:

- Ein Datenerfassungsprotokoll, welches jeden einzelnen Barumsatz mit den dazugehörigen Belegdaten gemäß § 132a Abs. 3 erfasst und abspeichert

¹¹⁹ Vgl. *Rzeszut/Lang*, SWK 2015, 1280.

¹²⁰ Vgl §§ 1-3 RegistrierkassensicherheitsVO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/410.

¹²¹ Vgl § 4 RegistrierkassensicherheitsVO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/410.

¹²² Vgl. § 7 RegistrierkassensicherheitsVO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/410.

- Wahlweise einen Drucker oder eine Vorrichtung für die elektronische Übermittlung von Zahlungsbelegen

Zu der Speicherung der Einzelumsätze kommt noch eine laufende Speicherung der aufsummierten Umsätze, welche jeweils zum Monatsende mit einem Monatsbeleg im Datenerfassungsprotokoll abzuspeichern sind, und jedes Kalenderjahr ist der Zählerstand auszudrucken und nach § 132 BAO ordnungsgemäß aufzubewahren.¹²³

Zur Gewährleistung des Manipulationsschutzes muss jeder einzelne Barumsatz - auch Stornobuchungen oder Trainingsbuchungen - von einer Erstellungseinheit mit einer elektronischen Signatur versehen werden. Dies erfolgt durch einen maschinenlesbaren Code, welcher Kas- senidentifikationsnummer, Datum und Uhrzeit der Belegerstellung und den Betrag der Barzahlung nach Steuersätzen getrennt beinhaltet.

Zu dieser Sicherungsmaßnahme verlangt die Vorschrift den Aufdruck des Codes auf den Beleg, welcher außerdem folgende Daten auszuweisen hat:

- Bezeichnung des leistenden Unternehmers,
- eine fortlaufende Nummer der Geschäftsfälle,
- der genaue Tag der Belegausstellung
- sowie eine handelsübliche Beschreibung der Menge oder Leistung.¹²⁴

Diese Daten können dann mit den von der Sicherheitseinstellung im Datenerfassungsprotokoll gespeicherten Einzelumsätzen verglichen werden.

6.2.3 Anforderungen an die Signaturerstellungseinheit

Das notwendige Signaturzertifikat der Signaturerstellungseinheit ist ausschließlich von einem in der EU oder EWR-Raum bzw aus der Schweiz stammenden Zertifizierungsdienstanbieter zu beziehen. Dieses Signaturzertifikat ist einem Unternehmer eindeutig zuordenbar und hat folgenden Inhalt:

- den zugeordneten Ordnungsbegriff des Unternehmers
- Wert des Österreichischen Finanzverwaltung Registrierkasseninhaber
- Seriennummer des Zertifikats

¹²³ Vgl. § 8 RegistrierkassensicherheitsVO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/410.

¹²⁴ Vgl. Rzeszut/Lang, SWK 2015, 1280.

- Gültigkeitsdatum des Zertifikats

Wird die Registrierkasse gesetzeskonform mit Sicherheitseinrichtung und überprüfbaren, Startbeleg in Betrieb genommen, darf ein abgelaufenes Zertifikat weiter verwendet werden unbeschadet der gesetzlichen Vermutung des § 163 Abs 1 BAO.

Kommt es nach der gesetzeskonformen Inbetriebnahme der Registrierkasse zu einem Ausfall, darf weiter kassiert werden. Ist eine Erfassung auf einer anderen Registrierkasse, welche mit der Signaturerstellungseinheit verbunden ist, nicht möglich, soll die Erfassung entweder auf einer Kasse, ohne Sicherheitseinrichtung mit einem Verweis auf den ausgestellten Belegen oder eine händische Erfassung auf Papier erfolgen.¹²⁵

Außerdem hat ohne unnötigen Aufschub eine Meldung über Finanz Online in den folgenden Fällen zu erfolgen:

- Wenn der Ausfall voraussichtlich länger als 48 Stunden dauert
- Bei Diebstahl der Registrierkasse samt Signaturerstellungseinheit
- Bei Funktionsverlust der Registrierkasse und der Signaturerstellungseinheit
- Bei Außerbetriebnahme ist ein Schlussbeleg zu drucken¹²⁶

6.2.4 Geschlossene Gesamtsysteme

Für Betriebe, die mehr als 30 Kassen haben, normiert die Registrierkassensicherheitsverordnung eine spezielle Regelung. Vorausgesetzt, bei dem verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystem sind Warenwirtschafts-, Buchhaltungs- und Kassasysteme lückenlos miteinander verbunden, brauchen diese geschlossenen Gesamtsysteme iSd § 131b Abs 4 nur eine Kas- senidentifikationsnummer.

Um eine Manipulationssicherheit für solche Systeme rechtlich gewährleisten zu können, muss ein Antrag über einen Feststellungsbescheid gestellt werden. Diesem Antrag ist das Gutachten eines gerichtlich zertifizierten Sachverständigen beizulegen.¹²⁷

6.2.5 Schlussbestimmungen

Im fünften und letzten Hauptstück schreibt der § 25 das Inkrafttretens Datum vor.

¹²⁵ Vgl. § 17 RegistrierkassensicherheitsVO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/410.

¹²⁶ Vgl. § 18 RegistrierkassensicherheitsVO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/410.

¹²⁷ Vgl. Rzeszut/Lang, SWK 2015, 1281.

Die Verordnung tritt mit 01.01.2017 in Kraft.

7 Finanzstrafrecht

Im Rahmen der Steuerreform 2015/2016 wurde auch das Finanzstrafgesetz um neue Straftatbestände erweitert. Ohne Sanktionen würde wohl auch kein Änderungswille hin zu den neuen Pflichten erfolgen, so drohen empfindliche Strafen für die Missachtung der Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht.¹²⁸ Diese treffen nicht nur den Leistungserbringer, sondern verpflichten ebenso den Leistungsempfänger.

7.1 Belegannahmepflicht - Belegerteilungspflicht - Finanzordnungswidrigkeit

Grundsätzlich ist die Nichtmitnahme oder die Verweigerung einer Entgegennahme eines Beleges für den Leistungsempfänger sanktionslos.¹²⁹ Jedoch ist dies von zwei verschiedenen Standpunkten mit ganz unterschiedlichen Rechtsfolgen für den Leistungsempfänger zu betrachten.

- Mittäterschaft: Erfolgt eine Unterdrückung von Belegen im Einverständnis des Leistungsempfängers und des Leistungserbringers und erfolgt dadurch eine Abgabenverkürzung, so kann dem beteiligten Kunden eine Mittäterschaft an dem vom Unternehmer verursachten Abgabendelikt unterstellt werden.
- Außerdem können Rückschlüsse auf das Verhalten von Kunden gezogen werden, die keinen Beleg vorweisen können. Es entsteht ein begründeter Verdachtsfall, wenn jemand nach Aufforderung nicht imstande ist, einen Beleg vorzuweisen bzw nicht erklären kann, wo er diesen entsorgt hat.¹³⁰ Ausreichend ist die Information, den Beleg unmittelbar nach dem Verlassen der Geschäftsräumlichkeiten entsorgt zu haben, solange dies noch nicht am Ort des Empfanges geschehen ist.¹³¹

Jedoch darf die Erfüllung der Pflichten von der Finanzpolizei in der Wahrnehmung ihrer allgemeinen Steueraufsicht nicht behindert werden. Bei entsprechendem Vorsatz sowie Kenntnis einer bevorstehenden Kontrolle und bei dem Versuch, die Aufgaben

¹²⁸ Vgl. Rzeszut/Lang, SWK 2015, 1284.

¹²⁹ Vgl. Hacker/Ritz, SWK-Spezial 2015, 124.

¹³⁰ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 409.

¹³¹ Vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 408.

der Finanzpolizei zu erschweren, unterliegt man einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs 1 lit e FinStrG.¹³²

Der Leistungserbringer, also der Unternehmer, ist immer dazu verpflichtet, einen Beleg auszustellen und dessen Durchschrift oder Zweitschrift für 7 Jahre aufzubewahren. Erfolgt dies nicht, ist dies ein vorsätzlicher Verstoß gegen die Belegerteilungspflicht und stellt eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs 1 lit d FinStrG dar, welche entsprechende Sanktionen nach sich zieht.¹³³ Wird die abgabenrechtliche Verpflichtung, Belege zu erteilen mehr als einmal nicht erfüllt, wird diese Mehrfachverletzung mit nur einer einzigen Geldstrafe oder Freiheitsstrafe geahndet.¹³⁴

Zusammenfassend ist also die bloße Verweigerung, einen Beleg anzunehmen, durch den Leistungsempfängers grundsätzlich sanktionslos und kein Finanzvergehen im Sinne des § 51 Abs 1 lit d, da es an den objektiven Tatbestandsmerkmal des Vorsatzes – WISSEN und WOLLEN - fehlt. Der Verstoß hingegen, einen Beleg nicht auszustellen oder eine Durchschrift nicht aufzubewahren, ist bei einem Unternehmer immer eine Finanzordnungswidrigkeit mit entsprechenden finanzstrafrechtlichen Folgen.¹³⁵

7.2 Übergangsbestimmung - Nichteinhaltung der Vorschriften

Dem Erkenntnis des VfGH vom 09.03.2016 folgend besteht die verpflichtende Verwendung der Registrierkasse nach § 131 frühestens ab dem 01.03.2016. Wird also im 1. Quartal im Jahr 2016 keine Registrierkasse verwendet und werden keine durch Registrierkassen erstellte elektronischen Belege gespeichert oder vergeben, hat dies keine finanzstrafrechtlichen Konsequenzen.

Auf Grund des Widerspruchs in den ErlRV und dem Gesetzeswort wird also die Nichtverwendung einer Registrierkasse, unbeschadet der neuen Einzelaufzeichnungspflichten, in den ersten Monaten nicht als Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des § 51 Abs 1 lit c FinStrG geahndet.¹³⁶

Außerdem begeht jemand, der die Vorschrift der Einzelaufzeichnung nach § 131 Abs 1 Z 2 BAO nicht einhält, keine Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des § 51 Abs 1 lit c FinStrG.

¹³² Vgl. *Tanzer/Unger*, ÖStZ 2016, 318.

¹³³ Vgl. *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch (2016) 409.

¹³⁴ Vgl. *Ritz/Koran/Kutschera*, SWK-Spezial 2015, 107.

¹³⁵ Vgl. *Rzeszut/Lang*, SKW 2015, 1283.

¹³⁶ Vgl. *Rzeszut/Lang*, SKW 2015, 1282.

„2.

- a) *Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden*¹³⁷

Diese Soll-Vorschrift erfüllt nicht den Tatbestand der abgabenrechtlichen Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen. Die Führung von Büchern und Aufzeichnungen ist gemäß § 111 BAO nicht erzwingbar, jedoch ergibt sich aus der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit einer korrekten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen die Befugnis der Schätzung als abgabenrechtliche Folge aus den §§ 163 und 164.¹³⁸ Werden also Bücher und sonstige Aufzeichnungen derart schlecht oder unvollständig geführt, dass ihr Ergebnis als nicht mehr glaubwürdig erscheint, berechtigt dies zu einer Schätzung.

7.3 Manipulation der Registrierkasse

Der § 51a FinStrG wurde im Rahmen der Steuerreform 2015/16 neu eingeführt. Mit ihm soll die vorsätzliche Manipulation von Registrierkassen sanktioniert werden. Wird also eine Malfunktion der elektronischen Sicherheitseinrichtung durch Unterdrückung oder Verwendung von nicht erlaubten Computerprogrammen hervorgerufen, wird dies mit einer Strafe von bis zu EUR 25.000 bestraft.¹³⁹

„Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich abgaben- oder monopolrechtlich zu führende Bücher, Aufzeichnungen oder Aufzeichnungssysteme, die automationsunterstützt geführt werden, durch Gestaltung oder Einsatz eines Programms, mit dessen Hilfe Daten verändert, gelöscht oder unterdrückt werden können, verfälscht.

*(2) Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe bis zu 25.000 Euro geahndet.*¹⁴⁰

¹³⁷ § 131 Abs 1 Z 2 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118.

¹³⁸ Vgl. Ritz/Koran/Kutschera, SWK-Spezial 2015, 63.

¹³⁹ Vgl. Rzeszut/Lang, SKW 2015, 1283.

¹⁴⁰ § 51a FinStrG idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118.

7.4 Abgabenhinterziehung – Abgabebetrag

Die litera c des § 39 Abs 1 FinStrG wurde durch das SteuerreformG 2015/16 ergänzt.

„unter Verwendung automationsunterstützt erstellter, aufgrund abgaben- oder monopolrechtlicher Vorschriften zu führender Bücher oder Aufzeichnungen, welche durch Gestaltung oder Einsatz eines Programms, mit dessen Hilfe Daten verändert, gelöscht oder unterdrückt werden können, beeinflusst wurden.“¹⁴¹

Unterliegen die Daten der erwirtschafteten Umsätze, welche entsprechend der Vorschrift durch eine elektronische Registrierkasse mit Signatureinheit erfasst wurden, mittels Computersoftware oder anderen Malware Veränderungen, Löschungen oder einer Nichterfassung, ist der Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfüllt. Werden also vorsätzlich, was gesetzwidrig installierte Computerprogramme indizieren, Abgaben hinterzogen, wird dies mit einer Geldstrafe bis zu 200% des Hinterziehungsbetrages geahndet, außerdem kann eine mögliche zweijährige Freiheitsstrafe verhängt werden.

Wurden durch die Manipulation der Registrierkasse mehr Abgaben als EUR 100.000 hinterzogen, ist zusätzlich der Tatbestand des Abgabebetrag nach § 39 Abs 1 lit c verwirklicht, welcher mit bis zu 10 Jahren Freiheitsstrafe sanktioniert wird.¹⁴²

¹⁴¹ § 39 Abs 1 lit c FinStrG idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118.

¹⁴² Vgl. Rzeszut/Lang, SKW 2015, 1283.

Strafbestimmender Wertbe- trag	Strafdrohung für natürliche Personen	Strafdrohung für Verbände
Zwischen 100.000 Euro und 250.000 Euro	• Primäre Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren, • daneben Geldstrafe von bis zu 1 Mio Euro	Verbandsgeldbuße von bis zu 2,5 Mio Euro
Zwischen 250.000 Euro und 500.000 Euro	• Primäre Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu fünf Jahren, • daneben Geldstrafe von bis zu 1,5 Mio Euro (wenn Freiheitsstrafe vier Jahre nicht übersteigt)	Verbandsgeldbuße von bis zu 5 Mio Euro
Über 500.000 Euro	• Primäre Freiheitsstrafe von einem Jahr bis zu zehn Jahren, • daneben Geldstrafe von bis zu 2,5 Mio Euro (wenn Freiheitsstrafe acht Jahre nicht übersteigt)	Verbandsgeldbuße von bis zu 400 % des strafbestimmen- den Wertbetrags

Abbildung 14: Strafraumen des Abgabenbetrugs¹⁴³

8 EU Abgabenänderungsgesetz

Am 6. Juli 2016 hat der Nationalrat das EU-Abgabenänderungsgesetz 2106 beschlossen, dass neben den Verrechnungspreisdokumentationsgesetz auch Erleichterungen bei der Registrierkassenpflicht vorsieht. Betroffen von den Änderungen sind das kleine Vereinsfest sowie vergleichbare Feste von Körperschaften öffentlichen Rechts und politischen Parteien, Umsätze im Freien und Hüttenumsätze, sowie Neuregelungen für Berg-, Schi- und Schutzhütten, und im Zuge dessen zu einer neuen Barumsatzverordnung. Außerdem kam es zu einer Verlängerung der Frist zur Errichtung technischer Vorkehrungen gegen die Manipulation von Kassen um drei Monate bis zum 01. April 2017, damit Unternehmen ausreichend Zeit für die Umstel-

¹⁴³ Quelle: Rzeszut/Lang, SKW 2015, 1283.

lung haben. Es werden auch die Bestimmungen über elektronische Signaturen in § 131b BAO an die Termini der eIDAS-VO angepasst.¹⁴⁴

Im Rahmen des Abgabenänderungsgesetz kam es zu einer Vereinheitlichung der Erleichterungen von gemeinnützigen Vereinen und Körperschaften öffentlichen Rechts (u.a. Blaulicht Organisationen). Feste von gemeinnützigen Vereinen unterliegen so lange sie Dauer von 72 Stunden (vor dem Eu-AbgÄG 2016 waren es 48 Stunden) im Jahr nicht überschreiten einer steuerlichen Begünstigung. Es besteht für diese keine Registrierkassenpflicht. Wirte dürfen für die Verpflegung des gemeinnützigen Vereins beauftragt werden, ohne dass die Gefahr des Verlustes von der Gemeinnützigkeit besteht.

Die verordnungsgemäßen Erleichterungen wurden in einer geänderten Barumsatzverordnung mittlerweile auch neu erlassen. So dürfen nun auch Hütten und Buschenschänke solange sie die Jahresumsatzgrenze von EUR 30.000 nicht überschreiten, wie bislang nur bei der Kaltenhände Regelung erlaubt war, die vereinfachte Losungsermittlung in Anspruch nehmen.¹⁴⁵

9 Zusammenfassung

Im Rahmen des Steuerreformgesetz 2015/16, welches der Nationalrat im Sommer 2015 beschlossen hat, kam es zu umfassenden steuerlichen Maßnahmen, wobei die Strukturanpassungen des Einkommenstarifs das Herzstück dieser Reform waren.

Um den Budgetkonsolidierungspfad nicht zu gefährden, soll ungefähr die Hälfte der Gegenfinanzierungskosten durch die Bekämpfung von Steuerbetrug einnahmeseitig erfolgen. Im Zuge dessen wurden die Einzelaufzeichnungspflichten, die Registrierkassenpflicht und die Belegerteilungspflicht grundsätzlich reformiert und entsprechend ergänzt.

Vor dem Steuerreformgesetz 2015/16 gab es in Österreich keine Belegerteilungspflicht, keine allgemeine Registrierkassenpflicht und keine Verpflichtung zur Verwendung eines Sicherheitsprogrammes. Es galt die Barbewegungsverordnung, die Umsätze konnten mit einer Stricherliste dokumentiert werden und mussten lediglich in ihrer Entstehung nachvollziehbar sein.

Bei Unternehmen, deren Jahresumsatz EUR 150.000 nicht überschritt, konnte der Umsatz am Ende des Tages mittels vereinfachte Losungsermittlung (Kassasturz) ermittelt werden.

Im Zuge der Steuerreform 2015/16 wurden die gesetzlichen Pflichten beim Kassieren von Bareinnahmen hinsichtlich der Einzelaufzeichnungspflicht, der Belegausstellung und der Registrierkassenpflicht beschlossen.

¹⁴⁴ Vgl. *Rzeszut*, SWK Heft-Nr 28/2016, 1197.

¹⁴⁵ Vgl. *Rzeszut*, SWK 2016, 1197.

Ab dem 1. Jänner 2016 müssen alle Unternehmer (Gewerbetreibende, Freiberufler, Land- und Forstwirte) unabhängig von der Umsatzhöhe ihre Bargeschäfte einzeln aufzeichnen. Betroffen sind also nicht mehr nur betriebliche Einkünfte, sondern auch alle anderen wie beispielsweise die Vermietung und Verpachtung.¹⁴⁶

Der gänzlich neu geschriebene § 131b begründet die neue Registrierkassenpflicht. Grundsätzlich sollen Barumsätze künftig ausschließlich über ein elektronisches Aufzeichnungssystem einzeln erfasst werden und so mit der Kassasturz für betriebliche Einkünfte abgeschafft werden. Betroffen von dieser neuen Vorschrift sind erwirtschaftete Umsätze größer als EUR 15.000 in Kombination mit Barumsätzen von mehr als EUR 7.500. Besteht auf Grund von Erleichterungen keine Registrierkassenpflicht, sind Umsätze in jedem Fall mittels händischem Beleg zu erfassen. Nicht mehr zulässig für die Ermittlung der Tageslosung sind Strichlisten mit Bezug auf Artikel, Standlisten oder Rechenmaschinen mit Streifen.¹⁴⁷

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/16 wurde zwecks Bekämpfung von Steuerhinterziehungen für Lieferungen und sonstige Leistungen die Maßnahme der Belegerteilungspflicht für empfangene Barzahlungen eingeführt. Es soll durch die Kombination von Registrierkasse und Belegerteilungspflicht eine Art von gegenseitiger Kontrollkultur geschaffen werden.

Grundsätzlich lässt sich ja die Belegerteilungspflicht aus dem UStG ableiten, jedoch ist diese gegenüber Privatpersonen beschränkt, weshalb der Gesetzgeber die neue Verpflichtung in der BAO geregelt hat. Die Belegerteilungspflicht spricht im großen Unterschied zur Registrierkassenpflicht alle Unternehmer im Sinne des § 2Abs 1 UStG an und nicht nur betriebliche Einkünfte.¹⁴⁸

Ergänzend zu den Änderungen in der Bundesabgabenordnung hinsichtlich der §§ 131 und 132, kam es einerseits zu einer Neuformulierung der Barbewegungsverordnung, welche durch die Barumsatzverordnung ersetzt wurde und andererseits zur Registrierkassensicherungsverordnung, welche die umfassenden technischen Bestimmungen für die Anwendung der Registrierkasse näher darlegt.

¹⁴⁶ Vgl. Kapitel 3, 7.

¹⁴⁷ Vgl. Kapitel 4, 19.

¹⁴⁸ Vgl. Kapitel 5, 29.

Um einen entsprechenden Änderungswillen nachdrücklich erzeugen zu können, wurde auch das Finanzstrafgesetz um neue Straftatbestände erweitert. Für die Missachtung der Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht drohen empfindliche Strafen, welche den Leistungserbringer und den Leistungsempfänger verpflichten können.¹⁴⁹

¹⁴⁹ Vgl. Kapitel 7, 53.

10 Literaturverzeichnis

Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch, Wien, 2016, lexisnexus
Hübner-Schwarzinger, Wiesner, Umgründungslexikon 2005 Linde
Tanzer/Unger, BAO 2005, Einführung und Kurzkommentar zur BAO, Wien 2005
Renner/Schlager/Schwarz, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, Festschrift 2008, Linde
Blazina/Macho/Wakounig, Betriebsprüfung in der Praxis 8. Aktualisierung S 63.
Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz – Kommentar (Loseblatt).,

10.1 Beiträge in Fachzeitschriften

Hacker, Ritz, Steuerreform 2015/16, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, SWK-Spezial 2015, 120ff.
Hackl, Das Registrierkassen-Tohuwabohu, SWK 34-35/2015, 1519-1523.
Hilber, Barbewegungs-Verordnung, ecolex 2007, 59.
Huber, Aufzeichnungen von Geschäftsvorfällen durch Kassensysteme, ÖStZ 2013, 339.
Huber, Aufzeichnungen und Erleichterungen bei den neuen Dokumentationspflichten, ÖStZ 2016, 43ff.
Hübel, Registrierkassenpflicht als Chance für Wirtschaftstreuhänder SWK 23-24/2015, 1030.
Klinglmair, Rzeszut, Registrierkassen und Gemeinnützigkeit, SWK 9/2016, 496.
Koller, Kurz, Die Betriebsprüfung ÖStZ, 2001, 56.
Linke, Belegerteilungspflicht erfasst auch Menge und handelsübliche Bezeichnung, SWK 32/2015, 1446.
Mayr, Der Hotelgutschein im Umsatzsteuerrecht, SWK 12/2016, 634.
Mühl, Elektronische Datenübergabe bei Betriebsprüfungen, SWK 15/2013, 728.
Ritz, Koran, Kutschera, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht SWK-Spezial 2016, 62.
Redaktion, Registrierkassenpflicht vor dem VfGH SWK 7/2016, 410.
Redaktion, Begutachtungsentwürfe zur Steuerreform im Überblick SWK 16/2015, 732.
Rzeszut, Grünsteidl, Registrierkassenpflicht nicht verfassungswidrig SWK 28/2015, 1277.
Rzeszut, SWK Heft-Nr 28/2016, 1197.
Rzeszut, Lang, Fahrplan zur Registrierkassenpflicht und finanzstrafrechtliche Neuerungen, SWK 28/2015, 1277.
Tanzer, Unger, Die neuen Vorschriften für Bargeschäfte ÖStZ 2016/477, 313-324.

10.2 Gesetzesmaterialien

BarumsatzVO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/247.

BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

Erlass zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, BMF-AV Nr. 123/2016, S 57.

FinStrG idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118

RegistrierkassensicherheitsVO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/410

VereinsR 2001 BMF-010219/0074-VI/4/2015.

10.3 Judikatur

VwGH 02.07.2002, 2002/14/003

VwGH 2006/15/0284

VwGH 20.1.2010, 2007/13/0034

VwGH 27.07.2016, 2015/13/0048

10.4 Online Quellen

https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/I/I_00684/fname_423793.pdf abgerufen am 1.Juli.2016

11 Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Entlastungen und Gegenfinanzierungsmaßnahmen.....	S 4.
Abbildung 2: Gegenüberstellung der Formvorschriften.....	S 9.
Abbildung 3: Überblick der Einzelaufzeichnungspflicht.....	S 11.
Abbildung 4: Erleichterungen.....	S 19.
Abbildung 5: Überblick über Sicherheitseinstellungen der Registrierkasse.....	S 24.
Abbildung 6: Zulässige Warenbezeichnungen nach § 11 UStG und § 132a BAO.....	S 33.
Abbildung 7: Beispiel für ein Zählprotokoll.....	S 36.
Abbildung 8: Unterschiedliche Formen eines Paragons.....	S 38.
Abbildung 9: Überschreiten der Barumsatz Grenze.....	S 39.
Abbildung 10: Übersicht der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe.....	S 45.
Abbildung 11: Beispiel.....	S 46.
Abbildung 12: Überblick der Regelungen für Automaten.....	S 48.
Abbildung 13: Beleg mit Verweis auf Rechnung.....	S 51.
Abbildung 14: Strafraumen des Abgabebetrugs	S 59.