



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

„Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht in Österreich
ab 2016“

verfasst von / submitted by

Derya Günes, Bakk. rer. soc. oec.

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

Master of Science (MSc)

Wien, 2018

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

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

o. Univ.-Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	2
Einleitung	5
Aufbau	5
1. Rechtliche Grundlagen	6
1.1. Überblick	6
1.2. Einzelaufzeichnung bzw Einzelfesthaltung der Barumsätze ¹	8
1.3. Die Registrierkassenpflicht ⁵	11
1.4. Die Belegerteilungs- und Belegannahmeverpflichtung ⁸	15
1.5. Ausnahmen ¹⁰	18
1.6. Inkrafttreten ¹⁰	19
2. Begriffsdefinitionen¹¹	20
2.1. Unternehmer ¹¹	20
2.1.1 Unternehmerbegriff ¹¹	20
2.1.2 Organschaft ¹¹	21
2.1.3 Unternehmereinheit ¹²	22
2.1.4 Betrieb gewerblicher Art ¹³	22
2.2. Kein Unternehmensbereich ¹⁷	24
2.2.1 Funktionäre ¹⁷	24
2.2.2 Liebhaberei ¹⁷	24
2.2.3 Gesellige Veranstaltungen ¹⁸	25
2.3. Lieferung und sonstige Leistung ²¹	27
2.3.1 Barzahlungen ²¹	27
2.3.2 Inland	28
2.3.3 Lieferungen ²⁴	28
2.3.4. Sonstige Leistungen ²⁸	30
2.3.5 Entgelt ²⁹	31
2.4. Umsatz je Betrieb	34
2.4.1 Umsatz ³²	34
2.4.2 Betrieb	34
2.4.3 Vermietung und Verpachtung	36
2.5. „Kalte-Hände-Regelung“	37

2.6.	Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.....	39
2.6.1	Allgemeines ³⁹	39
2.6.2	Entbehrlicher Hilfsbetrieb ³⁹	40
2.6.3	Unentbehrlicher Hilfsbetrieb.....	43
2.6.4	Begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb	44
2.7.	Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten ⁴⁸	45
2.7.1	„Altautomaten“ ⁴⁸	45
2.7.2	§§ 4 und 5 BarUV 2015 ⁴⁸	45
2.7.3	„Selbstbedienungsgeschäfte“ ⁵¹	47
2.8.	Online-Shops ⁵¹	48
2.9.	Fiktive Barzahlungen ⁵³	49
2.9.1	Allgemeines ⁵³	49
2.9.2	Barscheck ⁵⁴	50
2.9.3	Kreditkarten, Bankomatkarten ⁵⁴	51
2.9.4	Gutscheine ⁵⁶	51
3.	Registrierkassenpflicht nach § 131b BAO	52
3.1.	Begriff der Registrierkasse ⁵⁸	52
3.2.	Allgemeine Anforderungen an jede Registrierkasse	54
3.3.	Signaturerstellung durch die Signaturerstellungseinheit.....	55
3.4.	Beginn der Registrierkassenpflicht.....	57
3.5.	Wegfall der Registrierkassenpflicht ⁶³	58
4.	Belegerteilungspflicht nach § 132a BAO	59
4.1.	Empfangene Barzahlungen, Entgegennahme des Belegs ⁶⁵	59
4.2.	Mindestinhalt von Belegen ⁶⁶	61
4.2.1	Bezeichnung des Unternehmens	61
4.2.2	Fortlaufende Nummer ⁶⁷	62
4.2.3	Tag der Belegausstellung.....	63
4.2.4	Menge, handelsübliche Bezeichnung ⁶⁹	63
4.2.5	Betrag der Barzahlung	65
4.3.	Zusätzliche Angaben (§ 132a Abs 8 BAO).....	66
4.4.	Durchschriften, Zweitschriften ⁷²	67
4.5.	Keine abgabenrechtlichen Folgen	68
4.6.	Keine Derogation bestehender Belegerteilungspflichten ⁷⁵	68
4.7.	Vergleich mit § 11 UStG 1994 ⁷⁵	69
5.	Ausnahmen von den Pflichten⁷⁷	70
5.1.	BarUV 2015 ⁷⁷	70

5.2. Glücksspielgesetz ⁷⁸	71
6. Abgabenrechtliche Konsequenzen⁷⁸	72
7. Finanzstrafrechtliche Bestimmungen	73
8. Registrierkassenpflicht für Betreiber von Sportanlagen	74
8.1. Erleichterungen für gemeinnützige Sportvereine	75
8.2. Zusammenfassung	76
9. Manipulation mit Registrierkassen und Kassensystemen	77
9.1. Arten der Manipulation	77
9.2. Überblick über „historische“ Manipulationsvorgänge	78
9.3. Aktuelle Manipulationsvorgänge	80
10. Lösungsansätze zur Betrugsbekämpfung	82
10.1. Mögliche Gegenmaßnahmen	82
10.1.1. Verfolgung durch Steuerfahndung ⁹⁴	84
10.1.2. Kontrolle durch Steueraufsicht	85
Abstrakt	86
Abbildungsverzeichnis	87
Abkürzungsverzeichnis	88
Literaturverzeichnis	89
Online Quellen	90

Einleitung

Im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2015/16 wurden die Registrierkassen- und die Belegerteilungspflicht eingeführt. Zweck dieser Arbeit ist es, diese neuen gesetzlichen Anforderungen besser zu durchleuchten und einen Einblick über die neuen Regelungen zu verschaffen.

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

Aufbau

Das erste Kapitel verschafft einen Überblick über die gesetzlichen Grundlagen für die neuen Verpflichtungen. Kapitel 2 erläutert die ganzen Begriffsdefinitionen, die im Gesetz verwendet werden. Kapitel 3 und 4 befassen sich detaillierter mit der Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht. Im Kapitel 5 wird auf die Ausnahmen von den Verpflichtungen eingegangen, die zum Teil bereits vorher erwähnt werden. Im nächsten Kapitel (6) werden die abgabenrechtlichen Konsequenzen bei Nichteinhaltung dieser Verpflichtungen erläutert. Kapitel 7 beschreibt die verschärften finanzstrafrechtlichen Bestimmungen bei Abgabenverkürzung, Schmuggel, Abgabenbetrug und Abgabenhehlerei. Kapitel 8 befasst sich damit, ob und auf welche Weise Betreiber von Sportanlagen von der Registrierkassenpflicht betroffen sind. Im Kapitel 9 wird darauf eingegangen, wie Manipulation mit Registrierkassen und Kassensystemen begangen wird. Das Verständnis der Manipulationsvorgänge ist wichtig, um es zu verhindern. Kapitel 10 beinhaltet Lösungsansätze zur Betrugsbekämpfung und die Methoden der Steueraufsicht.

1. Rechtliche Grundlagen¹

1.1. Überblick

Im Zusammenhang mit der Einführung der „Registrierkassenpflicht“ wurden folgende neue Regelungen erlassen:

- Steuerreformgesetz 2015/2016 (BGBl I 2015/118)
- Barumsatzverordnung 2015 – BarUV 2015 (BGBl II 2015/215)
- Registrierkassensicherheitsverordnung (BGBl II 2015/410)¹
- §§ 131, 131b, 132a Bundesabgabenordnung (BAO)
- Erlass zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht
- Registrierkassensicherheitsverordnung (RKSV)²

Aus der „Registrierkassenpflicht“ ergeben sich folgende Verpflichtungen:

„Ab 1.Jänner 2016:

- Einzelaufzeichnungspflicht ab dem ersten Euro
- Belegerteilungspflicht bei jedem Barumsatz
- Registrierkassenpflicht für fast alle Betriebe
 - o Datenerfassungsprotokoll für fast alle Betriebe
 - o Drucker zur Erstellung oder eine Vorrichtung zur elektronischen Übermittlung von Zahlungsbelegen

Ab 1.Juli 2016:

- Möglichkeit zur Inbetriebnahme der Sicherheitseinrichtung für die Registrierkasse
 - o Möglichkeit zur Registrierung der Signaturerstellungseinheit bei FinanzOnline
 - o Möglichkeit zur Erlangung eines Feststellungsbescheides für geschlossene Gesamtsysteme

¹ vgl. S.12 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

² https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/registrierkassen_und_belegerteilungspflicht/185887.html

Ab 1.Jänner 2017:

- Pflicht zum Betrieb der Sicherheitseinrichtung für die Registrierkasse
 - o Pflicht zur Registrierung der Signaturerstellungseinheit bei FinanzOnline“¹

„Ab 1.April.2017:

- Update der Registrierkasse
- Beschaffung Signaturerstellungseinheit/en (Registrierkassen-Chip)
- Anmeldung dieser beiden Komponenten auf FinanzOnline
- Prüfung des Startbelegs mittels einer App des BMF“⁶¹

1.2. Einzelaufzeichnung bzw Einzelfesthaltung der Barumsätze¹

§ 131 Abs 1 Z 2 BAO:

„2.

a) *Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist.*

b) *Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden.*

c) *Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 3 verpflichtet sind, ihre Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bargeschäfte einzeln festhalten.*³

§ 131 Abs 1 Z 6 lautet:

„6.

a) *Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbareren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.*

³ <https://www.jusline.at/gesetz/bao/paragraf/131>

- b) *Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. 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.*³

Die Erleichterungen leiten sich aus Abs. 4 ab:

„(4) 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 Verpflichtungen unzumutbar wäre und die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird, festlegen. Eine derartige Verordnung kann auch rückwirkend in Kraft gesetzt werden.

Solche Erleichterungen sind nur zulässig:

- 1. für Umsätze bis jeweils 30 000 Euro pro Kalenderjahr und Abgabepflichtigem (§ 77 Abs. 1), die ausgeführt werden*
 - a) von Haus zu Haus oder auf öffentlichen Wegen, Straßen, Plätzen oder anderen öffentlichen Orten, jedoch nicht in oder in Verbindung mit fest umschlossenen Räumlichkeiten,*
 - b) in unmittelbarem Zusammenhang mit Hütten, wie insbesondere in Alm-, Berg-, Schi- und Schutzhütten,*
 - c) in einem Buschenschank im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 5 der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194/1994, wenn der Betrieb an nicht mehr als 14 Tagen im Kalenderjahr geöffnet ist,*
 - d) durch eine von einem gemeinnützigen Verein geführte Kantine, die nicht mehr als 52 Tage im Kalenderjahr betrieben wird (kleine Kantine),*

treffen im Fall der lit. a oder b diese Voraussetzungen nicht auf alle Umsätze eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zu, dann gilt die Befreiung für denjenigen Teil des Umsatzes, der die Voraussetzungen erfüllt,

- 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, bei denen keine Gegenleistung durch Bezahlung mit Bargeld erfolgt, dies unbeschadet einer Belegerteilungsverpflichtung nach § 132a.“³*

Die Einzelaufzeichnung bei der Buchführung erstreckt sich bei Buchführungspflicht und bei freiwilliger Buchführung auf die tägliche Einzelerfassung aller Barein- und -ausgänge in den Büchern oder in den Grundaufzeichnungen. Damit gemeint sind nicht nur erfolgswirksame Beträge, sondern bspw. auch Einlagen und Entnahmen. Durch die Einzelfesthaltung bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, bei Vermietung und Verpachtung sowie bei sonstigen Einkünften soll sichergestellt werden, dass alle Bargeschäfte einzeln festgehalten werden.⁴

Wenn die Bücher und Aufzeichnungen nicht den Vorschriften des §131 BAO entsprechen, verlieren sie die Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit nach § 163 Abs. BAO und dies führt zur Entstehung einer Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde.⁵

1.3. Die Registrierkassenpflicht⁵

⁴ vgl. S.13-14 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

⁵ vgl. S.14 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Ab 1. Jänner 2016 sind Betriebe dazu verpflichtet, ihre Umsätze mittels Registrierkassen zu verzeichnen, und zwar bereits ab dem ersten Euro.

§131b BAO:

„(1)

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.*
2. *Die Verpflichtung zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (Z 1) besteht ab einem Jahresumsatz von 15 000 Euro je Betrieb, sofern die Barumsätze dieses Betriebes 7 500 Euro im Jahr überschreiten.*
3. *Barumsätze im Sinn dieser Bestimmung sind Umsätze, bei denen die Gegenleistung (Entgelt) durch Barzahlung 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 dergleichen.*

(2) 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 bzw. durch kryptographisches Siegel jedes Barumsatzes mittels einer dem Steuerpflichtigen zugeordneten Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit zu gewährleisten und die Nachprüfbarkeit durch Erfassung der Signatur bzw. des Siegels auf den einzelnen Belegen sicherzustellen.

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

(4) 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 wird, zu bestätigen, wenn eine solche Sicherheit auch ohne Verwendung einer in Abs. 2 geforderten Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit besteht.

Antragsbefugt sind nur Unternehmer, die ein solches geschlossenes Gesamtsystem verwenden und eine hohe Anzahl von Registrierkassen im Inland in Verwendung haben. Dem Antrag ist ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen, in dem das Vorliegen der technischen und organisatorischen Voraussetzungen für die Manipulationssicherheit des geschlossenen Gesamtsystems bescheinigt wird, anzuschließen.

Die Wirksamkeit des Feststellungsbescheides erlischt, wenn sich die für seine Erlassung maßgeblichen tatsächlichen Verhältnisse geändert haben.

Unternehmer haben jede Änderung der tatsächlichen Verhältnisse für die Erlassung des Feststellungsbescheides über die Manipulationssicherheit geschlossener Gesamtsysteme dem Finanzamt binnen einem Monat, gerechnet vom Eintritt des meldepflichtigen Ereignisses, zu melden.

(5) Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung festlegen:

- 1. Einzelheiten zur technischen Sicherheitseinrichtung, zur Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit, zur kryptografischen Signatur bzw. zum kryptographischen Siegel, sowie zu anderen, der Datensicherheit dienenden Maßnahmen,*
- 2. Erleichterungen bezüglich der zeitlichen Erfassung der Bareinnahmen hinsichtlich betrieblicher Umsätze, die außerhalb der Betriebsstätte getätigt werden,*
- 3. Einzelheiten über die Erlassung von Feststellungsbescheiden (Abs. 4), insbesondere über die technischen und organisatorischen Anforderungen zur Gewährleistung der Manipulationssicherheit geschlossener Gesamtsysteme, die im Unternehmen als elektronische Aufzeichnungssysteme verwendet werden, sowie die im Abs. 4 genannte Anzahl von Registrierkassen,*
- 4. Einzelheiten von Form und Inhalt der Meldungen nach Abs. 4 letzter Unterabsatz.“⁶*

Wie bereits aus § 131b BAO ersichtlich ist, gilt die Registrierkassenpflicht bei Barumsätzen. Auch Zahlungen mit Bankomat- und Kreditkarten, mit Gutscheinen, Bons

⁶ <https://www.jusline.at/gesetz/bao/paragraf/131b>

oder Geschenkmünzen werden als Barumsätze definiert.

Die Registrierkassenpflicht umfasst nur Betriebe, nicht jedoch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte.

§ 131b Abs 3 BAO besagt, dass die Pflicht mit Beginn des viertfolgenden Monats nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Grenze erstmals überschritten wurde, besteht.⁷

Die technischen Sicherheitseinrichtungen müssen ab 1.Jänner 2017 auf Unveränderbarkeit der Aufzeichnungen durch kryptografische Signatur jedes Barumsatzes mit einer dem Steuerpflichtigen zugordneten Signaturerstellungseinheit versehen sein, um die Registrierkassen gegen Manipulation schützen. Bei Nichtbeachtung dieser Vorschrift und Nichtverwendung dieser Sicherheitseinrichtung verliert der Steuerpflichtige die Vermutung der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen gemäß §163 Abs 1 BAO. Dies kann zu einer Schätzung des Finanzamtes führen und es wird auch der Tatbestand der Finanzordnungswidrigkeit verwirklicht.⁷

Die genauen Vorschriften für Sicherheitseinrichtungen sind in der Registrierkassen-sicherheitsverordnung geregelt und dienen der Gewährleistung eines effektiven Schutzes gegen Manipulation.

Bestimmten Berufsgruppen, die auch als „mobile Gruppen“ bezeichnet werden (bspw. Masseure, Friseure oder Tierärzte), die ihre Leistungen vor Ort beim Kunden erbringen, können mittels Verordnung Erleichterungen bezüglich der zeitlichen Erfassung der einzelnen Barumsätze gewährt werden.

Größere Unternehmen verwenden bereits für die Erfüllung der Aufzeichnungspflicht geschlossene Gesamtsysteme, jedoch ohne die zur Manipulationssicherheit vorgesehene Signaturerstellungseinheit. Um die Umstellungen zu erleichtern, soll das Finanzamt die Bestätigung der Manipulationssicherheit eines bestehenden Gesamtsystems durch einen Feststellungsbescheid ermöglichen.

⁷ vgl. S.15 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Bei Vorliegen einer Einzelaufzeichnungspflicht resultiert daraus eine generelle Belegerteilungsverpflichtung abzuleiten. Danach sind die dem die Barzahlung Leistenden Belege mit bestimmten Mindestinhalten verpflichtend mitzugeben.⁸

⁸ vgl. S.16 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

1.4. Die Belegerteilungs- und Belegannahmeverpflichtung⁸

Die Belegerteilungs- und Belegannahmeverpflichtung leitet sich aus §132a BAO ab:⁸

„(1) 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 die Hingabe von Barschecks sowie vom Unternehmer ausgegebener und von ihm an Geldes statt angenommener Gutscheine, Bons, Geschenkmünzen und dergleichen.

(2) Die Belegerteilungsverpflichtung kann im Falle einer Organschaft (§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994) auch von der Organgesellschaft, im Falle der Unternehmereinheit im Sinn des Umsatzsteuerrechtes auch von einer der in der Unternehmereinheit zusammengeschlossenen Personengesellschaften (Personengemeinschaften) erfüllt werden.⁹

„(3) 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.*

⁹ <https://www.jusline.at/gesetz/bao/paragraf/132a>

(4) Die im Abs. 3 Z 1 und 4 geforderten Angaben können auch durch Symbole oder Schlüsselzahlen ausgedrückt werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus dem Beleg oder anderen bei dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbringenden Unternehmer vorhandenen Unterlagen gewährleistet ist. Die in Abs. 3 Z 4 geforderten Angaben können auch in anderen beim Unternehmer oder Leistungsempfänger, soweit dieser ebenfalls Unternehmer ist, vorhandenen Unterlagen enthalten sein, wenn auf diese Unterlagen im Beleg hingewiesen ist.

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

(6)

1. Vom Beleg ist eine Durchschrift oder im selben Arbeitsgang mit der Belegerstellung eine sonstige Zweitschrift anzufertigen und aufzubewahren. Als Zweitschrift im Sinn dieser Bestimmung gilt auch die Speicherung auf Datenträgern, wenn die Geschäftsvorfälle spätestens gleichzeitig mit der Belegerstellung erfasst werden. Die Aufbewahrungsverpflichtung gilt neben Zweitschriften auch für die in Abs. 4 genannten Unterlagen, beginnt mit der Belegerstellung und beträgt sieben Jahre ab Schluss des Kalenderjahres, in dem der Beleg ausgestellt wurde.

2. Die Durchschrift (Zweitschrift) zählt zu den zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belegen.

(7) Die Angaben des Abs. 3 Z 2 und 3 sowie die Anfertigung und Aufbewahrung einer Durchschrift (Zweitschrift) können bei Berechtigungsausweisen (insbesondere bei Eintrittskarten und Fahrausweisen) unterbleiben, wenn deren vollständige Erfassung gewährleistet ist.

(8) 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 Nachvollziehbarkeit des einzelnen Geschäftsvorfalles und der Identifizierung des belegausstellenden Unternehmers dienen, zu enthalten. Der Bundesminister für Finanzen kann diese weiteren Angaben durch Verordnung festlegen.“⁹

Die Bundesregierung erwartet aus der Belegerteilungspflicht in Zusammenhang mit der Registrierkassenpflicht und den technischen Sicherheitssystemen Mehreinnahmen in der Höhe von 900 Mio. Euro. Aus diesem Grund war es notwendig, dass in der BAO einige grundlegende Änderungen vorgenommen werden.⁸

Beispielsweise aus § 132a BAO leitet sich ab, dass Unternehmerinnen und Unternehmer ab 1. Jänner 2016 gesetzlich dazu verpflichtet, über empfangene Barzahlungen im Inland getätigter Lieferungen und sonstiger Leistungen Belege mit bestimmten Mindestinhalten auszustellen und den Kunden auszufolgen. Davon ausgenommen ist die durch Verordnung zulässige vereinfachte Losungsermittlung durch Kassasturz (zB. bei Umsätzen in Freien), bei dem keine Belegerteilungspflicht vorgeschrieben ist.⁸

§ 132a Abs 5 BAO beschreibt die Pflicht des Kunden, den Beleg entgegenzunehmen und bis außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten mitzunehmen. Wird diese Belegannahmepflicht verletzt, ist dies nicht strafbar.

„Unternehmer, die keine Belege ausstellen bzw. keine Durchschriften anfertigen und aufbewahren, begehen Finanzvergehen, nämlich Finanzordnungswidrigkeiten (iSd. § 52 Abs 1 lit d FinStrG), die mit Geldstrafe bis zu 5.000 Euro zu ahnden sind.“

Die Belegerteilungspflicht nach § 132a BAO ist von der nach § 11 UStG 1994 bestehenden Pflicht zur Ausstellung von Rechnungen differenziert zu betrachten. Eine parallele Beleg-/Rechnungs-Erteilung ist nicht erforderlich, wenn der Beleg die in § 132a BAO und die in § 11 UStG geforderten Angaben beinhaltet.¹⁰

1.5. Ausnahmen¹⁰

¹⁰ vgl. S.17-18 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Ausnahmen von der Pflicht zur Einzelaufzeichnung/Einzelfeststellung, Belegerteilung und der Registrierkassenpflicht sind in der BarUV 2015, welche §131 Abs 4 BAO näher erläutert, geregelt.

Darunter fallen die „Kalte-Hände-Umsätze“, womit die auf öffentlichen Orten oder von Haus zu Haus erfolgenden Jahresumsätze von 30.000 Euro je (Gesamt-) Betrieb gemeint sind (insbesondere zB. Maroni-Stände, Speiseeiswagen, Fiaker, Christbaumstände oder sonstige offene Verkaufsstände).

Die Ausnahme betrifft auch Umsätze entbehrlicher und unentbehrlicher Hilfsbetriebe abgabenrechtlich begünstigter Körperschaften, wie zum Beispiel Theateraufführungen eines Theatervereins oder kleine Vereinsfeste abgabenrechtlich begünstigter Körperschaften.

Nicht registrierkassenpflichtig sind Betriebe, bei denen keine Gegenleistung mit Bargeldzahlung erfolgt. Dazu zählen Online-Shops, die jedoch trotzdem von der Belegerteilungspflicht betroffen sind.

Durch eine Verordnungsermächtigung wurden Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten von der Belegerteilungs- und Registrierkassenpflicht ausgenommen, zB für Wuzzlertische.¹⁰

1.6. Inkrafttreten¹⁰

Beim Inkrafttreten wurden die technischen Voraussetzungen und der Aufwand bei der Umstellung auf neue Systeme berücksichtigt und die Einführung in zwei Schritten geregelt:

Die Einzelaufzeichnungspflicht, die generelle Registrierkassenpflicht und die Belegerteilungsverpflichtung sind mit 1. Jänner 2016 in Kraft getreten.

Die Pflicht zur Verwendung technischer Sicherheitseinrichtungen in den Registrierkassen zum Schutz vor Manipulation ist jedoch erst ab 1. Jänner 2017 vorgeschrieben.

Die §§ 131b und 132a BAO für Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten treten erst mit 1. Jänner 2017 in Kraft. Es ist erleichternd, dass diese Regelungen für Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten, dessen Inbetriebnahme vor dem 1. Jänner 2016 erfolgte, erst mit 1. Jänner 2017 in Kraft treten.¹⁰

Ab 1. Juli 2016 kann man sämtliche nach der Registrierkassenverordnung erforderliche Meldungen und Prüfungen von Belegen per FinanzOnline übermitteln.¹¹

¹¹ vgl. S.19 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

2. Begriffsdefinitionen¹¹

2.1. Unternehmer¹¹

2.1.1 Unternehmerbegriff¹¹

Die Registrierkassenpflicht des §131b BAO gilt nur für betriebliche Barumsätze. Gemäß §2 Abs 1 erster Satz UstG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unter gewerblich oder beruflich fällt jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Gewinnerzielungsabsicht fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Wenn natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen verpflichtet sind, den Weisungen des Unternehmers zu folgen, ist die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig (§ 2 Abs 2 Z 1 UstG 1994).

Die Auslegung des Begriffes Steuerpflichtiger iSd Art 9 MWSt-RL ist für den Unternehmerbegriff maßgebend. Danach gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

„Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten alle Tätigkeiten eines, Erzeugers, Händler oder Dienstleistenden, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe, insbesondere die Nutzung von körperlichen und oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“. ¹¹

2.1.2 Organschaft¹¹

Nach § 2 Abs 2 Z 2 UstG 1994 kann eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht als selbständig erachtet werden, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), dh sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Finanzielle Eingliederung erfordert kapitalmäßige Beherrschung. Wesentlich dafür sind die mit den Anteilen verbundenen Stimmrechte, die Durchsetzung des Willens des Organträgers im wirtschaftlichen und organisatorischen Bereich muss gewährleistet sein. Die finanzielle Beherrschung liegt ab einer Beteiligung von 75% vor.

Für eine wirtschaftliche Eingliederung ist es ausreichend, „wenn die juristische Person wirtschaftlich als organischer Teil des Gesamtunternehmers erscheint, dh wenn die wirtschaftlichen Aktivitäten miteinander verflochten, aufeinander abgestellt sind, einander ergänzen, abrunden. Wesentlich ist, dass die gegenseitige Verflechtung nicht bloß kapitalistischer, sondern auch wirtschaftlicher Art ist.“

Organisatorische Eingliederung liegt vor, „wenn die tatsächliche Durchsetzung des Willens des beherrschenden Unternehmers bei der beherrschten Gesellschaft durch organisatorische Maßnahmen gesichert ist, wie zB durch die Personalunion hinsichtlich der Geschäftsführung von Organträger und Organgesellschaft.“¹²

¹² vgl. S.19-20 Ritz/Koran/Kutschera: „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

2.1.3 Unternehmereinheit¹²

§132a BAO nimmt Rücksicht auf den Fall einer Unternehmereinheit iSd Umsatzsteuerrechtes, indem auch eine der in der Unternehmereinheit zusammengeschlossenen Personengesellschaften (Personengemeinschaften) die Belegerteilungspflicht befolgen darf.

Gemäß Rz 208 der UStR 2000 ist eine Unternehmereinheit nur zwischen Personengesellschaften möglich.¹³

2.1.4 Betrieb gewerblicher Art¹³

Zu den Körperschaften des öffentlichen Rechtes zählen beispielsweise Gebietskörperschaften (zB. Gemeinden).

Gemäß § 2 Abs 3 erster Satz UstG 1994 sind Körperschaften des öffentlichen Rechtes nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§2 KStG 1988 und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Davon ausgenommen sind jene, die gemäß §5 Z 12 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind.¹³

Betriebe gewerblicher Art sind beispielsweise Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.¹³

Ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts wird in § 2 Abs 1 KStG 1988 definiert als „jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und
 - ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht
 - zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
 - nicht der Land- und Forstwirtschaft
- dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.“¹³

Bei der Tätigkeit der Einrichtung handelt es sich stets um ein Gewerbebetrieb. Die

¹³ vgl. S.20-21 Ritz/Koran/Kutschera: „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Anwendung von Liebhabereigrundsätzen ist bei derartigen Betrieben ausgeschlossen. Wirtschaftliche Verrichtungen, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet sind und eine funktionale Einheit bilden, werden als Einrichtungen bezeichnet.¹³

Eine feste örtliche Anlage ist nicht notwendig, es muss auch keine Betriebsstätte (§29 BAO) vorliegen.

Das Gesetz liefert keine klare Definition für eine wirtschaftliche Selbständigkeit. Laut Rechtsprechung kann man anhand folgender Anhaltspunkte eine wirtschaftliche Selbständigkeit iSd § 2 Abs 1 KStG 1988 ableiten:

- „- eine besondere Leitung,
- ein geschlossener Geschäftskreis oder
- ein ähnliches, auf Einheit hindeutendes Merkmal.“¹⁴

Wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetriebe), handelt es sich nicht um eine privatwirtschaftliche Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 KStG 1988.

Die wirtschaftliche Gewichtung wird von der ständigen Rechtsprechung folgendermaßen festgelegt: Eine solche Tätigkeit gilt nicht als Betrieb gewerblicher Art, wenn die Umsätze die Bagatellgrenze von 2.900 Euro pro Jahr (regelmäßig) nicht erreichen.¹⁵

„Ein Betrieb gewerblicher Art liegt auch vor, wenn die Leistungen unter den Selbstkosten erbracht werden.“¹⁵

„Von Einnahmenerzielung ist auszugehen, wenn die Tätigkeit auf die Erzielung von Geld oder geldwerten Vorteilen gerichtet ist.“¹⁶

Hoheitsbetriebe iSd § 2 Abs 5 letzter Satz KStG 1988 sind für ihre Barumsätze nicht registrierkassenpflichtig, auch wenn für sie die Belegerteilungspflicht besteht.¹⁷

¹⁴https://www.ris.bka.gv.at/VwghRechtssatzkette.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_2007150101_20101125X01)

¹⁵ vgl. S.22 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

¹⁶ vgl. Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Tz 48

¹⁷ vgl. S.23 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

2.2. Kein Unternehmensbereich¹⁷

2.2.1 Funktionäre¹⁷

Gemäß § 2 Abs 5 Z 1 UStG 1994 wird die von Funktionären iSd § 29 Z 4 EstG 1988 ausgeübte Tätigkeit nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit erachtet. Aus diesem Grund sind Barzahlungen für solche Tätigkeiten weder registrierkassenpflichtig, noch, keine belegerteilungspflichtig. Mit Funktionäre gemeint sind beispielsweise Funktionäre politischer Parteien und Funktionäre der Feuerwehr.¹⁷

2.2.2 Liebhaberei¹⁷

Nach § 2 Abs 5 Z 2 UStG wird eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen keine Gewinne oder Einnahmenüberschüsse erwarten lässt, nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit angesehen, sondern als Liebhaberei.¹⁷

Steuerpflichtiger ist, „wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt“ (Art 9 MWSt-RL).¹⁷

„(...) Bei der wirtschaftlichen Tätigkeit handelt es sich um einen objektiv festgelegten Begriff, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird.“¹⁷

„Eine Tätigkeit wird im Allgemeinen als wirtschaftlich erachtet, wenn sie nachhaltig ist und gegen ein Entgelt ausgeübt wird, das derjenige enthält, der die Leistung erbringt.“ Eine rein erfolgsorientierte Betrachtung der Liebhaberei stellt einen Widerspruch zu Art 9 MWSt-RL dar.

Wenn für einen Verein eine Liebhabereivermutung besteht, so sind die Barumsätze der betreffenden Betriebe von der Belegerteilungspflicht und auch der Registrierkassenpflicht) ausgenommen.¹⁸

¹⁸ vgl. S.23-24 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

2.2.3 Gesellige Veranstaltungen¹⁸

Bei Körperschaften des öffentlichen Rechtes begründen nur die Betriebe gewerblicher Art eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Dies gilt nicht für die von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebe.¹⁸

Bei Vorliegen folgender Voraussetzungen sind Betriebe gewerblicher Art von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit (§ 5 Z 12 KStG):¹⁸

„12.

- Der Betrieb besteht ausschließlich in der entgeltlichen Durchführung von geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltungen aller Art (insbesondere Feste, Bälle, Kränzchen, Feiern, Juxveranstaltungen, Heurigenausschank, Wandertage, Vergnügungs-Sportveranstaltungen) in der Dauer von höchstens vier Tagen im Jahr.
- Die Veranstaltungen müssen nach außen hin erkennbar zur materiellen Förderung eines bestimmten Zweckes iSd §§ 35, 37 und 38 BAO abgehalten werden.
- Die Erträge aus der jeweiligen Veranstaltung müssen nachweislich für diesen Zweck verwendet werden.
- Diese Veranstaltungen dürfen insgesamt eine Dauer von 72 Stunden im Kalenderjahr nicht überschreiten.“¹⁹

Der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des § 5 Z 12 KStG 1988 beschränkt sich nicht auf bestimmte Körperschaften des öffentlichen Rechts. Gemeinnützige Tätigkeit der Körperschaft stellt keine Voraussetzung dafür dar. Dazu zählen Freiwillige Feuerwehren, gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften, politische Parteien, das Österreichische Rote Kreuz der ÖGB, Jagdverbände und Landesfremdenverkehrs- bzw. Touristenverbände.

Man spricht von einer entgeltlichen Veranstaltung, „wenn für deren Besuch Eintrittsgelder verlangt und die Speisen und Getränke gegen Entgelt abgegeben werden.“ Auch „verdeckte“ Eintrittspreise („unechte“ Spenden) gelten als entgeltlich.²⁰

¹⁹ <https://www.jusline.at/gesetz/kstg/paragraf/5>

²⁰ vgl. S.25 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Dass die Veranstaltung als Instrument zur Finanzierung konkreter begünstigter Zwecke dient, sollte klar ersichtlich sein. Die Einnahmen müssen für die begünstigten Zwecke verwendet werden. Entsprechende Aufzeichnungen sollen dies belegen.²⁰

„Überregionalen Körperschaften des öffentlichen Rechts wie bspw. bundesweit (zB Religionsgemeinschaften, politische Parteien) oder landesweit (zB Fremdenverkehrsverbände) tätigen Körperschaften stünde die Befreiung genau genommen österreich- bzw. landesweit nur einmal zu (...).“²⁰

Die in § 2 Abs 3 erster Satz UstG 1994 vorgenommene Ausnahme für nach § 5 Z 12 KStG 1988 befreite Betriebe gewerblicher Art nimmt die betroffene Veranstaltung aus dem Unternehmensbereich und somit besteht keine Belegerteilungs- und Registrierkassenpflicht.

Unternehmer sind verpflichtet, „über empfangene Barzahlungen“ für Lieferungen und sonstige Leistungen Belege zu erteilen, die mittels Registrierkasse erstellt werden. Als Barzahlungen gelten auch, wie bereits oben erwähnt, Zahlungen mit Barscheck, Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen, oder durch Gutscheine, Bons, Geschenkmünzen und dergleichen. Keine Barzahlungen sind Zahlungen mit Zahlungsanweisung oder durch E-Banking, Einziehungsaufträge oder Daueraufträge.²¹

²¹ vgl. S.26 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

2.3. Lieferung und sonstige Leistung²¹

2.3.1 Barzahlungen²¹

Paketzusteller, die Nachnahmelieferungen durchführen, sind nicht von der Registrierkassenpflicht betroffen.

§132a BAO gilt nicht für den Kauf von Gutscheinen, da es sich um keine Lieferungen oder sonstige Leistungen handelt.²¹

Die Barzahlung von Gutscheinen fällt weder unter die Registrierkassen-, noch unter die Belegerteilungspflicht.

Zu den Barzahlungen zählen neben der Zahlung des Gesamtpreises, logischerweise auch Anzahlungen, Ratenzahlungen und Restzahlungen. Auch Anzahlungen bei Sollbesteuerung gelten als für eine Leistung empfangene Barzahlungen. Nach §19 Abs 2 Z 1 lit a zweiter Unterabsatz UstG 1994 entsteht bei Sollbesteuerung die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, wenn das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt wird, bevor die Lieferung oder die sonstige Leistung ausgeführt worden ist.²¹

„Die Leistung muss hinreichend konkretisiert sein.“ Dies bedeutet, dass alle maßgeblichen Elemente der der künftigen Lieferung oder sonstiger Leistung bereits bekannt und zum Zeitpunkt der Anzahlung festgelegt sein müssen.

Für das Vorliegen der Belegerteilungspflicht ist es nicht erforderlich, dass die Bezahlung Zug um Zug mit der Lieferung oder sonstigen Leistung erfolgt. Auch bei einmal wöchentlich getätigter Barzahlung für täglich erbrachte Lieferungen, besteht die Belegerteilungspflicht (§132a BAO).²²

Belegerteilungspflichtig sind beispielsweise auch Barzahlungen für aus der Minibar entnommene Getränke in Hotels.²³

²² vgl. S.27 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

²³ vgl. ZB Ruppe/Achatz, UstG, §19 Tz 110; UStR 2000 Rz 2607

2.3.2 Inland²⁴

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UstG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Verpflichtungen, die sich aus §§ 131b und 132a BAO ableiten, setzen ua voraus, dass die Leistung im Inland erfolgt. Der Ort der Barzahlung muss unbedingt nicht im Inland sein.²⁴

2.3.3 Lieferungen²⁴

§ 3 Abs 1 UstG 1994:

*„Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann vom Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.“*²⁵

„Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein tatsächlicher Vorgang. Die bloße Einräumung von Gebrauchs- und Nutzungsrechten führt nicht zur Verfügungsmacht. Der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ bezieht sich nicht auf die zivilrechtliche Eigentumsübertragung, sondern darauf, dass der Abnehmer ermächtigt wird, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre er sein Eigentümer. Ausreichend (aber auch erforderlich) ist die Befähigung, über den Nutzen des Gegenstandes frei zu disponieren, das heißt „ihn zu veräußern, ihn zu belasten und ähnliches mehr.“²⁴

„Zeitpunkt der Lieferung Augenblick ist der Verschaffung der Verfügungsmacht.“²⁶

§ 3 Abs 8 UstG 1994 regelt den Lieferort für den Fall, wenn der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet wird, wie folgt:²⁴

²⁴ vgl. S.28-29 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

²⁵ <https://www.jusline.at/gesetz/ustg/paragraf/3>

²⁶ Mayr/Ungericht, UStG, § 3 Anm. 12

„Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter.“ ²⁵

Man spricht von Befördern, wenn der Transport der Ware an einem bestimmten Ort, etwa durch den liefernden Unternehmer erfolgt.

Frachtführer ist der, der beauftragt wird, die Beförderung von Gütern zu Lande oder auf Flüssen oder sonstigen Binnengewässern durchzuführen.

Spediteur ist, wer es übernimmt, Güterversendungen durch Frachtführer oder durch Verfrachter zu Seeschiffen für Rechnung eines anderen (des Versenders) im eigenen Namen zu besorgen.²⁴

Für den Versandhandel ergibt sich der Lieferort aus folgender Regelung: ²⁴

Art 3 Abs 3 erster Satz UstG 1994:

„Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Abs. 4 bis 7 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet.“ ²⁷

Damit kommt es zu einer Besteuerung der Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat (Bestimmungslandprinzip), dies gilt jedoch erst ab Überschreiten einer bestimmten Lieferschwelle (35.000 Euro nach Art 3 Abs 5 Z 1 UstG 1994). Es handelt sich um keinen Versendungs- oder Beförderungsfall, wenn der Abnehmer die Gegenstände selbst abholt (Abholfall). Hierbei ist zu beachten, wer den Transport organisiert und auf wessen Initiative dies geschieht. Es genügt, wenn der Lieferer die Versendung „veranlasst“.²⁸

²⁷

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004929>

²⁸ vgl. S.30 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

„Beim Kauf auf Probe im Versandhandel kommt der Kaufvertrag erst im Zeitpunkt der Genehmigung zu Stande. Erst zu diesem Zeitpunkt erfolgt im Bestimmungsmitgliedstaat die Lieferung.“²⁸

2.3.4. Sonstige Leistungen²⁸

Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht Lieferungen sind. Eine sonstige Leistung kann auch durch Unterlassen oder Dulden einer Handlung oder eines Zustandes erbracht werden (§3a Abs 1 UstG 1994).²⁸

In § 3a UstG 1994 werden ua folgende sonstige Leistungen aufgezählt:

„- Vermittlungsleistungen

- Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion (zB in Ferienlagern oder auf Campingplätzen)

- Personenbeförderung

- kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen

- Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

- Vermietung eines Beförderungsmittels (zB eines Sportbootes)

- Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher, Übersetzer

- rechtliche, technische und wirtschaftliche Beratung

- Datenverarbeitung

- Gestellung von Personal“²⁸

„Eine Vermittlungsleistung liegt vor, wenn ein Unternehmer einen Leistungsaustausch zwischen seinem Auftraggeber und einem Dritten herbeiführt. Der Vermittler selbst steht außerhalb des vermittelten Leistungsaustausches. Seine Leistung besteht in der Vermittlungsleistung gegen Entgelt (Provision).“²⁸

Der Vermittler wird im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig. Eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.²⁹

²⁹ vgl. S.31 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Barzahlungen der Entgelte (der Provisionen) für die Vermittlungsleistungen sind belegerteilungspflichtig.“²⁹

„Eine Besorgung (iSd § 3a Abs 4 UstG 1994) liegt vor, wenn ein Unternehmer im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung eine sonstige Leistung an einen Dritten erbringt (Leistungsverkauf) oder durch einen Dritten erbringen lässt (Leistungseinkauf). Der Besorgende schuldet zivilrechtlich nicht die besorgte Leistung, sondern lediglich die Besorgung dieser Leistung. Umsatzsteuerlich wird er hingegen so behandelt, als hätte er selbst die besorgte Leistung gegenüber seinem Auftraggeber erbracht. Barzahlungen für diese Leistung sind nach § 132a belegerteilungspflichtig.“²⁹

„Die Barzahlung einer „Zahlscheingebühr“ an das Kreditinstitut erfolgt für die sonstige Leistung bei der Entgegennahme von Bargeld und der Überweisung auf ein Bankkonto. Sie ist somit registrierkassenpflichtig (iSd § 131b BAO).“²⁹

2.3.5 Entgelt²⁹

Entgelt bezeichnet alles, „was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung als Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung aufzuwenden hat“ (§ 4 Abs 1 zweiter Satz erster Satz).²⁹

Nach § 4 Abs 2 UstG 1994 zählt zum Entgelt auch

- „1. was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstigen Leistung zu erhalten.
2. was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt.“

Mit zu berücksichtigen ist ein an den Unternehmer gezahltes Trinkgeld, welches auch als Entgelt gilt und eine Barzahlung darstellt. Das an das unselbständige Bedienungspersonal gezahlte Trinkgeld zählt hingegen nicht zum Entgelt.²⁹

Echte Mitgliedsbeiträge gelten nicht als Entgelt iSd UStG, weil hier das Verhältnis wechselseitiger Abhängigkeit von Leistung und Gegenleistung fehlt. Echte

Mitgliedsbeiträge müssen auch dann geleistet werden, wenn die Mitglieder die Vereinsleistungen gar nicht beanspruchen.³⁰

(Echte) Schadenersatzleistungen stellen kein Entgelt für eine Leistung dar und führen daher nicht zu einem Leistungsaustausch.

Bei unechten Mitgliedsbeiträge handelt es sich Zahlungen eines Mitglieds, die zwar als Mitgliedsbeiträge bezeichnet werden, „denen aber eine konkrete Leistung des Vereins an den Beitragszahler gegenübersteht.“

Unechter Schadenersatz umfasst steuerpflichtige Leistungen. Dazu zählen:

„- Zahlungen, die ein Reiseveranstalter an einen Hotelbetrieb für die Nichtbelegung von gebuchten Hotelzimmern zu leisten hat.

- Zahlungen für die Einräumung von Leitungsrechten (für elektrische Hochspannungen)
- Spielerablösen, die Sportvereine für die Freigabe von Spielern erhalten (Entgelt für die Aufgabe von Rechten aus dem Vertragsverhältnis“

Unter durchlaufende Posten versteht man Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen einnimmt; sie gehören nicht zum Entgelt (§ 4 Abs 3 UstG 1994). Für Barzahlungen durchlaufender Posten gelten nicht die Bestimmungen der §§ 131b und 132a BAO. Ein durchlaufender Posten setzt voraus, dass sowohl die Vereinnahmung, als auch die Verausgabung in fremden Namen und auf fremde Rechnung abgewickelt werden.³⁰

Beispiele für durchlaufende Posten:

„ - Ortstaxen und Kurtaxen, wenn die Gemeinde (Kurverwaltung) Gläubiger und der Gast (Kurgast) Schuldner ist und die Taxe als solche bei der Weiterverrechnung offengelegt ist

- Rezeptgebühren
- Stempelgebühren und Gerichtsgebühren
- „Fremdgelder“ bei einem Rechtsanwalt oder einem Notar
- vom Bestandgeber an den Bestandnehmer weiterverrechnete

Bestandvertragsgebühren (§33 TP 5 GebG), auch bei Weiterverrechnung im Wege des Parteienverkehrs iSd §33 TP 5 Abs 5 Z 4 GebG

³⁰ vgl. S.32 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

- „KFZ-Zulassungsgebühren“ (§33 TP 14 Z 15 GebG)
- Kostenersatz für Begutachtungsplakaten gemäß §57a KraftfahrG“³¹

Durchlaufende Posten gelten allerdings nicht als Bareinnahmen zum Zweck der Losungsermittlung. Aus diesem Grund sind sie nicht registrierkassenpflichtig.³¹

Innenumsätze bezeichnen Umsätze, die innerhalb eines Unternehmens getätigt werden und zählen nicht zu den Umsätzen iSd UstG 1994. Daher sind sie auch nicht belegerteilungspflichtig.

Die Übergabe einer Kautions stellt kein Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung dar, daher ist sie auch nicht belegerteilungspflichtig.³¹

Wird die Besteuerung gemäß § 24 UstG 1994 (Differenzbesteuerung) vorgenommen, so leitet sich bei Lieferungen die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer aus der Differenz Verkaufspreis/Einkaufspreis ab.³¹

„Der Unternehmer hat nach § 24 Abs 7 UstG 1994 hinzuweisen, dass die Differenzbesteuerung angewendet wurde, beispielsweise durch die Angabe

- „Kunstgegenstände/Sonderregelung“
- „Sammlungsstücke und Antiquitäten//Sonderregelung“ oder
- „Gebrauchtgegenstände-Sonderregelung“ bei anderen beweglichen körperlichen Gegenständen iSd Abs 1.“³¹

Es besteht hier keine Pflicht zum gesonderten Steuerausweis in der Rechnung (§ 11 Abs 1 UstG 1994). Der Unternehmer darf somit keine Umsatzsteuer verrechnen. Sollte er es dennoch in der Rechnung ausweisen, „so schuldet er diese sinngemäß nach § 11 Abs 12 UstG 1994 neben der Umsatzsteuer für seine Lieferung“.³¹

2.4. Umsatz je Betrieb³²

³¹ vgl. S.33-34 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

³² vgl. S.35 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

2.4.1 Umsatz³²

Das BM für Finanzen darf Erleichterungen bei der Belegerteilungspflicht, bei der Registrierkassenpflicht und bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen gewähren.

In der Verordnungsermächtigung des § 131 Abs 4 BAO wurde die Betragsgrenze als „Jahresumsatz je Betrieb“ formuliert.³²

Für die Umsatzgrenzen des § 131b Abs 1 Z 2 BAO sind somit die insgesamt vereinbarten bzw vereinnahmten Entgelte von Bedeutung. Dies gilt unabhängig davon, ob die Steuerfreiheit aufgrund der Kleinunternehmergrenze (§ 6 Abs 1 Z 27 UstG 1998: 30.000 Euro pro Unternehmen, nicht je Betrieb des Unternehmers) oder wegen anderen Bestimmungen vorliegt.³²

Weder in § 131 Abs 4 Z 1 BAO noch in § 131b Abs 1 Z 2 BAO (Jahresumsatz von 15.000 Euro je Betrieb, sofern die Barumsätze dieses Betriebes 7.500 Euro im Jahr überschreiten) gibt es eine Sonderbestimmung bezüglich vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre. „Jahr“ im Sinn beider Bestimmungen definiert daher das Kalenderjahr.“³²

2.4.2 Betrieb³³

Der Begriff „Betrieb“ leitet sich primär aus den EStG 1988 ab.

Unter einem Betrieb versteht man eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraussetzt. Im Sinne des Steuerrechts ist der Betrieb die einzelne Einkunftsquelle betrieblicher Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG 1988.³³

Man kann von Nachhaltigkeit ausgehen, wenn mehrere aufeinanderfolgende, gleichartige Handlungen unter demselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden oder wenn die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung der Tätigkeit hinweisen.³³

³³ vgl. S.36-37 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Man geht von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr aus, wenn die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nicht auf eine bestimmte Zahl von Personen beschränkt ist und nach außen hin erkennbar ist.

§ 32 BAO iVm § 31 BAO besagt, dass die Vermögensverwaltung allein keinen Gewerbebetrieb darstellt.³³

Ein Betrieb kann sich aus mehreren Betriebsstätten oder auch Teilbetrieben zusammensetzen. Der Steuerpflichtige kann einen oder mehrere Betriebe haben, die Betriebe können ihre Einnahmen sowohl aus derselben, als auch aus ganz unterschiedlichen Einkunftsarten erzielen.³³

Die organisatorische und wirtschaftliche Verflechtung gibt Aufschluss darüber, ob ein (einheitlicher) Betrieb oder mehrere (getrennte) Betriebe vorliegen. Dies ist entscheidend für den Fall, ob die Verkehrsauffassung von einem einheitlichen Betrieb ausgeht.³³

„Insbesondere folgende Umstände sprechen für einen einheitlichen Betrieb:

- wirtschaftliche Über- und Unterordnung
- Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber der anderen
- Verwendung gleicher Rohstoffe
- Verwendung gleicher Anlagen und desselben Personals
- einheitliche Betriebsaufschrift sowie räumliche Verflechtung
- einheitliches Leistungsprogramm und räumliche Nähe“³³

An die Höhe des Jahresumsatzes je Betrieb anknüpfende Verpflichtungen gelten nur für Umsätze bei betrieblichen Einkunftsarten; somit unterliegen Umsätze aus Vermietung und Verpachtung nicht der Registrierkassenpflicht.³³

Nach der Judikatur hat ein Feststellungsbescheid über Rechte und Rechtsverhältnisse zu entscheiden, wenn dies von einer Partei beantragt wird, diese ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat und es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handelt oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse ist; insofern die maßgeblichen Rechtsvorschriften eine Feststellung dieser Art nicht ausschließen.³⁴

³⁴ vgl. S.37-38 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Ein Feststellungsbescheid ist insbesondere dann ein notwendiges Mittel der Rechtsverteidigung, wenn die Partei bis zur Klärung der Rechtslage der Gefahr einer Bestrafung ausgesetzt ist.

Im Durchführungserlass zur Barbewegungsverordnung wurde die Pflicht, über die Höhe des maßgebenden Umsatzes mit Feststellungsbescheid abzusprechen, in folgender Form geregelt:

„Auf Antrag des Unternehmens beim zuständigen Finanzamt ist als notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung ein Feststellungsbescheid über die Höhe des maßgebenden Umsatzes zu erlassen, wenn diese Höhe dem Unternehmer zweifelhaft erscheint. Rechtsgrundlage eines solchen Bescheides ist § 92 Abs 1 lit b BAO.“³⁴

2.4.3 Vermietung und Verpachtung³⁵

Die Belegerteilungspflicht des § 132a BAO besteht für Barumsätze sowohl bei betrieblichen Einkünften als auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Jedoch setzt die Registrierkassenpflicht einen Betrieb voraus; Barumsätze aus Vermietung und Verpachtung fallen nicht darunter.³⁵

Für die Unterscheidung, ob Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Gewerbebetrieb vorliegen, ist es bedeutend, ob die Tätigkeit des Vermieters sich auf die bloße Überlassung des Bestandsgegenstandes beschränkt oder ob bzw. in welchem sie darüber hinausgeht. Damit meint man beispielsweise die „gewerbliche“ Beherbergung von Fremden in Hotels und Fremdenpensionen.

Wenn solche Tätigkeiten wegen der geringen Anzahl von Fremdenzimmern allerdings nur in kleinem Ausmaß ausgeführt werden, gelten sie nicht als Gewerbebetrieb.³⁵

2.5. „Kalte-Hände-Regelung“³⁶

³⁵ vgl. S.39 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

³⁶ vgl. S.40 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

„Der BM für Finanzen kann weiters durch Verordnung Erleichterungen bezüglich der zeitlichen Erfassung der Bareinnahmen in Registrierkassen gewähren, die die betrieblichen Umsätze außerhalb der Betriebsstätte betreffen, festlegen (§ 131b Abs 5 Z 2 BAO). Darunter fallen insbesondere die Zug um Zug mit der Leistung vorgenommenen Barzahlungen für im Lebensbereich des Leistungsempfängers (zB in der Wohnung des Kunden) erfolgte Lieferungen und sonstige Leistungen (zB eines Friseurs, eines Installateurs, eines Arztes, eines Masseurs).“³⁷

Auch sind Erleichterungen bei Warenverkäufen auf Bauernmärkten möglich, sofern in diesem Bereich nicht die „Kalte-Hände-Umsatzregelung“ greifen kann.³⁷

Für solche Barumsätze kann mittels Verordnung geregelt werden, dass sie nicht sofort, sondern erst nach Rückkehr in die Betriebsstätte in die Registrierkasse eingegeben werden, wenn bei Barzahlung dem Leistungsempfänger ein Beleg (iSd § 132a BAO) ausgehändigt wird und hierzu eine Durchschrift aufbewahrt wird.“³⁷

Gemäß §132a Abs 3 Z 2 BAO sind „Umsätze, die von Haus zu Haus oder auf öffentlichen Wegen, Straßen, Plätzen oder anderen Orten, jedoch nicht in oder in Verbindung mit fest umschlossenen Räumlichkeiten ausgeführt werden“, von der Belegerteilungspflicht ausgenommen. Hier liegt der Gedanke zugrunde, dass eine Belegerteilung in der kalten Jahreszeit nicht immer zumutbar wäre.“³⁶

„In der Barbewerbungs-VO (BGBl II 2006/441) wurde diese Formulierung wörtlich übernommen. Für solche Umsätze konnte die vereinfachte Losungsermittlung erfolgen (somit keine Pflicht zur Festhaltung der Bareinnahmen und Barausgaben, daher Losungsermittlung mittels Kassasturz zulässig). Auch diese „Kalte-Hände-Regelung“ galt (vor 1.Jänner 2016) unabhängig von der Höhe der betroffenen Beträge.

- Unter öffentlichen Wegen, Straßen, Plätzen oder anderen öffentlichen Orten sind allgemein zugängliche Wege, Straßen, Plätze oder andere Orte zu verstehen.

- Beschränkungen in Form von Eintrittsgebühren (zB Strandbad, Tiergarten), wenn jedermann Zutritt hat, schaden dem Kriterium der öffentlichen Zugänglichkeit nicht.“³⁶

³⁷ vgl S.133 Mayr, Lattner, Schlager (2015): „Steuerreform 2015/2016“

„- Unter festumschlossenen Räumlichkeiten sind nicht nur Räume im eigentlichen Sinn (zB Geschäftslokale, Werkstätten, Lagerhallen, Markthallen) zu verstehen.“³⁸

„Darunter fallen auch fahrbare Räumlichkeiten (zB Taxis, Verkaufsbusse), schwimmende Räumlichkeiten (zB Verkaufsstände auf Schiffen, Schiffsrestaurants) und fliegende Räumlichkeiten (zB bei Verkäufen in Flugzeugen).“

- Fest umschlossen ist eine Räumlichkeit dann, wenn sie zu keiner Seite hin vollständig offen ist oder die dem Verkauf dienenden offenen Seiten während der Geschäftszeiten schließbar sind (Kiosk mit Schiebefenster).“³⁸

Diese Ausnahmen von der Belegerteilungspflicht gelten ab 1.Jänner 2016 nur, wenn der Jahresumsatz je Betrieb 30.000 Euro nicht übersteigt. Diese Umsatzsteuergrenze stellt nicht auf Barumsätze, die im Freien erfolgen, ab. Ihr Überschreiten kann weiters Registrierkassenpflicht des §131b BAO die (ab 15.000 Euro Umsatz bzw 7.500 Euro Barumsatz) auslösen.³⁸

2.6. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe³⁹

³⁸ vgl. S.40-41 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

³⁹ vgl. S.42-43 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

2.6.1 Allgemeines³⁹

Steuerreform 2015/2016, BMF-280806/0004-I/4/2015:

„Entbehrliche Hilfsbetriebe von gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Vereinen („kleine Vereinsfeste“) sollen weiterhin mit Kassensturz aufzeichnen können.“³⁹

Eine Schlechterstellung unentbehrlicher Hilfsbetriebe im Verhältnis zu entbehrlichen Hilfsbetrieben hat der Gesetzgeber in der Verordnungsermächtigung (§ 131 Abs 4 Z 2 BAO) ebenso vermieden wie eine Privilegierung von Vereinen im Verhältnis u anderen Körperschaften.³⁹

§ 31 BAO beschreibt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die ohne Gewinnabsicht ausgeführt wird, wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung sich nicht auf eine reine Vermögensverwaltung (§ 32 BAO) beschränkt.³⁹

Gemäß § 32 BAO spricht man von einer Vermögensverwaltung, wenn Vermögen genutzt wird, beispielsweise wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.³⁹

„Bei abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften kann davon ausgegangen werden, dass die im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs 1 und 2 BAO ausgeübten Tätigkeiten unter § 2 Abs 5 Z UstG (Liebhaberei) fallen. Die Liebhabereivermutung kann nicht gegen den Willen des Unternehmens angewendet werden. Diese ermöglicht de facto eine Option in die Umsatzsteuerpflicht.“³⁹

Notwendig für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind Einnahmen (oder andere wirtschaftliche Vorteile) und ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Betätigung und Einnahmen (bzw Vorteilen), welches im Umsatzsteuerrecht mit dem Begriff „Leistungsaustausch“ beschrieben wird. Die Einnahmen (Vorteile) müssen nicht unbedingt kostendeckend sein.³⁹

„Für Körperschaften (zB Vereine, GmbH, Stiftungen), welche die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO erfüllen, unterscheidet § 45 BAO drei Arten wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (entbehrliche und unentbehrliche Hilfsbetriebe, begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe).“³⁹

2.6.2 Entbehrlicher Hilfsbetrieb³⁹

„Ein entbehrlicher Hilfsbetrieb liegt nach § 45 Abs 1 BAO vor, wenn er sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke darstellt. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung von den in der Rechtsgrundlage der Körperschaft (zB Statuten des Vereins) festgelegten Zwecken nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft der Förderung ihrer begünstigten Zwecke dienen.“³⁹

Der Begriff „Mittel“ zur Erreichung begünstigter Zwecke (iSd § 45 Abs 1 BAO) setzt voraus, dass der konkrete Betrieb zur Erfüllung des begünstigten Zweckes ausgelegt ist, dh in logischem Zusammenhang mit diesem steht. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für den begünstigten Zweck dient, stellt keinen entbehrlichen Hilfsbetrieb dar.

§ 3 Abs 2 BarUV 2015 beschreibt die Umsätze entbehrlicher Hilfsbetriebe, bei denen eine vereinfachte Losungsermittlung zulässig ist, wie folgt:³⁹

„1. Umsätze im Rahmen von geselligen Veranstaltungen der Körperschaft, die einen Zeitraum von insgesamt 48 Stunden im Kalenderjahr nicht übersteigen.

2. Die Organisation der Veranstaltung sowie die Verpflegung bei der Veranstaltung wird durch Mitglieder der Körperschaft oder deren nahe Angehörige durchgeführt bzw. bereitgestellt.

3. Bei Auftritten von Musik- oder anderen Künstlergruppen werden nicht mehr als 1 000 Euro pro Stunde für die Durchführung von Unterhaltungsdarbietungen verrechnet.“⁴⁰

„Kleine Vereinsfeste“ gehören nach Ansicht des BMF zu Geschäftsbetrieben iSd § 45 Abs 1 BAO und werden in den VereinsR auf folgende Weise definiert:⁴¹

„Nachhaltig durchgeführte entgeltliche gesellige Veranstaltungen stellen grundsätzlich keine Tätigkeit zur unmittelbaren Zweckverwirklichung eines begünstigten Rechtsträgers dar. Für die Beurteilung, ob die Summe dieser Veranstaltungen einen entbehrlichen Hilfsbetrieb (kleines Vereinsfest) oder einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb (großes Vereinsfest)

⁴⁰ vgl. https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2015_II_247/BGBLA_2015_II_247.pdf sig

⁴¹ vgl. S.44 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

darstellt, ist grundsätzlich darauf abzustellen, ob das Fest ausschließlich von den Vereinsmitgliedern getragen wird. Die Zahl der Besucher ist dabei nicht von Belang.

Unter folgenden Voraussetzungen stellt eine gesellige Veranstaltung ein kleines Vereinsfest dar:

- Die Organisation (von der vorausgehenden Planung bis zur Mitarbeit während des Ablaufes der Veranstaltung) wird ausschließlich durch Vereinsmitglieder oder deren nahen Angehörigen vorgenommen.

Werden Tätigkeiten, deren Durchführung durch einen Professionisten behördlich angeordnet ist bzw. deren Durchführung durch Nichtprofessionisten verboten ist, nicht von Vereinsmitgliedern ausgeübt, ist dies unschädlich (zB behördlich beauftragte Beschäftigung eines Securitydienstes während des Festes, Durchführung eines Feuerwerkes). Dies gilt auch für die Durchführung von Tätigkeiten, deren Vornahme durch die Vereinsmitglieder unzumutbar ist (zB Aufstellen eines Festzeltes).

- Die Verpflegung übersteigt ein beschränktes Angebot nicht und wird ausschließlich durch Vereinsmitglieder oder deren nahen Angehörigen bereitgestellt und verabreicht; dabei darf die Verpflegung auch nicht durch einen Betrieb eines Vereinsmitgliedes oder dessen nahen Angehörigen bereitgestellt und verabreicht werden.

Diese Voraussetzung ist nicht verletzt, wenn neben der Abgabe von Getränken und Speisen durch Vereinsmitglieder ein zusätzliches, im Umfang geringfügiges Speisenangebot durch einen fremden Dritten bereitgestellt und verabreicht wird (zB ein "Hendlbrater", ein Langosverkäufer). Dies gilt aber nur dann, wenn die Gäste unmittelbar in Vertragsbeziehung zu diesem fremden Dritten treten.

Wird die gesamte oder ein wesentlicher Teil der Verpflegung durch einen Wirt oder einen Caterer übernommen, ist dies für das Vorliegen eines kleinen Vereinsfestes schädlich. Ungeachtet dessen sind die Bewirtungsumsätze dieses Caterers für die Bemessung der Umsätze des Vereines für die automatische Ausnahmegenehmigung nach § 45a BAO nicht zu berücksichtigen (siehe Rz 200).

- Da die Organisation ausschließlich durch die Vereinsmitglieder oder deren nahen Angehörige vorzunehmen ist, darf auch die Darbietung von Unterhaltungseinlagen (Musik-, Show- und Tanzeinlagen) nur durch Vereinsmitglieder oder regionale und der breiten Masse nicht bekannte Künstler (nicht bekannt durch Film, Fernsehen, Radio) erfolgen. Werden Musikgruppen oder andere Künstlergruppen für die Durchführung von Unterhaltungsdarbietungen beauftragt, kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass diese regional und der breiten Masse nicht bekannt sind, wenn der Preis, den

diese Musikgruppe oder die Künstlergruppe üblicherweise für ihre Auftritte verrechnet, 800 Euro pro Stunde nicht überschreitet; das konkrete Auftrittsentgelt für das zu beurteilende Fest ist daher unbeachtlich.

Der Hilfsbetrieb "kleines Vereinsfest" umfasst alle geselligen Veranstaltungen der genannten Art, die insgesamt einen Zeitraum von 48 Stunden im Kalenderjahr nicht übersteigen. Bei mehrtägigen Vereinsfesten sind nicht die tatsächlichen Veranstaltungs- und Ausschankstunden zu zählen, sondern es ist die Zeit vom Festbeginn bis zum Festende durchzuzählen. Somit sind auch die Stunden zu berücksichtigen, in denen kein Ausschank betrieben wird und keine Veranstaltung stattfindet. Wurde allerdings das Vereinsfest behördlich genehmigt, sind nur die im Genehmigungsbescheid angegebenen tatsächlichen Veranstaltungs- und Ausschankstunden zu zählen.⁴²

§ 3 Abs 2 BarUV ist nur dann relevant, wenn der Geschäftsbetrieb in den Unternehmensbereich iSd UstG fällt, weil die sich auch den §§ 131b und 132a BAO ergebenden Verpflichtungen nur für Unternehmer vorgeschrieben sind.

„Unter dieser Annahme setzt die Befreiung von der Belegerteilungspflicht (und von der Registrierkassenpflicht) nach § 3 Abs 2 BarUV 2015 voraus,

- dass ein entbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs 1 BAO vorliegt und
- dass dieser Betrieb alle Voraussetzungen des § 3 Abs 2 BarUV 2015 erfüllt.“⁴³

2.6.3 Unentbehrlicher Hilfsbetrieb⁴⁴

Die Voraussetzungen für einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs 2 BAO sind:⁴⁴

„ a) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muß in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt sein.

b) Die genannten Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein.

⁴² vgl. RZ 306 VereinsR 2001

⁴³ vgl. S.45 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

⁴⁴ vgl. S.46 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

c) *Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.*“⁴⁵

„Typische Beispiele eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes:

- *Sportbetrieb von Sportvereinen,*
- *Konzertveranstaltungen eines Musik- und Gesangsvereines,*
- *Theaterveranstaltungen eines Kulturvereines,*
- *Vortragsveranstaltungen wissenschaftlicher Vereine,*
- *Behindertenwohnheim eines Behindertenhilfeverbandes*“⁴⁶

Nach Rz 375 VereinsR gelten Schutzhütten von Wander- und Touristenvereinen dann als unentbehrliche Hilfsbetriebe, wenn es sich um so genannte Selbstversorgerhütten sowie um nicht mit Gewinnabsicht geführte Schutzhütten mit vorwiegend alpinem oder touristischem Charakter handelt.⁴⁷

Rz 378 VereinsR besagt, dass Einrichtungen für arbeitstherapeutische Zwecke, zB zur Beschäftigung von geistig und körperlich behinderten Personen, als unentbehrliche Hilfsbetriebe angesehen werden können. Dazu zählen auch Beschäftigungsbetriebe, bei denen nur selbst gefertigter handwerklicher Erzeugnisse verkauft werden, wenn sie aus Fürsorgezwecken unterhalten werden und die Zweckverfolgung nach den Gesamtumständen und nach außen hin erkennbar ist.⁴⁷

Rz 157 VereinsR besagt, dass Sponsoreinnahmen eines Vereines, die als Gegenleistung für eine nachhaltige und ins Gewicht fallende Werbewirkung beim Verein darstellen und mit einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb in einem untrennbaren Zusammenhang stehen, zu den Einnahmen dieses unentbehrlichen Hilfsbetriebes zählen oder einen solchen begründen.⁴⁷

„Eine Einzelaufzeichnung macht zwar den Kassasturz unzulässig (§ 1 Abs. 1 BarUV 2015), begründet aber weder Registrierkassen- noch Belegerteilungspflicht nach den §

⁴⁵ <https://www.jusline.at/gesetz/bao/paragraf/45>

⁴⁶ <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e2s1> Zugriff: 16.09.2018

⁴⁷ vgl. S.47 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

131b und 132a BAO.“ Daher löst der Umstand, dass ein Verein über die Bareingänge (zB Eintrittsgelder) eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes Einzelaufzeichnungen führt, die eine Losungsermittlung ermöglichen, (...) keine Registrierkassenpflicht aus.“⁴⁷

2.6.4 Begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb⁴⁸

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe iSd § 45 Abs 3 BAO werden als begünstigungsschädlich bezeichnet, da sie grundsätzlich zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen der Körperschaft führen. Ausnahmen davon sind in § 45 BAO und in den auf § 44 Abs 2 BAO gestützten Bescheiden geregelt.

Wenn bei begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieben alle unter § 45 Abs 1 BAO fallenden Betriebe einer nichtunternehmerischen Tätigkeit nachgehen und deren jährliche Umsätze 7.500 Euro nicht übersteigen, können diese als Liebhaberei angesehen werden.⁴⁸

2.7. Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten⁴⁸

2.7.1 „Altautomaten“⁴⁸

In § 323 Abs 45 BAO ist eine Ausnahme von der Belegerteilungs- und der Registrierkassenpflicht für vor dem 1.Jänner 2016 in Betrieb genommene Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten vorgesehen. Für solche Automaten gelten die in den §§ 131b und 132a BAO normierten Verpflichtungen erst ab 1.Jänner 2027.⁴⁸

⁴⁸ vgl. S.48 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Dies gilt für solche Automaten aber nur, „soweit sie nicht den Anforderungen der §§ 131b und 132a entsprechen.“ Daher dürfen bei solchen Automaten, die zB bereits jetzt Belege (Quittungen, Rechnungen) ausdrucken, diese Druckmöglichkeit nicht deaktiviert oder ausgebaut werden. Nachrüstungen oder Außerbetriebnahmen solcher Automaten sind jedoch vor dem 1. Jänner 2027 nicht notwendig.⁴⁸

2.7.2 §§ 4 und 5 BarUV 2015 ⁴⁸

Erleichterungen bei der Führung von Aufzeichnungen, bei der Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems und bei der Belegerteilungspflicht setzen nach § 131 Abs 4 BAO stets voraus,

- dass die Erfüllung dieser Verpflichtungen unzumutbar wäre
- dass die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.⁴⁹

Solche Erleichterungen sind für bestimmte Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten zulässig. Diese Verordnungsermächtigung gilt nicht für Glückspielautomaten und darf Erleichterungen lediglich für „bestimmte“ Automaten zulassen. Erleichterungen könnten auch nur für Bagatellbeträge oder lediglich für bestimmte Waren (zB Kaugummi) gewährt werden.⁵⁰

§ 4 BarUV 2015 regelt die Voraussetzungen für Ausnahmen hinsichtlich §131b BAO und §132a BAO und ermöglicht für Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten, zwei Arten der vereinfachten Losungsermittlung:

- wenn sie nach dem 31. Dezember 2015 in Betrieb genommen wurden,
- wenn die Gegenleistung für die Einzelumsätze 20 Euro nicht übersteigt.⁵⁰

§ 4 Abs 1 BarUV 2015 kann beispielsweise für Tischfußballautomaten (Wuzzler), Musikautomaten (Jukebox), Flipper, Dartautomaten, Personenwaagen,

⁴⁹ <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e3s1> Zugriff: 16.09.2018

⁵⁰ vgl. S.49 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Aussichtsfernrohre, Münzprägeautomaten, Zigarettensautomaten, Kaffeeautomaten, Garderobeautomaten, Imbissautomaten, Milch-, Eier und Erdäpfelautomaten gelten.⁵⁰

Für die Zulassung einer vereinfachten Losungsermittlung ist eine zumindest im Abstand von 6 Wochen regelmäßig erfolgende Ermittlung und Aufzeichnung

- der Anzahl der verkauften Waren anlässlich der Nachfüllung durch Bestandsverrechnung oder manuelle oder elektronische Auslesung der Zählerwerkstände bei vorhandenen Zählwerken.
- der erbrachten Dienstleistungen durch manuelle oder elektronische Auslesung der Zählwerkstände bei vorhandenen Zählwerken erforderlich.⁵⁰

Nach § 5 BarUV 2015 gibt es keine Registrierkassenpflicht bei Fahrausweisautomaten für Beförderungen im Personenverkehr, die nach dem 31. Dezember 2015 in Betrieb genommen wurden, wenn die vollständige Erfassung der Fahrausweise gesichert ist. Für Belege solcher Automaten sieht § 132a Abs 7 BAO Erleichterungen betreffend fortlaufende Nummer, Ausstellungstag sowie Anfertigung und Aufbewahrung von Durchschriften (Zweitschriften) vor.⁵⁰

Bei Fahrausweisen handelt es sich um Urkunden, die zur Inanspruchnahme von Personenbeförderungsleistungen berechtigen und diesen Beförderungsanspruch des Inhabers dokumentieren. Dazu zählen Fahrscheine und Fahrkarten für Einzelfahrten, Flugscheine, Mehrfachkartenblocks, Monat- oder Jahreskarten, Platzkarten, Liegewagen- und Schlafwagenkarten. Liftkarten und Skipässe gelten nicht als Fahrausweise. Es handelt sich nicht um eine Beförderung, wenn bei Leistungen die Unterhaltung, die Ausübung einer sportlichen Betätigung oder die Unterrichtserteilung im Vordergrund steht.⁵¹

2.7.3 „Selbstbedienungsgeschäfte“⁵¹

Nach BMF sind Selbstbedienungsgeschäfte solche, bei denen die Warenentnahme und Bezahlung ausschließlich bzw selbstständig durch den Kunden erfolgt. Selbstbedienungsumsätze bezeichnen Umsätze, bei denen der Kunde die Ware selbst

⁵¹ vgl. S.50-51 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

entnimmt und anschließend durch Geldeinwurf in eine Kassa bezahlt. Diese Umsätze sind wie Automatenumsätze zu behandeln. Aus Vereinfachungsgründen und zur weiteren Gewährleistung dieser Art von Geschäften ist eine vereinfachte Losungsermittlung durch Aufzählung und Aufzeichnung des Inhaltes der Kassabox zulässig.⁵¹

Beispiele:

- Selber Blumen pflücken/schneiden
- Selber pflücken von Obst (zB Erdbeeren) und Gemüse (zB Kürbisse)⁶¹
- Selbstbedienung gegen Einwurf in eine Box
- Selbstbedienung bei der Sonntagszeitung
- Präparierte Langlaufloipen⁵¹

Solche Umsätze können nicht nur Lieferungen, sondern auch sonstige Leistungen sein. Der Unterschied zu (echten) Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten ist, dass die Bezahlung erst nach erfolgter Lieferung bzw sonstiger Leistung erfolgt oder erfolgen soll. Somit riskiert bei Selbstbedienungsumsätzen der Unternehmer, dass zB die Lieferung bzw. sonstige Leistung ohne Bezahlung erbracht wird (zB Entnahme der Zeitung). Bei echten Automaten wird die Entnahme technisch erst nach Bezahlung ermöglicht.⁵¹

2.8. Online-Shops⁵¹

Die Verordnungsermächtigung des § 131 Abs 4 Z 4 BAO gewährt Erleichterungen für Betriebe, bei denen keine Gegenleistung durch Bezahlung mit Bargeld erfolgt; eine Belegerteilungsverpflichtung liegt dennoch vor.⁵¹

In der BarUV 2015 gibt eine Sonderregelung für Onlineshops:⁵¹

„§ 6. Betriebe sind hinsichtlich ihrer Umsätze,

- bei denen keine Gegenleistung durch Bezahlung mit Bargeld unmittelbar an den Leistungserbringer erfolgt und

- denen im Wege einer Online-Plattform abgeschlossene Vereinbarungen zugrunde liegen, von der Registrierkassenpflicht nach § 131 BAO ausgenommen.“⁵²

„Unter Online-Plattform ist jeder Web-Auftritt zu verstehen, der durch elektronische Datenübertragung eine unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger abwickelt.“⁵¹

Bestellungen per Telefon, Telefax oder Postkarte gelten nicht als Online-Plattformen, auch wenn der Unternehmer die Bestellung unmittelbar nach Erhalt in das System der Webplattform eingibt.⁵³

Weiters darf die Bezahlung nicht mit Bargeld erfolgen. Bezahlungen per Online-Banking oder mit Kreditkarte stellen keinen Ausschlussgrund von der Registrierkassenbefreiung dar.

Auch die durch § 6 BarUV von der Registrierkassenpflicht befreiten Barumsätze gelten als Umsätze (bzw Barumsätze) iSd § 131 Abs 1 BAO. Sie sind daher für die Registrierkassenpflicht der von der Sonderregelung für Online-Shops nicht erfassten Barumsätze bedeutsam und sind zur Berechnung der Umsatzgrenzen zu berücksichtigen.⁵³

2.9. Fiktive Barzahlungen⁵³

2.9.1 Allgemeines⁵³

§ 131b BAO definiert Barumsätze als Umsätze, bei denen die Gegenleistung (Entgelt) durch Barzahlung erfolgt. Die Belegerteilungspflicht gilt nach § 132a Abs 1 BAO für empfangene Barzahlungen für Lieferungen und sonstige Leistungen.⁵³

„Beide Bestimmungen erweitern den Barzahlungsbegriff inhaltsgleich auf die

⁵²

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20009267>

⁵³ vgl. S.51-52 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

- Zahlung mit Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen,
- Zahlung mit Barschecks,
- Zahlung mit vom Unternehmer ausgegebenen und von ihm an Geldes statt angenommenen Gutscheinen, Bons, Geschenkmünzen und dergleichen.“⁶⁵

Als vergleichbare elektronische Zahlungsformen gelten auch Zahlungen mittels Mobiltelefon, PayLife Quick und Bit-Coins. Zahlungen mit Erlagschein, die Online-Banking-Überweisung und Einziehungsaufträge zählen nicht als Barzahlungen. Für solche Zahlungen ist weder eine Belegerteilungspflicht, noch eine Registrierkassenpflicht vorgesehen.⁵⁴

2.9.2 Barscheck⁵⁴

Unter einem Scheck versteht man eine Zahlungsanweisung, die ein Aussteller zugunsten eines Dritten anfertigt.

Notwendige Angaben eines Schecks sind nach Art 1 ScheckG:

- „1. die Bezeichnung als Scheck im Text der Urkunde, und zwar in der Sprache, in der sie ausgestellt ist;*
- 2. die unbedingte Anweisung, eine bestimmte Geldsumme zu zahlen;*
- 3. den Namen dessen, der zahlen soll (Bezogener);*

⁵⁴ vgl. S.53 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

4. die Angabe des Zahlungsortes;
5. die Angabe des Tages und des Ortes der Ausstellung;
6. die Unterschrift des Ausstellers.“⁵⁵

„Der Scheck darf nur auf einen Bankier gezogen werden (Art 3 erster Satz ScheckG), bei dem der Aussteller ein Guthaben hat, und gemäß einer ausdrücklichen oder stillschweigenden Vereinbarung, wonach der Aussteller das Recht hat, über dieses Guthaben mittels Scheck zu verfügen.“⁵⁴

Bei einem Barscheck ist die Einlösung durch Barzahlung zulässig. Die Bezahlung mit Barscheck stellt eine Barzahlung dar und ist somit belegerteilungs- und registrierkassenpflichtig.⁵⁴

2.9.3 Kreditkarten, Bankomatkarten⁵⁴

§1400 ABGB beschreibt die Vertragskonstellation bei Kredit- und Bankomatkarten wie folgt:

„Durch die Anweisung auf eine Leistung des Dritten wird der Empfänger der Leistung (Assignatar) zur Einhebung der Leistung bei dem Angewiesenen (Assignat) und der Letztere zur Leistung an Ersteren für Rechnung des Anweisenden (Assignant) ermächtigt.“⁵⁴

Bei einer sogenannten „unterschriftlosen“ Verwendung der Kreditkarte hat der Kreditkarteninhaber die Kartenummer und die Gültigkeitsdauer seiner Karte beim Vertragsunternehmen anzugeben, wenn er/sie telefonisch, schriftlich oder über

⁵⁵ <https://www.jusline.at/gesetz/scheckg/paragraf/artikel1>

elektronische Medien Waren oder Dienstleistungen bestellen möchte.⁵⁶

Bei einer Debitkarte wird im Gegensatz zur Kreditkarte kein Kredit gewährt, sondern die behobene bzw bezahlte Summe direkt dem jeweiligen Girokonto verrechnet. Bei der Debitkarte handelt es sich um ein Bestandteil einer Girokontoverbindung. Zu den Debitkarten zählen auch Maestro-Karte bzw Bankomatkarte.⁵⁶

2.9.4 Gutscheine⁵⁶

Der Verkauf von Gutscheinen fällt weder unter die Registrierkassen-, noch unter die Belegerteilungspflicht, da zu diesem Zeitpunkt noch kein Leistungsaustausch erfolgt. Deshalb ist der Betrag nicht in die oben genannte Grenze miteinzurechnen.

Die Einlösung von Gutscheinen gilt als Barumsatz und ist in die oben genannte Grenze einzurechnen. Bei der Einlösung besteht auch Einzelaufzeichnungs- und Belegerteilungspflicht.⁵⁷

3. Registrierkassenpflicht nach § 131b BAO⁵⁸

3.1. Begriff der Registrierkasse⁵⁸

Die Definition gemäß § 3 Z 21 RKS SV lautet:

„21. Registrierkasse (auch elektronische Registrierkasse): verallgemeinerte Form jedes elektronischen Datenverarbeitungssystems, das elektronische Aufzeichnungen zur Losungsermittlung und Dokumentation von einzelnen Barumsätzen erstellt, insbesondere elektronische Registrierkassen jeglicher Bauart, serverbasierte Aufzeichnungssysteme (auch

⁵⁶ vgl. S.54 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

⁵⁷

https://www.pomahac.at/content/steuerberater/aktuelles/steuernews_fuer_klienten/april_2016/verkauf_und_einloesung_von_gutscheinen/index.html

⁵⁸ vgl. S.66-68 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

zur Abwicklung von Online-Geschäften), Waagen mit Kassenfunktionen und Taxameter. Eine Registrierkasse kann mit Eingabestationen verbunden sein.“⁵⁹

Laut Erlass vom 12.11.2015 bezeichnet eine Registrierkasse jedes elektronische Aufzeichnungssystem, das zur Losungsermittlung bzw Dokumentation einzelner Bareingangssysteme, Waagen und Taxameter mit Kassenfunktionen dient. Jede Registrierkasse hat über ein Datenerfassungsprotokoll, welches auch als Kassenzournal genannt wird, zu verfügen. Es muss eine oder mehrere, miteinander verbundene Eingabestationen haben und ab 1.Jänner 2017 auf eine Signaturerstellungseinheit, die ein dem Unternehmer zugeordnetes Zertifikat besitzt, zugreifen sowie die Erstellung von Belegen gemäß § 132a BAO bewirken können.⁵⁸

„Folgende Begriffe sind daher bedeutungsgleich und können alternierend verwendet werden:

- „elektronisches Aufzeichnungssystem“
 - „Kassensystem“
 - „elektronisches Kassensystem“
 - „Kassensystem“
 - „PC-Kasse“
 - „sonstige Einrichtungen“
 - „Aufzeichnungssystem zur Erfüllung der Voraussetzungen des § 131b der Bundesabgabenordnung“
- **„Typ 1** „Kasse Typ 1 – mechanisch/numerisch druckende Registrierkassen“
➔ Diese sind ab dem 1.Jänner 2016 nicht mehr gesetzeskonform anwendbar.
- **Typ 2** „Kasse Typ 2 – einfache konventionelle elektronische Registrierkassen“:
ist eine Registrierkasse im engeren Sinne

Typ 2a:

- mit Bondruck und
- Journaldruck
- Ohne Schnittstelle zum Datenexport

Typ 2b:

⁵⁹ https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2015_II_410/BGBLA_2015_II_410.html

- mit Bondruck (1 Rolle) und
- elektronischem Journal unter begrenzten Speicherverhältnissen,
- ohne Schnittstelle für den Datenexport

Typ 2c:

- mit Bondruck (1 Rolle) und
- elektronischem Journal unter begrenzten Speicherverhältnissen,
- mit Schnittstelle für den Datenexport auf einen externen Datenträger über einen PC unter Anwendung einer speziellen Übertragungssoftware

Typ 2d:

- mit Bondruck (1 Rolle) und
- elektronischem Journal unter begrenzten Speicherverhältnissen,
- mit Schnittstelle für den unmittelbaren Datenexport auf einen externen Datenträger

➔ Da die Typen 2a und 2b kein exportierbares Datenerfassungsprotokoll führen, sind diese ab 1. Jänner 2016 nicht mehr gesetzeskonform verwendbar.

- **Typ 3** „Kasse 3 Typ 3 – Kassensysteme bzw PC-Kassen“
- **sonstige Einrichtungen** (hierbei handelt es sich eigentlich um keinen eigenen Typ; diese sollten je nach technischer Funktionsweise bei den Kassen Typ 1 bis 3 eingeordnet werden).⁵⁸

3.2. Allgemeine Anforderungen an jede Registrierkasse⁶⁰

„Jede Registrierkasse muss

- über ein Datenerfassungsprotokoll – zur Erfassung jedes einzelnen Barumsatzes und der Inhalte des maschinenlesbaren Codes – und einen Drucker zur Erstellung oder eine Vorrichtung zur elektronischen Übermittlung von Zahlungsbelegen verfügen;

⁶⁰ vgl. S. 217-218 Wakounig, Berger, Labner, Mikulasek, Ofner, Wiesenfellner (2015): „Fragen und Antworten zur Steuerreform“

- über eine geeignete Schnittstelle zu einer Sicherheitseinrichtung mit einer Signaturerstellungseinheit verfügen;
- mit dem frei verfügbaren Verschlüsselungsalgorithmus AES 256 ausgestattet sein;
- eine eindeutige Kassenidentifikationsnummer im Unternehmen zugeordnet haben.“⁶⁰

„Ab 1.4.2017 müssen Registrierkassen über einen Manipulationsschutz, eine technische Sicherheitseinrichtung, verfügen. Bereits vorhandene oder bis zum 1.4.2017 gekaufte Kassensysteme müssen nachgerüstet werden. Für die Anschaffung bzw. Umrüstung kann pro Kassensystem eine Prämie von € 200 beim Betriebsfinanzamt beantragt werden.“⁶¹

„Was Unternehmer daher umgesetzt haben sollten:

- Update der Registrierkasse
- Beschaffung Signaturerstellungseinheit/en (Registrierkassen-Chip)
- Anmeldung dieser beiden Komponenten auf FinanzOnline
- Prüfung des Startbelegs mittels einer App des BMF“⁶¹

3.3. Signaturerstellung durch die Signaturerstellungseinheit⁶²

„Zur Gewährleistung des Manipulationsschutzes iSd § 131b Abs 2 BAO müssen von der Registrierkasse über eine geeignete Schnittstelle zur Signaturerstellungseinheit kryptographische Signaturen angefordert und übernommen werden können.

Elektronisch zu signieren ist jeder:

⁶¹ <https://www.wko.at/service/steuern/registrierkassenpflicht-unternehmen.html>

⁶² vgl. S. 218-219 Wakounig, Berger, Labner, Mikulasek, Ofner, Wiesenfellner (2015): „Fragen und Antworten zur Steuerreform“

- Einzelne Barumsatz
- Monatsbeleg
- Jahresbeleg
- Schlussbeleg
- Jede Training- und Stornobuchung

Die Signaturerstellung hat folgende Daten miteinzubeziehen:

- Kassenidentifikationsnummer
- Datum und Uhrzeit der Belegausstellung
- Betrag der Barzahlung nach Steuersätzen getrennt
- Mit den Verschlüsselungsalgorithmus AES 256 verschlüsselter Stand
- Seriennummer des Signaturzertifikates
- Signaturwert des vorhergehenden Barumsatzes des Datenerfassungsprotokolls (letzte 10 Stellen)

Die rückgemeldete Signatur ist auf dem zugehörigen Beleg als Teil des maschinenlesbaren Codes abzdrukken und im Datenerfassungsprotokoll mit den Belegdaten dauerhaft zu speichern.

Mit gesetzeskonformer Inbetriebnahme der Sicherheitseinrichtung in der Registrierkasse gilt die gesetzliche Vermutung (§ 163 Abs 1 BAO) für die Ordnungsmäßigkeit der Losungsermittlung der Barumsätze der jeweiligen Registrierkasse.

Bei jedem Ausfall der Signaturerstellungseinheit hat der Unternehmer bei der Aufbereitung und Verwendung des maschinenlesbaren Codes (§ 10) an Stelle des Signaturwertes

- Die aufbereiteten Daten nach § 9 Abs 2 des betreffenden Barumsatzes und
- den Hinweis gut sichtbar am Beleg anzubringen,
- nach Wiederinbetriebnahme zusätzlich über alle Belege einen signierten Sammelbeleg mit Betrag null zu erstellen und im Datenerfassungsprotokoll zu speichern.

Bei jedem Ausfall einer Registrierkasse

- sind die Barumsätze auf anderen Registrierkassen zu erfassen.

- Sollte dies nicht möglich sein, sind die Barumsätze händisch zu erfassen und Zweitschriften der Belege aufzubewahren. Nach der Fehlerbehebung sind die Einzelumsätze anhand der aufbewahrten Zweitschriften nachzuerfassen,
- Die Zweitschriften dieser Zahlungsbelege aufzubewahren.
- Nicht-vorübergehender Ausfall

Ein solcher Ausfall der Signatureinheit oder der Registrierkasse liegt in folgenden Fällen vor:

- Diebstahl oder sonstiger Verlust
- Funktionsverlust
- Außerbetriebnahme

Neben den Vorschriften, die für die Erstellung bzw Erfassung von Belegen bei Ausfall der Signatureinheit oder Registrierkasse anzuwenden sind, hat der Unternehmer derartige Ausfälle über FinanzOnline oder dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt ohne unnötige Aufschiebung bekannt zu geben und folgende Angaben zu machen:

- Bezeichnung der Komponente
- Grund des Ausfalls/der Außerbetriebnahme
- Beginn und Ende des Ausfalls/der Außerbetriebnahme“ ⁶²

3.4. Beginn der Registrierkassenpflicht⁶³

Gemäß § 131b Abs 3 BAO ist die Verwendung einer Registrierkasse mit Beginn des viertfolgenden Monats nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Grenzen des Abs 1 Z 2 (somit Barumsatz über 7.500€ und 15.000€ Jahresumsatz je Betrieb) erstmals überschritten werden, vorgeschrieben. ⁶³

Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat. Das Kalendervierteljahr kann als Voranmeldungszeitraum für Unternehmer, deren Umsätze (Lieferungen, sonstige

⁶³ vgl. S.72-74 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Leistungen und Eigenverbrauch) im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000€ nicht überstiegen haben, in Betracht gezogen werden.⁶³

3.5. Wegfall der Registrierkassenpflicht⁶³

§ 131 Abs 3 BAO regelt nur den Beginn, nicht jedoch den Wegfall dieser Verpflichtung. Wenn im jeweiligen Betrieb keine Barumsätze mehr erzielt werden, etwa nach einer Betriebsaufgabe, so entfällt die Registrierkassenpflicht, die Aufbewahrungspflicht des 132a BAO bleibt jedoch bestehen.

Ab wann die Registrierkassenpflicht wegfällt, erläutert § 8 BarUV 2015 wie folgt:

„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.“⁶⁴

Hiermit ist erkennbar, dass es dafür erforderlich ist, dass die beiden Umsatzgrenzen des § 131b Abs 1 Z 2 BAO, nämlich 15.000€ Jahresumsatz je Betrieb und 7.000€ Barumsatz des Betriebes, nicht mehr überschritten werden.⁶³

4. Belegerteilungspflicht nach § 132a BAO⁶⁵

4.1. Empfangene Barzahlungen, Entgegennahme des Belegs⁶⁵

Unternehmer sind verpflichtet, für „empfangene Barzahlungen“ für Lieferungen und sonstige Leistungen Belege zu erteilen.

„Die Belegerteilungspflicht besteht unabhängig von sich allenfalls aus § 131 Abs 1 Z 2 und § 131b BAO ergebenden Pflichten. Sie besteht auch für die in § 2 Abs 3 letzter Satz UstG 1994 genannten fingierten Betriebe gewerblicher Art.“⁶⁵

Barzahlungen sind nicht nur Zahlungen mit Bargeld. Als Barzahlungen gelten, wie

⁶⁴ <https://rdb.manz.at/document/ris.n.NOR40174699>

⁶⁵ vgl. S.86-87 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

bereits erwähnt, auch Zahlungen mit Barscheck, Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen, oder durch Gutscheine, Bons, Geschenkmünzen und dergleichen. Wo die Zahlungen im Empfang genommen werden, ist für § 132a BAO nicht von Bedeutung. Es ist wichtig, dass der Leistungsort im Inland liegt.⁶⁵

Die Belegerteilungspflicht besteht auch dann, wenn die Umsätze umsatzsteuerfrei sind oder wenn sie die „Kleinbetragsunternehmergrenze“ nicht überschreiten. Der Beleg ist dem zu übergeben, der die Barzahlung leistet. Dieser hat den Beleg entgegenzunehmen und bis außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten mitzunehmen. Die Verletzung der Mitnahmepflicht stellt keine Finanzordnungswidrigkeit dar. Wird der Beleg außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten erteilt (zB im Gastkarten), so ist er zwar entgegenzunehmen, aber der Kunde ist nicht verpflichtet, es mitzunehmen. Als Beleg iSd § 132a Abs 1 zweiter Satz BAO gilt auch ein entsprechender elektronischer Beleg, welcher unmittelbar nach erfolgter Zahlung erstellt wird.⁶⁵

„Ein Beleg kann daher in folgenden Formen zulässig erteilt werden:

- handschriftlich
 - durch ein Paragonheft mit (mindestens einer) Durchschrift
 - durch einen Beleg ohne Durchschrift, jedoch mit einer im selben Arbeitsgang mit der Belegerstellung ausgefertigten Zweitschrift
 - - eine sonstige handschriftliche Zweitschrift
 - - Speicherung einer Zweitschrift auf Datenträgern, wenn die Geschäftsvorfälle spätestens gleichzeitig mit der Belegerstellung erfasst werden
 - mit Hilfe einer EDV
 - mit Hilfe einer Registrierkasse

- als Ausdruck
 - automationsunterstützt unter Verwendung von EDV (keiner Registrierkasse iSd 131b BAO) durch einen Drucker
 - automationsunterstützt unter Verwendung einer Registrierkasse iSd 131b BAO durch einen Drucker

- elektronisch
 - automationsunterstützt unter Verwendung von EDV (keiner Registrierkasse iSd 131b BAO) durch eine Vorrichtung zur elektronischen Übermittlung
 - automationsunterstützt unter Verwendung einer Registrierkasse iSd 131b BAO durch eine Vorrichtung zur elektronischen Übermittlung“ ⁶⁶

4.2. Mindestinhalt von Belegen⁶⁶

Gemäß § 132a Abs 3 BAO haben Belege fünf Angaben zu enthalten. Diese Mindestangaben decken sich teilweise mit den Rechnungserfordernissen des § 11 UstG 1994, jedoch sind im Vergleich zu Kleinbetragsrechnungen ein paar zusätzliche Angaben erforderlich.

§ 11 RKSV weist darauf hin, dass auf dem Beleg neben den Belegdaten des § 132a Abs 3 BAO weitere Daten anzugeben sind.

Die Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen besteht nur nach § 11 Abs 1 Z 1 und 2 UstG 1994. Daher werden viele empfangene Barzahlungen über Umsätze an Private belegerteilungspflichtig sein, jedoch keine Pflicht zur Ausstellung von Rechnungen auslösen.⁶⁶

⁶⁶ vgl. S.88 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

4.2.1 Bezeichnung des Unternehmens⁶⁷

Während § 11 Abs 1 Z 3 UstG 1994 den „Namen und die Anschrift“ des liefernden oder leistenden Unternehmers vorschreibt, ist gemäß § 132a Abs 3 Z 1 BAO eine „eindeutige Bezeichnung“ des Unternehmers ausreichend.⁶⁷

Name und Anschrift sind daher nicht in allen Fällen erforderlich, auch gängige Kurzbezeichnungen bzw Abkürzungen können verwendet werden. Es ist nicht zwingend vorgesehen, dass der Zahlende das Unternehmen eindeutig identifizieren können muss. Deshalb ist es auch erlaubt, eine Etablissement- Bezeichnung, die UID-Nummer oder die Firmenbuch-Nummer zu verwenden.⁶⁷

4.2.2 Fortlaufende Nummer⁶⁷

§ 132 Abs 3 Z 2 BAO beschreibt dieses Erfordernis in folgender Form: „eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung des Geschäftsvorfalles einmalig vergeben wird“.

Im Rahmen der fortlaufenden Nummer können auch Buchstaben verwendet werden. Der Zeitpunkt des Beginnes der laufenden Nummer darf frei gewählt werden, muss jedoch systematisch sein. auch ein täglicher Nummernbeginn ist erlaubt.

Auch verschiedene Rechnungskreise sind zulässig (zB Filialen, Betriebsstätten, Bestandsobjekte, Registrierkassen), die Zuordnung sollte jedoch eindeutig sein.⁶⁸

Es geht um die Einmaligkeit der erteilten Rechnungsnummer, um einen ungerechtfertigten Vorsteuerabzug zu verhindern. Um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden, muss die Nummerierung der Rechnungen fortlaufend und lückenlos ein.

⁶⁷ vgl. S.89 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Berechtigungsausweis⁶⁸

„Nach § 132a Abs 7 BAO kann die Angabe einer fortlaufenden Nummer bei Berechtigungsausweisen (insbesondere bei Eintrittskarten und Fahrausweisen) unterbleiben, wenn deren vollständige Erfassung gewährleistet ist.“⁶⁸

Wenn die Sitzplätze einer Veranstaltung (zB Konzert, Tennisturnier) in Kategorien eingeteilt sind, darf eine Nummerierung innerhalb der Kategorie vorgenommen werden; eine Durchnummerierung aller Karten je Veranstaltung ist nicht erforderlich.

Diese Erleichterung für Berechtigungsausweise gilt nicht für die sich aus § 131b BAO ergebende Registrierkassenpflicht. § 5 BarUV 2015 sieht jedoch eine Ausnahme von der Registrierkassenpflicht bei Fahrscheinautomaten für Beförderungen im Personenverkehr vor.⁶⁸

4.2.3 Tag der Belegausstellung⁶⁹

§ 132a Abs 3 Z 3 BAO beinhaltet die Vorschrift, dass der Beleg auch den Tag der Belegausstellung zu enthalten hat („Ausstellungsdatum“).⁷⁰

Die Angabe der Uhrzeit ist nicht vorgeschrieben. Die Angabe des Tages der Belegausstellung ist bei Berechtigungsausweisen nicht unbedingt erforderlich, wenn deren vollständige Erfassung gewährleistet ist, außer für Fahrausweisautomaten für Beförderungen im Personenverkehr.⁶⁹

4.2.4 Menge, handelsübliche Bezeichnung⁶⁹

„Die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistungen“ ist gemäß § 132a Abs 3 Z 4 BAO anzugeben. Die Angabe der Menge (der gelieferten Gegenstände) hat nach den Maßstäben des jeweiligen Geschäftsverkehrs zu erfolgen. Man kann als Maßeinheit für die Menge „Stück“ verwenden, üblich und zulässig sind auch Mengenangaben in

⁶⁸ vgl. S.91 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

⁶⁹ vgl. S.92-93 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Kilogramm, Liter und Anzahl an Verpackungseinheiten (zB Kiste, Paket).

Der Begriff „handelsübliche Bezeichnung“ beschreibt die Bezeichnung, die für die gelieferte Ware allgemein im Geschäftsleben verwendet wird. Nach der Rechtsprechung des UFS sind Sammelbegriffe oder Gattungsbezeichnungen wie zB Speisen, Getränke, Lebensmittel, Textilwaren, Reinigungs- und Putzmittel, Büromaterial, Eisenwaren, Bekleidung, Fachliteratur, Wäsche oder Werkzeug nicht zulässig und es sind genauere Informationen erforderlich.⁶⁹

Nach § 132a Abs 4 BAO können diese Angaben auch durch Symbole oder Schlüsselzahlen (Katalognummern, Preislistennummern, Ersatzteillistennummern, Tarifposten) dargestellt werden, wenn aus dem Beleg oder anderen Unterlagen erkennbar ist, um welche spezifische Lieferung oder sonstige Leistung es sich handelt. Als solche Unterlagen gelten bspw. (offene) Rechnungen, Bestellscheine, Auftragsbestätigungen, Versandanzeigen, Frachtbriefe oder ein Schriftwechsel.⁶⁹

Gemäß Judikatur ist der Begriff der handelsüblichen Bezeichnung im BAO nicht so eng auszulegen wie in § 11 UStG, um unzumutbare Belastungen für das Unternehmen zu verhindern. Trotzdem müssen Waren und Dienstleistungen anhand der Bezeichnung eindeutig identifizierbar sein und Sammelbegriffe sind gemäß §132a BAO ebenfalls zu vermeiden.⁷⁰

Beispiele für handelsübliche Warenbezeichnungen laut Abschnitt 4.4.4. des Erlasses vom 12.11.2015:

Branche	zulässige Warenbezeichnung nach § 11 UStG	zulässige Warenbezeichnung nach § 132a BAO	keine zulässige Warenbezeichnung nach § 132a BAO
Blumen- geschäft	Rosen, Tulpen, Nelken	Schnittblumen, Blumen- strauß, Gesteck Topfblumen, Gehölze	Blumen
Bekleidungs-	Latzhose blau, Gr. 52	Hose	Kleidung

⁷⁰ vgl. S.94-95 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht

geschäft	Windjacke grün, Gr. 50	Jacke	
Elektrohandel	Marke und Typ des Handys, der Waschmaschine, des TV-Geräts, Faxgerät einer best. Marke, LED-Glühbirne	Mobiltelefon Waschmaschine TV-Gerät Faxgerät Glühbirne	Telefon, Haushaltsgerät, Elektronikgerät, Audiogerät, Lampe
Obst-/ Gemüse- geschäft	Golden-Delicious-Äpfel, Williams-Christ-Birne, Eisbergsalat	Äpfel, Birnen, Salat	Obst, Gemüse

Abbildung 1: Beispiele für handelsübliche Warenbezeichnungen⁷⁰

4.2.5 Betrag der Barzahlung⁷¹

Der Beleg hat logischerweise auch den Betrag der Barzahlung zu enthalten. Es reicht, dass dieser Betrag anhand der Belegangaben rechnerisch ermittelbar ist. Damit ist gemeint, dass es zulässig ist, wenn bspw. nur das Entgelt und der Steuerbetrag angegeben werden.

Der Betrag der Barzahlung entspricht nicht dem Entgelt bzw dem zivilrechtlichen Preis, weil es sich auch um eine Teilleistung handeln kann. Anzahlungen, Ratenzahlungen und Restzahlungen sind belegerteilungspflichtig. Bei Zahlung in fremder Währung ist der Betrag in der betreffenden Währung anzuführen.⁷¹

⁷¹ vgl. S.95 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht

4.3. Zusätzliche Angaben (§ 132a Abs 8 BAO)⁷²

§ 132a Abs 8 BAO enthält die Ermächtigung für den BM für Finanzen, durch Verordnung zusätzlich zu den Mindestangaben des Abs 3 weitere Angaben zu fordern; dies gilt für die Verwendung von elektronischen Registrierkassen, Kassensystemen oder sonstigen elektronischen Aufzeichnungssystemen. Solche Angaben sollen der Nachvollziehbarkeit des einzelnen Geschäftsvorfalles und der Identifizierung des belegausstellenden Unternehmers dienen.⁷²

„Nach § 11 Abs 1 RKSv sind auf dem Beleg (...) folgende Daten auszuweisen:

1. Kassenidentifikationsnummer
2. Datum und Uhrzeit der Belegausstellung
3. Betrag der Barzahlung, nach Steuersätzen getrennt
4. Inhalt des maschinenlesbaren Codes“⁷²

⁷² vgl. S.96-97 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

Nach § 132a Abs 3 BAO genügt die Angabe des Barzahlungsbetrages. Ein Hinweis auf den Umsatzsteuersatz war im Jahr 2016 nicht erforderlich. Ab 2017 kann man auf die Angabe des Umsatzsteuersatzes nur dann verzichten, wenn keine Registrierkassenpflicht besteht. Ansonsten ist es vorgeschrieben, dass der Betrag der Barzahlung „getrennt nach Steuersätzen“ anzugeben ist (§ 11 Abs 1 Z 3 RKSV).

„Sämtliche Beträge in Belegen, die Barzahlungen darstellen oder mit zumindest einer Barzahlung kombiniert sind, sind als Bruttobeträge (inkl. USt.) zu signieren und in den Umsatzzähler aufzunehmen.“⁷²

4.4. Durchschriften, Zweitschriften⁷²

„Vom Beleg ist gem. § 132a Abs 6 BAO eine Durchschrift oder im selben Arbeitsgang mit der Belegerstellung eine sonstige Zweitschrift anzufertigen und aufzubewahren. Als Zweitschrift iSd Bestimmung gilt auch die Speicherung auf Datenträgern, wenn die Geschäftsvorfälle spätestens gleichzeitig erfasst werden. Die Aufbewahrungspflicht beginnt mit der Belegerstellung und beträgt sieben Jahre, gerechnet ab Schluss des Kalenderjahres, in dem der Beleg ausgestellt wurde.“⁷³

Aus § 132a Abs 7 BAO ergibt sich eine Ausnahme von der Verpflichtung zur Anfertigung und Aufbewahrung von Durchschriften (Zweitschriften) für Berechtigungsausweise, wenn sie bereits vollständig erfasst worden sind.⁷⁴

⁷³ vgl. S.72 Wolfgang Berger, Doris Hattenberger (2017): „RECHT SPORTlich 3“

⁷⁴ vgl. S.97/98 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

4.5. Keine abgabenrechtlichen Folgen⁷⁵

§ 163 Abs 1 BAO idF SteuerreformG 2015/2016:

*„Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 131 und 131b BAO entsprechen, haben die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre Richtigkeit in Zweifel zu ziehen“.*⁷⁶

In SteuerreformG 2015/2016 wurde § 163 Abs 1 BAO um die Nennung des § 131b BAO erweitert. Daraus kann man erkennen, dass die formelle Ordnungsmäßigkeit von Aufschreibungen allein durch die Verletzung der Belegerteilungspflicht des §132a BAO nicht verloren wird.⁷⁵

4.6. Keine Derogation bestehender Belegerteilungspflichten⁷⁵

⁷⁵ vgl. S.98 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

⁷⁶ <https://rdb.manz.at/document/ris.n.NOR40173932>

§ 132a BAO gilt „unbeschadet anderer gesetzlicher Vorschriften“ und derogiert keine bestehenden einschlägigen Pflichten. Dies gilt insbesondere für die im § 11 UStG 1994 normierte Pflicht zur Ausstellung von Rechnungen, beide Pflichten bestehen nebeneinander. Unberührt von § 132a BAO gilt weiters zB § 2 Internationale Steuervergütungsgesetz (IStVG), wonach der Vergütungsberechtigte berechtigt ist, die Ausstellung einer Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vom leistenden Unternehmer zu fordern.⁷⁵

4.7. Vergleich mit § 11 UStG 1994⁷⁵

Eine Rechnung nach § 11 UStG 1994 kann gleichzeitig ein Beleg nach § 132a BAO sein, ein Beleg muss jedoch keine Rechnung iSd UStG darstellen. Die Erstellung einer Rechnung an Nichtunternehmer ist freiwillig und es besteht kein Anspruch darauf.⁷⁷

„Die Rechnungen an Unternehmen können nach diversen Kriterien eingeteilt werden. Bei einem Rechnungsbetrag von

< 75 Euro ist kein Duplikat erforderlich (Rz 1568 UStR 2000).

> 75 Euro ist ein Duplikat aufzubewahren.

< 400 Euro sind Kleinbetragsrechnungen.

> 400 Euro sind alle Rechnungsmerkmale nach dem § 11 UStG 1994 erforderlich.“

Elektronische Rechnungen sind zulässig und können die Prozesse vereinfachen bzw optimieren. Hierbei wird die Verwendung standardisierter Verfahren wie

<http://www.ebinterface.at> und <http://www.e-tresor.at> empfohlen.“⁷⁷

⁷⁷ vgl. S.101-102 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

5. Ausnahmen von den Pflichten⁷⁷

5.1. BarUV 2015⁷⁷

Diese Verordnung beinhaltet insbesondere Ausnahmen von der Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht. Weiters definiert sie, was unter vereinfachter Losungsermittlung zu verstehen ist.⁷⁷

Nach § 1 Abs 1 BarUV 2015 kann eine vereinfachte Losungsermittlung

- in den Fällen der §§ 2 bis 4 BarUV 2015 (Umsätze im Freien, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, Automaten),
 - soweit über die Bareingänge keine Einzelaufzeichnungen geführt werden,
- nur in Anspruch genommen werden.⁷⁷

§ 2 Abs 1 BarUV 2015 regelt die Umsätze im Freien. Die Erleichterungen bei „Kalt-Hände-Umsätzen“ gelten aber nur bis zu einem Jahresumsatz von 30.000 Euro je Betrieb oder wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb.⁷⁸

In § 6 BarUV 2015 gibt es weiters eine Sonderregelung für Online-Shops und in § 8 werden die Voraussetzungen für den Wegfall der Registrierkassenpflicht erläutert. Die BarUV 2015 ist mit 1. Jänner 2016 in Kraft getreten, gleichzeitig ist die Barbewegungs-VO (BGBl II 2006/441) außer Kraft getreten.⁷⁸

5.2. Glücksspielgesetz⁷⁸

§ 31b Abs 5 Glücksspielgesetz lautet:

„Auf Ausspielungen von Konzessionären und Bewilligungsinhabern nach den §§ 5, 14 und 21 finden die Bestimmungen der §§ 131b und 132a BAO keine Anwendung.“⁷⁹

In der Regierungsvorlage wird diese Ausnahme wie folgt begründet:

„Ausspielungen von Konzessionären und Bewilligungsinhabern nach § 5 (Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten), § 14 (Lotterienkonzession) und § 21 (Spielbankkonzession) unterliegen einer qualifizierten ordnungspolitischen und abgabenrechtlichen Aufsicht. Spezielle Aufzeichnungspflichten stellen eine korrekte Erfassung der Abgabenbemessungsgrundlagen sicher.“⁷⁸

⁷⁸ vgl. S.102-103 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

6. Abgabenrechtliche Konsequenzen⁷⁸

„Entsprechen Bücher und Aufzeichnungen nicht den Vorschriften des § 131 BAO (zB keine Einzelaufzeichnung der Bareingänge), so haben sie nicht mehr die Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit für sich. Daraus wird sich meistens die Befugnis der Abgabenbehörde, die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO zu schätzen, ergeben.“⁷⁹

„Ziel einer Schätzung ist die Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.“ Welche Schätzungsmethode hierbei verwendet wird, kann die Abgabenbehörde frei wählen.

Bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ist das Parteiengehör zu beachten. Daher ist der Partei vor Bescheiderlassung über die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen und die angewendete Schätzungsmethode zu informieren. Jeder

⁷⁹ vgl. S. 120 Mayr, Lattner, Schlager (2015): „Steuerreform 2015/2016“

Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit inbegriffen. Wer zur Schätzung Anlass gibt, muss das Risiko der mit der Schätzung verbundenen Ungewissheit eingehen.⁸⁰

7. Finanzstrafrechtliche Bestimmungen⁸¹

„Die mit § 131b BAO vorgesehene Registrierkassenpflicht, die auch die Verwendung besonders technisch abgesicherter Systeme beinhaltet, soll auch mit strafrechtlichen Sanktionen bewehrt werden. Dies soll zweifach erfolgen, nämlich einmal durch besondere strafrechtliche Konsequenzen der Manipulation solcher Systeme und andererseits durch die Sanktionierung der Verletzung der Verpflichtung zur Verwendung von Registrierkassen.

Die systematische Manipulation einer automationsunterstützten Datenverarbeitung zu Hinterziehungszwecken hat, sofern sie den in § 39 Abs 1 FinStrG genannten Tatbeständen zugrunde liegen, die Qualifikation als Abgabenbetrug zur Folge.“⁸¹

Zuerst fiel der Tatbestand der Manipulation gemäß § 39 Abs 1 lit a FinStrG unter die bestehende Definition: „Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden/Daten/ Beweismittel“. Um in diesem Punkt Diskussionen zu vermeiden, ob entsprechende Manipulationen unter die Ausnahmen der Fälschungs- oder Verfälschungsobjekte fällt, wurde ab 01.01.2016 der Begriff des Abgabenbetrugs um § 39 Abs 1 lit c FinStrG

⁸⁰ vgl. S.104-105 Ritz/Koran/Kutschera (2016): „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“

⁸¹ vgl. S.126/127 Mayr, Lattner, Schlager (2015): „Steuerreform 2015/2016“

erweitert. Man macht sich strafbar, wenn man „unter Verwendung automatisationsunterstützt 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, um Abgabenhinterziehung, Schmuggel, Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder Abgabenhellerei zu begehen.⁸²

Eine systematische Manipulation, die noch zu keinem Verkürzungsdelikt geführt hat, kann gemäß § 51a FinStrG als Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe von bis zu 25.000€ bestraft werden.

Die vorsätzliche Verletzung der bloßen Verpflichtung zur Verwendung der vorgeschriebenen Registrierkassen ist ausdrücklich als Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs 1 lit d FinStrG mit bis zu 5.000 € strafbar.“⁸³

8. Registrierkassenpflicht für Betreiber von Sportanlagen⁸⁴

„Die Registrierkassenpflicht besteht nur für Betriebe. Denkmögliche betriebliche Einkunftsarten, die der Betreiber einer Sportanlage haben kann, sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb und eventuell Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Vom Betrieb einer Sportanlage ist die Überlassung von unbeweglichen Vermögen durch einen Steuerpflichtigen an den Betreiber der Sportanlagen zu unterscheiden. Vermietet ein Steuerpflichtiger ein privates Grundstück an einen Fußballverein, damit dieser darauf einen Fußballplatz errichten kann, so erzielt der Vermieter aus der Nutzungsüberlassung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.“⁸⁵

„Betriebe die keinen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten iSd § 131 BAO unterliegen, sind nicht registrierkassenpflichtig. Davon betroffen sind vollpauschalierte Land- und Forstwirte. Denkbar wäre beispielsweise ein von einem Land- und Forstwirt

⁸²

<https://www.ris.bka.gv.at/NormDokument.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003898&Artikel=1&Paragraf=39&Anlage=&Uebergangsrecht=>

⁸³ <https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Dokumentnummer=NOR4009332>

⁸⁴ vgl. S.59 Wolfgang Berger, Doris Hattenberger (2017): „RECHT SPORTlich 3“

⁸⁵ vgl. S.63-64 Wolfgang Berger, Doris Hattenberger (2017): „RECHT SPORTlich 3“

betriebener Sportangelteich. Die Einnahmen, die der Land- und Forstwirt aus der Einräumung des Rechts zum Fischfang an Dritte erzielt, gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und fallen bei Einhaltung der Einheitswertgrenzen unter die Vollpauschalierung. Verpachtet ein Land- und Forstwirt ein Grundstück an einen Golfclub, damit dieser darauf einen Golfplatz errichten kann, scheidet allerdings das Grundstück aus dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen iSd BewG aus. Der Steuerpflichtige erzielt in weiterer Folge Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.“⁸⁵

8.1. Erleichterungen für gemeinnützige Sportvereine⁸⁶

„Gemäß § 131 Abs 4 Z 2 BAO können Hilfsbetriebe von abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften von der Einzelerfassungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht ausgenommen werden.

Bei gemeinnützigen Sportvereinen stellen nach Auffassung der Finanzverwaltung beispielsweise folgende Tätigkeiten einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar, was den Entfall der Einzelerfassungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht für im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten vereinnahmte Barzahlungen zur Konsequenz hat:

- Die Überlassung der Benutzung von Sportanlagen an Vereinsmitglieder (VereinsR Rz 298)
- Die entgeltliche Überlassung der Benutzung von Sportanlagen durch Sportvereine an Nichtmitglieder („Gäste“) zählt zum Sportbetrieb des Vereins und ist Teil des

⁸⁶ vgl. S.77-78 Wolfgang Berger, Doris Hattenberger (2017): „RECHT SPORTlich 3“

unentbehrlichen Hilfsbetriebs (VereinsR Rz 275; betreffend Tennisplatzvermietung Rz 301; allenfalls liegt ein Mischbetrieb vor)

-Selbstversorgungshütten und nicht mit Gewinnabsicht geführte Schutzhütten mit vorwiegend alpinem oder touristischem Charakter. Dies ist dann der Fall, wenn die Hütten, in denen genächtigt werden kann und man auch verköstigt wird, nicht für längere Aufenthalte bestimmt sind (VereinsR Rz 375)

Hervorzuheben ist, dass die Befreiung – anders als bspw. die Befreiung für Umsätze im Freien – unabhängig von einer Umsatzgrenze gewährt wird.“⁸⁶

8.2. Zusammenfassung⁸⁷

Betreiber von Sportanlagen	Einzelerfassungspflicht § 131 Abs 1 Z 2 BAO	Registrierkassenpflicht § 131b BAO	Belegerteilungspflicht § 132a BAO
Betriebliche Einkünfte / Doppik	Tägliche Erfassung von Barein- und ausgängen	Für Bareinnahmen, wenn U>15.000 € und Barumsätze >7.500 €	Für Barzahlungen, wenn Unternehmer
Betriebliche Einkünfte / EAR	Einzelaufzeichnung von Bargeschäften	s.o.	s.o.
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung / EWR	Einzelaufzeichnung von Bargeschäften	keine	s.o.
Sonstige Einkünfte / EWR	Einzelaufzeichnung von Bargeschäften	keine	keine

⁸⁷ vgl. S.79 Wolfgang Berger, Doris Hattenberger (2017): „RECHT SPORTlich 3“

Umsätze im Freien (U < 30.000 €)	keine	keine	keine
Unentbehrliche Hilfsbetriebe von gemeinnützigen Sportvereinen	keine	keine	keine
Kleine Vereinskantine (Betrieb an weniger als 52 Tagen)	keine	keine	keine
Umsätze außerhalb der Betriebsstätte	Ja	Nacherfassung in der elektronischen Registrierkasse	Ja (Beleg kann auch händisch erstellt werden)

Abbildung 2: Zusammenfassung zu Einzelerfassungs-, Registrierkassen- & Belegerteilungspflicht⁸⁷

9. Manipulation mit Registrierkassen und Kassensystemen⁸⁸

9.1. Arten der Manipulation⁸⁹

„Manipulation in Form von aufzeichnungstechnischer Weglassung oder Löschung und Nichtmeldung von Umsätzen kann grundsätzlich auf drei Arten geschehen:

- Nichterfassung im System
- Erfassung in Subrouten (zB Bedienerpeicher) / teilweise Nichterfassung im Journal
 - „Trainingseinstellungen“
 - „Extrabereiche“ der Datenbank
- Nachträgliche Manipulation, die oft nicht mehr aufgedeckt werden kann

⁸⁸ vgl. S.79 Erich Huber (2012): „Registrierkassen und Kassensysteme im Steuerrecht“

⁸⁹ vgl. S.87 Erich Huber (2012): „Registrierkassen und Kassensysteme im Steuerrecht“

- Rechnungstorno (Positionsverkürzung)
- Artikelstorno (Werteverkürzung)

Die „Gar-nicht-Erfassung“ kommt meist nur in Kleinst- oder Familienbetrieben vor, schließlich will der Unternehmer schon einen realen Überblick über wahre und gleich auch über die inoffiziellen Zahlen. Die nachträgliche Datenveränderung schließlich ermöglicht die systematische Manipulation.“⁸⁹

9.2. Überblick über „historische“ Manipulationsvorgänge⁹⁰

„Bei Registrierkassen und Kassensystemen sind manche Hinterziehungsmethoden schon lange im Einsatz und bedürfen auch keines hohen technischen Standards. So ist die Zweiklassenmethode (1.Klasse weiß, 2.Klasse schwarz) unabhängig von der Erfassungstechnik der Registrierkassen (mechanisch oder elektronisch) leicht möglich.

Heute im Zeitalter der Datenbanknutzung laufen oftmals in der EDV zwei parallele Datenstränge. Die Auffindung dieser Tatsache ist für die Betriebsprüfung schwierig, weil durch reguläre Prüfungsmaßnahmen der schwarze Bereich gar nicht entdeckt werden kann.

Um den Laien oder prüfenden Anwender ein Bild davon zu geben, in welcher vielfältiger Weise Einnahmen kassengestützt hinterzogen werden können, wird hier ein Überblick über die älteren Methoden vermittelt.“⁹⁰

⁹⁰ vgl. S.81-86 Erich Huber (2012): „Registrierkassen und Kassensysteme im Steuerrecht“

- Händische Erfassung statt Kassen-Bonierung
- Bonierung nur bei Rechnungswunsch
- Phantomkasse
- Nacherstellung Tagesendsummenbon mit (zweiter) Kasse
- Tagesendsummenbons mit nicht fortlaufender Nummerierung
- Double Till (nur eines der zwei Kassen geht in die Buchhaltung)
- Einsatz zweier (typgleicher) Kassen
- Abschneiden von Tagesendsummen
- Kellner weglassen (Bereiche)
- Artikel weglassen – Warengruppenberichte
- Datenbankabfrage (Ausdruck verkürzter Berichte)
- Verschieben von Bedienern (Kellnern)
- Verdeckte Storno- oder Warenrücknahmebuchungen
- Unterdrückung des Z-Zählers = Nullstellenzähler
- Z-Bon-Editor
- Pro-forma-Rechnung
- Automatischer Verkürzungslauf
- Trainingsmodus
- Chefstorno
- große Tische schlucken kleine Tische
- Umbuchung auf den Personaltisch, Änderung der Bewegungsart
- Personaltisch⁹⁰

9.3. Aktuelle Manipulationsvorgänge⁹¹

„Im Handel werden derzeit folgende Arten von Kassen angeboten:

- Registrierkassen ohne elektronisches Journal
- Registrierkassen mit elektronischem Journal
- Computerkassensysteme (proprietär und auf PC-Basis)

Bei Registrierkassensystemen ohne elektronisches Journal wird die Sicherstellung der Vollständigkeit durch einen Journalstreifen (in Papierform) gewährleistet, was aber mit dem letzten Satz der §§ 131, 132 BAO kollidiert, da die gedruckten Daten als solche vor dem Druck als Daten existieren und auf Datenträger exportiert werden sollten, bei den übrigen Formen meist durch die Anlage eines elektronischen Journals.

Dabei kann unterschieden werden zwischen Systemen mit ausreichendem Speicher, welche eine Erfassungsdokumentation, die über längere Zeiträume hinweg läuft, speichern können, und Systemen mit begrenztem Speicher (EPROM –

⁹¹ vgl. S.113-114 Erich Huber (2012): „Registrierkassen und Kassensysteme im Steuerrecht“

Kurzzeitspeicher, der nach Rücksetzen oder Auslesen gelöscht wird und dann neu verfügbar ist).

In EPROM-Kassen kann ein Journal angefertigt werden, welches dokumentationsweise nur einen relativ kurzen Zeitraum abdeckt. Solche EPROM-Kassen werden herstellerseits programmiert und die Daten können unter Umständen über Schnittstellen ausgelesen werden.

Die gedruckten Daten müssen (...) für eine Betriebsprüfung in Österreich seit 2001 auch auf Datenträgern zur Verfügung gestellt werden. Es sind aber nach wie vor viele Kassen im Einsatz, welche die Daten nicht exportieren können, sondern das elektronische Journal aus dem begrenzten Speicher nachträglich nur in Papierform exportieren. In der Regel sind über Schnittstellen nicht nur Programm-Updates einspielbar, sondern auch gespeicherte Daten abrufbar (...). Diese Tatsache verschweigen aber manche Registrierkassenvertreiber den Kunden. Nachdem die Nichtvorlage von Daten als Nichterfüllung einer Mitwirkungsverpflichtung zu werten sein kann, (§ 163 Abs 2 BAO), hat dieses Thema in den vergangenen Jahren zu umfassenden Diskussionen im Rahmen der Betriebsprüfung in Österreich geführt.“⁹¹

„Moderne elektronische Registrierkassen erlauben ihren Benutzern Eingriffe in die aufgezeichneten Daten. Diese elektronischen Registrierkassen enthalten Systeme gestufter Zugangs- und Nutzungsberechtigungen. Diese Tatsache erlaubt auf der übergeordneten Berechtigungsstufe die nachträgliche Datenveränderung sowohl der zuvor auf der niedrigeren Berechtigungsstufe eingegebenen Daten als auch der in der Kasse erzeugten Registrier- / Kontrollnummern, ohne dass Änderungen dokumentiert oder sonst kenntlich gemacht werden. So lassen sich im Nachhinein Aufzeichnungen der Tagesumsätze spurlos ändern oder löschen und Ausdrücke über geänderte Tagesendsummen (Tagessummenbons) erzeugen.

Unter Nutzung regulärer Funktionen können elektronische Registrierkassen manipuliert werden.

Der Wartungs- und Reparaturmodus wird missbräuchlich zur Umprogrammierung bzw. Umkonfiguration der Kasse verwendet. Beispiele hierfür sind die missbräuchliche Verwendung von Trainingsfunktionen oder von Berichtsgeneratoren mit der Unterdrückung von Stornierungseinträgen.

Weitere Manipulationsmöglichkeiten bieten sich, wenn der Gerätehersteller ganz bewusst Manipulationsfunktionen in seinem Kassensystem vorsieht.“⁹²

10. Lösungsansätze zur Betrugsbekämpfung

10.1. Mögliche Gegenmaßnahmen

Mit klassischen Sicherungsverfahren können moderne IT-Systeme kaum noch geschützt werden, vor allem geldwerte Transaktionen sind besonders gefährdet. Bei komplexen Systemen sind die definierten Schutzanforderungen nicht ausreichend. Man darf nicht außer Acht lassen, dass jedes System angreifbar ist und jede Sicherheitsanalyse und jedes darauf aufbauende Sicherheitskonzept ein Restrisiko ausweisen muss.⁹³

„Die Anforderungen an ein Sicherheitskonzept sind mit der Grundvoraussetzung und der Generalintention der Prüfbarkeit zur Deckung zu bringen. Anforderungen sind zu definieren. Je nach Detaillierungsgrad steigt die Komplexität. Eine Konkretisierung, also das Vorschreiben einer Technik, ist Grundvoraussetzung.

Von den Prüfmöglichkeiten her steht fest:

⁹² vgl. S.173 Erich Huber (2012): „Registrierkassen und Kassensysteme im Steuerrecht“

⁹³ vgl. S.176-177 Erich Huber (2012): „Registrierkassen und Kassensysteme im Steuerrecht“

- Je konkreter die Anforderung, desto komplexer die Prüfung
- Je konkreter die Technik, desto einfacher die Prüfung

Hinsichtlich der Manipulationsmöglichkeiten ist feststellbar, dass in nicht speziell geschützten Systemen Datenbestände relativ leicht manipuliert werden können – oft unter Nutzung regulärer Funktionen oder Sicherheitslücken, wie zum Beispiel:

- Nutzung von Funktionen für Servicetechniker zur Manipulation (Zugriff auf Zähler)
- Missbräuchliche Verwendung von Testfunktionen
- Direkte Änderung von Datenbeständen (in Dateien oder Datenbanken) bei PC-basierten Systemen

Fortgeschrittene Manipulationsmöglichkeiten sind zum Beispiel:

- Bereitstellung spezieller Manipulationsfunktionen durch den Systemhersteller
- Entfernung kompletter Datensätze aus elektronischen Aufzeichnungen und Neuberechnung aller Daten
- Erstellung von „Wunsch-Daten“
- Funktionen zur Modifikation von Schlüsselwerten auf einen wählbaren Wert

Zusammengefasst stellt sich die momentane Situation in der Praxis derart dar, dass trotz klarer Rechtslage echte Prüfungen sehr schwierig sind, es keine konkrete Vorschrift zur Entwicklung, zum Vertrieb und zum Einsatz manipulationsgeschützter Systeme gibt und die Kassendaten für Betriebsprüfungen praktisch wertlos sind.“⁹³

„Als einzige Lösung dafür erschien dann doch wieder nur der Einsatz der Steuerfahndung. Nur diese Verfolgung könnte die Klärung wirklicher Verhältnisse sorgen. Diese Fälle, welche die Steuerfahndung im Zuge ihrer Tätigkeit im Kassenumfeld entdeckte, waren auch meist spektakulär und haben auch entscheidend zum Aufbau von Wissen im Rahmen der steuerlichen Manipulationsmorphologie bei Kassen geführt. Das Problem lag nur – erstmal abgesehen von den nötigen Rechtsgrundlagen für einen Steuerfahndungseinsatz – auch darin, dass man nicht in jeden Betrieb, in dem eine – eventuell manipulierbare – Kasse steht, schon deshalb die

Steuerfahndung schicken kann; letztlich gäbe es dafür auch zu wenig Personal.“⁹⁴

10.1.1. Verfolgung durch Steuerfahndung ⁹⁴

„Die veränderten Daten werden im Zuge einer späten Verfolgungshandlung gesucht und manchmal auch gefunden.

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

Schritt 1 – Diskussion in breitem Forum, Klärung und Festlegung von inhaltlichen Vorgaben bei Kassen zur Ordnungsmäßigkeit (auch freiwillige Maßnahmen)

Schritt 2 – Verkündung der Vorgaben

Schritt 3 – effektive Kontrolle der Einhaltung der Vorgaben

⁹⁴ vgl. S.221-222 Erich Huber (2012): „Registrierkassen und Kassensysteme im Steuerrecht“

Vorderster Effekt dabei sollte die weitgehende Ausschaltung des Zeitvorsprungs sein, den ein Kassenmanipulant aufbauen und innerhalb dessen er bequem die Wunsch-Angleichung seines Aufzeichnungsumfeldes vornehmen kann.“⁹⁴

10.1.2. Kontrolle durch Steueraufsicht⁹⁵

Die noch nicht veränderten Daten werden im Zuge einer zeitnahen Aufsichtshandlung eingesehen und gespeichert. Dazu musste ein Katalog zur Klarstellung der Ordnungsmäßigkeitskriterien nach der Bundesabgabenordnung im Rahmen eines Diskussionsprozesses geschaffen werden. Dieser wurde von der von der Kassen--Umwelt wahrgenommen und löste so einen Publizitätseffekt aus. Es bedurfte auch einer Vollzugseinheit, die unmittelbar und angemeldet vor Ort, gegenwärtig und in Echtzeit die wahren Verhältnisse im Aufzeichnungs- bzw Kassenbereich eines Betriebes durch Kontrolle ermitteln kann.⁹⁵

⁹⁵ vgl. S.222-223 Erich Huber (2012): „Registrierkassen und Kassensysteme im Steuerrecht“

In der folgenden Abbildung sind die drei möglichen Entdeckungsmaßnahmen im Kassenmanipulationsbereich dargestellt:

	Mittel zur	Entdeckung	
Mittel	Kassennachschau	Kassenprüfung	IT-SteuFa
Qualität	Oberflächlich	In die Tiefe	so allumfassend wie möglich
Zeitaufwand	gering	mittel	hoch
Entdeckung der vollen Ausmaße	fast nie	selten	uU möglich
Werkzeuge	durch Formalkontrolle von Unterlagen	durch Systemanalyse, Formalprüfung und Verprobung	Durch tiefgehende System- und Datenanalyse, flankierende Ermittlungen(Schwarzgeld)
Pros für weitere Zukunft	kurzfristige, unvorhersehbare Kontrollen	Optimierung der Prüfungstechnik	Ermittlung der wahren Manipulationsmethoden und -techniken
Prävention	Weitere Flächendeckung bei primitiver Manipulation uU möglich	Bei Steuerpflichtigen Aufmerksamkeit und Unruhe erwecken	spektakuläre Fälle für plakative Öffentlichkeitsarbeit

Abbildung 3: Entdeckungsmaßnahmen von Kassenschwindel⁹⁵

Abstrakt

Im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2015/16 wurde der Einkommenssteuertarif gesunken, und somit entstand das Erfordernis einer Gegenfinanzierung. Dies wurde durch die Änderungen im Zusammenhang mit der Einzelaufzeichnung von Bargeschäften sowie der Einführung einer Belegerteilungsverpflichtung und einer Registrierkassenpflicht ermöglicht. Durch die Dokumentation aller Geschäftsfälle sollen Abgabekürzungen und Steuerbetrug verhindert werden.

Ab dem 1. Jänner 2016 sind alle Unternehmer (Gewerbetreibende, Freiberufler, Land- und Forstwirte) verpflichtet, unabhängig von der Umsatzhöhe ihre Bargeschäfte einzeln aufzeichnen. Die größte Änderung war, dass nun nicht mehr nur betriebliche Einkünfte, sondern auch alle anderen Einkünfte von der Einzelaufzeichnungspflicht betroffen sind. Der neu verfasste § 131b BAO regelt die Registrierkassenpflicht. Es wird vorgeschrieben, dass alle Barumsätze künftig über ein elektronisches

Aufzeichnungssystem (=“Registrierkasse“) einzeln erfasst werden. Die Registrierkassenpflicht gilt bei Jahresumsätzen ab 15.000 Euro pro Betrieb und Barumsätzen ab 7.500 Euro.

Die Belegerteilungsverpflichtung nach § 132a BAO gilt ab dem ersten Barumsatz für jeden Unternehmer ab 1.1.2016. Ausnahmen von der Belegerteilungs- und Registrierkassenpflicht gibt es nur für Umsätze im Freien, Hütten-, Buschenschank-, Kantinenumsätzen und gewissen Automatenumsätzen.

Neu in Österreich ist vor allem die Belegannahmeverpflichtung für Leistungsempfänger. Die Barbewegungsverordnung wurde überarbeitet und durch die Barumsatzverordnung ersetzt, während mit der neuen Registrierkassensicherheitsverordnung (RKSV) Vorschriften eingeführt wurden, um einen Schutz der Registrierkassen gegen Manipulationen zu gewährleisten.

Um die Umsetzung der neuen Regelungen bewirken zu können, wurde auch das Finanzstrafgesetz neu geregelt und um neue Straftatbestände erweitert. Für die Missachtung der Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht drohen hohe Strafen, welche den Leistungserbringer und den Leistungsempfänger betreffen können.

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Beispiele für handelsübliche Warenbezeichnungen.....	S.65
Abbildung 2: Zusammenfassung zu Einzelerfassungs-, Registrierkassen- & Belegerteilungspflicht.....	S.77
Abbildung 3: Entdeckungsmaßnahmen von Kassenschwindel.....	S.86

Abkürzungsverzeichnis

idF = In der Folge

BarUV = Barumsatzverordnung

Abs = Absatz

Lit = litera

Rz = Randziffer

StRefG = Steuerreformgesetz

iSd. = Im Sinne des

bspw. = beispielsweise

bzw. = beziehungsweise

ff = fortfolgende

FinStrG = Finanzstrafgesetz

BAO = Bundesabgabenordnung

dh = das heißt

zB = zum Beispiel

ua = unter anderem

iVm = in Verbindung mit

BMF = Bundesministerium für Finanzen

UStG = Umsatzsteuergesetz

KStG = Körperschaftssteuergesetz

EStG = Einkommenssteuergesetz

GebG = Gebührengesetz

KraftFahrG = Kraftfahrzeuggesetz

VereinsR = Vereinsrichtlinien

ScheckG = Scheckgesetz

MWSt-RL = Mehrwertsteuer-Richtlinien

BewG = Bewertungsgesetz

uU = unter Umständen

IT SteuFa = IT- Steuerfahndung

vgl = vergleiche

Literaturverzeichnis

Ritz/Koran/Kutschera (2016); „Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht“:

S.12-54, 66-68, 72-74, 86-104

Mayr, Lattner, Schlager (2015); „Steuerreform 2015/2016“:

S.120, 126-127, 133

Wakounig, Berger, Labner, Mikulasek, Ofner, Wiesenfellner (2015); „Fragen und Antworten zur Steuerreform“:

S.217-219, 229-230

Wolfgang Berger, Doris Hattenberger (2017); „RECHT SPORTlich 3“:

S.59, 63-66, 77-79

Erich Huber (2012); „Registrierkassen und Kassensysteme im Steuerrecht“:

S.72, 79, 81-87, 113-114, 173, 175-177, 221-223

Online Quellen

https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/registrierkassen_und_belege/185887.html

<https://www.jusline.at/gesetz/bao/paragraf/131> Zugriff: 18.09.2018

<https://www.jusline.at/gesetz/bao/paragraf/131b> Zugriff: 19.09.2018

<https://www.jusline.at/gesetz/bao/paragraf/132a> Zugriff: 19.09.2018

Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Tz 48

<https://www.jusline.at/gesetz/kstg/paragraf/5> Zugriff: 21.09.2018

ZB Ruppe/Achatz, UstG, §19 Tz 110; UStR 2000 Rz 2607

<https://www.jusline.at/gesetz/ustg/paragraf/3> Zugriff: 21.09.2018

Mayr/Ungericht, UStG, § 3 Anm. 12

https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2015_II_247/BGBLA_2015_II_247.pdf
g

RZ 306 VereinsR 2001 → <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s1> Zugriff: 21.09.2018

<https://www.jusline.at/gesetz/bao/paragraf/45>

<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e2s1> Zugriff: 16.09.2018

<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e3s1> Zugriff: 16.09.2018

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20009267> Zugriff: 16.09.2018

<https://www.jusline.at/gesetz/scheckg/paragraf/artikel1> Zugriff: 19.09.2018

https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2015_II_410/BGBLA_2015_II_410.html
Zugriff: 19.09.2018

<https://rdb.manz.at/document/ris.n.NOR40174699> Zugriff: 20.09.2018

https://www.pomahac.at/content/steuerberater/aktuelles/steuernews_fuer_klienten/april_2016/verkauf_und_ein%C3%B6sen_von_gutscheinen/index.html Zugriff: 09.10.2018

<https://www.ris.bka.gv.at/NormDokument.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003898&Artikel=1&Paragraf=39&Anlage=&Uebergangsrecht=> Zugriff: 09.10.2018

<https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Dokumentnummer=NOR4009332> Zugriff: 09.10.2018

<https://www.wko.at/service/steuern/registrierkassenpflicht-unternehmen.html> Zugriff: 09.10.2018

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004929> Zugriff: 09.10.2018