



**Informationsveranstaltung
Mittwoch, 16.09.2015**

**„Die neuen Aufzeichnungs- und
Belegerteilungspflichten“**

**Referent:
WP/StB Mag. Herbert Houf**

IÖS - Informationsveranstaltung



Aufzeichnungs- und Belegerteilungspflichten

WP/StB Mag. Herbert Houf

16. September 2015

Programm

- Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten
 - Führung von Büchern und Aufzeichnungen
 - Einzelaufzeichnungspflicht für Barbewegungen
 - Registrierkassenpflicht
 - Belegerteilungs- und -annahmepflicht
- Rechtsfolgen von Buchführungs- und Aufzeichnungsmängeln
 - Freie Beweiswürdigung und Schätzung
 - Finanzstrafrechtliche Folgen
- Prüfungsmaßnahmen durch die Abgabenbehörde

Steuerreform 2015

- Änderungen in der BAO
- Aufhebung der Barbewegungsverordnung
- NEU: Barumsatzverordnung 2015 - BarUV 2015
- NEU: Registrierkassensicherheitsverordnung - RKS SV
- Änderungen im FinStrG
- Bankenpaket

Buchführungspflicht (I)

- Keine Änderungen durch StRefG 2015/2016
- Soweit nach UGB oder aufgrund anderer gesetzlicher Vorschriften Bücher zu führen sind, sind diese auch für die Abgabenerhebung zu führen (§ 124 BAO)
- Zusätzliche Buchführungspflichten normiert § 125 BAO

Buchführungspflicht (II)

§ 189 UGB	§ 125 BAO
<u>Kapitalgesellschaften</u>	<u>Land- und forstwirtschaftliche Betriebe</u> und <u>wirtschaftliche Geschäftsbetriebe</u> (iSd § 31 BAO) sofern
<u>Unternehmerisch tätige Personengesellschaften</u> , bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (Bsp.: GmbH & CO KG)	- deren Umsatz in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren EUR 550.000 (erstmalig 2013/2014) übersteigt oder
<u>Unternehmer</u> , die hinsichtlich ihrer einzelnen einheitlichen Betriebe <u>mehr als EUR 700.000 Umsatzerlös</u> im Geschäftsjahr erzielen	- deren Wert am 1. Jänner eines Jahres EUR 150.000 übersteigt

Buchführungspflicht (III)

Umsatzerlös iSd UGB	Umsatz iSd BAO
= alle für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Erlöse aus dem Verkauf oder der Überlassung von Erzeugnissen und Waren sowie aus Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und Ust <u>Nicht</u> dazu gehören: ➤ Bestandsveränderungen ➤ Aktivierte Eigenleistungen ➤ Sonstige Betriebliche Erträge z.B. aus der Auflösung von Rückstellungen oder Zugang aus der Zuschreibung zum Anlagevermögen	= inländische Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG + Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen <u>abzüglich</u> ➤ Umsätze, die nicht unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienen und unter § 6 Abs 1 Z 8 und 9 und unter § 10 Abs 2 Z 4 fallen ➤ Umsätze aus der Geschäftsveräußerung ➤ Entschädigungen ➤ Umsätze aus bes. Waldnutzungen

Aufzeichnungspflichten (§ 126 ff BAO)

- Sofern keine Buchführungspflicht gem. § 124 f BAO bzw. keine freiwillige Buchführung und keine anderslautenden gesetzliche Bestimmung -> Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen (§ 126 Abs 2 BAO)
- Auch für EK aus V+V und sonst EK (§ 126 Abs 3 BAO)
- Wareneingangsbuch (§ 127 BAO):
 - zusätzlich für gewerbliche Unternehmer sofern keine Bücher geführt werden
 - Angaben: fortlaufende Nummer der Eintragung, Tag des Wareneingangs/der Rechnung, Name und Anschrift des Lieferanten, Bezeichnung, Preis, Hinweis auf Beleg

Formvorschriften (§ 131 BAO)

- Bücher und Aufzeichnungen sowie dazu gehörende Grundaufzeichnungen dürfen auch im Ausland geführt werden; auf Verlangen der AbgBeh binnen angemessener Frist ins Inland zu bringen
- Bücher und Aufzeichnungen sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten binnen angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können
- Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen
- Einzelne Aspekte des § 131 Abs 1 – sie nachfolgende Folie

Formvorschriften

§ 190 UGB	§ 131 BAO
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Lebende Sprache ➤ bei Verwendung von Abkürzungen, Zahlen, Buchstaben und Symbolen muss deren Bedeutung eindeutig feststehen ➤ Eintragungen müssen vollständig, geordnet, richtig und zeitgerecht erfolgen ➤ Grundsatz der Unveränderbarkeit ➤ Nachvollziehbarkeit von Änderungen 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Z1: Lebende Sprache ➤ Z2: Eintragungen vollständig, der Zeitfolge nach geordnet, richtig und zeitgerecht, Baraufzeichnungspflicht ➤ Z3: Kontobezeichnung ➤ Z4: Fortlaufende Nummerierung ➤ Z5: Aufbewahrung der dazugehörigen Belege ➤ Z6: Grundsatz der Unveränderbarkeit und Nachvollziehbarkeit von Änderungen
<ul style="list-style-type: none"> ➤ nur für BH 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ für alle steuerlich zu führenden Aufzeichnungen

Baraufzeichnungspflicht

- Einzelaufzeichnung aller Bareingänge und aller Barausgänge bei Buchführung (§ 131 Abs 1 Z 2 lit b)
- Einzelaufzeichnung der Bargeschäfte (bisher Bareinnahmen oder Barausgaben) in allen anderen Fällen (neu: auch V+V, sonstige EK) (§ 131 Abs 1 Z 2 lit c)
- Verordnungsermächtigung neu (§ 131 Abs 4) für Erleichterungen bei
 - Betrieben mit max. 30.000 Umsatz und von Haus zu Haus ausgeführt (bisher 150.000 oder Haus zu Haus)
 - Für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach § 45 Abs 1 + 2
 - Warenausgabe und Dienstleistungsautomaten
 - Wenn keine Gegenleistung durch Bezahlung mit Bargeld

Registrierkassenpflicht (§ 131b)

- Betriebe (nicht V+V, sonst EK) haben alle Bareinnahmen zum Zweck der Losungsermittlung mit elektronischer Registrierkasse einzeln zu erfassen
- Nur bei Umsätzen > 15.000 je Betrieb, wenn Barumsätze dieses Betriebs > 7.500
- Barumsätze liegen vor, wenn Gegenleistung durch Barzahlung
 - Bargeld
 - Bankomat, Kreditkarte, vergleichbare elektronische Zahlungsformen
 - Barscheck, Gutscheine, Bons, Geschenkmünzen, etc.

Registrierkasse (II)

- Jede Registrierkasse ist mit einer technischen Sicherheitslösung gegen Manipulationen zu schützen.
- Unveränderbarkeit und Nachprüfbarkeit durch kryptographische Signatur (Signaturerstellungseinheit)
→ die Manipulationssicherheit muss erst 2017 vorliegen!
- Verpflichtung beginnt mit dem viertfolgenden Monat nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums (Monat/Quartal), zu dem Umsatzgrenzen erstmals überschritten (Beobachtungszeitraum 2015 mit zu berücksichtigen)
- Registrierkassenpflicht grundsätzlich auf Dauer
- Kann (lt. EB) wegfallen, wenn Grenzwerte in einem Jahr vorhersehbar nicht erreicht werden und keine Änderung der Umstände absehbar

Registrierkasse (III)

- Befreiung von der Signaturerstellungseinheit auf Antrag durch Feststellungsbescheid möglich, wenn
 - „geschlossenes Gesamtsystem“ gewährleistet Sicherheit
 - „hoher Anzahl von Registrierkassen im Inland“ (lt. RKSO > 30)
 - Gutachten über technische und organisatorische Voraussetzungen der Manipulationssicherheit
- Wirksamkeit des Feststellungsbescheides erlischt bei Änderung der maßgeblichen tatsächlichen Verhältnisse
- Meldepflicht über Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse binnen eines Monats ab Eintritt

Registrierkasse (IV)

- Registrierkassenpflicht bei Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten erst ab 2017 (ggf 2027!)
- Verordnungsermächtigung (§ 131b Abs 5)
 - Einzelheiten zur technischen Sicherheitseinrichtung
 - Erleichterung iZm der zeitlichen Erfassung von Bareinnahmen außerhalb der Betriebstätte
 - Einzelheiten über Feststellungsbescheide
 - Einzelheiten über Meldepflichten

Belegerteilungspflicht (I)

- Belegerteilungspflicht für jeden Geschäftsfall (Unternehmer) bei Barzahlung (auch wenn keine Registrierkassenpflicht!)
 - Barzahlung wie bei Registrierkasse definiert
 - Beleg ist auch ein elektronischer Beleg, wenn unmittelbar nach erfolgter Zahlung für den Zugriff durch den die Barzahlung Leistenden verfügbar
 - Kunde muss entgegennehmen und aus dem Geschäft mitnehmen, aber nicht aufbewahren
- Belegerteilungspflicht ab 2016, bei Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten erst ab 2017 (ggf 2027)
- Belegangaben: Leistendes Unternehmen, fortlaufende Nummer (o.ä.), Datum (Tag), Menge/handelsübliche Bezeichnung, Betrag

Belegerteilungspflicht (II)

- Belegangaben bei Registrierkassenpflicht gem § 11 RKSV auf Basis § 132a Abs 8 BAO:
 - Kassenidentifikationsnummer über FinOn gemeldetes Kennzeichen einer Registrierkasse, das auch die Unterscheidung verschiedener Kassen mit gleicher Signaturerstellungseinheit ermöglicht
 - Datum und Uhrzeit der Belegausstellung
 - Betrag der Barzahlung getrennt nach Steuersätzen
 - Inhalt des maschinenlesbaren Codes (QR) zur Überprüfung der Signatur, ggf Link

Barumsatz-VO 2015 (I)

- BGBl II Nr. 247/2015 vom 9.9.2015
- Inkrafttreten mit 1.1.2016 (anstatt Barbewegungs-VO)
- Vereinfachte Losungsermittlung (Kassasturz) nur in den Fällen der §§ 2 – 4 zulässig, wenn keine Einzelaufzeichnungen geführt werden
- Kassasturz muss nachvollziehbar und dokumentiert sein und für jede Kassa spätestens zu Beginn des folgenden Arbeitstags erfolgen (wie bisher)
- Bei Berechtigung zur vereinfachten Losungsermittlung keine Registrierkassenpflicht und keine Belegerteilungspflicht

Barumsatz-VO 2015 (II)

- § 2 – Umsätze im Freien
- „Haus zu Haus“ – Umsätzen, nicht in oder in Verbindung mit feste umschlossenen Räumlichkeiten **und**
- Umsatz < 30.000 je Betrieb
- Wenn Umsatz erstmals > 30.000, dann ab dem viertfolgenden Monat keine vereinfachten Losungsermittlung, und Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht
- Wird Umsatz in einem Folgejahr nicht überschritten und absehbar weiterhin nicht überschritten, kann Barumsatz-VO mit Beginn des nächstfolgenden Kalenderjahres wieder angewendet werden (§ 8)

Barumsatz-VO 2015 (III)

- § 3 – Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe
- Vereinfachte Lösungsermittlung jedenfalls auch für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gem § 45 Abs 2 BAO (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) von abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften gestattet
- Bei wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gem § 45 Abs 1 BAO (entbehrlicher Hilfsbetrieb) nur unter folgenden Voraussetzungen:
 - Gesellige Veranstaltungen nicht länger als 48 Stunden p.a.
 - Organisation der Veranstaltung und Verpflegung durch Mitglieder der Körperschaft/nahe Angehörige
 - Künstler bekommen nicht mehr als 1.000 Euro p.h.

Barumsatz-VO 2015 (IV)

- § 4 – Automatenumsätze
- Vereinfachte Lösungsermittlung, wenn Gegenleistung für Einzelumsatz 20 Euro nicht übersteigt
- Ermittlung und Aufzeichnung des Umsatzes zumindest alle sechs Wochen mit folgenden Daten
 - Anzahl der verkauften Waren durch Bestandsverrechnung oder Auslesung der Zählerstände
 - Erbrachte Dienstleistung durch Auslesung der Zählerstände
- Bei jeder Kassenentleerung (mindestens monatlich) sind außerdem die vereinnahmten Geldbeträge je Automat zu ermitteln und aufzuzeichnen

Barumsatz-VO 2015 (V)

- § 6 – Onlineshops
- Befreiung von der Registrierkassenpflicht, wenn keine Bezahlung mit Bargeld und Vereinbarung über Online-Plattform
- § 7 - Leistung außerhalb der Betriebstätte
- Wenn Registrierkassenpflicht, müssen Umsätze nicht sofort, sondern dürfen – ohne unnötigen Aufschub - bei Rückkehr in die Betriebstätte in der Registrierkasse aufgezeichnet werden.
- Belegerteilungspflicht besteht dennoch (allerdings ohne die zusätzlichen Vorschriften gem § 132a Abs 8)

Registrierkassen-Sicherheits-VO

Notifizierung eingeleitet am 3.9.2015 (siehe BMF-Homepage),
Veröffentlichung daher voraussichtlich am 3.12.2015

- Beschreibung der Sicherheitseinrichtung
- Anforderungen an die Registrierkasse
- Anforderungen an die Signaturerstellungseinheiten
- Beschaffung und Registrierung der Signaturerstellungseinheiten, Kontrolle
- Geschlossene Gesamtsysteme
(Voraussetzung gem § 20 Abs 4: mehr als 30 Kassen)

Aufzeichnungen mit Datenträgern

- „§ 131. (3) ... können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist ... gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung ... soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden.“
- Wer zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, muss technische Hilfsmittel bereitstellen, um Unterlagen lesbar zu machen
- Dauerhafte Wiedergaben auf Datenträger
- Konsequenzen bei Verstößen gegen Aufzeichnungspflichten
 - Bei allen Unterlagen: ggf. Zwangsstrafen nach § 111 BAO
 - Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs 1 lit c) FinStrG
 - zusätzlich ggf. Konsequenzen nach § 163 Abs 2 BAO

Aufbewahrungspflicht (§ 132 BAO)

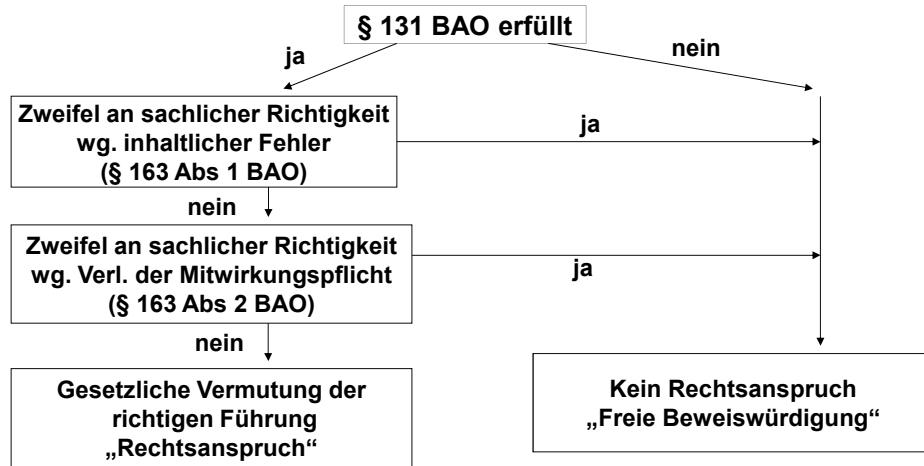
- Bücher und Aufzeichnungen sowie zu diesen gehörige Belege
 - sind 7 Jahre aufzubewahren
 - Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 Abs 1 lit c FinStrG
 - Sofern für anhängige Verfahren von Bedeutung auch darüber hinaus
- Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen
 - sollen 7 Jahre aufbewahrt werden, wenn sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind
- Aufbewahrung mit Datenträgern zulässig, sofern eine vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe gewährleistet ist

Vermutung der Richtigkeit (I)

- Einhaltung des § 131 BAO (Formvorschriften) und (neu) § 131b BAO (Registrierkassenpflicht) führt zur gesetzlichen Vermutung der richtigen Führung iSd § 163 Abs 1 BAO
- „Bücher und Aufzeichnungen sind der Abgabenerhebung zugrunde zu legen“ -> Rechtsanspruch
- Bei formellen Mängeln fällt Vermutung der Richtigkeit weg
- Führt nicht automatisch zur Vermutung der Fehlerhaftigkeit
- Zu beurteilen ist, ob trotz formeller Richtigkeit ein begründeter Anlass besteht, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (z.B. inhaltliche Feststellungen)

Vermutung der Richtigkeit (II)

- „§ 163 (2) Gründe, die Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Unterlassung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.“
- Bei Wegfall der Vermutung der richtigen Führung keine automatische Schätzungsbefugnis der Behörde
- Die richtige Führung ist Gegenstand der Beweiswürdigung durch die Behörde



Änderungen im FinStrG

- leichte Fahrlässigkeit ab 1.1.2016 nicht mehr strafbar
- Grobe Fahrlässigkeit = ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig, sodass der Eintritt eines strafbaren Tatbestands als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war
- Neu: Finanzordnungswidrigkeit gem § 51a FinStrG „Verfälschen“ von elektronisch geführten Aufzeichnungen, Strafraumen bis EUR 25.000
- Rechtsschutzbeauftragter (§ 74a) iZm Auskunftsverlangen nach § 99 Abs 3a (Auskünfte nach TKG)

Schätzung (I)

- Schätzung ist eine besondere Form der Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen (oder Teilen davon), wenn „normales“ Ermittlungsverfahren nicht möglich ist
- § 184 Abs 1: „Grundlagen für die Abgabenerhebung können nicht ermittelt oder berechnet werden“
 - Objektive Unmöglichkeit die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln
 - Verletzung der Mitwirkungspflicht alleine genügt nicht
 - Verschulden des Abgabepflichtigen nicht notwendig
- § 184 Abs 2: „Abgabepflichtige macht über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen oder verweigert weitere Auskunft über Umstände, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.“

Schätzung (II)

- § 184 Abs 3: Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige
 - Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorgelegt oder
 - wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind
 - oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen
- Schätzungsbefugnis ist gleichzeitig eine Verpflichtung für die Abgabenbehörde (=> amtswegige Wahrheitsermittlung)

Schätzung (III)

- Schätzung ist formal ein Beweisverfahren mit indirektem Beweis
- Keine Schätzung alleine wegen der Verletzung von Mitwirkungspflichten (Abs 2 +3 sind keine eigenen Tatbestände, sondern nur Beispiele), sondern nur dann, wenn damit die genaue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen vereitelt wird.
- Schätzung setzt kein Verschulden des AbgPfl voraus, auch nicht hinsichtlich eventueller Aufzeichnungsmängel
- Lt. VwGH kann unerklärter Vermögenszuwachs oder nicht geklärte Deckung des Lebensaufwands zu Schätzung führen

Schätzung (IV)

- Kalkulationsdifferenzen können einen Schätzungsbefugnis begründen, es sind aber immer die Umstände beim Abgabepflichtigen selbst maßgeblich (innerer Betriebsvergleich).
- Formelle Mängel berechtigen nur dann zur Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint.

Schätzungsmethoden (I)

- Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (div. VwGH-Jud.)
- Bei der Wahl der Methode zu berücksichtigen ist:
 - Ziel ist ein möglichst „richtige“ Schätzung
 - nach Möglichkeit sind alle gesicherten Informationen zu verwenden
- Schätzung muss Verfahrensgrundsätzen entsprechen
 - Parteiengehör
 - Mitwirkungspflicht der Partei
 - Amtswegige Wahrheitsermittlung
- Schätzung darf keine Strafbesteuerung sein

Schätzungsmethoden (II)

- Zulässige Schätzungsmethoden lt. Jud und Lit
 - äußerer Betriebsvergleich
 - innerer Betriebsvergleich
 - nach dem Lebensaufwand oder Vermögenszuwachs
 - nach Erfahrungssätzen und kalkulatorischen Größen
- Sicherheitszuschläge
 - Nicht in jedem Fall zulässig (zB nicht bei globaler/kalkulatorischer Schätzung der Einnahmen)
 - Bei materiellen Aufzeichnungsmängeln, wenn unsicher ist, ob weitere materielle Mängel vorliegen (könnten)
 - Auch Sicherheitszuschläge dürfen keine Strafzuschläge sein

Schätzungsmethoden (III)

- Schätzungsergebnisse sind zu begründen (§ 93/93a BAO)
 - Befugnis zur Schätzung
 - Angewandte Methoden
 - Berücksichtigte Beweismittel
 - Eventuelle Sicherheitszuschläge
- Freie Beweiswürdigung – nur rechtswidrige (zB den logischen Denkgesetzen widersprechende) Schätzung kann im Wege einer Beschwerde angefochten werden
- Allfällige Beschwerdepunkte zB
 - Unzureichende Sachverhaltsermittlung
 - Falsche Schätzungsmethode
 - Unlogische Schlussfolgerungen (Beweiswürdigung)

Kassennachschau (I)

- zB durch Kontrollen der Finanzpolizei
- Einrichtung zur Sicherung der vollständigen und richtigen Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle iS des § 131 Abs 2 und 3 BAO (E131)
- Zusätzlich Sicherheitseinrichtung gemäß § 131b Abs 2 BAO in Form einer Verkettung der Barumsätze mit Hilfe elektronischer Signatur der Signaturerstellungseinheit
- Kassenanforderungen (u.a.): Datenerfassungsprotokoll (DEP), Drucker, Schnittstelle zur Signaturerstellungseinheit
- Anforderungen an die Signaturerstellungseinheit (RKSv)

Kassennachschau (II)

- Zuordnung einer Kassenidentifikationsnummer und Meldung über FinanzOnline
- Registrierung der Signaturerstellungseinheit über FinanzOnline
- Datenbank des BMF über Sicherheitseinrichtungen für Registrierkassen (§ 18 RKSv)
- Kontrolle nach § 19 RKSv – Umsatz/Beleg/DEP
- Verfahrensdokumentation
 - Software
 - Hardware
 - Handbücher

Danke für Ihre Aufmerksamkeit!



WP/StB Mag. Herbert Houf

herbert.houf@auditpartner.at

HOUF + AUDIT PARTNER Wirtschaftsprüfer OG

1220 Wien, Wagramer Strasse 19 / 21. Stock
tel + 43 1 26983710, fax + 43 1 269837176