

Registrierkassenpflicht**Registrierkassensicherheitsverordnung: Neue Prüfoptionen für die Finanz****DEP ermöglicht Einsatz neuer Prüftechnologien**

MARKUS KNASMÜLLER*)



Die Registrierkassensicherheitsverordnung (RKSV) ist seit vier Jahren in Kraft und führt neben dem Manipulationsschutz auch dazu, dass eine Überprüfung durch die Finanz nun wesentlich leichter möglich ist. Dies gilt insbesondere für die Möglichkeit von statistischen Auswertungen, die Abweichungen von der zu erwartenden Verteilung und damit etwaige Nichterfassungen zeigen können. Markus Knasmüller zeigt die Vorgangsweise sowie die Grenzen dieser Verfahren auf.

1. Rechtliche Grundlagen

Seit 1. 4. 2017, also schon seit vier Jahren, sind Registrierkassen durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulation zu schützen, wobei die Einzelheiten durch die RKSV festgelegt worden sind. Die RKSV basiert dabei auf einer digitalen Signatur jedes einzelnen Registrierkassenbelegs, wobei dieser einerseits einen Umsatzzähler – also die Summe aller bisherigen Umsätze mit dieser Kasse – und andererseits eine Verkettung zum letzten Beleg beinhaltet. Somit ist es – basierend auf dem Beleg – unmöglich, andere Belege davor zu manipulieren, ohne dass dies auffallen würde. Weiters sind die Eckdaten jedes Belegs in einem sogenannten „Datenerfassungsprotokoll“ (DEP), das in § 7 RKSV definiert ist (daher „DEP 7“), zu speichern.

Durch die Prüfung des DEP 7 ist es nun einfach möglich, etwaige Manipulationen der Registrierkasse aufzudecken,¹⁾ wenngleich diese Prüfung wohl mehr theoretischer Natur ist; derartige Manipulationen werden in der Praxis kaum mehr stattfinden. Viel zu leicht würden die klassischen Manipulationen, wie etwa Verkürzungen – also das nachträgliche automatische Reduzieren der Mengen durch „Korrekturprogramme“ –, entdeckt werden, als dass tatsächlich jemand dieses Risiko eingehen würde. Noch dazu, weil der Manipulationsschutz zwar technisch sehr effizient ist, organisatorisch aber eigentlich leicht umgangen werden kann.

Denn gegen das Nichterfassen in der Registrierkasse schützt die RKSV nicht wirklich. Zwar gibt es die Belegerteilungspflicht, jedoch ist in der Praxis oft zu bemerken, dass Belege nicht wirklich ausgegeben werden, weil sie eben auch vom Kunden nicht wirklich angenommen werden. Das Kontrollieren der Belegerteilungspflicht mit Nachschauen zu Aufzeichnungsverpflichtungen oder auch mit verdeckten Kontrollen ist dabei sehr aufwendig. Es ist dann auch unklar, ob es sich bei der Nichtausgabe um ein einmaliges Versehen oder eine systematische Hinterziehung handelt.

Darum wird zukünftig bei den Prüfungen das DEP auch nach statistischen Punkten ausgewertet werden. Das Prüfprogramm weist dabei sofort auf Abweichungen gegenüber zu erwartenden Normalverläufen hin und gibt damit Hinweise auf mögliche Nichterfas-

*) Dr. Markus Knasmüller ist gerichtlich zertifizierter Sachverständiger (ua für Kassensoftware und Datenschutz) und Leiter der Softwareentwicklung sowie Geschäftsführer eines Produzenten von Software für Steuerberater und Unternehmen sowie Leiter des Arbeitskreises Kassensoftware beim Fachverband UBIT der Wirtschaftskammer Österreich.

¹⁾ Siehe Knasmüller, Registrierkassensicherheitsverordnung: Wie laufen die Prüfungen ab? SWK 33/2019, 1436 (1436 ff).

sungen. Genau dies ist ja ein „Nebeneffekt“ des genormten Protokolls, dass eben derartige Auswertungen quasi auf Knopfdruck vorgenommen werden können. So können die Prüfungen einmal standardisiert vom BMF oder BRZ entworfen werden und dann bei jeder einzelnen Prüfung angewendet werden.

2. Statistische Methoden

Die statistischen Auswertungen, die bei den Prüfungen ausgeführt werden, orientieren sich dabei an der neuen Prüfungstechnik nach *Erich Huber*.²⁾ Im Wesentlichen sind dies folgende Untersuchungen, die sich gerade durch das vorhandene Datenmaterial nicht mehr nur auf Tageslosungen beschränken müssen, sondern einzelne Barumsätze betrachten können:

- Analyse der Umsatzentwicklung: Über Zeitreihenvergleiche werden die Umsätze von verschiedenen Perioden verglichen. Dabei wird davon ausgegangen, dass bei gleichbleibenden Einflussfaktoren eine gleichmäßige Entwicklung zu erwarten ist. Außergewöhnliche Verhältnisse führen natürlich zu Abweichungen, wären aber auch leicht erklärbar.
- Wesentlich ist dabei aber auch, dass Strukturen überprüft werden können. Etwa können Vergleiche, wie sich Umsatzverläufe einzelner Artikel zueinander verhalten, aufgestellt werden. Einfache Beispiele könnten das Verhältnis Getränkeumsatz zu Speisenumsatz oder Konsumationsumsatz zu Garderobenumsatz sein.
- Aus mathematischer Sicht wird davon ausgegangen, dass die sich zufällig ergebenden Tageslosungen einer Logarithmus-Normalverteilung unterliegen. Bei unvollständiger Erfassung würde sich auch deren Verteilung verändern, insbesondere da ja im Regelfall meist nur höhere Beträge weggelassen werden, nicht aber mittlere oder gar kleinere. Eine andere Verteilung wäre daher ein Indiz für Manipulationen.³⁾ Basierend auf detaillierten DEPs können aber nicht nur die gesamten Tageslosungen, sondern etwa auch die Tageslosungen für einzelne Artikel(gruppen) betrachtet werden.
- *Benford*-Test: Die Basis vieler statistischer Tests, um Manipulationen aufzudecken, ist das Gesetz von *Benford*. Nach diesem kommen – vereinfacht gesagt – die Ziffern in mehrstelligen Zahlen unterschiedlich oft vor und zwar logarithmischen Gesetzen folgend. Die Auftretenswahrscheinlichkeit einer Ziffer ist dabei umso höher, je kleiner sie ist. Mehrstellige Zahlen beginnen etwa zu einer Wahrscheinlichkeit von 30,1 % mit einer 1, aber nur zu 4,6 % mit einer 9. Manipulierte Zahlen können somit entdeckt werden, da sie in der Regel eben nicht diesem Gesetz folgen.

Tatsächlich zeigt Abbildung 1, die *Benford*-Auswertung eines Lebensmitteldiskonters, dass eine erstaunlich große Übereinstimmung der Istwerte mit den laut *Benford* zu erwartenden Zahlen besteht.

Natürlich befinden sich die realen Zahlen nicht immer in einer derartigen Übereinstimmung mit den erwarteten Zahlen, sondern es kann zu Abweichungen kommen, auch ohne dass es sich um eine Manipulation handeln muss. Beispiele für Auslöser wären dabei etwa Paketpreise (zB Burger-Menü im Fast-Food-Bereich oder Fahrtpauschalen beim Taxi) oder zufällige Pakete (wenn bestimmte Produkte gerne kombiniert werden), aber klarerweise auch, wenn es nur wenige verschiedene Preise bei meist nur einzelnen Produkten oder Leistungen gibt (zB 9,90 Euro; 19,90 Euro; 29,90 Euro etc). Diese Paketpreise dürften auch der Grund sein, warum die Ziffer 1 in Abbildung 1 bei den Echtdateien etwas öfter vorkommt als erwartet.

²⁾ Siehe dazu *Huber*, Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung (2004).

³⁾ Siehe dazu jedoch auch *Hackl*, Statistische Verfahren in der steuerlichen Betriebsprüfung, SWK 23/24/2005, S 728 (S 728 ff).

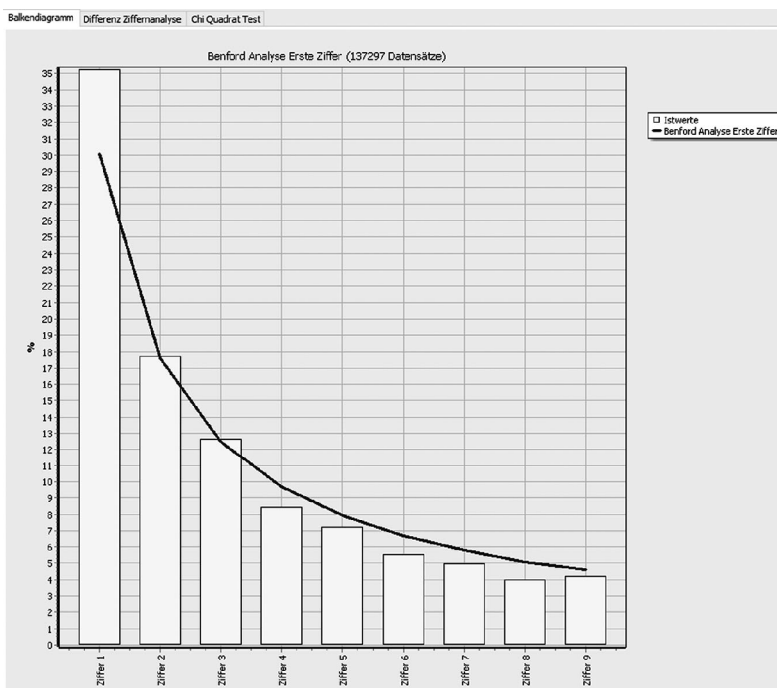


Abbildung 1: Benford-Auswertung eines Lebensmitteldiskonters (Echtdaten).

Abgesehen von diesen Problematiken, die dazu führen, dass es eben wirklich viel an Erfahrung bedarf, etwaige statistische Auswertungen auch richtig zu interpretieren, gibt es technische und rechtliche Grenzen, die in den nächsten beiden Abschnitten näher erklärt werden.

3. Technische Grenzen

So wunderbar diese theoretischen Überlegungen sind, in Wahrheit sind ihnen deutliche Grenzen gesetzt, denn das DEP nach RKSIV beinhaltet eben nur die wesentlichen Daten, wie den Zeitpunkt der Bonausstellung oder den gesamten Barumsatz (nach Steuersätzen getrennt) eines Bons, nicht aber Positionsdaten. Nicht einmal die Menge und handelsübliche Bezeichnung der Positionen sind in diesem Protokoll enthalten. Damit sind basierend auf diesem Protokoll die Auswertungsmöglichkeiten nur sehr eingeschränkt möglich. Etwa sind Verfügbarkeitsrechnungen oder generell Auswertungen auf Artelebene mit diesem Zahlenmaterial im Regelfall nicht möglich.

Dies mag überraschen, da § 7 Abs 1 RKSIV eigentlich Folgendes vorsieht:

„Jede Registrierkasse hat ein Datenerfassungsprotokoll zu führen, in dem jeder einzelne Barumsatz zu erfassen und abzuspeichern ist. Für jeden Barumsatz sind zumindest die Belegdaten gemäß § 132a Abs 3 BAO festzuhalten.“

Demnach wären in dem Protokoll eben auch die laut § 132a Abs 3 BAO am Beleg enthaltene Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistungen enthalten, jedoch ist das Exportformat in Z 3 der Anlage der RKSIV definiert, welches diese Daten eben nicht enthält.

Dieser eigentliche Widerspruch wird durch Abschnitt 3.2.1.3 des Erlasses zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht⁴⁾ geklärt:

⁴⁾ Erlass des BMF vom 23. 12. 2019, Erlass zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, BMF-010102/0007-I/8/2019, ergänzt durch den Erlass des BMF vom 9. 7. 2020, Ergänzung des Erlasses zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, 2020-0.421.626.

„Ab dem 1. 4. 2017 gilt für den Export des DEP die Strukturvorgabe der Z 3 der Anlage zur RKS. Die Belegangaben ‚Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung‘ sind zwar nicht im Exportformat enthalten, müssen aber auch nach dem 31. 3. 2017 ohne Strukturvorgabe exportierbar sein. Gleiches gilt für die Einzelbeträge des Belegs, wenn diese anstelle des Betrages der Barzahlung am Beleg ausgewiesen sind.“

Daneben sind aber wohl auch noch weitere Daten in das DEP aufzunehmen, denn § 131 Abs 1 Z 6b BAO sieht vor:

„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 Lösungsermittlung mit elektronischem Aufzeichnungssystem durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen möglich sein.“

Dieses „DEP 131“ sieht also wohl alle Daten vor, die für die Tests benötigt werden, aber es gibt keinerlei Definition dafür. Die verschiedenen Softwareprodukte haben hier ganz unterschiedliche Inhalte und auch ganz unterschiedliche Formate, wobei diese sich sogar von Kunde zu Kunde unterscheiden können. Dies erschwert es, das DEP 131 auszuwerten, schon gar nicht automatisch, wodurch der Prüfaufwand wiederum massiv erhöht wird. So werden diese Prüfungen wohl nicht flächendeckend, sondern nur in konkreten Verdachtsfällen durchgeführt werden.

4. Rechtliche Grenzen

Abgesehen davon, dass das Datenmaterial daher für effiziente Prüfungen nur bedingt geeignet ist, sind auch die Erkenntnisse aus diesen statistischen Überlegungen maximal eine Grundlage für weitere Untersuchungen. Dem eventuell ursprünglichen Gedanken, dass bereits statistische Auffälligkeiten die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung widerlegen könnten, hat der VwGH bereits in seinem Rechtssatz vom 18. 9. 2013, 2009/13/0146, einen Riegel vorgeschoben:

„Ausgehend davon, dass die Bücher und Aufzeichnungen formell mangelhaft gewesen seien, hat die Abgabenbehörde die Berechtigung zu der von ihr bestätigten Hinzuschätzung auf statistische Auffälligkeiten in den erklärten Erlösen gestützt. Argumente dieser Art würden nicht ausreichen, um die Richtigkeitsvermutung einer formell ordnungsmäßigen Buchführung zu widerlegen. Sie bedürfen der Absicherung durch weitere Erkenntnisse, etwa im Rahmen einer Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung (vgl zu ähnlichen Vorschriften der deutschen Abgabenordnung Seer in Tipke/Kruse, AO, § 158 Tz 21a und § 162 Tz 60).“

Das alleine auf statistisch festgestellte Doppel- und Mehrfachtageserlöse eine Schätzung nicht gestützt werden kann, wurde auch im Erkenntnis des BFG vom 17. 8. 2017, RV/7100187/2012, deutlich. In diesem Beschwerdeverfahren wurde einem Animmierlokal recht gegeben, wonach die Ansicht des Prüfers, es wäre sehr unrealistisch, dass es pro Jahr mehr als 50 Tage gibt, an denen die gleichen Kunden anwesend sind, das Gleiche konsumieren und immer die preisgleichen Zimmer benutzen, rein basierend auf statistischen Daten, keine Schätzung rechtfertigt. Im diesbezüglichen Stammrechtssatz RV/0328-W/06-RS1 wird diese Ansicht hervorgehoben:

„Dass die statistische Methode („LogNV“) nach Erich Huber („Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung“, Wien 2004) zur Überprüfung der Plausibilität von Tageslosungen – und für eine allfällige Schätzung – geeignet ist, kann derzeit nicht festgestellt werden.“

Tatsächlich ist der Beschluss in diesem Beschwerdeverfahren absolut lesenswert, es gab nämlich sogar eine anonyme Anzeige, die die Prüfung auslöste. Das BFG kritisierte insbesondere, dass sich der Prüfer nur mit den Statistiken auseinandersetzte, nicht aber den (zu erwartenden) Prüfungsschwerpunkt Anzeige verfolgte. Es erfolgte eine Zurückverweisung an das zuständige Finanzamt, um den Verdacht durch konkrete Prü-

fungshandlungen entweder zu erhärten oder zu entkräften. Demnach mögen die zahlreichen Doppel- und Mehrfachlosungen ein Indiz für „Schwarzein- und -verkäufe“ sein, sie hätten jedoch zum Anlass weiterer Ermittlungen (und nicht als Ersatz für solche) genommen werden sollen.

Alternativ stellt sich natürlich – gerade in Hinblick auf diese Überlegungen – die Frage, ob es bei allem Einsatz von Prüfungstechnologien nicht sinnvoller wäre, die Belegausstellung besser zu überprüfen. Denn gerade dann, wenn ein Beleg ausgestellt wird, ist es kaum möglich, zu manipulieren. Ansätze dafür wären sicherlich eine Forcierung digitaler Belege⁵⁾ oder auch eine Beleglotterie, wie sie in anderen Ländern bereits eingeführt worden ist. Italien hat zB im Februar eine derartige Lotterie, bei der eben Belegnummern als Lose dienen, eingeführt. Am Ende des Jahres wird ein Hauptpreis von 5 Mio Euro ausgezahlt, der steuerfrei ist. Die italienischen Behörden gehen davon aus, dass zahlreiche Kunden dadurch motiviert wären, beim Bezahlen auf die Ausgabe eines Kassenzettels zu bestehen.

i

Auf den Punkt gebracht

- Durch die Standardisierung des RKSVDatenerfassungsprotokolls ist es möglich, standardisierte Prüfungen vorzunehmen. Dies erleichtert auch den Einsatz von statistischen Auswertungen. Damit steht im Fokus von Prüfungen nicht nur die Frage, ob die Registrierkasse technisch manipuliert worden ist, sondern vor allem auch, ob es Auffälligkeiten gibt, die darauf hinweisen, dass Geschäftsvorfälle nicht erfasst worden sind.
- Derartige „neue“ Prüfungstechniken umfassen zB die Analyse der Umsatzentwicklung – bis hin zur Artikelebene – oder auffallende Verteilungen der Tageslosungen. Wesentlich ist dabei vor allem das Gesetz von *Benford*. Dieses besagt – stark vereinfacht –, dass die Auftrittswahrscheinlichkeit einer Ziffer umso höher ist, je kleiner sie ist. Tatsächlich zeigen Analysen von durchschnittlichen Betrieben auch eine große Übereinstimmung der Istwerte mit den laut *Benford* zu erwartenden Zahlen. Natürlich sind Abweichungen nicht automatisch Hinweise auf Manipulationen, sondern oft auch – in Kenntnis der tatsächlichen Umstände – leicht erklärbar. Gründe könnten etwa Paketpreise oder eine geringe Anzahl verschiedener Preise für die unterschiedlichen Artikel sein.
- Daher ist es nicht möglich, auf statistisch festgestellte Auffälligkeiten eine Schätzung zu stützen. Diese können nur zum Anlass weiterer Ermittlungen (und nicht als Ersatz für solche) genommen werden.
- Abgesehen davon sind im Datenerfassungsprotokoll weniger Daten enthalten, als vielleicht vermutet werden dürfte. Insbesondere fehlen die Positionsdaten, wie Menge oder handelsübliche Bezeichnungen. Zwar sind diese jedenfalls auch zur Verfügung zu stellen, aber eben nicht in standardisiertem Format.
- Derartigen statistischen Verfahren sind daher sicherlich Grenzen gesetzt. Alternativ wäre wohl eine Forcierung von organisatorischen Maßnahmen, die eine Belegerstellung begünstigen würden, etwa Beleglotterien oder aber Erleichterungen für digitale Belege, jedenfalls sinnvoll.
- Unabhängig davon werden diese neuen Prüftechnologien dennoch wohl verstärkt eingesetzt werden. Alleine das neue Amt für Betrugsbekämpfung, dessen Leiter ja intensiv an der Schaffung der RKSVD beteiligt war, wird dies bestimmt forcieren.

⁵⁾ Siehe dazu auch *Knasmüller*, Digitale Belege bei Registrierkassen, SWK 5/2021, 374 (374 ff).