

1. Grundzüge der neuen BAO-Bestimmungen im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2015/2016¹

1.1. Überblick

Im Zusammenhang mit der „Registrierkassenpflicht“ sind folgende neue Regelungen zu beachten:

- Steuerreformgesetz 2015/2016²
- Barumsatzverordnung 2015 – BarUV 2015³
- Registrierkassensicherheitsverordnung⁴

Zusammengefasst hat die Registrierkassenpflicht folgende bedeutsame Auswirkungen:

- ab 1. Jänner 2016:
 - Einzelaufzeichnungspflicht ab dem ersten Euro
 - Belegerteilungsverpflichtung bei jedem Barumsatz
 - Registrierkassenpflicht⁵ für fast alle Betriebe
 - Datenerfassungsprotokoll
 - Drucker zur Erstellung oder eine Vorrichtung zur elektronischen Übermittlung von Zahlungsbelegen
- ab 1. Juli 2016:
 - Möglichkeit zur Inbetriebnahme der Sicherheitseinrichtung für die Registrierkasse
 - Möglichkeit zur Registrierung der Signaturerstellungseinheit bei Finanz-Online
 - Möglichkeit zur Erlangung eines Feststellungsbescheides für geschlossene Gesamtsysteme
- ab 1. Jänner 2017:
 - Pflicht zum Betrieb der Sicherheitseinrichtung für die Registrierkasse
 - Pflicht zur Registrierung der Signaturerstellungseinheit bei FinanzOnline

1.2. Einzelaufzeichnung bzw. Einzelfesthaltung der Barumsätze

§ 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, sol-

¹ Sofern nicht anders ausgewiesen, wurden die Kapitel von *MinR Univ.-Prof. Mag. Dr. Christoph Ritz* und *Dr. Birgitt Ulrike Koran* verfasst.

² BGBl I 2015/118.

³ BGBl II 2015/215.

⁴ BGBl II 2015/410.

⁵ Siehe Kap 4.3. „Technische Aspekte“.

1. Grundzüge der neuen BAO-Bestimmungen

len 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.“

[...]

- c) Abs. 1 Z 6 lautet:

„6.

- a) Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaren 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.

- 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.“

- d) Es wird folgender Abs. 4 angefügt:

„(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.

Solche Erleichterungen sind nur zulässig:

1. für Umsätze bis zu einem Jahresumsatz von 30.000 Euro je Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, die von Haus zu Haus oder auf öffentlichen Wegen, Straßen, Plätzen oder anderen öffentlichen Orten, jedoch nicht in oder in Verbindung mit fest umschlossenen Räumlichkeiten ausgeführt werden,
2. für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften im Sinn des § 45 Abs. 1 und 2,
3. für bestimmte Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten oder
4. für Betriebe, bei denen keine Gegenleistung durch Bezahlung mit Bargeld erfolgt, dies unbeschadet einer Belegerteilungsverpflichtung nach § 132a.

Die Einzelaufzeichnung bei der Buchführung gemäß § 131 Abs 1 Z 2 lit b BAO umfasst bei Buchführungspflicht und bei freiwilliger Buchführung die tägliche einzelne Festhaltung aller Barein- und -ausgänge in den Büchern oder in den Grundaufzeichnungen.

Dem entspricht der bisherige § 131 Abs 2 Z 1 zweiter Unterabsatz erster Satz BAO. Dies betrifft nicht nur erfolgswirksame Beträge, sondern auch zB Einlagen und Entnahmen.

Durch die Einzelfesthaltung bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, bei Vermietung und Verpachtung sowie bei sonstigen Einkünften sollen, wie bisher, durch Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs 2 BAO ihre Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen

haben, alle Bargeschäfte einzeln festgehalten werden, wobei als Neuerung zu betonen ist, dass dies auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie für sonstige Einkünfte gilt.

Sollten Bücher und Aufzeichnungen nicht den Vorschriften des § 131 BAO (zB keine Einzelaufzeichnung der Bareingänge), entsprechen, verlieren sie die Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit nach § 163 Abs 1 BAO. Die Folge dessen ist in aller Regel die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde nach § 184 BAO.

1.3. Die Registrierkassenpflicht

Ab 1. Jänner 2016 sind von Betrieben Registrierkassen zu verwenden – und dies ab dem ersten Euro Umsatz.⁶

§ 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 jedes Barumsatzes mittels einer dem Steuerpflichtigen zugeordneten Signaturerstellungseinheit zu gewährleisten und die Nachprüfbarkeit durch Erfassung der Signatur 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.

(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 Signaturerstellungseinheit 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 beeedeten 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.

⁶ Zu Ausnahmen davon siehe Kap 6.

1. Grundzüge der neuen BAO-Bestimmungen

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 Signaturerstellungseinheit, zur kryptografischen Signatur, 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.**

Die Verpflichtung zur Verwendung elektronischer Registrierkassen knüpft in erster Linie an die Einnahme von Barumsätzen an, wobei die Barumsätze in einer Legaldefinition in § 131b Abs 1 Z 3 BAO eine Fiktion enthalten, die auch Zahlungen mit Bankomat- und Kreditkarten umfasst. Barumsätze sind daher Umsätze – Lieferungen und sonstige Leistungen – gegen Entgelt im Inland, wenn die Gegenleistung mittels Barzahlung (dazu zählt auf Grund des Abs 2 in § 131b BAO auch die Zahlung mit Kredit- oder Bankomatkarte) erfolgt.⁷ Weiters gelten Zahlungen mit Gutscheinen, Bons oder Geschenkmünzen als Barzahlungen.⁸

Grundsätzlich ist darauf hinzuweisen, dass die Registrierkassenpflicht nur für Betriebe, nicht aber für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder für sonstige Einkünfte besteht.

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

Die technischen Sicherheitseinrichtungen, welche die Registrierkassen gegen Manipulation schützen sollen, müssen ab 1. Jänner 2017 die Unveränderbarkeit der Aufzeichnungen durch kryptografische Signatur jedes Barumsatzes mit einer dem Steuerpflichtigen zugeordneten Signaturerstellungseinheit gewährleisten.⁹ Wird die der Manipulationssicherheit dienende Sicherheitseinrichtung nicht verwendet, verliert der Steuerpflichtige – ebenso wie bei Nichtbeachtung des § 131 Abs 1 Z 2 BAO (Einzelaufzeichnung bzw Einzelfesthaltung) – die Vermutung der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen gemäß § 163 Abs 1 BAO. Die Folge davon wird in aller Regel eine Schätzung des Finanzamtes sein. Dazu kommt auch eine Verwirklichung des Tatbestandes der Finanzordnungswidrigkeit.¹⁰

Mittels Verordnung kann der BM für Finanzen Umsätze im Freien, Automaten und bestimmte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von der Belegerteilungspflicht ausnehmen und für Webshops (Online-Shops) Erleichterungen bei der elektronischen Aufzeichnungspflicht vorsehen.

⁷ Hacker/Ritz in *Mayr/Lattner/Schlager*, SWK-Spezial Steuerreform 2015/2016 (2015), 121.

⁸ Siehe 2. Abänderungsantrag (AA-93 25. GP), 3.

⁹ Siehe Näheres dazu in Kap 4.6. ff.

¹⁰ Siehe Kap 8.

Elektronische Aufzeichnungssysteme bzw. elektronische Registrierkassen sind mit bestimmten technischen Sicherheitseinrichtungen auszustatten – die in der Registrierkassen-Sicherheitsverordnung näher präzisiert werden –, um einen effektiven Schutz gegen Manipulation zu gewährleisten.

Bestimmte Berufsgruppen, sogenannte „mobile Gruppen“ (beispielsweise Masseure, Friseure oder Tierärzte), die ihre Leistungen vor Ort beim Kunden erbringen, können in einer Verordnung Erleichterungen hinsichtlich der zeitlichen Erfassung der einzelnen Barumsätze erfahren.

Größere Unternehmen setzen zur Erfüllung der Aufzeichnungspflicht schon bisher regelmäßig geschlossene Gesamtsysteme ein, die jedoch nicht die zur Manipulationssicherheit vorgesehene Signaturerstellungseinheit verwenden. Um die Umsetzung der legislatischen Neuerungen in diesem Bereich möglichst praktikabel zu gestalten, sollen diese Unternehmer die Möglichkeit haben, die Manipulationssicherheit eines solchen Gesamtsystems durch einen Feststellungsbescheid des zuständigen Finanzamtes bestätigt zu erhalten.

Bei Vorliegen einer Einzelaufzeichnungspflicht wird zudem eine generelle Belegerteilungsverpflichtung geschaffen. Danach sind dem die Barzahlung Leistenden Belege mit bestimmten Mindestinhalten verpflichtend auszufolgen. Dies erleichtert die Überprüfbarkeit der einzelnen Geschäftsvorfälle durch Organe der Abgabenbehörde erheblich und reduziert zudem das Risiko von Manipulationen der Aufzeichnungen. Durch diese Maßnahmen sollen die redlichen Unternehmen vor den Wettbewerbsvorteilen unredlicher Konkurrenzunternehmen, die Umsätze verkürzen, geschützt werden.

1.4. Die Belegerteilungs- und Belegannahmeverpflichtung

Die neue Bestimmung § 132a BAO

„(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.

(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.

1. Grundzüge der neuen BAO-Bestimmungen

(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.

Da sich die Bundesregierung beträchtliche Mehreinnahmen in der Höhe von 900 Mio Euro aus der Belegerteilungspflicht in Zusammenhang mit der Registrierkassenpflicht und den technischen Sicherheitssystemen erwartet, mussten in der BAO einige grundlegende Änderungen vorgenommen werden.

Demzufolge sind gemäß § 132a BAO Unternehmerinnen und Unternehmer ab 1. Jänner 2016 gesetzlich verpflichtet, über empfangene Barzahlungen im Inland getätigter Lieferungen und sonstiger Leistungen Belege mit bestimmten Mindestinhalten auszustellen und den Kunden auszuhändigen.¹¹ Nur bei der durch Verordnung zulässigen vereinfachten Losungsermittlung durch Kassasturz (zB bei Umsätzen im Freien) besteht keine Belegerteilungspflicht.

Gemäß § 132a Abs 5 BAO sind die Kunden verpflichtet, den Beleg entgegenzunehmen und bis außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten bei sich zu tragen. Wird diese Belegnahmepflicht verletzt, knüpft sich daran allerdings keine strafrechtliche Konsequenz, weil die Verletzung der Annahmeverpflichtung keine finanzstrafrechtliche Ordnungswidrigkeit darstellt.

Unternehmer, die keine Belege ausstellen bzw keine Durchschriften anfertigen und aufbewahren, begehen Finanzvergehen, nämlich Finanzordnungswidrigkeiten (iSd § 51 Abs 1 lit d FinStrG), die mit Geldstrafe bis zu 5.000 Euro zu ahnden sind.¹²

¹¹ Siehe auch *Hacker/Ritz in Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), SWK-Spezial Steuerreform 2015/2016, 124.

¹² Siehe Näheres dazu in Kap 8.1.

Zu beachten ist allerdings, dass die Belegerteilungspflicht¹³ nach § 132a BAO nicht die nach § 11 UStG 1994 bestehende Pflicht zur Ausstellung von Rechnungen berührt. Eine parallele Beleg-/Rechnungs-Erteilung ist nicht nötig, wenn der Beleg die in § 132a BAO und die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben enthält.

1.5. Ausnahmen

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

Dazu gehören primär die sogenannten „Kalte-Hände-Umsätze“¹⁴, worunter die auf öffentlichen Orten oder von Haus zu Haus erfolgenden Jahresumsätze von 30.000 Euro je (Gesamt-)Betrieb fallen, die nicht in Verbindung mit fest umschlossenen Räumlichkeiten erfolgen (insbesondere zB Maroni-Stände, Speiseeiswägen, Fiaker, Christbaumstände oder sonstige offene Verkaufsstände, nicht jedoch Gastgärten von Lokalen, da diese in Verbindung mit der fest umschlossenen Räumlichkeit des Lokales stehen).

Die Regelung entspricht der bisherigen Definition nach der Barbewegungs-VO 2006 sowie den diesbezüglichen Erlässen¹⁵.

Ebenso ausgenommen sind Umsätze entbehrlicher und unentbehrlicher Hilfsbetriebe abgabenrechtlich begünstigter Körperschaften, wie vor allem Theateraufführungen eines Theatervereines oder kleine Vereinsfeste abgabenrechtlich begünstigter Körperschaften.

Von der Registrierkassenpflicht nicht umfasst sind Betriebe, bei denen keine Gegenleistung mit Bargeldzahlung erfolgt, zB insbesondere die so genannten Online-Shops. Nicht befreit sind solche Shops hingegen von der Belegerteilungsverpflichtung.

Darüber hinaus wird durch eine Verordnungsermächtigung die Ausnahme von gewissen Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten von der Belegerteilungs- und Registrierkassenpflicht geschaffen, wie zB für Wuzzlertische. Zu betonen ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass die VO des BMF auf die Tatbestandsmerkmale der Unzumutbarkeit und der Nichtgefährdung der Abgabenerhebung Bedacht nehmen muss.

1.6. Inkrafttreten

Beim Inkrafttreten hat der Gesetzgeber Bedacht auf die technischen Voraussetzungen und den Aufwand bei der Umstellung auf neue Systeme genommen und daher zwei Daten festgelegt:

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

Die Pflicht zur Verwendung technischer Sicherheitseinrichtungen in den Registrierkassen zum Schutz vor Manipulation tritt jedoch erst mit 1. Jänner 2017 in Kraft.

Auf Grund dieser Inkrafttretensbestimmungen treten die §§ 131b und 132a BAO für Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten erst mit 1. Jänner 2017 in Kraft. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass diese Bestimmungen für Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten, die vor dem 1. Jänner 2016 in Betrieb genommen wurden, erst mit 1. Jänner 2027 in Kraft treten.

¹³ Für Details zur Belegerteilungsverpflichtung siehe Kap 5.

¹⁴ Siehe dazu Näheres in der BarUV 2015.

¹⁵ Siehe Kap 2.5.

Zudem werden diverse nach der Registrierkassenverordnung erforderliche Meldungen der Registrierkassen und Prüfungen von Belegen an FinanzOnline ab dem 1. Juli 2016 ermöglicht.

2. Begriffsdefinitionen

2.1. Unternehmer

2.1.1. Unternehmerbegriff

Ebenso wie § 132a BAO aF¹⁶ und § 11 UStG 1994 besteht die Belegerteilungspflicht für Unternehmer iSd § 2 Abs 1 UStG 1994. Die Registrierkassenpflicht des § 131b BAO setzt betriebliche Barumsätze (somit Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) voraus.

Nach § 2 Abs 1 erster Satz UStG 1994 ist **Unternehmer**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs 1 dritter Satz UStG 1994).

Nach § 2 Abs 2 Z 1 UStG 1994 wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

Auch wenn diese Definition nicht mit jener des Dienstverhältnisses im § 47 Abs 2 EStG 1988 übereinstimmt, wird im Allgemeinen davon ausgegangen, dass die Selbständigkeit für die Umsatzsteuer und für die Einkommensteuer nach denselben Kriterien zu beurteilen ist¹⁷.

Übrigens ist für die Erhebung der Umsatzsteuer (nach dem Grundsatz der unionskonformen Auslegung nationaler Normen) die Auslegung des Begriffes **Steuerpflichtiger iSd Art 9 MWSI-RL** für den Unternehmerbegriff maßgebend.¹⁸ 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, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

2.1.2. Organschaft

Nach § 2 Abs 2 Z 2 UStG 1994 wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), dh sie nach

¹⁶ Die durch das AbgÄG 1981 (BGBl 1981/620) eingeführte Belegerteilungspflicht des § 132a BAO wurde durch das AbgÄG 1989 (BGBl 1989/660) aufgehoben.

Das SteuerreformG 2015/2016 führt neuerlich eine allgemeine **Belegerteilungspflicht** (allerdings nur für Barumsätze) ein.

Der neue § 132a BAO lehnt sich teilweise an den Inhalt und an Formulierungen des mit dem AbgÄG 1989 aufgehobenen § 132a BAO (im Folgenden: § 132a BAO aF) an. Gleichmaßen knüpft er vielfach an Bestimmungen des UStG 1994 an (dies ausdrücklich betreffend Unternehmer, Lieferung und sonstige Leistung sowie konkludent durch Verwendung umsatzsteuerlicher Begriffe [zB in § 132a Abs 3 BAO]).

¹⁷ ZB *Mayr/Ungericht*, UStG⁴ (2014) § 2 Anm 15.

¹⁸ Vgl zB *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 2 Tz 8; EuGH 18.12.2014, Rs C-131/13, *Schoenimport Italiana Mariana Previti vof*.

dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Finanzielle Eingliederung bedeutet kapitalmäßige Beherrschung¹⁹. Entscheidend ist nicht die Höhe der Beteiligung, sondern die mit den Anteilen verbundenen Stimmrechte; die Durchsetzung des Willens des Organträgers im wirtschaftlichen und organisatorischen Bereich muss auf jeden Fall sichergestellt sein²⁰. Die finanzielle (stimmenmäßige) Beherrschung ist bei einer Beteiligung von 75 % und darüber jedenfalls gegeben²¹.

Das Erfordernis der **wirtschaftlichen Eingliederung** setzt einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Gebilden voraus. Ausreichend ist, wenn die juristische Person wirtschaftlich als organischer Teil des Gesamtunternehmers erscheint, dh wenn die wirtschaftlichen Aktivitäten der juristischen Person und des sie beherrschenden Unternehmens miteinander verflochten, aufeinander abgestellt sind, einander ergänzen, abrunden²².

Wesentlich ist, dass die gegenseitige Verflechtung nicht bloß kapitalistischer, sondern auch wirtschaftlicher Art ist. Es muss ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft bestehen²³. Ihre Tätigkeiten müssen aufeinander abgestellt sein, sie müssen sich gegenseitig ergänzen²⁴ (beispielsweise Rohstofflieferung an und Wareneinkauf für den Organträger, Verarbeitung von Rohstoffen des Organträgers oder Vertrieb der Erzeugnisse des Organträgers durch die Organgesellschaft²⁵).

Organisatorische Eingliederung ist gegeben, wenn die tatsächliche Durchsetzung des Willens des beherrschenden Unternehmers bei der beherrschten Gesellschaft durch organisatorische Maßnahmen gesichert ist²⁶, wie zB durch Personalunion hinsichtlich der Geschäftsführung von Organträger und Organgesellschaft²⁷.

Fehlt auch nur eines der drei Eingliederungskriterien, so liegt keine Organschaft vor²⁸.

Eine gleichmäßige Ausprägung aller drei Merkmale ist nicht erforderlich; die weniger starke Ausprägung eines Elements kann durch stärkere Ausprägung der anderen Merkmale kompensiert werden²⁹.

Liegt eine Organschaft (iSd § 2 Abs 2 Z 2 UStG 1994) vor, so ist der Organträger (und nicht die Organgesellschaft) Unternehmer.

Nach dem Vorbild des § 132a BAO aF erlaubt auch das SteuerreformG 2015/2016 (nämlich § 132a Abs 2 BAO), dass im Falle einer Organschaft die Belegerteilungspflicht durch die Organgesellschaft erfüllt wird. Nach § 132a Abs 1 Z 1 BAO darf der Beleg (an Stelle der Bezeichnung des Unternehmers) auch die Bezeichnung der Organgesellschaft enthalten.

2.1.3. Unternehmereinheit

§ 132a Abs 2 BAO berücksichtigt³⁰ weiters den Fall einer Unternehmereinheit iSd Umsatzsteuerrechtes. In diesem Fall darf auch eine der in der Unternehmereinheit zusammen-

¹⁹ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 111.

²⁰ VwGH 9.4.1970, 135/68.

²¹ ZB *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 111; *Windsteig in Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG² (2015) § 2 Rz 259.

²² *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 113.

²³ ZB VwGH 7.5.1979, 2319/78; 23.3.2010, 2005/13/0021.

²⁴ ZB VwGH 29.3.2001, 96/14/0085; 23.3.2010, 2005/13/0021.

²⁵ Vgl zB VwGH 7.5.1979, 2319/78; 9.9.1980, 2595/80.

²⁶ VwGH 9.4.1970, 135/68.

²⁷ ZB *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 119; *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG², § 2 Rz 268.

²⁸ VwGH 15.4.1983, 82/17/0026.

²⁹ ZB VwGH 9.9.1980, 2595/80; 13.12.2007, 2006/14/0043.

³⁰ Ebenso wie § 132a Abs 1 zweiter Unterabsatz BAO aF.

geschlossenen Personengesellschaften (Personengemeinschaften) die Belegerteilungsverpflichtung erfüllen (§ 132a Abs 3 Z 1 BAO) und zufolge § 132a Abs 3 Z 1 BAO an Stelle des Unternehmers im Beleg genannt sein.

Nach Rz 208 der UStR 2000 kann eine Unternehmereinheit nur zwischen Personengesellschaften bestehen. Personengesellschaften, an denen ausschließlich dieselben Personen beteiligt sind, können umsatzsteuerlich nur dann als einheitlicher Unternehmer angesehen werden, wenn das Beteiligungsverhältnis bei allen Gesellschaften gleich ist und die Einheitlichkeit der Willensbildung bei allen Gesellschaften gewährleistet ist. Die Gleichheit der Beteiligung ist dann nicht mehr gegeben, wenn bei einer Gesellschaft für einzelne Gesellschafter Vorweggewinne vereinbart sind³¹.

Die Figur der Unternehmereinheit lässt sich nach *Ruppe/Achatz*³² nicht schlüssig aus dem Gesetz ableiten.

2.1.4. Betrieb gewerblicher Art

Körperschaften des öffentlichen Rechtes (iSd § 2 Abs 1 KStG 1988) sind beispielsweise Gebietskörperschaften (zB Gemeinden).

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

Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften gelten (nach § 2 Abs 3 zweiter Satz UStG 1994) stets als Betriebe gewerblicher Art iSd UStG 1994.

§ 2 Abs 1 KStG 1988 definiert den Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes als jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- 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 (§ 21 EStG 1988)

dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

Aus dem letzten Satz des § 2 Abs 1 KStG 1988, wonach die Tätigkeit der Einrichtung stets als Gewerbebetrieb gilt, ergibt sich, dass die Anwendung von Liebhabereigrundsätzen bei derartigen Betrieben ausgeschlossen ist³³.

Unter **Einrichtung** (iSd § 2 Abs 1 KStG 1988) wird der Inbegriff an wirtschaftlichen Einrichtungen, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet sind und dadurch in sich wirtschaftlich zusammenhängen und eine funktionale Einheit bilden, verstanden. Die Einrichtung verkörpert somit eine Organisationseinheit, die mit einem gewissen Sach- und Personaleinsatz eine bestimmte wirtschaftliche

³¹ VwGH 27.11.1978, 2017/75, 2916–2919/78.

³² UStG⁴, § 2 Tz 131; vgl auch *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG², § 2 Rz 195.

³³ ZB VwGH 29.5.2001, 2000/14/0195; *Mayr* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013), Tz 922; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014), Rz 62 und 1009; KStR 2013 Rz 74.

Tätigkeit verfolgt³⁴. Eine feste örtliche Anlage ist nicht erforderlich.³⁵ Eine Betriebsstätte (§ 29 BAO) ist nicht gefordert³⁶.

§ 2 Abs 1 KStG 1988 enthält keine Definition der **wirtschaftlichen Selbständigkeit**.

Anhaltspunkte, aus denen auf eine wirtschaftliche Selbständigkeit iSd § 2 Abs 1 KStG 1988 geschlossen werden kann, sind nach der Rechtsprechung³⁷

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

Eine völlige Selbständigkeit verlangt das Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Selbständigkeit nicht³⁸. Es genügen Merkmale, die darauf hinweisen, dass es sich um eine wirtschaftliche Einheit mit einer gewissen Selbständigkeit handelt; eine besondere Leitung oder eine in sich geschlossene Buchführung muss nicht in jedem Fall zwingend vorliegen³⁹.

Eine **privatwirtschaftliche Tätigkeit** iSd § 2 Abs 1 KStG 1988 liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (**Hoheitsbetrieb**). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere dann anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist (§ 2 Abs 5 erster und zweiter Satz KStG 1988).

Der Annahmezwang ist nur ein Indiz, das für das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit sprechen kann⁴⁰.

Zur Frage einer **Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht** vertritt die ständige Rechtsprechung⁴¹, dass eine solche Tätigkeit dann nicht als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist, wenn die Umsätze die Bagatellgrenze von 2.900 Euro pro Jahr (regelmäßig) nicht erreichen. Nach *Achatz/Mang/Lindinger*⁴² ist die Verknüpfung des wirtschaftlichen Gewichts mit dem Umsatz dem Gesetz nicht zu entnehmen. § 1 Abs 2 KStG 1988 verlangt nicht Einnahmen, sondern Tätigkeiten von wirtschaftlichem Gewicht.

Ein Betrieb gewerblicher Art liegt auch vor, wenn die Leistungen unter den Selbstkosten erbracht werden⁴³. Auf das Verhältnis von Einnahmen und Ausgaben kommt es nicht an⁴⁴.

Von **Einnahmenerzielung** ist auszugehen, wenn die Tätigkeit auf die Erzielung von Geld oder geldwerten Vorteilen gerichtet ist⁴⁵. Tätigkeiten zum Nulltarif, die von vornherein nicht auf Einnahmenerzielung gerichtet sind, begründen keinen Betrieb gewerblicher Art⁴⁶.

Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch **Versorgungsbetriebe** einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. Ein Versorgungsbetrieb ist nach § 2 Abs 3 letzter Satz KStG 1988 ein Betrieb, der die Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme

³⁴ ZB *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 2 Tz 32; *Sutter* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016), § 2 Rz 28.

³⁵ ZB KStR 2001 Rz 66.

³⁶ ZB VwGH 8.11.1989, 88/13/0101; *Sutter* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 2 Rz 28.

³⁷ ZB VwGH 25.11.2010, 2007/15/0101; 22.12.2011, 2010/15/0192.

³⁸ ZB VwGH 17.10.2001, 99/13/0002; 22.12.2011, 2010/15/0192.

³⁹ ZB VwGH 17.10.2001, 99/13/0002.

⁴⁰ *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 2 Tz 63.

⁴¹ ZB VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006; ebenso KStR 2001 Rz 70.

⁴² Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³, Rz 77.

⁴³ ZB VwGH 8.11.1989, 88/13/0101; 17.10.2001, 99/13/0002.

⁴⁴ ZB VwGH 17.10.2001, 99/13/0002.

⁴⁵ *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 2 Tz 48.

⁴⁶ VwGH 28.11.1980, 1709/77.