Mandanten-Info
Ordnungsgemäße Kassenführung

Ordnungsgemäße Kassenführung

Verschärfung der Anforderungen an Kassensysteme

DATEV

Inhalt

1. Einleitung ... 1

2. Allgemeine Grundsätze ... 2

3. Steuerliche Ordnungsvorschriften ... 3

3.1 Grundsatz der Einzelaufzeichnung ... 3

3.2 Grundsatz der Zeitgerechtheit ... 5

3.3 Grundsatz der Unveränderbarkeit ... 6

4. Kassenbuch ... 7

5. Offene Ladenkasse ... 8

6. Elektronische Aufzeichnungssysteme ... 10

6.1 Vorbemerkungen ... 10

6.2 Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten ... 11

7. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (EÜR) ... 14

8. Kassen-Nachschau (§ 146b Abgabenordnung) ... 15

9. Änderungen ab 2020 ... 16

9.1 Technische Sicherheitseinrichtung (TSE) ... 16

9.2 Handlungsempfehlungen ... 18

10. Rechtsfolgen fehlerhafter Kassenführung ... 20

1. Einleitung

Die Kassenführung insbesondere in bargeldintensiven Betrieben einzurichten, ist seit jeher keine leichte Aufgabe. Unterlaufen hierbei formelle oder materielle Fehler, führt das im Rahmen einer Betriebsprüfung oder einer Nachschau regelmäßig zur Schätzung von Umsatz und Gewinn.

Aus diesem Grund ist es wichtig, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – ebenso wie die steuerlichen Ordnungsvorschriften – zu kennen und rechtssicher anzuwenden. Spätestens seit dem 01.01.2017 sind alle Kassendaten (Einzelaufzeichnungen) für die Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren. Werden elektronische Aufzeichnungssysteme verwendet, müssen die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) beachtet werden.

Am 29.12.2016 ist zudem das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen in Kraft getreten, mit dem nicht nur die Anforderungen an die Aufzeichnung von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben weiter verschärft wurden, auch die Prüfungsdienste der Finanzverwaltung erhalten weitergehende Rechte. So besteht seit dem 01.01.2018 die Möglichkeit einer unangemeldeten Kassen-Nachschau (→Kapitel 8). Zwei Anwendungserlasse zu den §§ 146 und 146b Abgabenordnung (AO) aus dem Jahr 2018 konkretisieren die Vorgaben für die Umsetzung in der Praxis. Außerdem müssen elektronische Aufzeichnungssysteme ab dem 01.01.2020 über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen (§ 146a AO). Auch hierzu ist am 17.06.2019 ein Anwendungserlass der Finanzverwaltung veröffentlicht worden, der die künftig geltenden Anforderungen umfangreich präzisiert (→Kapitel 9). Die Frist bzgl. der Notwendigkeit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung wurde mit BMF-Schreiben vom 06.11.2019 auf den 30.09.2020 verlängert.

Die Organisation der Kassenführung und die Art der Aufzeichnungen sollten in jedem Fall mit dem Steuerberater und dem für das Kassensystem zuständigen IT-Dienstleister besprochen werden.

Hinweis

Ausführlichere Informationen zum Thema finden Sie im Fachbuch „Kassenführung – Bargeschäfte sicher dokumentieren (2. Auflage)“. Das Buch richtet sich an Unternehmer und sind für unsere Mitglieder über DATEV und für Nicht-Mitglieder über den freien Buchhandel bestellbar.

2. Allgemeine Grundsätze

Sowohl bei papierenen als auch bei elektronisch erstellten Büchern und Aufzeichnungen ergeben sich die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung aus

- außersteuerlichen Rechtsnormen, die für das Steuerrecht nutzbar gemacht werden können, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (z. B. Vorschriften des Handels- und Gewerberechts) und aus
- steuerlichen Rechtsnormen und Ordnungsvorschriften, insbesondere aus den §§ 145 – 147 Abgabenordnung (→Kapitel 3).

Darüber hinaus sind zahlreiche gesetzliche oder von der Rechtsprechung entwickelte branchenspezifische Aufzeichnungspflichten zu beachten. Sie regeln etwa die Führung und Aufbewahrung von Schichtzetteln im Taxigewerbe, von Auftragszetteln eines Pizza-Taxis oder von Kellnerberichten in der Gastronomie.

Neben den außersteuerlichen und steuerlichen Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen zu Geschäftsvorfällen sind alle Unterlagen aufzubewahren, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind.

3. Steuerliche Ordnungsvorschriften

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und unveränderbar festzuhalten (§§ 146 Abs. 1, 4 Abgabenordnung).

3.1 Grundsatz der Einzelaufzeichnung

Die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung von Geschäftsvorfällen ergibt sich aus handelsrechtlichen Normen (§ 238 Handelsgesetzbuch), aus steuerlichen Ordnungsvorschriften (§§ 145, 146, 146a Abgabenordnung) und aus umsatzsteuerrechtlichen Regelungen (§ 22 Umsatzsteuergesetz i. V. m. § 63 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung). Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Das gilt sowohl progressiv bei der Nachvollziehbarkeit des Geschäftsvorfalls von der erstmaligen Erfassung über die Gewinnermittlung bis in die Steuererklärungen, als auch retrograd. Hier verläuft die Prüfung umgekehrt.

Einzelaufzeichnungen erfordern in der Regel Informationen über

- die Identität der Vertragspartner (Name und Anschrift),
- den Inhalt des Geschäfts,
- die in Geld bestehende Gegenleistung und
- soweit zumutbar, eine ausreichende Bezeichnung des Geschäftsvorfalls.

Mindestens aufzuzeichnen sind nach Auffassung der Finanzverwaltung

- der verkaufte, eindeutig bezeichnete Artikel,
- der endgültige Einzelverkaufspreis,
- der dazugehörige Umsatzsteuersatz und -betrag,
- vereinbarte Preisminderungen,
- die Zahlungsart,

- Datum und Zeitpunkt des Umsatzes und
- verkaufte Menge bzw. Anzahl.[1]

Unter Berücksichtigung branchenspezifischer Mindestaufzeichnungspflichten und dem Aspekt der Zumutbarkeit und Praktikabilität kann unter Umständen auf einzelne Angaben verzichtet werden, z. B. auf den Kundennamen bei Laufkundschaft in einer Bäckerei. Keinesfalls kann auf die Aufzeichnung des Namens verzichtet werden, soweit sie gesetzlich vorgeschrieben ist, etwa nach den Vorschriften des Geldwäschegesetzes. Da bei Prüfung dieser Frage auch Aspekte des Datenschutzes einfließen können (z. B. Bundesdatenschutzgesetz, Datenschutz-Grundverordnung), sollten Sie die für Ihr Unternehmen individuellen Mussinhalte der Einzelaufzeichnungen mit dem Steuerberater besprechen und anschließend ggf. mit dem Kassendienstleister umsetzen.

Hinweis

Ausführlichere Informationen zu den Branchen „Friseur“ und „Gaststätte“ finden Sie in unseren Fachbüchern „Kassenführung in Friseurbetrieben“ und „Kassenführung in der Gastronomie“.

Die Ausgaben richten sich an Unternehmer und sind für unsere Mitglieder über DATEV sowie für Nicht-Mitglieder über den freien Buchhandel bestellbar.

Die grundsätzliche Pflicht zur Einzelaufzeichnung der Geschäftsvorfälle besteht aus Zumutbarkeitsgründen nicht, wenn Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen gegen Barzahlung verkauft werden und der Steuerpflichtige kein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet (offene Ladenkasse →Kapitel 5). In Einzelfällen kann diese Ausnahmeregelung auch auf Dienstleistungen anwendbar sein.

[1] Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 146, Nr. 2.1.3.

3.2 Grundsatz der Zeitgerechtheit

3.2.1 Allgemeines

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten. Jede nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des baren Geschäftsvorfalls zwingend bedingte Zeitspanne zwischen dem Eintritt des Vorgangs und seiner laufenden Erfassung in Grund(buch) aufzeichnungen gefährdet die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung.

Exkurs: Grund(buch)aufzeichnungen

Kassenbücher, Kassenberichte oder elektronische Einzelaufzeichnungen beinhalten Grund(buch)aufzeichnungen. Damit soll gewährleistet werden, dass einzelne Geschäftsvorfälle nicht verloren gehen, identifizierbar und leicht auffindbar sind. Grund(buch)aufzeichnungen dienen der Belegsicherung und der Unverlierbarkeit der Geschäftsvorfälle. Bei Einhaltung sämtlicher Vorgaben erhalten Bücher und Aufzeichnungen **Grund(buch)aufzeichnungsfunktion**. Erfüllen sie diese Funktion nicht, sind sie wertlos. Sie sind ohne Beweiskraft.

3.2.2 Kassensturzfähigkeit

Kassenaufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass es einem Sachverständigen Dritten jederzeit möglich ist, den durch Kassensturz festgestellten Ist-Betrag mit dem Soll-Betrag der Kasse zu vergleichen. Der Kassensturz dient der Finanzverwaltung als Kontrollmöglichkeit, insbesondere bei der Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27b Umsatzsteuergesetz) oder im Rahmen der Kassen-Nachschau nach § 146b Abgabenordnung (→Kapitel 8).

Um die Kassensturzfähigkeit nicht aufgrund falscher Eintragungen oder z. B. fehlerhafter Wechselgeldrückgaben zu gefährden, empfiehlt es sich, Kassen-Ist und Kassen-Soll immer täglich abzuglei-

chen. Hierfür bietet sich die Verwendung eines Zählprotokolls an, in dem die genaue Stückzahl der vorhandenen Geldscheine und Münzen aufgelistet wird. Bei fehlender Kassensturzfähigkeit ist die Buchführung bzw. sind die Aufzeichnungen sowohl formell als auch materiell nicht ordnungsmäßig.

3.2.3 Entnahmen, Einlagen & Geldtransit

Auch Entnahmen, Einlagen und Geldtransit müssen täglich aufgezeichnet werden. Dafür sind Eigenbelege zu fertigen. Die Verpflichtung zur Anfertigung von Eigenbelegen ergibt sich aus § 22 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz und § 4 Abs. 4a Einkommensteuergesetz. Sie dient auch der Herstellung der Kassensturzfähigkeit. Fehlen solche Belege, handelt es sich nicht nur um einen formellen, sondern um einen schwerwiegenden materiellen Mangel der Kassenführung.

3.3 Grundsatz der Unveränderbarkeit

Buchungen und sonst erforderliche Aufzeichnungen dürfen nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist oder ungewiss ist, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind. In Papieraufzeichnungen sind den ursprünglichen Inhalt vernichtende Durchstreichungen, Radierungen, Rasuren, Überklebungen oder Weißungen unzulässig. Die Korrektur fehlerhafter Eintragungen hat vielmehr durch belegmäßig nachgewiesene Änderungen zu erfolgen, ohne den ursprünglichen Inhalt der Aufzeichnung unlesbar zu machen.

Besondere Bedeutung erlangt das Erfordernis der Unveränderbarkeit von Aufzeichnungen für elektronische Aufzeichnungssysteme wie z. B. Registrier- und PC-Kassen, Wiegesysteme oder Taxameter. Hier gilt das sog. elektronische Radierverbot. Der Unternehmer muss in einer Verfahrensdokumentation (→Kapitel 6.2) darlegen, wie die Unveränderbarkeit gewährleistet wird.

4. Kassenbuch

Das wichtigste Grundbuch in bargeldintensiven Unternehmen ist das Kassenbuch. Werden Einzelaufzeichnungen geführt, ist deren Summe (Tageslosung) dort täglich nach Geschäftsschluss einzutragen. Diese kann sich bei elektronischen Aufzeichnungssystemen aus dem Z-Bon oder bei Papieraufzeichnungen aus einem Additionsstreifen ergeben.

Berechnungsschema eines Kassenbuchs:

	Kassenendbestand des Vortages (gezählt)
+	Bareinnahmen (Tageslosung)
+	Privateinlagen
+	sonstige Einnahmen (z. B. Geldtransit)
./.	Wareneinkäufe/Nebenkosten
./.	Geschäftsausgaben
./.	Privatentnahmen
./.	sonstige Ausgaben (z. B. Geldtransit)
=	Kassenendbestand bei Geschäftsschluss

Bei Verwendung einer offenen Ladenkasse (→Kapitel 5) wird das Kassenbuch in Form aneinandergereihter Kassenberichte geführt.

5. Offene Ladenkasse

Die offene Ladenkasse stellt eine Ausnahme vom Grundsatz der Einzelaufzeichnung (→Kapitel 3.1) dar. Vereinnahmtes Geld landet in einer Schublade. Aufzeichnungen über die einzelnen Betriebseinnahmen werden nicht geführt (z. B. Kiosk). Nach Geschäftsschluss wird die Tageslosung mit einem Kassenbericht nach folgendem Berechnungsschema ermittelt.

	Kassenendbestand bei Geschäftsschluss (ausgezählt)
+	Wareneinkäufe/Nebenkosten
+	Geschäftsausgaben
+	Privatentnahmen
+	sonstige Ausgaben (z. B. Geldtransit)
./.	Kassenendbestand des Vortages
=	Kasseneingang
./.	Privateinlagen
./.	sonstige Einnahmen (z. B. Geldtransit)
=	Bareinnahmen (Tageslosung)

Unter Zumutbarkeits- und Praktikabilitätserwägungen ist diese Form der Kassenführung ausschließlich Steuerpflichtigen gestattet, die

- Waren,
- an eine Vielzahl namentlich nicht bekannter Personen gegen Bargeld verkaufen und
- kein elektronisches Aufzeichnungssystem verwenden (§ 146 Abs. 1 S. 2, 3 Abgabenordnung).

Auf **Dienstleistungen** ist die Regelung nur übertragbar, wenn diese an eine Vielzahl nicht bekannter Kunden erbracht werden und der Kontakt zum Kunden im Wesentlichen auf den Bezahlvorgang beschränkt ist (z. B. offene Geldbehältnisse in mobilen Toilettenanlagen).

Wird ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, in dem elektronische Grund(buch)aufzeichnungen tatsächlich technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch geführt werden, dann sind diese Daten auch aufzubewahren und in maschinell auswertbarer Form vorzulegen. Insoweit stellt sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität nicht.

Bei Prüfung dieser Frage legt die Finanzverwaltung strenge Maßstäbe an. Sie sieht die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Geschäftsvorfalls nur dann als nicht zumutbar an, wenn es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist, die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen.[2]

Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast für das Vorliegen der o. g. Voraussetzungen. Angesichts der Kosten für elektronische Aufzeichnungssysteme ist die Zumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen heute anders zu beurteilen als noch vor vielen Jahren. Ungeachtet dessen darf nicht übersehen werden, dass mit der Aufzeichnung von nur einer Summe täglich kein ausreichender Schutz vor Schätzungen der Finanzverwaltung besteht. Die Einnahmen lassen sich nicht mehr in ihre einzelnen Bestandteile zerlegen, womit etwa ein detaillierter Abgleich zwischen Wareneinkauf und Warenverkauf möglich wäre. Mit Kassenberichten lassen sich Kalkulationen der Finanzverwaltung deshalb nur schwerlich entkräften (→Kapitel 10).

[2] Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 146, Nr. 2.2.1.

Hinweis

Ab 01.01.2020 (Nichtbeanstandungsregelung bis 30.09.2020, BMF-Schreiben vom 06.11.2019) werden elektronische Aufzeichnungssysteme ein deutlich höheres Sicherheitsniveau erreichen als bisher (→Kapitel 9). Zu erwartende Folge ist, dass die Finanzverwaltung dann die offenen Ladenkassen ohne Einzelaufzeichnungen verstärkt ins Visier nehmen wird. Es empfiehlt sich, die Pflicht zur Führung von Einzelaufzeichnungen mit dem Steuerberater zu besprechen und ggf. einen Antrag auf Erleichterung nach § 148 Abgabenordnung zu stellen.

6. Elektronische Aufzeichnungssysteme

6.1 Vorbemerkungen

In Deutschland existiert keine Verpflichtung zur Führung einer Registrier- oder PC-Kasse. Dennoch handelt es sich bei in Kassenspeichern aufgezeichneten Geschäftsvorfällen nicht um freiwillige, sondern um zumutbare elektronische Grund(buch)aufzeichnungen, mit denen der Unternehmer seine Einzelaufzeichnungspflichten erfüllt. Sie unterliegen einer zehnjährigen Aufbewahrungspflicht und dem in § 147 Abs. 6 Abgabenordnung normierten Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung.

Werden die Daten elektronischer Aufzeichnungssysteme auf einem Server außerhalb Deutschlands gespeichert (z. B. **Cloud**), muss bei der Finanzbehörde ein schriftlicher Antrag auf Bewilligung gestellt werden, dass die elektronischen Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon dort geführt und aufbewahrt werden können (§ 146 Abs. 2a Abgabenordnung). Sprechen Sie hierzu mit Ihrem Steuerberater, um nachteilige Rechtsfolgen zu vermeiden.

6.2 Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten

Spätestens seit dem 01.01.2017 müssen sämtliche Registrier- und PC-Kassen und Waagen mit Registrierkassenfunktion die im BMF-Schreiben vom 26.11.2010 und in den GoBD normierten Anforderungen erfüllen. Danach gilt insbesondere:

- Unterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 AO, die mit Hilfe eines DV-Systems erstellt wurden, sind während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren.
- Insbesondere müssen alle **steuerlich relevanten Einzeldaten (Einzelaufzeichnungspflicht)** einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen im Sinne des § 14 UStG unveränderbar und vollständig aufbewahrt werden.
- Eine Verdichtung dieser Daten oder ausschließliche Speicherung der Rechnungsendsummen ist unzulässig.
- Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ausgedruckter Form ist nicht ausreichend.
- Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem auswertbaren Datenformat vorliegen.
- Ist die komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten, bei der Registrierkasse insbesondere Journaldaten, Auswertungsdaten, Programmierdaten und Stammdatenänderungsdaten innerhalb des Geräts nicht möglich, müssen diese Daten unveränderbar und maschinell auswertbar auf einem externen Datenträger gespeichert werden. Ein Archivsystem muss die gleichen Auswertungen wie jene im laufenden System ermöglichen.

- Die konkreten Einsatzorte und -zeiträume der vorgenannten Geräte sind zu protokollieren und diese Protokolle aufzubewahren. Die Grundlagenaufzeichnungen zur Überprüfung der Bareinnahmen müssen für jedes einzelne Gerät getrennt geführt und aufbewahrt werden.
- Die zum Gerät gehörenden **Organisationsunterlagen** müssen aufbewahrt werden, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmieranleitung und alle weiteren Anweisungen zur Programmierung des Geräts.
- Soweit mit Hilfe eines solchen Geräts unbare Geschäftsvorfälle (z. B. EC-Cash, ELV-Elektronisches Lastschriftverfahren) erfasst werden, muss aufgrund der erstellten Einzeldaten ein Abgleich der baren und unbaren Zahlungsvorgänge und deren zutreffende Buchung im Buchführungs- bzw. Aufzeichnungswerk gewährleistet sein.

Das gilt auch für die mit Hilfe eines Taxameters oder Wegstreckenzählers erstellten digitalen Unterlagen, soweit diese Grundlage für die Eintragungen auf einem Schichtzettel i. S. d. BFH-Urteils vom 26.02.2004 sind.

Hinweis

Zur „GoBD-konformen“ Archivierung von elektronischen Kassendaten bietet DATEV das „DATEV Kassenarchiv online“ an. Dabei handelt es sich um eine Cloud-Anwendung.

Es können elektronische Grundaufzeichnungen aus Kassensystemen und sonstige Dokumente, die in den Anwendungsbereich einer ordnungsgemäßen Kassenführung fallen, archiviert werden.

Weitere Informationen finden Sie im Online-Portal des Kassenarchives über *www.datev.de/kassenarchiv*. Sprechen Sie hierzu Ihren Steuerberater an.

Die Finanzverwaltung misst den Organisationsunterlagen **(Verfahrensdokumentation)** erhebliche Bedeutung bei, weil sich daraus Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-gestützten Verfahrens ersehen lassen. Eine Verfahrensdokumentation beschreibt den im Unternehmen technisch und organisatorisch gewollten Prozess und besteht i. d. R. aus einer allgemeinen Beschreibung, der Anwenderdokumentation, der technischen Systemdokumentation und der Betriebsdokumentation.

Ohne Verfahrensdokumentation ist es einem sachverständigen Dritten kaum möglich, sich in angemessener Zeit im elektronischen Aufzeichnungssystem zurechtzufinden. Eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation wird deshalb in aller Regel als schwerwiegender Mangel der Kassenführung gewertet, der Anlass zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen bietet.

Hinweis

Für elektronische Kassensysteme steht auf der Homepage des Deutschen Fachverbands für Kassen- und Abrechnungssystemtechnik im bargeld- und bargeldlosen Zahlungsverkehr e. V. (DFKA) eine Muster-Verfahrensdokumentation zum unentgeltlichen Abruf bereit.[3]

Sprechen Sie Ihren Steuerberater an, er kann wertvolle Hilfe bei der Erstellung einer Verfahrensdokumentation leisten.

[3] Veröffentlicht unter *https://www.dfka.net/Muster-VD-Kasse*.

7. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (EÜR)

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmenüberschussrechnung – EÜR) besteht keine Verpflichtung zur Führung eines Kassenbuches. Dennoch ist auch hier sicherzustellen, dass die für die Besteuerung maßgeblichen Vorgänge vollständig und richtig erfasst sind. Die Geschäftsvorfälle müssen nachprüfbar festgehalten werden und den Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreichen (§ 145 Abs. 2 AO). Daher wird auch ein Einnahmenüberschussrechner nicht umhin kommen, bestimmte Grundaufzeichnungen zu führen (vgl. Finanzgericht des Saarlandes vom 21.06.2012, Az. 1 K 1124/10 mit weiteren Nachweisen). Erfasst er seine Tageseinnahmen mithilfe der offenen Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen, muss auch er das Zustandekommen dieser Summe durch retrograd aufgebaute Kassenberichte nachweisen können (→Kapitel 5). Ihr Steuerberater berät Sie dazu gerne.

8. Kassen-Nachschau (§ 146b Abgabenordnung)

Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben kann die Finanzbehörde seit dem 01.01.2018 **ohne vorherige Ankündigung** während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um für die Besteuerung erhebliche Sachverhalte festzustellen (Kassen-Nachschau).

Die Kassen-Nachschau umfasst die Prüfung elektronischer Aufzeichnungen und Papier-Aufzeichnungen (Offene Ladenkasse). Auch Testkäufe und Beobachtungen vor Ort sind zulässig, ohne dass sich der Prüfer zu erkennen geben oder ausweisen müsste. Der Steuerpflichtige unterliegt damit hinsichtlich vorgenommener Manipulationen oder formeller Fehler einem hohen Entdeckungsrisiko.

Gibt der Amtsträger sich zu erkennen und weist er sich aus, sind auf sein Verlangen Bücher, Aufzeichnungen sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen über die der Kassen-Nachschau unterliegenden Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit sie für die Besteuerung erheblich sind.

Liegen die Bücher und Aufzeichnungen in elektronischer Form vor, ist der Amtsträger berechtigt, diese einzusehen, die Übermittlung von Daten zu verlangen oder zu verlangen, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.

Im Rahmen der Kassen-Nachschau nimmt der Kassensturz bzw. die Kassensturzfähigkeit eine große Rolle ein (→Kapitel 3.2.2). Insgesamt entsteht durch die Kassen-Nachschau damit ein deutlich höheres Schätzungsrisiko als dies ohnehin heute schon vorliegt.

Hinweis

Angehörige steuerberatender Berufe haben das Recht, an einer Kassen-Nachschau teilzunehmen. Allerdings ist der Amtsträger nicht verpflichtet, auf den Steuerberater zu warten. Er darf auch ohne seine Anwesenheit mit den Prüfungshandlungen beginnen. Sprechen Sie im Vorfeld die Vorgehensweise mit Ihrem Steuerberater ab und bereiten Sie sich so optimal auf eine Kassen-Nachschau vor. Gemeinsam mit Ihrem Berater muss die Rechtskonformität der Kassenführung geprüft und gesichert werden.

9. Änderungen ab 2020

9.1 Technische Sicherheitseinrichtung (TSE)

Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 sollen elektronische Aufzeichnungssysteme ab 01.01.2020 wirksamer vor manipulativen Eingriffen geschützt werden. Am 06.11.2019 wurde nun ein BMF-Schreiben veröffentlicht, welches die Frist für die Verwendung auf den 30.09.2020 verlängert (Nichtbeanstandungsregelung). Kernpunkte sind:

- Verpflichtender Einsatz einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE), bestehend aus einem Sicherheitsmodul, einem nichtflüchtigen Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle (§ 146a Abs. 1 Abgabenordnung).
- Belegausgabepflicht bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme und Möglichkeiten der Befreiung von dieser Verpflichtung (§ 146a Abs. 2 Abgabenordnung). Hierfür gilt die Fristverlängerung auf den 30.09.2020 nicht, sondern es ist der 01.01.2020 maßgeblich. Der Steuerpflichtige kann sich allerdings bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen aus Zumutbarkeitsgründen nach pflichtgemäßem

Ermessen von einer Belegausgabepflicht befreien lassen Die Befreiung kann widerrufen werden. Wenden Sie sich hierzu an Ihren steuerlichen Berater.

- Meldepflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme an die Finanzverwaltung hinsichtlich Anmeldung, Abmeldung und Korrektur (§ 146a Abs. 4 Abgabenordnung).

Hinweis

Die Meldung der elektronischen Aufzeichnungssysteme ist auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck vorzunehmen. Die Mitteilung ist innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme des elektronischen Aufzeichnungssystems zu erstatten (§ 146a Abs. 4 AO).

Entsprechende Vordrucke in Papier- oder in elektronischer Form befinden sich noch in Bearbeitung.

Wenden Sie sich bitte hierzu an Ihren steuerlichen Berater.

Die Anforderungen an die TSE hat der Gesetzgeber in der Verordnung zur der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungsverordnung – KassenSichV –) vom 26.09.2017 konkretisiert. Eine Aktualisierung der Kassensicherungsverordnung wird erwartet. Bleiben Sie diesbezüglich mit Ihrem steuerlichen Berater und mit Ihrem Kassenhersteller in Kontakt.

Hinweis

Registrierkassen, die nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft wurden, allerdings bauartbedingt nicht mit einer TSE aufrüstbar sind, sodass sie die Anforderungen des § 146a Abgabenordnung nicht erfüllen, dürfen unter weiteren Voraussetzungen bis längstens 31.12.2022 weiter verwendet werden.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist der Steuerpflichtige. für das Vorliegen der Voraussetzungen nachweispflichtig, die Nachweise sind der Verfahrensdokumentation (Systemdokumentation) beizufügen, z. B. durch eine Bestätigung des Kassenherstellers.

Aktuell befinden sich keine elektronischen Aufzeichnungssysteme auf dem Markt, die den ab 01.01.2020 geltenden Sicherheitsstandards entsprechen. Aus diesem Grund hat das Bundesfinanzministerium auch am 06.11.2019 das BMF-Schreiben veröffentlicht und die Frist auf den 30.09.2020 verlängert.

9.2 Handlungsempfehlungen

a) Stehen kurzfristig Investitionen in ein elektronisches Aufzeichnungssystem an, lässt sich angesichts der aktuellen Situation derzeit nur empfehlen, ein System zu erwerben, dass den Anforderungen der GoBD entspricht und möglichst über ein seriöses „GoBD-Testat“ verfügt. Es entfaltet zwar keine Bindungswirkung gegenüber der Finanzverwaltung, kann aber durchaus als Entscheidungskriterium in die Überlegungen einbezogen werden. Im Idealfall sollte eine Garantie des Kassenherstellers eingefordert werden, dass die erforderliche TSE nachträglich implementiert werden kann.

b) Vom Erwerb einer Registrierkasse, die nicht mit einer TSE aufgerüstet werden kann, ist abzuraten. Die Anschaffung bliebe zwar bis zum 31.12.2019 zulässig, macht jedoch eine erneute

Investition spätestens zum 31.12.2022 erforderlich (siehe →*Hinweis auf Seite 18*).

c) Bei einem geplanten **Systemwechsel** ergeben sich weitere Anforderungen aus den GoBD. So müssen die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (einschließlich Metadaten, Stammdaten, Bewegungsdaten und der erforderlichen Verknüpfungen) unter Beachtung der Ordnungsvorschriften (vgl. §§ 145 bis 147 AO) quantitativ und qualitativ gleichwertig in das neue System, in eine neue Datenbank, in ein Archivsystem oder in ein anderes System überführt werden.

Das neue System, das Archivsystem oder das andere System muss in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten ermöglichen, als wären die Daten noch im Produktivsystem. Andernfalls ist die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems – neben den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten – für die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten.

Hinweis

Ein geplanter Systemwechsel sollte unbedingt mit dem Steuerberater und dem IT-Dienstleister (Kassenaufsteller) besprochen werden, um nachteilige Rechtsfolgen zu vermeiden.

d) Bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen kann die zuständige Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auf Antrag aus Zumutbarkeitsgründen nach pflichtgemäßem Ermessen von der Belegausgabepflicht befreien. (§§ 146a Abs. 2 Satz 2 i. V. m. 148 AO), wenn die Funktion der TSE dadurch nicht eingeschränkt wird. Das gilt unter den gleichen Voraussetzungen für Dienstleistungen. Dazu muss der Steuerpflichtige einzelfallbezogen sachliche oder persönliche Härte geltend machen. Kostengründe für sich alleine stellen keine sachliche Härte dar.

Welche Kriterien hier im Einzelfall zu Grunde zu legen sind, ist derzeit noch nicht geklärt. Entsprechende Anträge können zwar bei den zuständigen Finanzbehörden eingereicht werden. Die Entscheidung darüber wird momentan jedoch zurückgestellt, bis eine auf Bundesebene abgestimmte Weisung vorliegt.

Positiv beschiedene Anträge befreien nicht von der Pflicht zur Ausstellung von Quittungen i. S. d. § 368 BGB, Rechnungen (vgl. §§ 14, 14a, 14b Umsatzsteuergesetz) oder anderen erforderlichen Belegen (z. B. § 144 Abs. 4 Abgabenordnung).

e) Soweit mit den betrieblichen Abläufen vereinbar, empfiehlt sich, konsequent auf bargeldlose Zahlung umzustellen. Ein solcher Schritt vermag das (auch nach dem 31.12.2019 bestehende) Schätzungsrisiko deutlich zu senken. Denn trotz erhöhten Manipulationsschutzes ist der Gesetzgeber dem Ansinnen zahlreicher Verbände, bei ordnungsgemäßer Verwendung der TSE einen erhöhten Vertrauensschutz i. S. d. § 158 AO (→Kapitel 10) zu gewähren, nicht gefolgt.

10. Rechtsfolgen fehlerhafter Kassenführung

Nach § 158 Abgabenordnung sind die Buchführung und die Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 140 – 148 Abgabenordnung entsprechen, der Besteuerung zu Grunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass ist, deren sachliche Richtigkeit zu beanstanden.

Bücher und Aufzeichnungen sind **ordnungswidrig**, wenn sie wesentliche Mängel aufweisen oder die Gesamtheit aller unwesentlichen Mängel diesen Schluss fordert. Es kommt auf das Gesamtbild der Umstände im Einzelfall an.

Ist die Beweisvermutung der Bücher und Aufzeichnungen erschüttert, eröffnet sich die Befugnis der Finanzverwaltung, Besteuerungsgrundlagen zu schätzen (§ 162 Abgabenordnung). Dies geschieht vorrangig z. B. durch Nachkalkulationen, Geldverkehrsrechnungen, nachrangig z. B. durch sog. Zeitreihenvergleiche,

Quantilsschätzungen im Rahmen der summarischen Risikoprüfung (SRP). Auch pauschale (Un-)Sicherheitszuschläge oder Schätzungen anhand der Amtlichen Richtsatzsammlung sind zulässig, wenn das Ausmaß unversteuerter Einnahmen nicht bekannt ist und nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand ermittelt werden kann. Zudem drohen weitere Rechtsfolgen (z. B. Steuerstrafverfahren, Bußgelder gem. §§ 379 AO, 26, 26a UStG).

Je schwerwiegender die Mängel sind, umso gröber darf das Schätzverfahren ausfallen und umso mehr darf sich die Finanzbehörde am oberen Schätzungsrahmen orientieren. Schätzungs- und Fehlertoleranzen gehen grundsätzlich zu Lasten des Steuerpflichtigen, da er Anlass zur Schätzung gegeben hat. Allerdings müssen Schätzungsergebnisse eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit für sich haben und sich als schlüssig, wirtschaftlich vernünftig und möglich darstellen lassen. Diesen Rahmen verlassende „Strafschätzungen" sind nicht zulässig.

Sind die Bücher und Aufzeichnungen **formell ordnungsmäßig** i. S. d. §§ 140 – 148 Abgabenordnung, geht das in sie gesetzte Vertrauen (erst) verloren, wenn aufgrund beweiskräftiger Nachkalkulation festgestellt wird, dass das ausgewiesene Buchführungsergebnis mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht und der Unschärfebereich einer solchen Nachkalkulation überschritten ist.

Hinweis

Fehlende oder nicht ausreichende Organisationsunterlagen („Verfahrensdokumentation") eröffnen Prüfungsdiensten der Finanzverwaltung regelmäßig die Befugnis, die Umsätze und Gewinne Ihres Unternehmens zu schätzen (BFH-Urteil vom 25.03.2015, BStBl 2015 II S. 743).

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2019 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Diese Broschüre und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt.

Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © demarfa/fotolia.com

Stand: November 2019

DATEV-Artikelnummer: 19404

E-Mail: literatur@service.datev.de