

Gerd Achilles

## Brennpunkt Kassenführung

Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung, offene Ladenkassen und Erweiterung der Schätzungsbefugnisse





4. Auflage

Kompaktwissen Beratungspraxis **Gerd Achilles** 

# Brennpunkt Kassenführung

Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung, offene Ladenkassen und Erweiterung der Schätzungsbefugnisse

#### DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2023 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.

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

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Printed in Germany

DATEV-High Quality Print, 90329 Nürnberg (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Stand: September 2023

DATEV-Artikelnummer: 12632/2023-09-01

E-Mail: literatur@service.datev.de

## Einführung

Seit dem 01.01.2020, bedingt durch Nichtbeanstandungsregeln des Bundes und der Länder spätestens seit dem 31.03.2021, sind elektronische Aufzeichnungssysteme i. S. d. § 146a Abgabenordnung grundsätzlich durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) zu schützen.

In Folge des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 (BGBl. I 2016 S. 3152) haben etliche Anweisungen und technische Richtlinien zwar dafür gesorgt, dass die hohen Anforderungen an die Dokumentation der Geschäftsvorfälle erneut angewachsen sind, was die Aufgabe einer zielführenden Beratung nicht einfacher macht. Andererseits bietet sich aber auch die Chance, in Abstimmung mit Unternehmer und Kassendienstleister einen hohen Schutz vor Schätzungen der Finanzverwaltung zu erhalten. Detaillierte Einzelaufzeichnungen, aussagekräftige Verfahrensdokumentationen und eine zielgerichtete EDV-Unterstützung können einen großen Teil dazu beitragen. Ergänzend bieten freiwillige Aufzeichnungen die Möglichkeit, trotz formeller Mängel die materielle Richtigkeit der Umsätze und Gewinne belegen zu können.

Alternativ sind auf Papier geführte Aufzeichnungen auch über den 01.01.2020 hinaus zulässig, da sich eine generelle Pflicht zur Nutzung elektronischer Aufzeichnungssysteme auf politischer Ebene nicht durchsetzen ließ. Die Anforderung des Gesetzgebers, grundsätzlich auch hier Einzelaufzeichnungen zu führen, lässt jedoch nur noch in wenigen Ausnahmefällen zu, darauf zu verzichten.

Ein komplexes Regelwerk von mehreren hundert Seiten bleibt eine der zentralen Herausforderungen auf Seiten der Unternehmer und der Beraterschaft. Das Damokles-Schwert unangekündigter Kassen-Nachschauen (§ 146b AO) trägt seinen Teil dazu bei. Danach dürfen Amtsträger der Finanzbehörden unangekündigt die Geschäftsräume betreten und sofort Einblick in die Bücher und Aufzeichnungen einschließlich der Kassendaten nehmen. Vorherige Testkäufe inklusive,

die besonderer Aufmerksamkeit bedürfen. Denn bereits anhand des Kassenbons kann u. a. mit Hilfe einer brandneuen Prüfsoftware der Finanzverwaltung (AmadeusVerify) entschieden werden, ob eine Kassen-Nachschau oder Betriebsprüfung erforderlich ist.

Um Schätzungsszenarien aus dem Weg zu gehen, lohnt es daher mehr als bisher, sich mit den Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung zu beschäftigen. Zwar lassen formelle Mängel nicht zwingend den Schluss auf nicht versteuerte Einnahmen zu, geben aber oft Anlass, das Vertrauen in die Buchführung zu erschüttern. Das gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass § 158 Abgabenordnung als Einfallstor zur Schätzung um einen neuen Tatbestand erweitert worden ist.

Neben steuerlichen Auswirkungen durch Umsatz- und Gewinnschätzungen werden vermehrt Steuerstraf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahren eingeleitet, in dessen Folge sich weitere Belastungen für den Unternehmer ergeben können (z. B. Geldauflagen nach § 153a Strafprozessordnung oder Bußgelder nach § 379 Abgabenordnung, § 26a Umsatzsteuergesetz), die bei ausreichender Kenntnis der Materie vermeidbar gewesen wären.

Das vor Ihnen liegende Werk möge Sie bei der Umsetzung der Regelungen im täglichen Umgang mit Ihren Mandanten unterstützen.

Duisburg, im September 2023

Gerd Achilles

#### **Hinweis**

In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

## Der Inhalt im Überblick

1	Grundsatze ordnungsmaßiger Buchfuhrung	
1.1	Begriffsbestimmung	7
1.2	Steuerliche und außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	10
1.3	Progressive und retrograde Prüfbarkeit	11
1.4	Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht	12
1.4.1	Allgemeines	12
1.4.2	Waren- und Dienstleistungsbezeichnungen	13
1.4.3	Verwendung von Warengruppen	15
1.4.4	Behandlung von Pfandgeldern	16
1.4.5	Name des Vertragspartners	17
1.5	Tagesabschluss – aber richtig!	20
1.5.1	Kassenbuch, Kassenbericht & Co	20
1.5.2	Geldzählung	21
1.6	Aufbewahrungspflichten	22
1.6.1	Allgemeines	22
1.6.2	Auskunftsverweigerungsrechte	24
1.6.3	Freiwillige Aufzeichnungen	25
2	Arten der Kassenführung	27
3	Offene Ladenkasse	29
3.1	Arten offener Ladenkassen (OLK)	29
3.1.1	OLK mit manuell geführten Einzelaufzeichnungen	29

3.1.2	OLK ohne Einzelaufzeichnungen	30
3.1.3	OLK im Notbetrieb bei Ausfall elektronischer Aufzeichnungssysteme	34
3.1.4	Ausgaben-/Festbestandskasse	35
3.1.5	Sonderform: Geschlossene Ladenkasse	36
3.2	Nebeneinander von elektronischem Aufzeichnungssystem und OLK	38
3.2.1	Verteilung der Geschäftsvorfälle auf elektronisches Aufzeichnungssystem und OLK	38
3.2.2	Nutzung einer Registrierkasse als "Rechenhilfe"	40
4	Verfahrensdokumentation	.41
4.1	Kasse braucht ein Konzept!	41
4.2	Vorteile für Unternehmer, Finanzverwaltung und Angehörige steuerberatender Berufe	43
4.3	Einrichtung wirksamer interner Kontrollsysteme (IKS)	45
5	Manipulationsschutz für elektronische Aufzeichnungssysteme (§ 146a AO)	. 47
5.1	Einführung	47
5.2	Rechtliche Grundlagen	48
5.3	Betroffene Systeme, Negativliste und Sonderfälle	51
5.4	Zertifizierung der TSE	54
5.5	Einheitliche digitale Schnittstelle	58
5.6	Arten technischer Sicherheitseinrichtungen	61
5.7	Protokollierung von Geschäftsvorfällen und anderen Vorgängen	63

5.8	Erwerb und Veräußerung einer Gebraucht-TSE	66
5.9	Belegausgabepflicht bei Kassen(systemen)	66
5.9.1	Allgemeines	66
5.9.2	QR-Code versus Klarschriftangaben	68
5.9.3	Befreiung von der Belegausgabepflicht	69
5.10	Mitteilungspflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme	70
6	Kassen-Nachschau mit AmadeusVerify	71
6.1	Einführung	71
6.2	Goldene Regeln zur Nachschau-Vermeidung	72
6.2.1	Prüfbarkeit an Amtsstelle	72
6.2.2	Vorsorgemaßnahmen im Betrieb	73
6.3	Vorermittlungen des Amtsträgers	75
6.4	Verfahrensrechtliche Grundsätze	75
6.5	AmadeusVerify – die neue Prüfsoftware der Finanzverwaltung	79
6.5.1	Durchführung eines Testkaufs	
6.5.2	Mindestinhalte von Kassenbelegen	
6.5.3	Prüfungsschritte bei Einleitung der Nachschau	88
6.5.4	Kassensturz	90
6.5.5	Überleitung in eine Außenprüfung	90
7	Erweiterung der Schätzungsbefugnisse der Finanzverwaltung	92

8	DATEV-Lösungen	94
8.1	DATEV Kassenbuch online	94
8.1.1	Einführung	94
8.1.2	Programmziel	94
8.1.3	Programminhalt	95
8.2	DATEV Datenprüfung comfort	96
8.2.1	Einführung	96
8.2.2	Programmziel	97
8.2.3	Programminhalt	99
8.3	DATEV Kassenarchiv online und MeinFiskal	102

1

## Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

## 1.1 Begriffsbestimmung

Bei der Führung und Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten. Sie enthalten formelle und materielle Anforderungen an Bücher und Aufzeichnungen. Formelle Anforderungen ergeben sich insbesondere aus den §§ 238 ff. Handelsgesetzbuch (HGB) für Kaufleute und aus den §§ 145-147 Abgabenordnung (AO) sowie aus § 22 Umsatzsteuergesetz (UStG) i. V. m. §§ 63 ff. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) für alle Unternehmer.

Umfangreiche Konkretisierungen der handelsrechtlichen Vorschriften finden sich in den/dem

- Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie vom 24.09.2002 (IDW RS FAIT 1),
- Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Electronic Commerce vom 29.09.2003 (IDW RS FAIT 2),
- Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren vom 11.07.2006 (IDW RS FAIT 3),
- Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen einschließlich Cloud Computing vom 10.12.2015 (IDW RS FAIT 5),
- Entwurf der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz vom 13.10.2012 (GoBIT),
- IDW PH 9.860.4 (07.2021): Die Prüfung der Einhaltung der Grundsätze der ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD-Compliance).

Aus steuerrechtlicher Sicht werden die für die Kassenführung relevanten GoB und steuerlichen Ordnungsvorschriften konkretisiert

in den GoBD – Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff vom 28.11.2019 (BStBl. I 2019 S. 1269, LEXinform 7012017) und den ergänzenden Informationen zur Datenträgerüberlassung vom 28.11.2019,

#### **Hinweis**

Die geänderten GoBD vom 28.11.2019 haben die bisherigen Verwaltungsanweisungen vom 14.11.2014 ersetzt. Wenn hiernach für Stpfl. **günstigere Regelungen als bisher** gelten, können sie sich auch für Zeiträume vor dem 28.11.2019 darauf berufen (GoBD, Rz.183, 184).

- im BMF-Schreiben zum Verzicht auf die Aufbewahrung von Kassenstreifen bei Einsatz elektronischer Registrierkassen vom 09.01.1996 (BStBl. I 1996 S. 34; aufgehoben zum 31.12.2016),
- im BMF-Schreiben zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften vom 26.11.2010 (BStBl. I 2010 S. 1342),
- im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 146 vom 19.06.2018 unter Berücksichtigung nachfolgender Änderungen,
- im AEAO zu § 146a vom 17.06.2019 unter Berücksichtigung nachfolgender Änderungen sowie der **Neufassung zum 01.01.2024**,
- im AEAO zu § 146b vom 29.06.2018 unter Berücksichtigung nachfolgender Änderungen,

- in den FAQ des BMF Orientierungshilfe für die Anwendung des § 146a AO und der KassenSichV¹ und den
- FAQ des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI).²

Aus umsatzsteuerlicher Sicht sind zudem insbesondere die §§ 22 UStG i. V. m. 63-68 UStDV zu beachten.

#### **Hinweis**

Die Regelungen gelten auch für (partiell) steuerbefreite Körperschaften (z. B. Verein, gGmbH). Gerade im Bereich der Gemeinnützigkeit kommt es darauf an, mit Hinblick auf den Nachweis der tatsächlichen Geschäftsführung insbesondere den steuerlichen Ordnungsvorschriften der §§ 145-147 AO genügende Aufzeichnungen zu führen (§ 63 AO, AEAO zu § 63, Nr. 1). Auch § 64 Abs. 3 AO fordert für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ordnungsmäßige Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben.

Aufbewahrungspflichten sind abschließend in § 147 Abs. 1 AO geregelt. Sie werden grundsätzlich sachlich begrenzt durch die Reichweite der zugrunde liegenden Aufzeichnungspflichten (Grundsatz der Akzessorietät), d. h., die Vorlagepflicht für Unterlagen setzt stets eine Aufzeichnungspflicht voraus. Gefordert wird eine konkrete Zuordnung angeforderter Unterlagen zu den Tatbestandsmerkmalen des § 147 Abs. 1 Nr. 1-5 AO.³ Ob sie im jeweils durchgeführten Verwaltungsverfahren (Außenprüfung, Kassen-Nachschau, Umsatzsteuer-Nachschau) vorzulegen sind, kann nicht pauschal festgelegt werden. Insoweit bedarf es immer einer am jeweiligen Gesetzestext ausgerichteten Einzelfallprüfung.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Abruf unter https://t1p.de/ltzw (Bundesministerium der Finanzen).

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Abruf unter https://t1p.de/lpywy (Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik).

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> BFH-Urteil vom 24.06.2009, BStBl. II 2010 S. 452; GoBD, Rz. 113, LEXinform 0588747.

# 1.2 Steuerliche und außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sind öffentlich-rechtliche Pflichten des Unternehmers, die unmittelbar kraft Gesetzes entstehen. Zu unterscheiden ist zwischen steuerlichen und außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die nachfolgend beispielhaft aufgeführt sind:

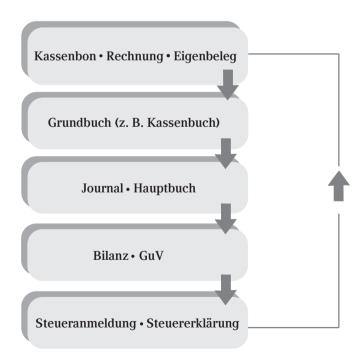
Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	Außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten
■ §§ 141 - 146a AO	■ §§ 238 ff. HGB
■ § 90 Abs. 3 AO	■ §§ 91 ff. AktG
■ § 22 UStG	■ §§ 41 ff. GmbHG
■ § 4 Abs. 3 S. 5 EStG	§ 16 Abs. 2 ArbZG
■ § 4 Abs. 4 a S. 6 EStG	gewerberechtliche und branchenspe-
§ 4 Abs. 7 EStG	zifische Aufzeichnungspflichten, z. B.
	<ul><li>Eichgesetz/Eichordnung</li></ul>
	– Fahrlehrergesetz
	<ul> <li>Gewerbeordnung</li> </ul>
	<ul> <li>Geldwäschegesetz</li> </ul>

Außersteuerliche Pflichten werden über § 140 AO in das Steuerrecht transformiert, d. h. für das Steuerrecht nutzbar gemacht (GoBD, Rz. 3). Verstöße gegen außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten stehen den Verstößen gegen steuerrechtliche Buchführungsund Aufzeichnungspflichten gleich (AEAO zu § 140).

## 1.3 Progressive und retrograde Prüfbarkeit

Die zu führenden Bücher und Aufzeichnungen müssen unter Beachtung der o. g. Normen bestimmt werden und so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten (z. B. Betriebsprüfer, Steuerberater) innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung lückenlos verfolgen lassen (progressive und retrograde Prüfbarkeit).<sup>4</sup>

Die Transparenz der Datenwege von der Erfassung eines Geschäftsvorfalls muss über alle nachfolgenden Prozesse bis zur Übernahme der verdichteten Zahlen in die Bilanz gewährleistet sein. Genauso muss sich ein in der Steuererklärung verdichteter Wert zurückverfolgen lassen bis hin zum Ursprungsbeleg.



<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> GoBD, Rz. 32, LEXinform 7012017.

Dazu ist im Regelfall nicht nur eine aussagekräftige **Verfahrensdokumentation** erforderlich (GoBD, Rz. 34, 151 ff.), die Gewährleistung der Richtigkeit und Vollständigkeit erfordert auch die Einrichtung eines wirksamen **internen Kontrollsystems** (GoBD, Rz. 100). Zu den weiteren Einzelheiten → <u>Kapitel 4</u>.

#### **Hinweis**

Vor dem Hintergrund bestehender Schätzungsrisiken sollten Bücher und Aufzeichnungen einzelner Aufzeichnungssysteme oder Filialbetriebe möglichst getrennt geführt werden. Anders als bei einer mängelbehafteten Gesamtkasse (= Schätzungsbefugnis für den gesamten Betrieb) lassen Mängel in einzelnen Aufzeichnungssystemen/Filialen die übrigen Aufzeichnungen, in denen die Ordnungsvorschriften eingehalten wurden, dann unberührt. Insoweit gilt der Grundsatz der "kassenscharfen" Betrachtungsweise.<sup>5</sup>

## 1.4 Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht

### 1.4.1 Allgemeines

Nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften müssen sich Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Sie sind vollzählig und lückenlos aufzuzeichnen (GoBD, Rz. 36). Die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung ergibt sich für Kaufleute unmittelbar aus § 238 Abs.1 HGB,<sup>6</sup> für alle Aufzeichnungspflichtigen (zudem) aus den §§ 145, 146, 146a AO und aus § 22 UStG. Weitere Einzelaufzeichnungspflichten können sich aus branchenspezifischen Normen ergeben.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> BFH-Beschluss vom 26.02.2018 – X B 53/17, BFH/NV 2018 S. 820, LEXinform 5908729.

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> BFH-Urteil vom 16.12.2014, BStBl. II 2015 S. 743, Rn. 18 Bstb. c.

<sup>&</sup>lt;sup>7</sup> Exemplarisch: § 22 Apothekenbetriebsordnung, § 18 Fahrlehrergesetz.

#### Zur Aufzeichnung gehört:

- der Inhalt des Geschäfts,
- die in Geld bestehende Gegenleistung,
- der Name des Vertragspartners und
- soweit zumutbar, eine ausreichende Bezeichnung des Geschäftsvorfalls.<sup>8</sup>

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind mindestens aufzuzeichnen:

- der verkaufte, eindeutig bezeichnete Artikel bzw. die eindeutig bezeichnete Dienstleistung,
- der endgültige Einzel(verkaufs)preis,
- der dazugehörige Umsatzsteuersatz und Umsatzsteuerbetrag,
- vereinbarte Preisminderungen,
- die Zahlungsart (bar, unbar),
- Datum und Zeitpunkt des Umsatzes,
- verkaufte Menge bzw. Anzahl.9

Zur Einzelaufzeichnungspflicht und deren Ausnahmen im Rahmen der Führung offener Ladenkassen → Kapitel 3.

### 1.4.2 Waren- und Dienstleistungsbezeichnungen

Bereits das **Umsatzsteuerrecht** fordert Angaben über Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG). Zur Frage, was als "handelsübliche Bezeichnung" i. S. d. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG anzusehen ist, hält der BFH insbesondere eine Unterscheidung nach verschiedenen Verkehrskreisen für erforderlich, und zwar zum einen nach Waren im mittleren und oberen Preissegment, zum anderen nach Waren im Niedrigpreissegment. Jedoch sei nicht

<sup>&</sup>lt;sup>8</sup> BFH-Urteil vom 01.10.1969, BStBl. 1970 II S. 45.

<sup>9</sup> AEAO zu § 146. Nr. 2.1.3.

nur auf den Wert der Waren abzustellen, sondern auch – abhängig von den Umständen des Einzelfalls – auf die Handelsstufe sowie auf Art und Inhalt des Geschäfts. Allgemeingültige Aussagen, wann eine Bezeichnung "handelsüblich" ist und wann nicht, seien nicht möglich.

#### **Hinweis**

Angesichts der verkürzten Aufbewahrungsfrist für **Lieferscheine** (vgl. § 147 Abs. 3 AO) muss darauf geachtet werden, dass sich exakte Artikelbezeichnungen, Mengenangaben und Lieferzeitpunkte im Fall der Vernichtung der Lieferscheine aus den **Rechnungen** ergeben.

Anders als bei Lieferungen kommt es bei Dienstleistungen nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG nicht auf die Handelsüblichkeit der Bezeichnung an. Hier müssen hinsichtlich Umfang und Art der Dienstleistung präzise Bezeichnungen gewählt werden, die eine eindeutige Identifizierung der abgerechneten Leistungen ermöglichen. Sie erschöpfend zu beschreiben, ist aber nicht erforderlich.

Bloße Gattungsbezeichnungen wie T-Shirt, Bluse o. ä. sind unzulässig, es sei denn, der Stpfl. kann nachweisen, dass die verwendete Gattungsbezeichnung auf der betreffenden Handelsstufe handelsüblich ist. <sup>10</sup> Sinnvoll erscheint, weitere Angaben festzuhalten (z. B. Konfektionsgröße und/oder Markenbezeichnung). Hinsichtlich der Detailtiefe kommt es nach diesseitiger Auffassung auch darauf an, ob die Aufzeichnungen elektronisch oder in Papierform erstellt werden. So ist z. B. die Angabe einer Chargen-Nummer oder GTIN<sup>11</sup> bei elektronischen Aufzeichnungen üblich, in Papierform schon aus Zumutbarkeitsgründen eher nicht.

<sup>&</sup>lt;sup>10</sup> BMF-Schreiben vom 01.12.2021 – III C 2 – S 7280-a/19/10002:001.

Global Trade Item Number. International eindeutige Produktkennzeichnung für Handelsartikel.

#### **Hinweis**

Zur Nachvollziehbarkeit im Rahmen von Prüfungshandlungen der Finanzverwaltung können ergänzende Erläuterungen über die Zusammensetzung verkaufter Produkte in der DSFinV-K über die Datei "Bonpos\_Zusatzinfo" (subitems.csv) erfasst werden. Derartige Aufzeichnungen können auch bei auftretenden Kalkulationsdifferenzen im Rahmen einer Ausbeutekalkulation hilfreich werden.

**Beispiel:** Menü 1 besteht aus Cola, Hamburger und Pommes Frites.

Item (PLU <sup>12</sup> -Taste)	Menü 1
SubItem 1	0,3 l Cola
SubItem 2	Hamburger
SubItem 3	Pommes Frites (mittel)

### 1.4.3 Verwendung von Warengruppen

Werden der Art nach gleiche Waren mit demselben Einzelverkaufspreis in einer Warengruppe zusammengefasst, ist das nicht zu beanstanden, wenn die verkaufte Menge bzw. Anzahl ersichtlich bleibt. Das gilt für Dienstleistungen entsprechend (AEAO zu § 146 Nr. 2.1.3). Darüber hinaus könnten Warengruppen ausnahmsweise dann programmiert werden, wenn die zu der Warengruppe verdichteten Einzelaufzeichnungen aus einem anderen Aufzeichnungssystem (z. B. Wiegesystem) oder aus Papieraufzeichnungen (z. B. Verzehrkarten) ersichtlich sind und die Bücher und Aufzeichnungen noch in angemessener Zeit prüfbar sind. 13

<sup>12</sup> Price Look Up.

<sup>13 §§ 145</sup> Abs. 1 AO. 238 HGB. 63 UStDV.

### 1.4.4 Behandlung von Pfandgeldern

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist zu differenzieren, ob es sich bei Hingabe eines Transportbehältnisses gegen gesondert vereinbartes Pfandgeld um ein (selbstständiges) Transporthilfsmittel oder lediglich um eine sog. Warenumschließung handelt. Während Transporthilfsmittel grundsätzlich der Vereinfachung des Warentransports und der Lagerung dienen (z. B. Paletten, Kisten), handelt es sich bei Warenumschließungen um innere/äußere Behältnisse, welche für die Lieferungen der Waren an den Endverbraucher notwendig sind (z. B. Flaschen, Becher).

Die Hingabe von **Transporthilfsmitteln** gegen Pfandgeld stellt aus umsatzsteuerlicher Sicht eine eigenständige Lieferung dar, die dem allgemeinen Steuersatz gem. § 12 Abs. 1 UStG unterliegt. Hingegen teilen **Warenumschließungen** als nichtselbstständige Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung (z. B. Lieferung von Milch 7% USt, Pfand Milchflasche ebenfalls 7% USt). Abweichend davon können bei Online-Lieferdiensten (z. B. sog. E-Food) selbstständige Leistungen vorliegen, wenn Lebensmittellieferung und Transportleistung durch unterschiedliche Stpfl. erbracht werden.<sup>14</sup>

Pfandgelder sind gesondert auszuweisen (vgl. § 7 Preisangabenverordnung -PAngV-). Die Aufzeichnungen müssen eindeutig, leicht nachprüfbar und fortlaufend geführt werden; es gilt **Einzelaufzeichnungs- und Belegausgabepflicht**. Nicht zulässig ist, Pfandgelder durch Addition oder Subtraktion zu verschleiern bzw. in den Gesamtpreis einzubeziehen.

Besonders zu beachten ist, dass bei **Pfandrücknahme** grundsätzlich derselbe Umsatzsteuersatz anzuwenden ist, der bei der Pfandabgabe galt. Unterliegen Pfandbeiträge in einem Betrieb unterschiedlichen Steuersätzen, muss nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG ersichtlich sein, wie sich diese auf die einzelnen Steuersätze verteilen. Dies kann zu praktischen Problemen führen, wenn bei Pfandrückzahlung nicht bekannt ist, mit welchem Steuersatz der Pfandgegenstand einst in den Erlösen erfasst wurde. Da Unternehmen ihre Becher häufig personalisieren

<sup>&</sup>lt;sup>14</sup> Ausführlich: Oldiges/Brockerhoff, DStR 2022 S. 1084.

lassen, z. B. mit Firmenlogo/-slogan, sollte es keinen größeren zusätzlichen Kostenfaktor darstellen, Becher für Getränke mit dem ermäßigten Steuersatz und Becher für Getränke mit dem Regelsteuersatz zu kennzeichnen und entsprechend zu verwenden (z. B. durch farbliche Unterscheidungen, Markierungen oder Aufdruck von Codes). Zu Vereinfachungen s. Abschn. 10.1. Abs. 8 UStAE.

#### 1.4.5 Name des Vertragspartners

Ob Kundendaten aufgezeichnet, aufbewahrt und vorgelegt werden müssen, muss abhängig von **gesetzlichen Regelungen** und **Zumutbarkeitserwägungen** entschieden werden. Wird die Aufzeichnungspflicht (Name, ggf. Anschrift) danach bejaht, ergeben sich mit Hinblick auf Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten Besonderheiten, die nachfolgend noch im Einzelnen dargestellt werden.

#### Gesetzliche Regelungen

- Von Güterhändlern sind Einzelaufzeichnungen mit Hinblick auf die Identität jedenfalls immer dann erforderlich, wenn Bargeld im Wert von mehr als 10.000 Euro angenommen wird,¹⁵ z. B. bei Juweliern oder Gebrauchtwagenhändlern.
  - Die Abfrage der Identität ist zu dokumentieren und innerhalb der Aufbewahrungsfrist aufzubewahren.
- Papierene oder elektronische Beförderungsaufträge im Mietwagengewerbe sind nach § 49 Abs. 4 PBefG ein Jahr lang aufzubewahren. Es besteht aber keine Verpflichtung, diese nach Ablauf des Jahres zu vernichten. Die Aufbewahrungspflicht verlängert sich daher für steuerliche Zwecke nach den Vorschriften in der AO (§§ 147 Abs. 3 S. 2 AO, 140 AO).

<sup>§§ 2</sup> Abs. 1 Nr. 16 i. V. m. § 1 Abs. 9, § 4 Abs. 5 Nr. 1, §§ 5, 6, 10, 11 Abs. 4, 12 Abs. 1 GWG, Anlage 2 Satz 1 Nr. 1e i. V. m. § 15 GWG.

- Fahrschulen müssen u. a. die Namen ihrer Fahrschüler aufzeichnen. Nach § 18 Abs. 4 FahrlG können die Unterlagen nach vier Jahren vernichtet werden, für steuerliche Zwecke greift auch hier die längere Aufbewahrungsfrist (§§ 147 Abs. 3 S. 2 AO, 140 AO).
- Meldescheine im Beherbergungsgewerbe sind vom Tag der Anreise des Gastes ein Jahr aufzubewahren und innerhalb von drei Monaten nach Ablauf der Aufbewahrungspflicht zu vernichten (§ 30 Abs. 4 Bundesmeldegesetz). Es besteht Vernichtungszwang. Hier steht § 147 Abs. 3 Satz 2 AO der Vernichtung nicht entgegen.
- Rechnungen über Bewirtungsaufwendungen müssen den Namen des Bewirtenden enthalten (hier: Anschrift entbehrlich). Eine Besonderheit gilt für Rechnungen über 250,00 Euro: Der Name ist durch den Gastwirt aufzutragen.<sup>17</sup>

Der Gastwirt hat den Bewirtungskostenbeleg aufzubewahren und vorzulegen, ihm steht kein Auskunftsverweigerungsrecht über die Namen seiner Kunden zu, da seine Berufsgruppe in § 102 AO nicht genannt ist.

- Aufzeichnungen nach §§ 14 Abs. 2, 14b UStG (Rechnungen).
- Aufzeichnungen nach § 144 AO (Warenausgang an gewerbliche Wiederverkäufer).
- Aufzeichnungen nach dem Medizinproduktegesetz (MPG), etwa bei der Anfertigung einer Korrektionsbrille durch einen Augenoptiker.

## Zumutbarkeitserwägungen

Beispielsweise für Autoreparaturwerkstätten, Juweliere für Einzelanfertigungen von Schmuckgegenständen im Kundenauftrag oder Restaurants und Gaststätten in Bezug auf Familienfeiern, Betriebsveranstaltungen, Seminare, Tagungen, Außer-Haus-Bestellungen, Partyservice, etc. gilt die Aufzeichnung der Identität des Kunden als **zumutbar**.

<sup>&</sup>lt;sup>16</sup> Henn/Kuballa, NWB 35/2017 S. 2648 (2659).

<sup>&</sup>lt;sup>17</sup> BFH-Urteil vom 18.04.2012 – X R 57/09. BStBl. II 2012 S. 770. LEXinform 0927669.

In anderen Fällen, in denen keine gesetzliche oder ggf. durch die Rechtsprechung begründete Aufzeichnungspflicht für den Kundennamen besteht, kann unter Berücksichtigung branchenspezifischer Mindestaufzeichnungspflichten, dem Aspekt der Zumutbarkeit und abhängig vom tatsächlichen Betriebsablauf auf die Aufzeichnung der Identität der Kunden verzichtet werden, soweit diese zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit des Geschäftsvorfalls nicht benötigt werden. Das gilt auch, wenn ein elektronisches Aufzeichnungssystem eine Kundenerfassung und Kundenverwaltung zwar zulässt, die Kundendaten aber tatsächlich nicht oder nur teilweise erfasst werden.

Werden Aufzeichnungen über Kundendaten jedoch **tatsächlich geführt**, sind sie aufbewahrungspflichtig, sofern gesetzliche Vorschriften dem nicht entgegenstehen.<sup>18</sup>

#### **Hinweis**

Während der steuerlichen Aufbewahrungsfristen besteht **keine Löschungsverpflichtung** gem. Datenschutz-Grundverordnung, auch dann nicht, wenn der betroffene Kunde dies verlangen sollte (Art. 17 Abs. 3b DSGVO).

<sup>&</sup>lt;sup>18</sup> AEAO zu § 146, Nr. 2.1.5.; GoBD, Rz. 37.

## 1.5 Tagesabschluss – aber richtig!

## 1.5.1 Kassenbuch, Kassenbericht & Co.

Die nachfolgende Übersicht zeigt die verschiedenen Möglichkeiten auf, in welcher Form der **Tagesabschluss** geführt werden kann bzw. muss.

Aufzeichnungssystem/ Art der Gewinnermittlung	Bilanzierung (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG)	EÜR (§ 4 Abs. 3 EStG)
Offene Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen (§ 146 Abs. 1 Satz 3 AO).	<b>Pflicht</b> zur Führung von Kassenberichten.	<b>Pflicht</b> zur Führung von Kassenberichten. <sup>19</sup>
Geschlossene Ladenkasse ohne digitale Einzelaufzeichnungen (§ 146 Abs. 1 Satz 3 AO)  Sonnenbänke, Warenautomaten, Vertrauenskassen.	<b>Pflicht</b> zur Führung von Kassenberichten.	<b>Pflicht</b> zur Führung von Kassenberichten.
Offene Ladenkasse mit Einzelaufzeichnungen in Papierform	<b>Pflicht</b> zur Führung von Kassenbuch, Kassenbe- standsrechnung oder Kassenbericht.	Pflicht zum Eintrag der Tageslosung in einer handschriftlichen Liste oder auf einem Kassenkonto oder freiwillige Führung von Kassenbuch, Kassenbestandsrechnung oder Kassenbericht.

Von der Rechtsprechung bisher nicht geklärt ist, ob hier ggf. Einzelaufzeichnungspflicht besteht. Vgl. dazu Henn, DB 2019 S. 1816 (1817).

Aufzeichnungssystem/ Art der Gewinnermittlung	Bilanzierung (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG)	EÜR (§ 4 Abs. 3 EStG)
Elektronische Aufzeichnungssysteme mit digitalen Einzelaufzeichnungen  Registrier- und PC-Kassen,  "App"-Systeme,  Waagen,  Taxameter und Wegstreckenzähler,  Geschlossene Ladenkasse mit digitalen Einzelaufzeichnungen,	Pflicht zur Führung von Kassenbuch, Kassenbe- standsrechnung oder Kassenbericht oder freiwillige Führung der Grundbücher/ -aufzeichnungen im Vorsystem.	Pflicht zum Eintrag der Tageslosung in einer handschriftlichen Liste oder auf einem Kassenkonto oder freiwillige Führung von Kassenbuch, Kassenbestandsrechnung oder Kassenbericht oder freiwillige Führung der Grundbücher/-aufzeichnungen im Vorsystem.
etc.		

## 1.5.2 Geldzählung

Werden Einnahmen zeitgerecht in ein Kassenbuch oder bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in eine handschriftliche Liste übertragen, soll das tägliche Zählen des Kassenbestandes nach Auffassung des BFH entbehrlich sein. In diesen Fällen sei die Kassensturzfähigkeit auch ohne tägliches Festhalten der Kassenendbestände möglich. Dann genüge es, so der BFH, wenn Kassen-Soll und Kassen-Ist in regelmäßigen Abständen abgeglichen werden, spätestens beim Übertrag der Kassenbestände auf die Folgeseite.

Eine quartalsmäßige Überprüfung des Kassenbestands reicht aber nicht aus.<sup>20</sup> Quartalsmäßige Kontrollen des Kassenbestands bei nur geringfügigen Barumsätzen i. H. v. 10 % des Gesamtumsatzes hat der BFH jedoch als unschädlich angesehen.<sup>21</sup> Nach hier vertretener Auffassung müssen Kassenbestände **immer täglich** gezählt werden, um die Kassensturzfähigkeit nicht zu gefährden (Beispiele: Rechenfehler, falsche Wechselgeldrückgaben, Abweichungen zwischen tatsächlicher Tageseinnahme und Einnahme laut Z-Bon).

Bei der Einnahmeermittlung mittels offener Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen (**Kassenberichte**) ist das tägliche Zählen schon systembedingt unentbehrliche Voraussetzung für die zutreffende Ermittlung der Tageslosung. Bei mehreren offenen Ladenkassen sind Aufzeichnungen für jede einzelne Kasse erforderlich.<sup>22</sup>

## 1.6 Aufbewahrungspflichten

## 1.6.1 Allgemeines

Wer nach handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften zum Führen von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese geordnet aufzubewahren, um deren Beweiszweck sicherzustellen. Nach § 147 Abs. 1 AO sind insbesondere die nachfolgenden Unterlagen innerhalb der jeweils geltenden Fristen aufzubewahren:

Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,

Drüen in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO/FGO, Rz. 27 zu § 146.

<sup>&</sup>lt;sup>21</sup> BFH-Urteil vom 07.06.2000, BFH/NV 2000 S. 1462, Rz. 29, LEXinform 0590761.

<sup>&</sup>lt;sup>22</sup> BFH-Urteil vom 13.03.2013 - X B 16/12, juris.

- die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Buchungsbelege,
- sonstige Unterlagen, soweit sie f
   ür die Besteuerung von Bedeutung sind.

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. Dazu zählen Unterlagen sowohl auf Papier als auch in Form von Daten, Datensätzen und elektronischen Dokumenten, die dokumentieren, dass die Ordnungsvorschriften umgesetzt und deren Einhaltung überwacht wurde (GoBD, Rz. 5).

#### **Hinweis**

Besondere Beachtung verdient § 147 Abs. 3 Satz 2 AO. Danach können nach außersteuerlichen Normen bestehende Fristen unter sechs oder zehn Jahren unbeachtlich sein, falls die steuerlichen Fristen länger andauern. Das gilt nicht, soweit für den Steuerpflichtigen für bestimmte Unterlagen ein Vernichtungszwang nach einer außersteuerlichen Norm besteht. Zu Einzelfällen → Kapitel 1.4.5.

## 1.6.2 Auskunftsverweigerungsrechte

Bestehende Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten implizieren nicht zwingend eine Vorlagepflicht gegenüber der Finanzbehörde. So gehört es zu den Aufgaben der in § 102 AO katalogisierten Berufsgeheimnisträger, z. B. Ärzte (nicht: Heilpraktiker), ihre Datenbestände so zu organisieren, dass beim Datenzugriff keine gesetzlich geschützten Bereiche tangiert werden.<sup>23</sup>

Die in § 102 AO genannten Personen sind grundsätzlich berechtigt und – im Übrigen auch nach § 203 Strafgesetzbuch (StGB) – verpflichtet, bei der Vorlage von Papierunterlagen die geschützten Bereiche zu schwärzen oder beim Datenzugriff die geschützten Daten zu unterdrücken, z. B. durch Einrichtung eines geeigneten Zugriffsberechtigungssystems (Datentrennung) oder durch "digitales Schwärzen". Trotz zulässiger Schwärzungen müssen sich aus den vorgelegten Unterlagen Möglichkeiten ergeben, die Art der erbrachten Leistung festzustellen und umsatzsteuerlich zutreffend einzuordnen. <sup>24</sup> So muss z. B. bei einem Arzt die Abgrenzung zwischen umsatzsteuerfreien und umsatzsteuerpflichtigen Leistungen trotz Anonymisierung der Patientennamen möglich bleiben (vgl. § 4 Nr. 14 UStG). Für versehentlich überlassene Daten besteht kein Verwertungsverbot (GoBD, Rz. 172).

#### **Hinweis**

Berufsgeheimnisträger i. S. d. § 102 AO dürfen die nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erforderlichen Angaben zu Teilnehmern und Anlass einer Bewirtung in der Regel nicht unter Berufung auf ihre Schweigepflicht verweigern.<sup>25</sup>

<sup>&</sup>lt;sup>23</sup> GoBD, Rz. 172; AEAO zu § 146, Nr. 1.3; BFH-Urteil vom 26.02.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004 S. 502; FG Baden-Württemberg vom 16.11.2011 – 4 K 4819/08, EFG 2012 S. 577.

<sup>&</sup>lt;sup>24</sup> BFH-Beschluss vom 18.02.2008, BFH/NV 2008 S. 1001.

<sup>&</sup>lt;sup>25</sup> BFH-Urteil vom 26.02.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004 S. 502, LEXinform 0817376.

In sensiblen Bereichen der Arbeitnehmer sollten anstelle der Namen Mitarbeiter-IDs aufgezeichnet werden (z. B. in Apotheken, wenn eine PTA Waren unter Gewährung eines Rabattes erwirbt. Es sollten geeignete Vorkehrungen getroffen werden, die der Schweigepflicht des Apothekers (Mitarbeiter = Kunde), der Prüfbarkeit des Internen Kontrollsystems (IKS) und der Möglichkeit zur Prüfung des Rabattfreibetrags i. S. d. § 8 Abs. 3 EStG Rechnung tragen.

#### 1.6.3 Freiwillige Aufzeichnungen

Nicht der Aufzeichnungspflicht unterliegende, freiwillige Aufzeichnungen können vom Stpfl. jederzeit gelöscht oder vernichtet werden. wenn sich eine Aufbewahrungspflicht nicht aus anderen Gesetzen ergibt. <sup>26</sup> Dennoch erscheint deren Anfertigung und Aufbewahrung vor dem Hintergrund von Nachkalkulationen der Finanzverwaltung sinnvoll, um die sachliche Richtigkeit der aufgezeichneten Betriebseinnahmen glaubhaft machen zu können.

Mit deren Aufbewahrung lassen sich formelle Mängel ggf. "heilen". Bereits gesetzlich sind im Rahmen von Schätzungen alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen (§ 162 Abs. 1 AO). Auch nach Auffassung des BFH dürfen betriebliche Besonderheiten bei den Fragen nach der Schätzungsbefugnis und der Schätzungshöhe nicht außer Acht gelassen werden.<sup>27</sup>

<sup>&</sup>lt;sup>26</sup> BFH-Urteil vom 24.06.2009, BStBl. II 2010 S. 452.

<sup>&</sup>lt;sup>27</sup> BFH-Urteil vom 20.03.2017 – X R 11/16. BStBl. II 2017 S. 992. LEXinform 0951161.

#### Beispiele:

Gastronomiebetrieb	Friseur- und Kosmetikbetrieb	Taxi- und Mietwagengewerbe
■ Freigetränke/Hausbons.	■ Privat- und Gefällig-	■ nicht erhaltene Einnah-
Verderb, Schwund, Diebstahl.	keitseinkäufe für Freun- de und Verwandte.	men ("Zechpreller").  erste und letzte Fahrt
Sachspenden, z. B.	Wareneinsatz für gegenseitige Behand-	zum/vom Halteplatz.
an NPO.	lungen der Beschäf-	vergebliche Anfahrten.
Verwendung von Alkohol zur Speisen- zubereitung.	tigten, für Ausbildung und Training sowie für Farbbehandlungen bei	Ermittlung der durch- schnittlichen Tourlänge durch repräsentative
Rezepturen.	Reklamationen.	Aufzeichnungen.
Anteile Mischgetränke/ Cocktails. <sup>28</sup>	kostenlose oder ver- billigte Abgabe von Handelsware.	<ul> <li>Zwischenschichtfahrten und Fahrzeugwechsel zwischen dem Fahr-</li> </ul>
Anfertigung freiwilliger		personal.
Inventuren bei Gewinn- ermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.		Privatfahrten einschl. der Fahrten ins Ausland (ggf. mit Bestätigung der Zollbehörde).

Trägt der Stpfl. **substantiiert** vor, warum er bestimmte Umsätze und Gewinne nicht erzielen konnte, hat sich das Finanzgericht damit auseinanderzusetzen.<sup>29</sup>

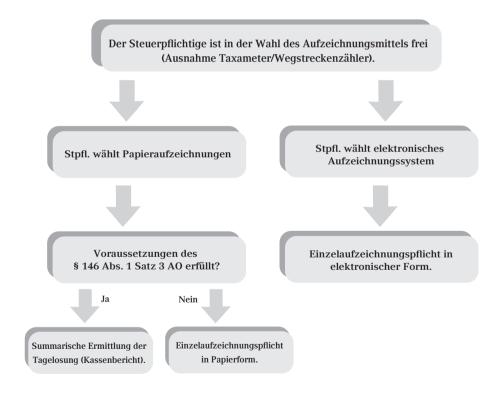
<sup>&</sup>lt;sup>28</sup> FG Sachsen vom 26.10.2017 – 6 K 841/15, EFG 2018, 165, LEXinform 5020663.

<sup>&</sup>lt;sup>29</sup> BFH-Beschluss vom 26.02.2018 – X B 53/17, BFH/NV 2018 S. 820, LEXinform 5908729.

# 2

## Arten der Kassenführung

Es gibt keine gesetzliche Vorgabe, wie Kassenaufzeichnungen zu führen sind. Grundsätzlich hat der Steuerpflichtige Form, Umfang und Inhalt seiner Bücher und Aufzeichnungen und die zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen unter Berücksichtigung der Erfordernisse seines Betriebs und im Einklang mit den Vorgaben der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sowie den steuerlichen Ordnungsvorschriften selbst festzulegen. Er ist in der Wahl seines Aufzeichnungsmittels frei.



<sup>30</sup> BFH-Urteil vom 20.03.2017 - X R 11/16.

Aktuell stehen dem Stpfl. nachstehende Optionen zur Auswahl, wie er seine Kassenführung einrichtet:

#### a) Papieraufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel

- offene Ladenkasse mit Einzelaufzeichnungen (z. B. Bierdeckel, Bedienerzettel im Friseurhandwerk, Bestellzettel "Pizza-Taxi"),
- offene Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen, soweit die Voraussetzungen des § 146 Abs. 1 Satz 3 und Satz 4 AO vorliegen (→Kapitel 3),
- geschlossene Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen (z. B. manuell betriebener Waren- oder Dienstleistungsautomat, Vertrauenskasse ohne Verkaufspersonal für Blumenverkauf am Feldrand).

#### b) Elektronische Aufzeichnungssysteme

- Registrier, PC- oder Appkasse mit Einzelaufzeichnungen einschließlich sonstiger Geräte mit externer Geldaufbewahrung (z. B. Waagen),
- geschlossene Ladenkasse mit Einzelaufzeichnungen (z. B. elektronischer Waren- oder Dienstleistungsautomat wie Geldspielgerät, Fahrschein- oder Zigarettenautomat),
- Taxameter und Wegstreckenzähler (Pflicht zur Verwendung im Taxi- und Mietwagengewerbe).

Nutzt der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem, ist ihm daneben das Führen einer offenen Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen nach Auffassung der Finanzverwaltung nur gestattet, wenn räumliche oder organisatorische Gegebenheiten ihm keine andere Wahl lassen (→Kapitel 3.2.1).

# 3 Offene Ladenkasse

## 3.1 Arten offener Ladenkassen (OLK)

Als offene Ladenkasse gelten eine summarische retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen (mittels Kassenbericht) sowie manuelle Einzelaufzeichnungen **ohne Einsatz technischer Hilfsmittel** (AEAO zu § 146 Nr. 2.1.4).

### 3.1.1 OLK mit manuell geführten Einzelaufzeichnungen

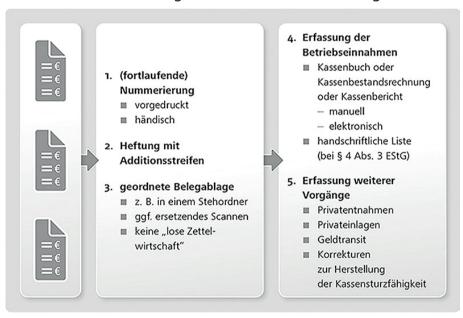


Abb.: Schema zur Führung einer offenen Ladenkasse mit manuellen Einzelaufzeichnungen in Papierform

### 3.1.2 OLK ohne Einzelaufzeichnungen

Will der Stpfl. vom Grundsatz der Einzelaufzeichnung für seine Geschäftsvorfälle absehen, ist dies nur unter den Voraussetzungen des § 146 Abs. 1 Satz 3 und Satz 4 AO möglich.

#### Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht:

Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung besteht aus Zumutbarkeitsgründen bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung nicht (§ 146 Abs. 1 Satz 3 AO).

#### Rückausnahme:

Das gilt nicht, wenn der Stpfl. ein elektronisches Aufzeichnungssystem im Sinne des § 146a verwendet (§ 146 Abs. 1 Satz 4 AO).

In den engen Grenzen des AEAO zu § 146, Nr. 2.2.6 können die Regelungen auf **Dienstleistungen** übertragbar sein (siehe nachfolgend).

Lange Zeit war umstritten, ob Stpfl. nur dann auf Einzelaufzeichnungen verzichten können, wenn diese technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich sind (Prüfung der Zumutbarkeit i. S. d. BFH-Urteils vom 12.05.1966, BStBl. III S. 372). Durch Änderung des AEAO zu § 146, Tz. 2.2.2 am 12.01.2022 besteht nun für alle Beteiligten mehr Rechtssicherheit. Das BMF hat klargestellt, dass die Zumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 146 Abs. 1 Satz 3 AO nicht gesondert zu prüfen ist. Wenn die Tatbestandsmerkmale des § 146 Abs. 1 Sätze 3 und 4 AO erfüllt sind, wird die Unzumutbarkeit quasi unterstellt. Die Prüfungsdienste der Finanzverwaltung werden bei Prüfung der übrigen Tatbestandsmerkmale der Norm jedoch genau hinsehen:

<sup>31</sup> BMF-Schreiben vom 12.01.2022 – IV A 3 – S 0062/21/10007:001, LEXinform 7013037.

#### a) Anwendbarkeit auf Warenverkäufe

Der Begriff der Waren ist handelsrechtlich auszulegen (Vorräte i. S. v. § 266 Abs. 2 B. I Nr. 1-3, § 275 II Nr. 5a HGB, die typischerweise im Handelsverkehr umgesetzt werden). Neben den Waren i. e. S. (angeschaffte Gegenstände, die ohne oder nur nach geringfügiger Be- oder Verarbeitung verkauft werden) fallen hierunter auch selbst hergestellte Erzeugnisse.

### b) Anwendbarkeit auf Dienstleistungen

Trotz des eindeutigen Gesetzeswortlauts hat das BMF die dem § 146 Abs. 1 S. 3 AO zugrunde liegenden Überlegungen eingeschränkt auch auf Dienstleistungen übertragen. Die Übertragbarkeit wird an folgende Kriterien geknüpft:

- Dienstleistungen an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung.
- Geschäftsbetrieb ist auf eine Vielzahl von Kundenkontakten ausgerichtet.
- Kundenkontakt des Dienstleisters und seiner Angestellten ist im Wesentlichen auf die Bestellung und einen kurzen Bezahlvorgang beschränkt.
- Es werden tatsächlich keine Einzelaufzeichnungen geführt (AEAO zu § 146, Nr. 2.2.6).

Beispiele sind Toilettenwagen, Fahrgeschäfte auf Volksfesten, u. ä.

#### c) Vielzahl von nicht bekannten Kunden

Das Tatbestandsmerkmal "Vielzahl" ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, der im Einzelfall auszulegen ist. Der Stpfl. sollte möglichst darlegen können, warum ihm angesichts zahlreicher Kunden eine Einzelaufzeichnung – z. B. aus zeitlichen Gründen – nicht möglich ist.

Als Kriterien können herangezogen werden:

- Definition Vielzahl (Masse, Unmenge),
- Verweildauer der Kunden,
- geordnetes Nacheinander der Kunden,
- erhebliche Verzögerungen der Verkaufsvorgänge,
- Stoßgeschäft (z. B. Bierwagen, Schulkiosk).

#### d) Erbringung der Leistung gegen Barzahlung

Nach eindeutigem Wortlaut des § 146 Abs. 1 Satz 3 AO gilt die Vereinfachung nur in Fällen der Barzahlung. Wer EC-Kartenzahlungsgeräte nutzt, begibt sich unabhängig von der Betriebsgröße in die Einzelaufzeichnungspflicht.

## e) Trennung der Entgelte

Bei Warenverkäufen zu unterschiedlichen Steuersätzen tritt zu den obigen Kriterien ein weiteres hinzu. Unternehmer müssen in ihren Aufzeichnungen ersichtlich machen, wie sich die Entgelte auf die einzelnen Steuersätze verteilen (§ 22 Abs. 2 UStG). Einem Unternehmer, dem wegen der Art und des Umfangs seines Geschäfts eine Trennung der Entgelte und Teilentgelte bzw. der Bemessungsgrundlagen nach Steuersätzen in seinen Aufzeichnungen nicht zuzumuten ist, kann das Finanzamt auf Antrag Erleichterungen gewähren.<sup>32</sup> Wird kein Antrag gestellt oder ein gestellter Antrag abschlägig beschieden, gilt zwingend Einzelaufzeichnungspflicht.

<sup>§ 63</sup> Abs. 4 UStDV; Abschn. 22.6. UStAE, BMF-Schreiben vom 06.05.2009, BStBl. I 2009 S. 681.

Wird nach obigen Kriterien zulässigerweise auf Einzelaufzeichnungen verzichtet, sind die Tageseinnahmen zwingend summarisch unter Verwendung retrograd aufgebauter **Kassenberichte** zu ermitteln.

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

Ungeachtet der Frage, inwieweit der Verzicht auf Einzelaufzeichnungen noch zulässig ist, erscheinen Kassenberichte zur Dokumentation der Tageseinnahmen in Bargeldbranchen insgesamt nicht geeignet. Es besteht eine hohe Fehleranfälligkeit, weil sie meist nicht ordnungsgemäß ausgefüllt und ggf. punktuell zumutbare Einzelaufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten nicht beachtet werden.<sup>33</sup> Erlangt die Finanzverwaltung aufgrund der vorgefundenen Mängel die Schätzungsbefugnis, hat der Unternehmer mit dem Kassenbericht kein geeignetes Mittel in der Hand, mit dem sich eine Nachkalkulation zweifelsfrei entkräften ließe. Vollständigkeitsprüfungen auf Artikelebene sind systembedingt ausgeschlossen.

<sup>&</sup>lt;sup>33</sup> FG Münster vom 23.06.2010, FG Münster vom 23.06.2010 – 12 K 2714/06 E,U, LEXinform 5019241.

Vor diesem Hintergrund sollten zumindest ergänzende Unterlagen vorliegen, die eine Überprüfung auf Richtigkeit erleichtern, z. B.

- Strichlisten oder ähnliche Uraufzeichnungen,
- Bestückungs- und Retourenlisten bei Marktständen, Erdbeer- und Spargelverkauf, etc.,
- Unterlagen über Eigenverbrauch, Bruch, Schwund, Diebstahl, Personalbeköstigung, Gratisabgaben, etc.,
- Zählprotokolle mit Autorisierung der Mitarbeiter (ggf. Vier-Augen-Prinzip).

## 3.1.3 OLK im Notbetrieb bei Ausfall elektronischer Aufzeichnungssysteme

Fällt ein elektronisches Aufzeichnungssystem ganz oder teilweise durch Stromausfall oder technischen Defekt aus, ist während dieser Zeit eine Aufzeichnung auf Papier zulässig. Die Aufzeichnungspflichten bei Verwendung einer offenen Ladenkasse gelten insoweit entsprechend.<sup>34</sup>

Ein Ausfall gilt nur dann als solcher, wenn das System vorher störungsfrei in Betrieb war. Selbstverständlich gilt auch bewusstes Ausschalten nicht als Ausfall. Der ausreichenden **Dokumentation** derartiger Vorfälle kommt damit eine hohe Bedeutung zu. Erfahrungen zeigen, dass Stpfl. sich im Vorfeld nur selten Gedanken darüber machen, wie Ersatzaufzeichnungen bei technischen Problemen oder Totalausfällen des Vorsystems zu führen sind. Für den Ernstfall sind jedenfalls Überlegungen anzustellen, ob dann

- Einzelaufzeichnungen auf Papier angefertigt werden müssen oder
- die Einnahmen mit Hilfe retrograder Kassenberichte ermittelt werden dürfen (§ 146 Abs. 1 Satz 3 AO).

Zumindest letzteres erfordert im Zeitpunkt des Ausfalls eine **sofortige Geldzählung** (= Anfangsbestand für den Kassenbericht).

<sup>34</sup> AEAO zu § 146. Nr. 3.2 und 3.3.

## 3.1.4 Ausgaben-/Festbestandskasse

Ähnlich der typischen "Haushaltskasse" im privaten Bereich können auch in der betrieblichen Sphäre Ausgaben- oder Festbestandskassen eingerichtet werden. Dabei handelt es sich meist um Neben- oder Unterkassen, denen der Steuerpflichtige in zeitlichen Abständen oder anlassbezogen Geldbeträge zuführt, um davon ausschließlich bestimmte Ausgaben zu bestreiten (Portokasse, Spesenkasse). Die Geldzuführungen können aus privaten Mitteln (Einlagen), aus betrieblichen Bankbeständen oder aus weiteren Kassen des Unternehmers stammen. Sie sind hinreichend zu dokumentieren. Voraussetzung für die ordnungsgemäße Kassenführung einer solchen Geschäftskasse ist, dass

- nachprüfbare Aufzeichnungen vorliegen (z. B. durch ein separates Kassenbuch oder formlose Aufzeichnungen über Zu- und Abgänge unter regelmäßigem Soll-Ist-Vergleich der Kassenbestände),
- Ausgabenbelege geordnet aufbewahrt werden,
- die Eintragungen zeitgerecht erfolgen³⁵ und
- die jederzeitige Kassensturzfähigkeit gewährleistet ist.

Fehlende Belege führen zu punktueller Kürzung der Betriebsausgaben oder pauschalen Unsicherheitsabschlägen. Abschläge sind auch dann gerechtfertigt, wenn Belege nicht zeitgerecht in Grundaufzeichnungen eingetragen werden oder Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass es sich tatsächlich um privat veranlasste Barausgaben Dritter handelt. Klassiker sind Kassenbelege von Freunden und Verwandten aus gastronomischen Betrieben, Baumärkten oder Tankstellen.

<sup>35</sup> BFH-Urteil vom 07.07.1977, BStBl. II 1978 S. 307.

#### **Hinweis**

Erfasst ein Unternehmer **ausschließlich Barausgaben** elektronisch, liegt keine offene Ladenkasse i. e. S. vor, sondern ein Datenverarbeitungssystem i. S. d. GoBD, Rz. 20. Jedoch besteht hier keine Verpflichtung zur Verwendung einer TSE i. S. d. § 146a AO. Ein solches Aufzeichnungssystem ist nicht für den "Verkauf von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen und deren Abrechnung" spezialisiert.<sup>36</sup>

#### 3.1.5 Sonderform: Geschlossene Ladenkasse

Eine Sonderform der Kassenführung sind die sog. geschlossenen Ladenkassen. Hierunter fallen z. B. Sonnenbänke, Waren- und Dienstleistungsautomaten (Getränke, Süßigkeiten, Zigaretten, WC-Anlagen, Golfballautomaten u. v. m.) oder Unterhaltungsgeräte (Geldspielgeräte, Kicker, Flipper, Billard). Betreibt der Stpfl. mehrere Geräte, ist jedes für sich eine in sich geschlossene Kasse.

Wer **manuelle Geräte** im eigenen Namen und für eigene Rechnung betreibt, verfügt regelmäßig nicht über Einzelaufzeichnungen. Im Augenblick der Geräteöffnung wird die geschlossene zu einer offenen Ladenkasse. Die Einnahmen sind zu diesem Zeitpunkt mit Hilfe **retrograder Kassenberichte** festzuhalten. Das Festhalten des Auszählergebnisses allein oder die Einzahlung des Geldes – ggf. über einen Münzautomaten der Bank – auf ein Konto genügt nicht. Anderes könnte im Fall der Verplombung des Kassenbehälters gelten.<sup>37</sup>

<sup>&</sup>lt;sup>36</sup> AEAO zu § 146a i. d. F. vom 01.01.2024, Nr. 1.2.

<sup>&</sup>lt;sup>37</sup> BFH-Urteil vom 20.03.2017 – X R 11/16, LEXinform 0951161.

Tägliche Zählung und Dokumentation der Einnahmen ist nicht erforderlich. Die Ordnungsvorschrift der Zeitgerechtheit (§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO) ist abhängig von der Entleerungsfrequenz des Geldbehälters zu beurteilen.<sup>38</sup>

#### **Hinweis**

Ist der Nachweis der Vollständigkeit der Betriebseinnahmen mangels elektronischer Aufzeichnungen nur schwer möglich, z. B. bei Kickern, Flippern oder Golfballautomaten, sollten vorhandene Geräte möglichst auf **bargeldlose Zahlungsmethoden** umgestellt werden, um der Schätzung von Bareinnahmen (§§ 158, 162 AO) wirksam begegnen zu können.

Schätzungen aufgrund formeller Mängel lässt sich nur durch exakte Aufzeichnungen über Warenbestückung, Röhrenentnahmen, Röhrenfüllungen und ggf. Warenverderb begegnen.

Gerätedefekte, Geld- und Warendiebstähle (z. B. durch gewaltsamen Aufbruch) oder Manipulationen durch Fremdbediener (z. B. Falschgeld-Einwurf) benötigen zur Beweisvorsorge hinreichende Dokumentation

Für sog. **Vertrauenskassen** – wie z. B. beim Blumen- oder Gemüseverkauf am Feldrand – gelten die obigen Ausführungen entsprechend.

Zu **elektronischen Geräten**, die i. w. S. auch in die Kategorie geschlossener Ladenkassen eingeordnet werden können, wie z. B. Fahrscheinautomaten oder Waren- und Dienstleistungsautomaten,  $\rightarrow$  Kapitel 1.5 und  $\rightarrow$  Kapitel 5.3.

<sup>38</sup> AEAO zu § 146, Nr. 3.4.

Betreibt der Unternehmer die Geräte nicht im eigenen Namen und für eigene Rechnung, genügen ordnungsgemäße Aufzeichnungen über die sog. "Wirteanteile" (vgl. Abschn. 3.7 Abs. 8 UStAE), die in der Regel unbar gezahlt werden. Entsprechende Gutschriften des Automatenaufstellers und die dazugehörigen Kontoauszüge sind aufbewahrungsund vorlagepflichtig.

## 3.2 Nebeneinander von elektronischem Aufzeichnungssystem und OLK

Zu dieser Thematik gilt es, **zwei Fallarten** zu unterscheiden.

In der ersten Fallgestaltung nutzt der Unternehmer sein Aufzeichnungssystem nur für einen Teil seiner Umsätze, während er andere Umsätze nach § 146 Abs. 1 Satz 3 AO summarisch in einer offenen Ladenkasse erfasst. In der zweiten Fallgestaltung führt er eine offene Ladenkasse nach § 146 Abs. 1 Satz 3 AO und nutzt eine (meist veraltete) Registrierkasse nur als "Rechenhilfe".

## 3.2.1 Verteilung der Geschäftsvorfälle auf elektronisches Aufzeichnungssystem und OLK

Hierzu findet sich eine Regelung im AEAO zu § 146, Nr. 2.2.3. Dort heißt es:

"¹Werden eines oder mehrere elektronische Aufzeichnungssysteme verwendet, sind diese grundsätzlich zur Aufzeichnung sämtlicher Erlöse zu verwenden.

<sup>2</sup>Ist für einen räumlich oder organisatorisch eindeutig abgrenzbaren Bereich aus technischen Gründen oder aus Zumutbarkeitserwägungen eine Erfassung über das vorhandene elektronische Aufzeichnungssystem nicht möglich, wird es nicht beanstandet, wenn zur Erfassung dieser Geschäftsvorfälle eine offene Ladenkasse verwendet wird."

Isoliert betrachtet lässt Satz 1 der Regelung nach seinem eindeutigen Wortlaut ("grundsätzlich") durchaus Ausnahmen zu, etwa für Catering-Umsätze in der Gastronomie. Der Stpfl. unterliegt keiner Registrierkassenpflicht. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn einzelne Geschäftsvorfälle in anderen Grundaufzeichnungen erfasst werden (z. B. Kassenbuch, Rechnungsausgangsbuch, Kontoauszug). Der zusätzlichen Erfassung der Geschäftsvorfälle im elektronischen Aufzeichnungssystem bedarf es dann nicht zwingend. Die betriebliche Übung im Einzelfall sollte jedoch in der Verfahrensdokumentation niedergelegt sein.<sup>39</sup>

Einschränkend verfolgt Satz 2 im AEAO zu § 146, Nr. 2.2.3 das Ziel, für einen Teil der Geschäftsvorfälle der Flucht in die offene Ladenkasse vorzubeugen. Dies betrifft z. B. Fälle

- des Unterhaltens eines festen Ladenlokals und darüber hinaus eines Marktstandes.
- des gewerblichen Wiederverkaufs von Landwirten und darüber hinaus das Betreiben eines Hofladens.
- von Agenturgeschäften (z. B. Schmuckverkauf in einem Friseursalon im Namen für Rechnung eines Dritten).
- des Fensterverkaufs in einer Eisdiele.

Einzelfallabhängig wird zu prüfen sein, ob im räumlich und organisatorisch abgrenzbaren Bereich Einzelaufzeichnungen möglich sind. Nur wenn dem Stpfl. dies z. B. aus technischen oder praktischen Erwägungen verwehrt ist, kommt insoweit eine summarische Erfassung der Tageseinnahmen mittels Kassenberichten in Betracht.<sup>40</sup>

<sup>&</sup>lt;sup>39</sup> Achilles, DB 2018 S, 2454 (2460).

<sup>&</sup>lt;sup>40</sup> FG Hamburg vom 16.01.2018 – 2 V 304/17 zu den Einzelaufzeichnungspflichten einer Eisdiele bei gleichzeitiger Verwendung eines modernen PC-Kassensystems für den Inhouse-Verkauf und einer offenen Ladenkasse für den Fensterverkauf. LEXinform 5020938.

## 3.2.2 Nutzung einer Registrierkasse als "Rechenhilfe"

Der Oberbegriff der OLK umfasst die summarische retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen mittels Kassenbericht sowie manuelle Einzelaufzeichnungen **ohne Einsatz technischer Hilfsmittel**.<sup>41</sup> Auf letzteres gesondert hinzuweisen, erscheint erforderlich, weil einige Stpfl. offene Ladenkassen führen und dabei "historische" Registrierkassen ohne Speicherung der Einzeldaten vorgeblich nur als "Rechenhilfe" nutzen. Solche Registrierkassen werden von der Finanzverwaltung schon seit dem 01.01.2017 nicht mehr akzeptiert.<sup>42</sup>

Abweichend von der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung entschied jüngst auch das FG Köln in seiner Entscheidung vom 04.08.2022 – 3 K 2129/20, rkr., LEXinform 5025070 (Streitjahre 2015-2017). Unter Berücksichtigung der Urteilsbegründung ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung das Urteil nicht anwenden wird.

#### **Beachte**

\$ 146 Abs. 1 Satz 4 AO schließt derartige Parallelsysteme seit dem 01.01.2020 aus.

Zur Verwendung sog. "Kellnerblocks" bei Einsatz eines TSE-gesicherten elektronischen Aufzeichnungssystems  $\rightarrow$  Kapitel 6.2.2.

<sup>&</sup>lt;sup>41</sup> AEAO zu § 146 Nr. 2.1.4; Schumann, AO-StB 2018 S. 246 (248).

<sup>&</sup>lt;sup>42</sup> BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl. I 2010 S. 1342; a. A. Kulosa, SAM 1/2017 S. 9. Nach Auffassung von Kulosa war die Verwendung solcher Kassen bis 31.12.2019 zulässig.

# 4

## Verfahrensdokumentation

## 4.1 Kasse braucht ein Konzept!

Aus Gründen der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit muss für jedes DV-System eine übersichtlich gegliederte, aussagefähige und aktuelle Verfahrensdokumentation einschließlich einer Änderungshistorie vorhanden sein,<sup>43</sup> aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind. Die Verfahrensdokumentation beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten Prozess und hat nur Aussagekraft, wenn deren Inhalt identisch ist mit der "gelebten" Praxis. Aus der Verfahrensdokumentation muss ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden.<sup>44</sup> Der Umfang der im Einzelfall erforderlichen Dokumentation wird dadurch bestimmt, was zum Verständnis des DV-Verfahrens, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen notwendig ist.<sup>45</sup> In der Regel besteht eine Verfahrensdokumentation aus

- allgemeiner Beschreibung,
- Anwenderdokumentation,
- technischer Systemdokumentation,
- Betriebsdokumentation.<sup>46</sup>

Der Stpfl. hat für die Einhaltung der steuerlichen Ordnungsvorschriften Kontrollen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren. Für diese Zwecke beinhaltet eine Verfahrensdokumentation auch eine Beschreibung des internen Kontrollsystems (IKS).<sup>47</sup>

<sup>&</sup>lt;sup>43</sup> §§ 238 Abs. 1, 257 Abs. 1 HGB, 145 Abs. 1, 147 Abs. 1 AO; GoBD, Rz. 154.

<sup>44</sup> GoBD, Rz. 66.

<sup>45</sup> GoBD, Rz. 151, 154.

<sup>&</sup>lt;sup>46</sup> GoBD, Rz. 100, 153.

<sup>&</sup>lt;sup>47</sup> GoBD, Rz. 100 ff.; vgl. dazu auch → Kapitel 4.3.

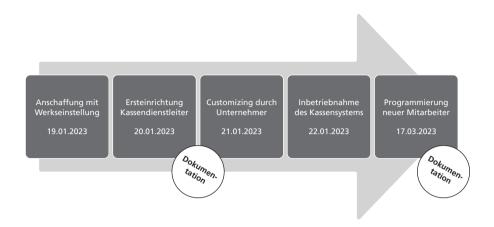
Für Inhalt und Ausgestaltung der genannten Teile der Verfahrensdokumentation ergeben sich Anhaltspunkte z. B. aus den IDW RS FAIT I (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie), oder den IDW RS FAIT III (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren). 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.<sup>48</sup>

Die konkrete Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation und des IKS ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems. Verweise auf mitgeltende Unterlagen sind sinnvoll und zulässig. Gerade in mittelständischen oder Groß- und Konzernbetrieben wird man Dokumentationen aller Art bereits vorhalten. Wird die Technische Sicherheitseinrichtung i. S. d.§ 146a AO eingesetzt, kann auf eine detaillierte Beschreibung der standardisierten Teile, insbesondere der Schnittstellen und Datenformate im Rahmen der Systemdokumentation verzichtet werden (BMF-FAQ, Fn. 2).

Als zwingender Teil der Verfahrensdokumentation wird aufgrund ständiger Rechtsprechung<sup>49</sup> dagegen das sog. "Programmierprotokoll" angesehen, ohne dass Finanzverwaltung oder der BFH hierzu eindeutige inhaltliche Vorgaben machen. Vorrangig dürften eher "Konfigurationsprotokolle" gemeint sein, die den Nachweis über die Einrichtung der Grundprogrammierung und jeder Programmänderung des elektronischen Aufzeichnungssystems (vgl. GoBD, Rz. 111) einschließlich der unternehmensspezifischen, individuellen Anpassungen erbringen.

<sup>&</sup>lt;sup>48</sup> Veröffentlicht unter <a href="https://www.dfka.net/Muster-VD-Kasse">https://www.dfka.net/Muster-VD-Kasse</a>.

<sup>&</sup>lt;sup>49</sup> BFH-Urteil vom 25.03.2015, BStBl, II 2015 S. 743.



#### **Hinweis**

Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann.<sup>50</sup>

## 4.2 Vorteile für Unternehmer, Finanzverwaltung und Angehörige steuerberatender Berufe

Erstellung und Pflege einer Verfahrensdokumentation kosten den Steuerpflichtigen Zeit und Geld. Ungeachtet seiner Leitungs- und Organisationsverantwortung ergeben sich aus der intensiven Beschäftigung mit den betrieblichen Abläufen auf Seiten der **Mandanten** aber auch

- Einsparpotenziale, in dem betriebliche Prozesse auf den Prüfstand gestellt werden,
- ein erhöhter Schutz vor Sicherheitslücken, Datenmanipulation und Mitarbeiterbetrug,

<sup>&</sup>lt;sup>50</sup> GoBD, Rz, 155.

- eine transparente Darstellung des Unternehmens mit klarer Regelung der Arbeitsabläufe, auch um Fehlbeurteilungen und Missverständnisse zu vermeiden,
- gesicherter Wissenstransfer bei Vertretungsregelungen, Personalwechsel, Geschäftsveräußerung oder im Erbfall (Know-how),
- die Verminderung des Schätzungsrisikos (§§ 158, 162 AO),
- die mögliche Exkulpation bei Straf- und Ordnungswidrigkeitenverfahren (→Kapitel 4.3),

Für **Angehörige der steuerberatenden Berufe** bieten Verfahrensdokumentationen ebenfalls Profits: Neben allgemeinem Branchenwissen erlangt man vertiefte Kenntnisse über

- Aufbau und Struktur des Unternehmens,
- Art der eingesetzten Vorsysteme und offenen Ladenkassen,
- (komplexe) steuerlich zu beurteilende innerbetriebliche Abläufe.

Wissen um die Abläufe im Betrieb ist enorm wichtig für eine intensive Auseinandersetzung mit dem Unternehmen, um Schwachstellen rechtzeitig zu erkennen und den Mandanten auf Außenprüfungen und Nachschauen optimal vorzubereiten.<sup>51</sup>

Schließlich führen aussagekräftige Verfahrensdokumentationen für Steuerberater, Unternehmer und Finanzverwaltung zu ökonomischeren Betriebsprüfungen im Sinne besserer Prüfbarkeit, Setzen von Prüfungsschwerpunkten und Rationalität. Auch das zum 01.01.2023 eingeführte Steuerkontrollsystem i. S. d. Art. 97 § 38 EGAO kann allseits Erleichterungen bei künftigen Außenprüfungen mit sich bringen.

<sup>51</sup> Zum Verhältnis zwischen Angehörigen steuerberatender Berufe und ihren Mandanten vgl. §§ 33, 57 StBerG, § 4 BOStB. Die Vorschriften zeigen, dass eine Aufgabenerfüllung ohne Verfahrensdokumentation kaum möglich scheint.

## 4.3 Einrichtung wirksamer interner Kontrollsysteme (IKS)

Unter einem IKS versteht man die Gesamtheit der aufeinander abgestimmten und miteinander verzahnten maschinellen und manuellen Kontrollen, Regelungen und Maßnahmen mit dem Ziel der Erfassung, Sicherung und Unverlierbarkeit der Geschäftsvorfälle. Das IKS ist Teil des betrieblichen Risikomanagements und soll letztendlich die Beweiskraft der Bücher und Aufzeichnungen sicherstellen. Als Nebeneffekt kann die Einrichtung eines IKS den Stpfl. vom Verdacht der leichtfertigen oder vorsätzlichen Steuerverkürzung entlasten (AEAO zu § 153, Nr. 2.6).

Abhängig von den betrieblichen Abläufen kommen manuelle und/oder automatisierte Kontrollen in Betracht.

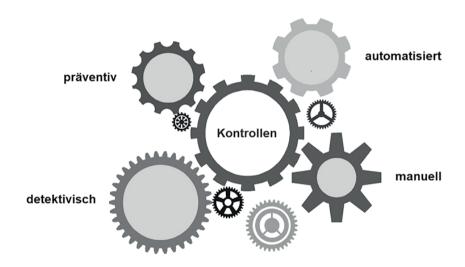


Abb.: Einteilung der Kontrollen gemäß Empfehlungen der Bundesteuerberaterkammer

Je mehr Kontrollen dabei bereits durch die Software erfolgen, umso weniger müssen personelle Ressourcen eingesetzt werden. Während in KMU stichprobenartige, periodische Kontrollen häufig ausreichen werden, bedienen sich Großbetriebe und Konzerne zumeist einem Continuous Monitoring ("digitale Bonanalyse"). Anhörungs- und Mitbestimmungsrechte der Personalvertretungen bzw. des Betriebsrats sind zu beachten.

Das IKS ist schriftlich niederzulegen und kann sich an folgendem Aufbau orientieren:

- Welche Risiken bestehen oder haben sich ggf. signifant verändert (technisch, menschlich)?
- Wie hoch ist die Wahrscheinlichkeit des Schadenseintritts, wie hoch das Schadensausmaß?
- Mit welchen Maßnahmen wird den Risiken entgegengewirkt?
- Wurden zur Prüfung der Wirksamkeit der Maßnahmen Kontrollen eingerichtet, ausgeübt und protokolliert (vgl. GoBD, Rz. 100 ff.)?
- Haben festgestellte Schwachpunkte des IKS zu einer Nachjustierung (Fehlerkorrektur) geführt?
- Ist ein Reporting an die Führungsebene eingerichtet (vorrangig bei großen Unternehmen/ Konzernen)?
- Wurden die Fehlerkorrekturen dokumentiert, historisiert und ggf. innerbetrieblich ausreichend kommuniziert?

#### **Hinweis**

Es empfiehlt sich, vorrangiges Augenmerk auf Massen-Sachverhalte zu legen, die bei fehlerhafter Beurteilung erhebliche steuerliche Schäden verursachen können (z. B. im Bereich der umsatzsteuerlichen Trennung der Entgelte) sowie auf Einzelsachverhalte mit erheblicher steuerlicher Auswirkung (z. B. Datensicherungen).

# 5

# Manipulationsschutz für elektronische Aufzeichnungssysteme (§ 146a AO)

## 5.1 Einführung

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016<sup>52</sup> hat der Gesetzgeber u. a. § 146a in die AO eingefügt, um die Integrität, Authentizität und Vollständigkeit digitaler Grundaufzeichnungen ab 01.01.2020<sup>53</sup> durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (nachfolgend: TSE) abzusichern. Daraus resultieren über die allgemeinen Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit i. S. d. §§ 145-147 AO hinaus zusätzliche, verschärfende Regeln für Steuerpflichtige.<sup>54</sup>

#### **Hinweis**

§ 146a AO normiert eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die weder durch Verwaltungsakt noch durch Auflagen im BP-Bericht angeordnet werden kann. Die Anwendung von Zwangsmitteln nach §§ 328 ff. AO ist grundsätzlich unzulässig.

Einzelfallabhängig können Verstöße zur Schätzungsbefugnis dem Grunde nach führen (§§ 158 i. V. m. 162 AO), darüber hinaus zur Weitergabe der Feststellungen an die zuständige Straf- und Bußgeldsachenstelle, um sie bei Vorliegen der Voraussetzungen strafoder bußgeldrechtlich zu ahnden oder zumindest eine "Verwarnung" auszusprechen.

<sup>&</sup>lt;sup>52</sup> BGBl. I 2016, 3152.

<sup>&</sup>lt;sup>53</sup> Zum Anwendungszeitpunkt vgl. Art. 97 § 30 EGAO.

<sup>&</sup>lt;sup>54</sup> Hinweis auf GoBD im AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024. Nr. 1.1.

## 5.2 Rechtliche Grundlagen

Wer seit dem 01.01.2020 aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems (eAS) erfasst, hat ein solches zu verwenden, das jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall und anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet (§ 146a Abs. 1 Satz 1 AO). Das eAS und die digitalen Aufzeichnungen sind durch eine zertifizierte TSE zu schützen. Die Sicherheitseinrichtung muss aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und aus einer einheitlichen digitalen Schnittstelle bestehen. Die digitalen Aufzeichnungen sind auf dem Speichermedium zu sichern und für Nachschauen und Außenprüfungen durch elektronische Aufbewahrung verfügbar zu halten (§ 146a Abs. 1 Sätze 2 bis 4 AO). 55 § 146a Abs. 2 AO normiert zudem eine Belegausgabepflicht, § 146a Abs. 4 AO eine Mitteilungspflicht für eAS.

Zahlreiche Nichtbeanstandungsregeln des Bundes und der Länder sowie eine aus Gründen des Investitionsschutzes geschaffene Übergangsregel für Registrierkassen i. S. d.Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO sind inzwischen ausgelaufen.

Zur weiteren Ausgestaltung des § 146a AO wurde das Bundesministerium der Finanzen (BMF) in § 146a Abs. 3 AO ermächtigt, durch **Rechtsverordnung** zu bestimmen:

- 1. die eAS, die über eine zertifizierte TSE verfügen müssen,
- 2. die Anforderungen
  - a) an das Sicherheitsmodul,
  - b) das Speichermedium,
  - c) die einheitliche digitale Schnittstelle,
  - d) die elektronische Aufbewahrung der Aufzeichnungen,
  - e) die Protokollierung von digitalen Grundaufzeichnungen zur Sicherstellung der Integrität und Authentizität sowie der Vollständigkeit der elektronischen Aufzeichnung,
  - f) den Beleg und
  - g) die Zertifizierung der TSE.

Dieser Verordnungsermächtigung folgend wurde vom BMF am 26.09.2017 die "Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungsverordnung – KassenSichV)" erlassen. <sup>56</sup> Per Subdelegation <sup>57</sup> hat das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) in mehreren Technischen Richtlinien (TR) und Schutzprofilen die **technischen** Anforderungen an eine TSE festgelegt.

<sup>&</sup>lt;sup>56</sup> BGBl. I 2017, 3515.

<sup>&</sup>lt;sup>57</sup> Art. 80 Abs. 1 Satz 4 GG, §§ 146a Abs. 3 Satz 3 AO, 5 KassenSichV.

Fortgeschriebene Gesetze und Verordnungen, Praxiserfahrungen sowie (teils sehr kritische) Rückmeldungen von Finanzbehörden, Herstellern technischer Sicherheitseinrichtungen, Kassendienstleistern und TSE-Nutzern nahm das BSI jüngst zum Anlass, die Technischen Richtlinien umfassend zu überarbeiten. Hierzu hatte das BMF mit Schriftsatz vom 03.06.2022 eine Verbandsanhörung eingeleitet.<sup>58</sup> Nach über einem Jahr erfolgte schließlich am 29.06.2023 die Veröffentlichung der

- BSI TR-03153 Technische Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme Teil 1: Anforderungen an die Technische Sicherheitseinrichtung, Version 1.1.0,
- BSI TR-03153 Regelung zur übergangsweisen Aufrechterhaltung der gesetzlich erforderlichen Zertifizierung von Technischen Sicherheitseinrichtungen in begründeten Ausnahmefällen Teil 2, Version 1.0.0,
- BSI TR-03151 Secure Element API (SE API) Part 1: Interface Definition, Version 1.1.0,
- BSI TR-03151 Secure Element API (SE API) Part 2: Interface Mapping, Version 1.1.0,
- BSI TR-03145 Secure CA Operation Part 5: Specific requirements for a Public Key Infrastructure for Technical Security Systems, Version 1.0.1,
- BSI TR-03116 Kryptographische Vorgaben für Projekte der Bundesregierung Teil 5 Anwendungen der Secure Element API, Stand 2023.

Gleichzeitig wurden die BMF-Schreiben vom 28.02.2019 (BStBl I 2019 S. 206), vom 16.12.2019 (BStBl I 2020 S. 58), vom 24.02.2022 (BStBl I 2022 S. 179) und vom 24.03.2023 (BStBl I 2023 S. 607) vollständig aufgehoben.  $^{59}$ 

 $<sup>^{58}</sup>$  BMF-Schreiben vom 03.06.2022 – IV A 4 – S 0316a/19/10012 :004, n. v.

<sup>59</sup> BMF-Schreiben vom 29.06.2023 – IV D 2 – S 0316a/19/10012 :005, BStBl. I 2023, S.1075, LEXinform 7013614.

Alle relevanten Technischen Richtlinien und Schutzprofile sind auf der Homepage des BSI veröffentlicht und können dort in ihrer jeweils gültigen Version abgerufen werden. <sup>60</sup> Aufgrund der mit der Neufassung der TR einhergehenden **Übergangsfristen** für Erst- und Rezertifizierungen sind auch die grundsätzlich abgelösten Vorgängerversionen dort noch abrufbar. Laufend aktualisierte Informationen zum Thema "Zertifizierung" können auch im BSI-FAQ nachgelesen werden. <sup>61</sup>

Die neuen Richtlinien sollen mehr Klarheit bringen, den Aufwand für Zertifizierungen minimieren und für eine bessere Prüfbarkeit des gesetzeskonformen Einsatzes technischer Sicherheitseinrichtungen sorgen. Mit Schreiben vom 29.06.2023 gab das BMF die neuen Richtlinien bekannt<sup>62</sup> und übernahm deren Kernpunkte mit Schreiben vom 30.06.2023 in die ab 01.01.2024 geltende **Neufassung des AEAO zu § 146a.**<sup>63</sup>

Die nachfolgenden Ausführungen berücksichtigen bereits die wichtigsten Änderungen. Erste Praxiserfahrungen bleiben abzuwarten.

## 5.3 Betroffene Systeme, Negativliste und Sonderfälle

Elektronische Aufzeichnungssysteme (eAS) im Sinne des § 146a Abs. 1 Satz 1 AO sind **elektronische oder computergestützte Kassensysteme** oder Registrierkassen. Darunter fällt jede zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hard- und Software, die elektronische Aufzeichnungen zur Dokumentation von Geschäftsvorfällen und somit Grundaufzeichnungen erstellt.

<sup>60</sup> Abruf unter https://t1p.de/wvyq5 (Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik; abgerufen am 30.07.2023).

Abruf unter https://t1p.de/lpywy (Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik; abgerufen am 30.07.2023).

<sup>62</sup> BMF-Schreiben vom 29.06.2023, a. a. O.

<sup>&</sup>lt;sup>63</sup> BMF-Schreiben vom 30.06.2023 – IV D 2 – S 0316-a/20/10003 :006, BStBl. I 2023, S. 1076, LEXinform 7013619.

§ 1 KassenSichV bestimmt, welche dieser Systeme mit einer zertifizierten TSE zu schützen sind. Dies sind für den Verkauf von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen und deren Abrechnung spezialisierte eAS, die "Kassenfunktion" haben, d. h. die Erfassung und Abwicklung von zumindest teilweise baren oder anderen Zahlungsvorgängen (EC- und Kreditkarten, virtuelle Konten, Bonuspunktesysteme von Drittanbietern z. B. Payback, Punktekarten an Tankstellen, Gutscheine, Guthabenkarten, Bons u. ä.) ermöglichen. Ermöglichen" genügt, tatsächliche Nutzung ist nicht erforderlich. Die Finanzverwaltung stellt damit nicht nur auf das elektronische Aufzeichnungssystem, sondern auch auf die Art der Bezahlmöglichkeiten ab.

In den Anwendungsbereich fallen auch Kassenmodule innerhalb komplexer Softwaresysteme, z. B.

- Faktura-Systeme, auch bei nur sehr seltenen Barzahlungen,
- Kassenmodule innerhalb komplexer Abrechnungssysteme (z. B. innerhalb von Warenwirtschaftssystemen, Hotel-Software oder Praxis-Software von Ärzten, Zahnärzten, Physiotherapeuten u. a.),65
- elektronische Messgeräte mit Kassenfunktion (z. B. Tankwagen).

Mobile Endgeräte sind dahingehend zu unterscheiden, ob sie

- a) ein eigenständiges Aufzeichnungssystem darstellen oder
- b) als bloße Eingabehilfe zu qualifizieren sind.

Kann das Gerät offline, ohne Anbindung an eine andere zentrale, die Aufzeichnungen führende Kasse betrieben werden, handelt es sich um ein **selbstständiges Aufzeichnungssystem**, das unmittelbar an eine TSE anzubinden ist. Zu diesem Zweck werden z. B. Fiskaldrucker mit integrierter TSE angeboten, die ggf. am Gürtel des Bedieners befestigt werden können, um Laufwege im Rahmen des Bezahlvorgangs einzusparen.

<sup>64</sup> AEAO zu § 146a i. d. F. vom 01.01.2024, Nr. 1.2.

Sobald elektronische Aufzeichnungssysteme in der Lage sind, o. g. Zahlungsvorgänge zu erfassen und abzuwickeln, fällt dieser Teil – jedoch nicht das gesamte System – unter die Anforderungen des § 146a AO.

Gehen die Funktionen des Geräts hingegen nicht über die Funktionen einer Tastatur hinaus (z. B. Dateneingabe und -anzeige nur bei Verbindung mit Host), handelt es sich um ein **bloßes Eingabegerät** (Fernbedienung, Satellit). Werden die Geschäftsvorfälle in diesen Fällen unmittelbar nach Erfassung an ein mit einer TSE verbundenes Aufzeichnungssystem übergeben, bedarf es keiner zusätzlichen Absicherung der Eingabehilfe durch eine TSE (BMF-FAQ).

#### Negativabgrenzung

Ausgenommen von der TSE-Pflicht sind gemäß § 1 Satz 2 KassenSichV Fahrscheinautomaten, Fahrscheindrucker, Kassen- und Parkscheinautomaten der Parkraumbewirtschaftung, Ladepunkte für Elektro- und Hybridfahrzeuge, elektronische Buchhaltungsprogramme, Waren- und Dienstleistungsautomaten, Geldautomaten sowie Geld- und Warenspielgeräte.

EU-Taxameter und Wegstreckenzähler fallen grundsätzlich ab 01.01.2024 in den Anwendungsbereich der KassenSichV. Eingefügte Übergangsregeln für mit der sog. INSIKA<sup>66</sup>-Technik ausgerüstete Geräte sind zu beachten

Weitere Aufzeichnungssysteme hat das BMF über den AEAO zu § 146a und den BMF-FAQ von der TSE-Pflicht suspendiert. Dazu gehören u. a.

- Onlineshops, wenn keine Barzahlung vor Ort möglich ist.
- Kassensysteme in sog. "Cash-free"-Unternehmen, wenn ausschließlich mit Kredit- oder Debitkarte gezahlt werden kann und das Barzahlungsmodul in der Software herstellerseitig deaktiviert ist.
- Pfandautomaten.<sup>67</sup>
- Auflade- und Entladeterminals für Geldkarten.
- Tanksäulen, an denen die Bezahlung nur an der Tanksäule möglich ist.

<sup>&</sup>lt;sup>66</sup> Integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme.

Nachdem Pfandautomaten ursprünglich mit einer TSE abgesichert werden sollten, wurde dies in einer Protokollerklärung des BMF im Finanzausschuss des Bundestages revidiert.

#### **Hinweis**

Von der TSE-Pflicht befreite Geräte unterliegen **nicht** der Belegausgabepflicht i. S. d.§ 146a AO. Gleichwohl gilt auch für diese Systeme spätestens seit 01.01.2017 generell

- Einzelaufzeichnungspflicht (146 Abs. 1 AO, 22 UStG i. V. m. 63 UStDV) und
- Recht auf Datenzugriff (§§ 147 Abs. 6 AO, 146b AO, 27b UStG).

## 5.4 Zertifizierung der TSE

Hersteller Technischer Sicherheitseinrichtungen sind in der Nachweispflicht, dass die Konformitäts- und Sicherheitsanforderungen des BSI eingehalten werden. Zur Herstellung der Marktreife vereinbaren sie zu gegebener Zeit mit einer anerkannten Prüfstelle die Prüfung ihres Produkts und leiten beim BSI das Zertifizierungsverfahren in die Wege. Das BSI bewertet den Bericht der Prüfstelle und stellt bei positiver Bewertung die erforderlichen Zertifikate aus, die fortlaufend aufrecht zu erhalten sind (§ 146a Abs. 3 Satz 2 AO).

Rechtskonform betriebene TSE i. S. d.§ 146a AO müssen mehrere Zertifizierungen durchlaufen, eine für das grundsätzliche Verhalten der Einrichtung gegenüber dem elektronischen Aufzeichnungssystem und daneben mehrere Sicherheitszertifizierungen. Erst die sog. **Konformitätszertifizierung** erbringt den Nachweis der "Gesamt-Zertifizierung", sie stellt die "Betriebserlaubnis" für die jeweilige TSE dar.<sup>68</sup>

Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen können unter https://t1p.de/ra4qa (Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik) abgerufen werden. Die Auflistung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit, da TSE-Hersteller der Veröffentlichung auf der Homepage des BSI widersprechen können.

Läuft eine Zertifizierung aus, weil die Vorgaben nicht mehr erfüllt werden, erfolgt die Bekanntmachung eines entsprechenden Hinweises im Bundessteuerblatt, Teil I. Beispielhaft genannt sei das Auslaufen des Zertifikats BSI-K-TR-0491-2021 der "Bundesdruckerei D-TRUST TSE, Version 1.0" mit Ablauf des 07.01.2023.<sup>69</sup>

Produkte oder Produktversionen, die (noch) nicht sämtliche Zertifizierungen erhalten haben, jedoch schon im **Testbetrieb** eingesetzt werden (z. B. Demo-Versionen), erfüllen die steuerlichen Anforderungen nicht. Der Einsatz einer solchen TSE führt zur Annahme gravierender formeller Mängel i. S. d.§ 158 AO. Eine Heilung durch nachträgliche Zertifizierung scheidet aus.<sup>70</sup>

#### **Hinweis**

Zertifizierungen sind auf die TSE beschränkt. Elektronische Aufzeichnungssysteme selbst unterliegen nicht dem Zertifizierungsprozess.

<sup>&</sup>lt;sup>69</sup> BMF-Schreiben vom 08.07.2022, BStBl. I 2022, 1170; vom 13.10.2022, BStBl. I 2022, 1436 und vom 16.03.2023 – IV A 4 – S 0319/20/10002 :009, BStBl. I 2023, 1436. Seit Zertifizierung der TSE-Version v2 am 15.05.2023 (Zertifikat Nr. BSI-K-TR-0482-2023, gültig bis 14.05.2031) sind Stpfl. verpflichtet, diese so schnell wie möglich gegen die nicht mehr zertifizierte Vorgängerversion auszutauschen.

<sup>&</sup>lt;sup>70</sup> BSI TR-03153-1, Kapitel 10.5.

Maßgebend für die o. g. "Betriebserlaubnis" einer TSE ist seit dem 30.06.2023 grundsätzlich die Technische Richtlinie BSI TR-03153-1, Version 1.1.0 i. V. m Anhang A. Danach muss das Sicherheitsmodul gem. der nachfolgenden **Schutzprofile** evaluiert und zertifiziert werden:

■ CC<sup>71</sup>-Zertifizierung der Sicherheitsmodulanwendung (SMA/SMAERS<sup>72</sup>) gemäß Schutzprofil BSI-CC-PP<sup>73</sup>-0105-V2 durch eine anerkannte CC-Zertifizierungsstelle gem. SOGIS-MRA/CCRA.<sup>74</sup>

#### **Hinweis**

Die SMA/SMAERS ist ein hard- oder softwarebasiertes Sicherheitsmodul, das die abzusichernden Daten einer Transaktion aufbereitet, insbesondere den Transaktionszähler enthält und mit der Signaturerstellungseinheit CSP (siehe nachfolgend) kommuniziert bzw. den Signaturprozess auslöst. Bei "fernverbundener" TSE muss dies über eine gesicherte Schnittstelle erfolgen (sog. Trusted Channel -TC-).

<sup>71</sup> Common Criteria. Internationaler Standard für die Bewertung und Zertifizierung der Sicherheit von IT-Systemen.

<sup>&</sup>lt;sup>72</sup> Security Module Application for Electronic Record Keeping Systems.

<sup>&</sup>lt;sup>73</sup> Protection Profile (Schutzprofil).

<sup>&</sup>lt;sup>74</sup> Zukünftig: CSA.

■ CC-Zertifizierung des Kryptokerns gemäß Schutzprofil BSI-CC-PP-0104 (CSP<sup>75</sup>) in der Konfiguration gemäß Schutzprofil BSI-CC-PP-0107 (Time Stamp Service and Audit) oder gemäß Schutzprofil BSI-CC-PP-0108 (Time Stamp Service, Audit and Clustering) durch eine anerkannte CC-Zertifizierungsstelle gemäß SOGIS-MRA.

#### Hinweis

Beim **CSP** handelt es sich um eine Sicherheitskomponente, die über eine gesicherte Schnittstelle (Trusted Channel) Daten von der SMAERS-Komponente erhält, um unter Sicherstellung von Authentizität, Integrität und Vertraulichkeit mit kryptographischen Verfahren die Signatur zu erstellen (Signaturerstellungseinheit einschl. **Signaturzähler**). CSP kann räumlich getrennt von der SMAERS betrieben werden, z. B. im Nachbarraum (Backend) oder in der Cloud.<sup>76</sup>

<sup>&</sup>lt;sup>75</sup> Cryptographic Service Provider.

Wird der Kryptokern in einem zentralen, sicheren Rechenzentrum betrieben, kann alternativ eine CC-Zertifizierung nach Schutzprofil BSI-CC-PP-0111 (CSP Light) in der Konfiguration nach BSI-CC-PP-0113 (Time Stamp Service, Audit and Clustering) erfolgen, wenn der Betreiber für das Rechenzentrum ein hinreichend hohes physikalisches und organisatorisches Sicherheitsniveau belegen kann. Letzteres muss durch eine entsprechende Zertifizierung nach ISO/IEC 27001 nachgewiesen werden. Weitere Voraussetzung ist, dass die Plattform, auf der ein CSP-Light betrieben wird, selbst über ein Zertifikat verfügen muss. Zu den alternativ möglichen Zertifikaten siehe BSI TR-03153-1 Anhang A, Kapitel 3.

Zur **Verortung der Schutzprofile** in der physischen Einsatzumgebung des Mandanten oder in Rechenzentren/Cloud vgl. die exemplarische Darstellung möglicher TSE-Architekturen in → <u>Kapitel 5.6</u>.

#### **Hinweis**

Für die Einbindung einer cloud-basierten TSE gelten aufgrund der Zertifizierungsvorgaben des BSI besondere Anforderungen an den Schutz der Anwenderumgebung, der für einen rechtskonformen Betrieb der TSE sicherzustellen ist. Der sog. Umgebungsschutz dient der Verhinderung von Angriffen des Integrators der TSE (Stpfl.) auf die SMAERS durch ein Trusted Plattform Module – TPM 2.0 – oder einen vergleichbaren Schutz. Der Umgebungsschutz erfordert ein Rechte- und Rollenkonzept vor Ort, dass dem Stpfl. auch bei entsprechender Fachkenntnis und Manipulationswillen Administrator-Rechte entzieht, womit entsprechende Angriffsversuche auf die SMAERS technisch verhindert werden. Inwieweit sämtliche Anforderungen im laufenden Betrieb des elektronischen Aufzeichnungssystems erfüllt sind, sollte gemeinsam mit dem Stpfl. und dem Anbieter der TSE abgeklärt werden.

## 5.5 Einheitliche digitale Schnittstelle

Die einheitliche digitale Schnittstelle ist eine Datensatzbeschreibung für die Anbindung der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung an ein elektronisches Aufzeichnungssystem sowie für die standardisierten Datenexporte aus dem elektronischen Aufzeichnungssystem und dem Speichermedium der TSE zur Übergabe an den mit der Außenprüfung oder Kassen-Nachschau betrauten Amtsträger der Finanzbehörde. Sie besteht aus der Einbindungsschnittstelle, der Exportschnittstelle und der Digitalen Schnittstelle der Finanzverwaltung (**DSFinV-K** für Kassensysteme, **DSFinV-TW** für EU-Taxameter und Wegstreckenzähler).

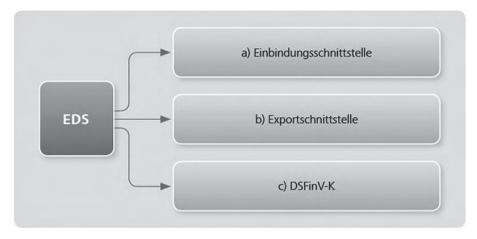


Abb.: Einheitliche digitale Schnittstelle für Kassensysteme.

Die **Einbindungsschnittstelle** dient der Integration der TSE in das elektronische Aufzeichnungssystem (eAS), d. h. der Kommunikation des Sicherheitsmoduls mit dem eAS.<sup>77</sup> Die Implementierung muss nach den Vorgaben der Technischen Richtlinien BSI TR-03151-1 und BSI TR-03151-2 erfolgen. Dabei ist jede TSE einmalig mit ihren sog. Personalisierungsdaten zu initialisieren (Hersteller, Modell, Versionsstand, Zertifizierungs-ID, Beschreibung der TSE).<sup>78</sup>

Die **Exportschnittstelle** besteht aus einer einheitlichen Datensatzbeschreibung und dient dem standardisierten Datenexport der gespeicherten, abgesicherten Anwendungsdaten (Log-Nachrichten), etwa zur Verifikation der Protokollierung (§ 3 KassenSichV) oder für die externe Aufbewahrung in einem Archivsystem außerhalb der TSE. Der Export muss gem. Technischer Richtlinie BSI TR-03151-1 in sog. TAR-Archiven (Komprimierungs-/Packprogramm) erfolgen. Sie enthalten die abgesicherten Anwendungsdaten (Log-Nachrichten) zur Prüfung von Integrität und zeitgerechter Erfassung sowie die zur Verifikation der Prüfwerte notwendigen Zertifikate.<sup>79</sup>

<sup>&</sup>lt;sup>77</sup> AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024, Nr. 1.12.2.9.

<sup>&</sup>lt;sup>78</sup> BSI TR-03153-1, Version 1.1.0, Kapitel 3.9.2.

AEAO zu § 146a i. d. F. bis 31.12.2023, Nr. 3.2.10; AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024, Nr. 1.12.2.10.

Nicht im Regelungsbereich der Technischen Richtlinien des BSI liegen Festlegungen zu Art und Umfang der im elektronischen Aufzeichnungssystem aufzuzeichnenden Geschäftsvorfälle und anderen Vorgängen sowie die Strukturierung der zugrundeliegenden steuerfachlichen Daten eines Vorgangs, <sup>80</sup> insbesondere der Einzelaufzeichnungen mit den notwendigen Mindestinhalten aus steuerlicher Sicht. Diese Aufgabe wird von den **Digitalen Schnittstellen der Finanzverwaltung** (DSFinV) als selbstständigem Bestandteil der einheitlichen digitalen Schnittstelle übernommen

#### **Hinweis**

Die aktuelle Version 2.3 der DSFinV-K vom 04.03.2022 kann auf der Internetseite des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt) abgerufen werden.<sup>81</sup> Sie gilt nicht für EU-Taxameter und Wegstreckenzähler. Hier sind die Vorgaben der Digitalen Schnittstelle der Finanzverwaltung für EU-Taxameter und Wegstreckenzähler (DS-FinV-TW) zu beachten.<sup>82</sup> Die DSFinV-TW kann auf der Internetseite des Bundeszentralamtes für Steuern abgerufen werden.<sup>83</sup>

<sup>80</sup> BSI TR-03153-1, Version 1.1.0, Tz. 1.2.

Abruf unter https://t1p.de/0mf7j (Bundeszentralamt für Steuern). Zum Anwendungszeitpunkt siehe BMF-Schreiben vom 21.04.2022 – IV A 4 – S 0316-a/19/10007 :004, BStBl. I 2021, 575, LEXinform 7013133.

 $<sup>^{82}</sup>$  AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024, Nr. 1.1.3, 1.3, 1.4, 2.3, 3.3., 4.3.

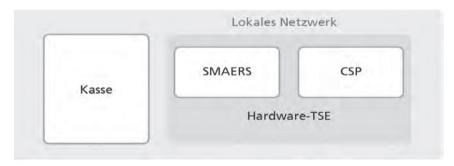
<sup>&</sup>lt;sup>83</sup> Abruf unter https://t1p.de/d01mp (Bundeszentralamt für Steuern).

## 5.6 Arten technischer Sicherheitseinrichtungen

Technische Sicherheitseinrichtungen i. S. d. § 146a AO können lokal im Unternehmen oder "fernverbunden" betrieben werden. Die Implementierung der TSE wird vom BSI vorgegeben. Sie darf entweder nach dem "Plattform-Modell" oder dem "Client-Server-Modell" erfolgen. Beim Plattform-Modell laufen die Schutzprofile SMAERS<sup>84</sup> und CSP<sup>85</sup> auf der gleichen Plattform, d. h. in der Regel in der operativen Einsatzumgebung des Unternehmers (z. B. Verkaufsraum oder benachbarte Büroräume). Beim Client-Server-Modell können sie auf getrennten Plattformen betrieben werden. In diesen Fällen muss sich das Schutzprofil SMAERS in der Einsatzumgebung des Unternehmers befinden, während das Schutzprofil CSP in der Cloud liegen kann.

#### Am Markt erhältlich sind:

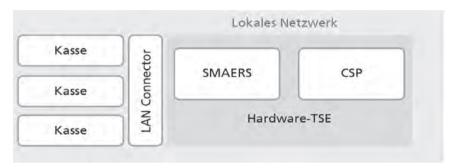
■ Einfache Hardware-TSE, deren Implementierung per USB oder (Micro)SD-Karte erfolgt. Die TSE darf sich auch außerhalb des Aufzeichnungssystems befinden, z. B. in einem externen Bon- oder Gürteldrucker, was sich insbesondere für mobile Kassensysteme anbietet. Die Verortung der Schutzprofile stellt sich wie folgt dar:



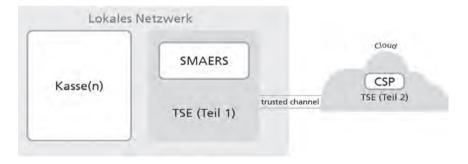
<sup>&</sup>lt;sup>84</sup> Zur Erläuterung der Begrifflichkeit → Kapitel 5.4.

<sup>&</sup>lt;sup>85</sup> Zur Erläuterung der Begrifflichkeit → Kapitel 5.4.

Mehrplatz- oder Netzwerk-TSE zur Verwendung für eine größere Anzahl elektronischer Aufzeichnungssysteme, die sich in der Filiale oder einem Rechenzentrum des Unternehmers befindet. Hierbei dient ein sog. LAN-Connector zur Anbindung aller elektronischen Aufzeichnungssysteme an eine TSE. Die Verortung der Schutzprofile stellt sich wie folgt dar:



■ Cloud-TSE mit Anbindung über das Internet ("fernverbundene TSE"). Die Verortung der Schutzprofile stellt sich wie folgt dar:



Weitere mögliche Architekturen der TSE (auch unter Berücksichtigung mobiler Geräte) können der Technischen Richtlinie BSI TR-03153-1, Tz. 4.2.1 entnommen werden.<sup>86</sup>

<sup>86</sup> https://t1p.de/5aqim (Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik; Abruf am 30.07.2023).

Ungeachtet der bestehenden Wahlfreiheit (Technologieoffenheit) haben Stpfl. und Kassendienstleister gemeinsam dafür Sorge zu tragen, dass die gewählte Architektur für den stabilen und störungsfreien Betrieb der TSE geeignet ist. Das BSI hat in einer nicht abschließenden Liste aufgezählt, in welchen Fällen damit gerechnet werden muss, dass keine ausreichend störungsfreie Verbindung besteht. Auf Fernverbindungen basierende Client-Server-Architekturen können z. B. ungeeignet sein

- in fahrenden, schwimmenden oder fliegenden Objekten,
- in unterirdischen Lagen ohne eine den Gegebenheiten angepasste Netzwerkanbindung,
- in Örtlichkeiten, in denen schon im Regelfall keine vollständige Abdeckung der Netzwerkverbindung gegeben ist.<sup>87</sup>

Gleiches gilt für Plattform-Architekturen, bei denen zur Abdeckung der vollen Funktionalität der TSE eine Netzwerkverbindung erforderlich ist.

#### **Hinweis**

Lang andauernde oder ständig wiederkehrende Ausfälle der TSE führen zur Nichtordnungsmäßigkeit der Kassenführung und können unter den Voraussetzungen des § 379 AO bußgeldrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen.

# 5.7 Protokollierung von Geschäftsvorfällen und anderen Vorgängen

Für jede Aufzeichnung eines Geschäftsvorfalls oder anderen Vorgangs i. S. d.§ 146a Abs. 1 Satz 1 AO muss vom elektronischen Aufzeichnungssystem unmittelbar eine neue Transaktion gestartet werden.

<sup>&</sup>lt;sup>87</sup> Technische Richtlinie BSI TR-03153-1, Kapitel 4.2.1.3.

Bei Kassen(systemen) vollzieht sich die Protokollierung (vgl. § 2 KassenSichV) in drei Schritten:

### 1. Beginn der Protokollierung:

Das Aufzeichnungssystem muss unmittelbar mit Beginn eines aufzuzeichnenden Vorgangs über die Einbindungsschnittstelle die Protokollierung des Vorgangs in der TSE starten.<sup>88</sup> Dabei erfolgen u. a. zwingend die Vergabe einer eindeutigen und fortlaufenden Transaktionsnummer, die Erhöhung des Signaturzählers sowie die Erzeugung eines Prüfwertes durch die TSE.

#### 2. Aktualisierung der Protokollierung:

Spätestens 45 Sekunden nach einer Änderung der Daten des Vorgangs ist die Aktualisierung der Transaktion durch die TSE erforderlich.<sup>89</sup> Die Erzeugung eines Prüfwertes durch die TSE ist optional. Die Transaktionsnummer bleibt erhalten und der Signaturzähler wird bei jeder Aktualisierung mit Prüfwertberechnung um den Wert 1 erhöht.

## 3. Beendigung der Protokollierung:

Bei Beendigung des Vorgangs ist die Transaktion innerhalb der TSE zu beenden. Dabei erfolgt zwingend die Erzeugung eines Prüfwertes durch die TSE. Die Transaktionsnummer bleibt erhalten und der Signaturzähler wird um den Wert 1 erhöht. Erst bei diesem Protokollierungsschritt wird der Zeitpunkt der Beendigung des Vorgangs in die Protokolldaten aufgenommen.

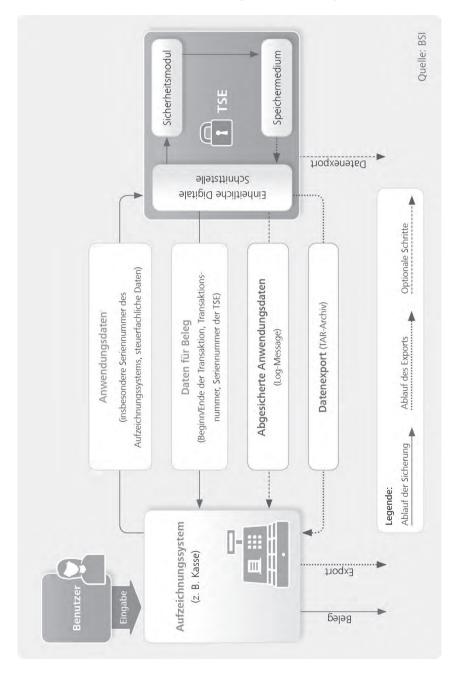
Anschließend werden die zum Ausdruck eines Belegs i. S. d. § 6 KassenSichV erforderlichen Protokolldaten dem elektronischen Aufzeichnungssystem übermittelt. Weitere Einzelheiten können dem AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024, Nr. 3.3 ff. entnommen werden.

<sup>&</sup>lt;sup>88</sup> Technische Richtlinie BSI TR-03153-1, Kapitel 3.5.1.

<sup>&</sup>lt;sup>89</sup> Technische Richtlinie BSI TR-03153-1, Kapitel 3.5.2 i. V. m. BSI TR-03116-5.

<sup>90</sup> Technische Richtlinie BSI TR-03153-1, Kapitel 3.5.3.

## Grundschema der Protokollierung bei Kassen(systemen)



## 5.8 Erwerb und Veräußerung einer Gebraucht-TSE

Die Veräußerung einer TSE oder eines Kassensystems mit implementierter TSE an einen Dritten ist grundsätzlich zulässig. Der Veräußerer hat die Außerbetriebnahme, der Erwerber die Anschaffung innerhalb eines Monats an die zuständige Finanzbehörde zu melden, sobald das elektronische Meldeverfahren i. S. d.§ 146a Abs. 4 AO zur Verfügung steht (→Kapitel 5.10).

Neben der zwingenden **Sicherung vorhandener TSE-Daten** durch den Veräußerer muss der Stand des Transaktionszählers und des Signaturzählers dokumentiert werden.<sup>91</sup> Ferner sind dem Erwerber User-ID<sup>92</sup>, PIN<sup>93</sup> und PUK<sup>94</sup> der TSE zugänglich zu machen. Dies geschieht idealerweise in einem Übertragungsvertrag. Ist der Administrator ein Kassendienstleister, müssen fehlende Angaben ggf. dort erfragt werden.

## 5.9 Belegausgabepflicht bei Kassen(systemen)

## 5.9.1 Allgemeines

Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle im Sinne des § 146a Abs. 1 Satz 1 AO erfasst, hat dem an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall unbeschadet an derer gesetzlicher Vorschriften einen Beleg über den Geschäftsvorfall auszustellen und dem an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten zur Verfügung zu stellen (Belegerstellungs- und Ausgabepflicht). 95 Es existiert keine Bagatellgrenze.

<sup>91</sup> BMF, https://t1p.de/ltzw (Bundesministerium der Finanzen; abgerufen am 04.07.2022).

<sup>&</sup>lt;sup>92</sup> Gem. Technischer Richtlinie BSI TR-03153-1, Kapitel 5.3.3 müssen die User-Konten "admin" und "timeadmin" zwingend PIN-geschützt sein.

<sup>93</sup> Personal Identification Number.

<sup>94</sup> Personal Unblocking Key.

<sup>95 § 146</sup>a Abs. 2 Satz 1 AO.

Die Belegausgabepflicht trifft alle Stpfl., die Vorgänge mittels elektronischem Aufzeichnungssystem (mit Kassenfunktion) i. S. d.§ 146a Abs. 1 AO erfassen. <sup>96</sup> Sie entfällt lediglich

- im Fall einer schriftlich erteilten Befreiung i. S. d.§§ 146a Abs. 2
   i. V. m. 148 AO durch die zuständige Finanzbehörde,
- bei vollumfänglichem Ausfall des elektronischen Aufzeichnungssystems,
- bei Ausfall der Druck- oder Übertragungseinheit.<sup>97</sup>

Der Beleg i. S. d. § 146a Abs. 2 AO gilt als zur Verfügung gestellt, wenn er erstellt und dem Kunden die Möglichkeit der Entgegennahme gegeben wurde, tatsächliche Entgegennahme durch den Kunden ist nicht erforderlich. Teilweise sind Aufzeichnungssysteme so programmiert, dass die Belegausgabe automatisiert erfolgt, z. B. in Supermärkten oder Tankstellen. Mangels gesetzlicher Grundlage stellt es keinen Verstoß dar, wenn der Stpfl. die Belegausgabe für jeden Kunden händisch anstößt. Entscheidend ist allein, dass der Beleg unaufgefordert ausgegeben wird. Für nicht entgegengenommene Belege besteht keine Aufbewahrungspflicht.

Der Beleg kann in Papierform oder mit formloser Zustimmung des Belegempfängers elektronisch als Download-Link, per Near-Field-Communication (NFC), per E-Mail oder direkt in ein Kundenkonto übermittelt werden. Pabei sind kostenfreie, standardisierte Datenformate (z. B. JPG, PNG, PDF) zu verwenden. Die abzubildenden Sicherheitsmerkmale sind in § 6 KassenSichV niedergelegt. Vgl. dazu ausführlich → Kapitel 6.5.2.

<sup>96 § 146</sup>a Abs. 2 Satz 1 AO i. V. m. AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024, Nr. 2.5.1.

<sup>97</sup> AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024, Nr. 1.14 und 2.7.

AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024, Nr. 2.5.6. Außersteuerliche Pflichten können die Wahlfreiheit des Stpfl. einschränken (vgl. z. B. hinsichtlich eichrechtlicher Bestimmungen für Wiegesysteme die Urteile des VG Osnabrück vom 28.06.2023 – 1 A 52/22, 1 A 68/22).

Ist kein Dritter am Geschäftsvorfall beteiligt, entfällt die Verpflichtung zur Belegausgabe, z. B. bei Entnahmen und Einlagen.<sup>99</sup>

#### **Hinweis**

Die Belegausgabepflicht ist ein wichtiger Bestandteil des Gesamtkonzepts, da die Nutzung von Zweitkassen oder die Nichteingabe von Geschäftsvorfällen auch nach Einführung des § 146a AO im Bereich des Möglichen liegt. Zudem macht die Belegausgabe unter Abdruck des **QR-Codes im Format der DSFinV-K** eine schnelle und einfache Prüfung möglich, in deren Anschluss ggf. auf eine Kassen-Nachschau verzichtet werden kann (→Kapitel 5.9.2). Nicht zuletzt dient die verpflichtende Belegausgabe dem Schutz des Unternehmers vor deliktisch handelnden Mitarbeitern im Rahmen seines IKS (→Kapitel 4.3).

## 5.9.2 QR-Code versus Klarschriftangaben

Der Abdruck der Sicherheitsmerkmale in Form eines QR-Codes ist nicht verpflichtend. Während er ursprünglich freiwillig und **zusätzlich** zu den Klarschriftangaben abgedruckt werden konnte,<sup>100</sup> kann bei Abdruck des QR-Codes im Format der DSFinV-K<sup>101</sup> seit dem 10.08.2021 auf die Klarschriftangaben verzichtet werden.<sup>102</sup>

<sup>99</sup> AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024. Nr. 2.5.5.

Hintergrund war die bis zum 09.08.2021 gültige Regelung, dass alle Angaben auf dem Beleg für jedermann ohne maschinelle Unterstützung lesbar sein mussten. Diese Anforderung ist durch Änderung der KassenSichV entfallen.

<sup>&</sup>lt;sup>101</sup> DSFinV-K, Version 2.3, Anhang I.

<sup>102 § 6</sup> Satz 2 Nr. 2 und Satz 3 KassenSichV.

#### **Hinweis**

Klarschriftangaben werden mit der neuen Prüfsoftware der Finanzverwaltung (AmadeusVerify, ausführlich → Kapitel 6.5) grundsätzlich nicht eingelesen. Findet der Amtsträger einen Kassenbon ohne QR-Code vor, muss ein Datenexport vorgenommen werden, damit eine belastbare Prüfung erfolgen kann. Es sollte daher im Eigeninteresse des Unternehmers liegen, prüfbare QR-Codes programmieren zu lassen und auf dem Beleg auszuweisen. Er könnte davon profitieren, dass der Code im Rahmen eines (verdeckten) Testkaufs unauffällig ist und von einer Kassen-Nachschau (§ 146b AO) abgesehen wird.

Zu den Mindestinhalten von Kassenbelegen im Ganzen  $\rightarrow$  Kapitel 6.5.2.

### 5.9.3 Befreiung von der Belegausgabepflicht

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, wenn die Funktion der TSE dadurch nicht eingeschränkt wird. Wenngleich vom Gesetzestext nicht gedeckt, gilt dies unter den gleichen Voraussetzungen für Dienstleistungen. Dazu muss der Stpfl. einzelfallbezogen sachliche oder persönliche Härte geltend machen, wobei Kostengründe für sich alleine keine sachliche Härte darstellen. Die Befreiung von der Belegausgabepflicht nach § 146a Abs. 2 AO entbindet den Unternehmer nicht vom Anspruch des Kunden auf die Ausstellung einer Quittung i. S. d.§ 368 BGB. Unberührt bleibt auch die Verpflichtung, Rechnungen nach den Vorschriften der §§ 14, 14a UStG oder 144 Abs. 3 AO zu erteilen.

<sup>&</sup>lt;sup>103</sup> AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024, Nr. 2.5.11.

<sup>104 §§ 146</sup>a Abs. 2 Satz 2 i. V. m. 148 AO, AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024, Nr. 2.5.9 und 2.5.11

<sup>&</sup>lt;sup>105</sup> Zu den hohen Hürden vgl. FG Sachsen vom 01.04.2020 – 4 V 212/20.

## 5.10 Mitteilungspflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme

Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems im Sinne der §§ 146a AO i. V. m. § 1 Satz 1 KassenSichV erfasst, hat dieses dem zuständigen Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu melden (§ 146a Abs. 4 AO). Vorgesehen sind die Meldearten Anmeldung, Abmeldung und Korrektur. 106

Mit BMF-Schreiben vom 06.11.2019<sup>107</sup> ist die Mitteilungsverpflichtung bis zum Einsatz einer elektronischen Übermittlungsmöglichkeit ausgesetzt worden. Nach Aufnahme eines Hinweises im BMF-FAQ ist davon auszugehen, dass die Datenbank zur Meldung elektronischer Aufzeichnungssysteme **2024** einsatzbereit ist. <sup>108</sup>

Die Mitteilung an das zuständige Finanzamt hat elektronisch über das Programm "Mein ELSTER" oder über kompatible eigene oder Drittanbieter-Software über die entsprechende Schnittstelle (ERiC<sup>109</sup>) zu erfolgen. Eine wirksame Erfüllung der Mitteilungspflicht nach § 146a Abs. 4 AO ist grundsätzlich nur auf diesem Weg möglich.<sup>110</sup> Formlose Mitteilungen an die Finanzverwaltung sollten unterbleiben; sie sind grundsätzlich wirkungslos.

#### **Hinweis**

§ 146a Abs. 4 AO gibt i. V. m. dem AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024, Nr. 1.16.2 die notwendigen Inhalte der Meldung vor.

<sup>&</sup>lt;sup>106</sup> AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024, Nr. 1.16.1.3.

<sup>&</sup>lt;sup>107</sup> BMF vom 06.11.2019 – IV A 4 – S 0319/19/10002:001, BStBl. I 2019, 1010, LEXinform 7012004.

Anderslautende Prognosen zur Fertigstellung der Datenbank, zuletzt in BT-Drucks. 19/27565 vom 15.03.2021, Antwort auf Frage 17, sind damit überholt.

<sup>109</sup> ELSTER Rich Client.

<sup>&</sup>lt;sup>110</sup> AEAO zu § 146a i. d. F. ab 01.01.2024, Nr. 1.16.1.

# 6

## Kassen-Nachschau mit AmadeusVerify

## 6.1 Einführung

Als Reaktion auf manipulative Handlungen ist mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016<sup>111</sup> mit Wirkung ab 01.01.2018 in § 146b AO die sog. Kassen-Nachschau gesetzlich eingeführt worden.<sup>112</sup> Die Nachschau räumt der Finanzverwaltung ein behördliches Kassenaufsichtsrecht ein und dient (auch) der Sicherung der Wettbewerbsgleichheit und dem Schutz steuerehrlicher Konkurrenten.<sup>113</sup>

§ 146b Abs.1 AO bestimmt, dass zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben die damit betrauten Amtsträger der Finanzbehörde, ohne vorherige Ankündigung und **außerhalb einer Außenprüfung**, <sup>114</sup> während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten <sup>115</sup> Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten können, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können. Grundsätzlich ist die Kassen-Nachschau anlass- und begründungslos. In der Regel wird sie als Instrument zur Fallauswahl dienen, um bei entsprechenden Beanstandungen ggf. in eine Außenprüfung überzuleiten.

<sup>111</sup> BGBl. 2106 I S. 3152.

<sup>&</sup>lt;sup>112</sup> § 146b AO i. V. m. Art. 97 § 30 Abs. 2 Satz 1 EGAO.

Bleschick in DB 2018 S. 2390.

Die Vorschriften für Außenprüfungen (§ 193 AO) und die Betriebsprüfungsordnung (BpO) sind nach ihrem eindeutigen Wortlaut nicht anwendbar. Vgl. auch AEAO zu § 146b, Nr. 2 und 7.

Dazu gehören auch Zeiten, in denen schon oder noch gearbeitet wird. Nicht zwingend notwendige Betriebsstörungen sollten ebenso unterbleiben wie das Erscheinen des Amtsträgers zur Unzeit.

## 6.2 Goldene Regeln zur Nachschau-Vermeidung

Wenngleich viele Unternehmen Subjekt einer Kassen-Nachschau sein könnten, so lässt sich das Risiko etwa durch Compliance, eigene Kontrollen und Transparenz gegenüber der zuständigen Finanzbehörde doch herabsetzen

#### 6.2.1 Prüfbarkeit an Amtsstelle

Um das Risiko einer Meldung zur Kassen-Nachschau durch den zuständigen **Sachbearbeiter der Veranlagungsstelle** zu minimieren, können und sollten Stpfl. und Angehörige steuerberatender Berufe z. B.

- Nachfragen des Finanzamts in einem Umfang beantworten, der eine Prüfung der aufgeworfenen Fragen an Amtsstelle ermöglicht,
- freiwillige, grundsätzlich nicht aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen vorlegen, soweit sie sich zur Plausibilisierung der erklärten Umsätze und Gewinne eignen,
- Datenverdichtungen vermeiden, um von vornherein einen tieferen Einblick in das Unternehmen zu gewähren,<sup>116</sup>
- auffällige Positionen in der Bilanz/GuV oder EÜR bereits im Rahmen der Veranlagung erläutern (z. B. Gründe für Umsatzeinbrüche oder gesunkene Rohgewinnaufschlagsätze).

So wird häufig nur ein Konto "Erlöse" statt einzeln aufgeschlüsselter Erlöskonten verwendet. In Apotheken etwa empfiehlt es sich, ein Konto "Erlöse aus hochpreisigen Artikeln" einzurichten, da solche erheblichen Einfluss auf die Rohgewinnaufschläge haben.

### 6.2.2 Vorsorgemaßnahmen im Betrieb

Der Stpfl. sollte insbesondere vor dem Hintergrund möglicher verdeckter Beobachtungen und Testkäufe vermeiden, den Amtsträgern eine Einladungskarte auf dem Silbertablett zu überreichen.

#### Beispiele:

- Herausgabe auffälliger Quittungen oder Bewirtungskostenbelege,
- Verstöße gegen Einzelaufzeichnungspflichten (§§ 146 Abs. 1 Satz 1, 146a AO, 22 UStG i. V. m. 63 ff. UStDV),
- Verstöße gegen die Belegausgabepflicht (§ 146a Abs. 2 AO),
- Nichteingabe von Umsätzen in elektronische Aufzeichnungssysteme,
- Nebeneinander von elektronischen Aufzeichnungssystemen und offener Ladenkasse,
- Schulung der Mitarbeiter zur Vorbereitung auf eine mögliche Kassen-Nachschau einschl. Erstellung einer entsprechenden "Nachschau-Anweisung" (→Kapitel 6.4).

### Problem: Nebeneinander von TSE und "Kellnerblock"

Lang anhaltende Geschäftsvorfälle, z.B. in der Gastronomie oder im Friseurhandwerk stehen unter besonderer Beobachtung der Amtsträger.

Insbesondere in gastronomischen Betrieben sollten *Bestellungen* immer sofort erfasst und mit der TSE abgesichert werden. In der Praxis findet man es häufig anders vor. Bestellungen werden nur handschriftlich auf einem "Kellnerblock" (Bestellzettel) aufgenommen und erst zu dem Zeitpunkt in die Kasse eingegeben, wenn der Kunde seinen Bezahlwunsch äußert. Im Nachhinein erkennbar ist dies auch an einer kurzen Zeitspanne zwischen TSE-Start und TSE-Ende, die als Sicherheitsmerkmale auf dem Beleg abgebildet sein müssen. In diesen Fällen ist mit Blick auf die Zielsetzung des § 146a AO fraglich, ob die steuerlichen Ordnungsvorschriften auch dann noch eingehalten werden, wenn die **Bestellzettel als Primäraufzeichnung** vernichtet werden.

Ungeachtet dessen liegt auf der Hand, dass die sofortige Erfassung bereits beim Bestellvorgang möglichem Betrug durch deliktisch handelnde Mitarbeiter vorbeugt.

## 6.3 Vorermittlungen des Amtsträgers

Vorermittlungen führen noch nicht zum Beginn der Nachschau. In dieser Phase sind Selbstanzeigen des Stpfl. noch strafbefreiend möglich (vgl. § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. e AO). Denkbare Vorermittlungen im Rahmen einer "stillen Nachschau" sind u. a.:

- Aktenstudium,
- Einsichtnahme Social Media (Facebook, Google, Xing, LinkedIn, Instagram, etc.),
- Inaugenscheinnahme vorhandener Kassen und Kartenerfassungsgeräte,
- Beobachtungen zur Handhabung der Kassen einschl. Belegausgabeverhalten,
- Mitnahme von Informationsmaterial, Preislisten, Flyern,
- Zählung von Sitz- oder Behandlungsplätzen,
- Testkäufe, Belegprüfungen ( $\rightarrow$ Kapitel 6.5.1 und  $\rightarrow$ Kapitel 6.5.2).

## 6.4 Verfahrensrechtliche Grundsätze

Die Nachschau beginnt mit Legitimation des Amtsträgers durch Vorlage des Dienstausweises. Dieser wird dem Stpfl. in der Regel einen "Nachschau-Auftrag" (Duldungsbescheid) übergeben, aus dem z. B. die ausstellende Behörde, die Rechtsgrundlage der Maßnahme, der Name des Amtsträgers und Name und Anschrift des Steuerpflichtigen hervorgehen. Ferner wird regelmäßig ein Merkblatt über Rechte und Pflichten ausgehändigt. Hat der Steuerpflichtige berechtigte Zweifel an der Identität des Amtsträgers, empfiehlt sich die umgehende Kontaktaufnahme mit dem zuständigen Finanzamt, zur Abend- und Nachtzeit könnten die zuständigen Polizeibehörden hinzugezogen werden. Mit Vorlage des Dienstausweises ist eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. e AO).

#### **Hinweis**

Eine Kassen-Nachschau kann auch dann noch durchgeführt werden, wenn vor deren Beginn nur die vage Vermutung einer Steuerstraftat besteht. Ist die Grenze zum strafrechtlichen Anfangsverdacht i. S. d. § 152 StPO überschritten, darf sie nicht mehr begonnen werden (§ 10 BpO analog). In diesem Fall darf das Instrument der Nachschau nicht dazu genutzt werden, die Rechte des Steuerpflichtigen, die ihm in einem Strafverfahren zuteilwerden, zu umgehen. Wird die Schwelle des Anfangsverdachts erst während der Nachschau überschritten, ist vor Überleitung in eine Außenprüfung die zuständige Straf- und Bußgeldsachenstelle einzuschalten (§ 10 BpO analog). Andernfalls können Verwertungsverbote die Folge sein.

Ist der Stpfl. selbst oder sein gesetzlicher Vertreter nicht anwesend, kann die Nachschau nach Auffassung der Finanzverwaltung auch mit Mitarbeitern durchgeführt werden, wenn sie hierzu rechtlich und tatsächlich in der Lage sind (§ 35 AO). Für den Amtsträger empfiehlt sich, zunächst telefonischen Kontakt zum Stpfl. oder seinem gesetzlichen Vertreter aufzunehmen. Ist das nicht möglich oder wird das Einverständnis verweigert, hat der Amtsträger die Nachschau regelmäßig abzubrechen.

 $<sup>^{117}\,</sup>$  FG Hamburg, Urteil vom 11.04.2018 – 6 K 44/17 zur Zulässigkeit einer Umsatzsteuer-Nachschau; BMF-Schreiben vom 23.12.2002 – IV B 2 – S 7420 – 415/02, BStBl. I 2002 S. 1447, LEXinform 0577091.

<sup>118</sup> AEAO zu § 146b, Nr. 4.

Dem Amtsträger sind auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher und die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen über die der Kassen-Nachschau unterliegenden Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit dies zur Feststellung der Erheblichkeit nach § 146b Abs. 1 geboten ist (§ 146b Abs. 2 Satz 1 AO). Der Amtsträger hat u. a. das Recht auf

#### Einsichtnahme

- in die Grundbuchaufzeichnungen (Kassenberichte, Kassenbücher, etc.), Belege über Geschäftsvorfälle und Buchungsbelege (z. B. Tagesendsummenbons),<sup>119</sup>
- in die Organisationsunterlagen zur Kassenführung (Verfahrensdokumentation),
- Durchführung einer System- und Verfahrensprüfung,
- Durchführung eines Kassensturzes,<sup>120</sup>
- Anfertigung von Scans oder Fotografien mit dienstlichen Geräten, ohne Persönlichkeitsrechte der Anwesenden zu verletzen,
- Erteilung von Auskünften.

<sup>&</sup>lt;sup>119</sup> Bei Papierunterlagen ist grundsätzlich nur deren Einsichtnahme gesetzlich gedeckt, nicht deren Mitnahme durch den Amtsträger. Ausnahmen gelten bei Einverständnis des Stpfl. und bei Gefahr im Verzug.

<sup>&</sup>lt;sup>120</sup> In Ermangelung von Bestandskonten ist bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG grundsätzlich kein Kassensturz möglich. Werden jedoch tatsächlich Bestände festgehalten, stehen diese auch für Kassenstürze zur Verfügung (Sächsisches Finanzgericht vom 04.04.2008 – 5 V 1035/07, juris).

Ferner besteht Anspruch auf die elektronischen Einzelaufzeichnungen im Format der jeweiligen einheitlichen digitalen Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme (DSFinV-K für Kassensysteme, DSFinV-TW für EU-Taxameter und Wegstreckenzähler) und die mit der technischen Sicherheitseinrichtung abgesicherten Daten (sog. TAR-Files). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass ohne einheitliche digitale Schnittstelle kein Datenzugriffsrecht besteht (z. B. Waren- und Dienstleistungsautomaten, Finanzbuchführung<sup>121</sup>).

#### **Hinweis**

Der Zeitraum der Nachschau liegt im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Der Gesetzgeber hat sich bisher nur dahingehend eingelassen, dass ein Amtsträger sich bei Verwendung einer offenen Ladenkasse die Aufzeichnungen der Vortage vorlegen lassen kann. Weitere Konkretisierungen sind weder dem Gesetzestext noch dem AEAO zu entnehmen. Einzelfallabhängig dürften jedenfalls auch größere Zeiträume ermessensgerecht sein – mangels gesetzlicher Regelung ergeben sich Grenzen des zeitlichen Umfangs nur aus dem verfassungsrechtlich gebotenen Übermaßverbot.<sup>122</sup>

<sup>§ 147</sup>b AO wird demnächst zu neuen einheitlichen digitalen Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export von Daten aus Datenverarbeitungssystemen führen. Zugehörige Rechtsverordnungen wurden bisher nicht allgemein veröffentlicht (Stand 15.08.2023). Zu welchem Zeitpunkt und für welche Datenverarbeitungssysteme im Einzelnen (z. B. Finanzbuchführung, Geldspielgeräte, Warenautomaten) einheitliche digitale Schnittstellen verpflichtend eingeführt werden, bleibt abzuwarten. Vgl. dazu auch GoBD, Rz. 20.

<sup>&</sup>lt;sup>122</sup> Märtens, in: Gosch, AO/FGO, § 146b, Rz. 21.

# 6.5 AmadeusVerify – die neue Prüfsoftware der Finanzverwaltung

Eine neue Prüfsoftware der Finanzverwaltung namens AmadeusVerify dient der Prüfbarkeit der Integrität und Authentizität von elektronischen Aufzeichnungen, die nach § 146a AO i. V. m. mit § 1 Satz 1 KassenSichV durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung abgesichert worden sind. Dabei stehen mehrere Prüfungsschritte zur Verfügung, die je nach Intention des Amtsträgers sowohl eine schnelle Belegprüfung als auch eine intensive Datenprüfung ermöglichen. Nachfolgend sind mögliche Szenarien einer Kassen-Nachschau dargestellt.

## 6.5.1 Durchführung eines Testkaufs

Regelmäßig beginnen Ermittlungsmaßnahmen vor Ort mit einem Testkauf, der auch der Ermittlung von Portionsgrößen zur Anfertigung von Nachkalkulationen als zulässige Verprobungs- oder Schätzungsmethode dienen kann.<sup>123</sup> Rechtlich handelt es sich um die **Einnahme des Augenscheins nach § 98 AO**. Testkäufe sind zulässig, ohne dass sich der Amtsträger ausweisen muss.<sup>124</sup> Dabei werden zunächst erste Feststellungen darüber getroffen, ob

- Bestellungen und Umsätze tatsächlich boniert werden und
- der Belegausgabepflicht nach § 146a Abs. 2 AO unaufgefordert nachgekommen wird.

Hat der Amtsträger einen Beleg erhalten, kann dieser zunächst auf formelle und materielle Richtigkeit gesichtet werden, z. B. mit Blick auf notwendige Mindestinhalte nach den §§ 6 KassenSichV, 14 UStG, 31, 33 UStDV oder auf die zutreffende Trennung der Entgelte (§ 63 Abs. 4 UStDV).<sup>125</sup>

FG Niedersachsen vom 02.09.2004 – 10 V 52/04; FG Hamburg vom 01.09.2004 – I 187/04; BFH-Beschluss vom 06.05.2011 – V B 8/1; FG Münster vom 17.09.2010 – 4 K 1412/07 G, U, EFG 2011 S. 506.

<sup>&</sup>lt;sup>124</sup> BT-Drs. 18/9535, S.22; BR-Drs. 407/16, S. 19.

<sup>&</sup>lt;sup>125</sup> Z. B. in Floristikbetrieben oder bei "Sparmenüs" in der Systemgastronomie.

## 6.5.2 Mindestinhalte von Kassenbelegen

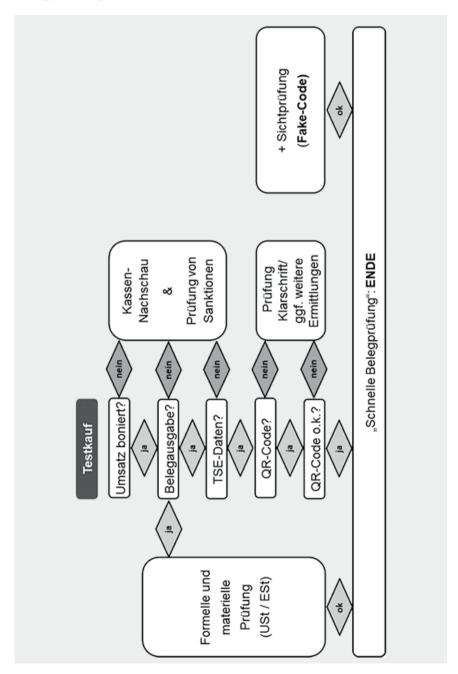
Enthält der Beleg einen **QR-Code**, wird er entweder per App auf einem dienstlichen Mobiltelefon/Tablet oder über die Desktop-Version von AmadeusVerify per Webcam auf dem Notebook des Amtsträgers eingespielt. Dabei spielt keine Rolle, ob es sich um einen Papierbeleg oder um einen elektronischen Beleg (PDF-Datei unter Einbettung eines Datensatzes im JSON-Format) handelt.

#### **Hinweis**

Der Unternehmer ist gesetzlich nicht verpflichtet, den QR-Code abzubilden. Auch ordnungsmäßig ist, die Belegangaben i. S. d. § 6 KassenSichV in Klarschrift auszuweisen. Enthält der Bon aber einen fehlerfrei einlesbaren QR-Code, kann auf eine Kassen-Nachschau verzichtet werden, wenn die Belegverifikation funktioniert und die Integrität und Authentizität der Aufzeichnungen durch den Amtsträger prüfbar ist.

Zusätzliche Aufgabe des Amtsträgers ist, den im QR-Code enthaltenen Zahlbetrag per Sichtprüfung mit der im Rechnungsteil ersichtlichen Kassenbonsumme abzugleichen. Damit soll ausgeschlossen werden, dass es sich um einen beliebigen QR-Code handelt, der nicht zum generierten Geschäftsvorfall gehört und nur auf den ersten Blick unauffällig erscheint ("Fake-Code").

## Belegprüfung



Für Belege aller Couleur, angefangen vom Einzelhandel bis hin zu Bewirtungskostenrechnungen braucht es eine **neue Belegkultur**, um im Rahmen eines Testkaufs nicht "auffällig" zu werden. Diesem Zweck soll die tabellarische Darstellung "**Mindestinhalte von Kassenbelegen**" dienen <sup>126</sup>

## Mindestinhalte von Kassenbelegen am Beispiel von Bewirtungsbelegen

I. Verpflichtende Rechnungs- bestandteile für Kassen	§ 33 UStDV (Kleinbetrags- rechnung bis 250 Euro)	§ 14 UStG (Rechnungsbe- trag > 250 Euro)	§ 6 KassenSichV ohne QR-Code	§ 6 KassenSichV mit QR-Code	Bewirtungsbeleg bis 31.12.2022	Bewirtungsbeleg ab 01.01.2023
Name des leistenden Unternehmers	X	X	Χ	Χ	Χ	Χ
Anschrift des leistenden Unternehmers <sup>127</sup>	X	X	X	X	X	Х
Name und Anschrift des Leistungs- empfängers		X			X <sup>5</sup>	X <sup>5</sup>
Steuernummer des leistenden Unternehmers, Alternativ: Umsatzsteuer- Identifikationsnummer		X			X <sub>6</sub>	X <sub>6</sub>
Datum der Beleg-/ Rechnungsausstellung	X	X	X	X	X	Х
Fortlaufende Rechnungsnummer		Х			Х	X

Auszugsweise entnommen aus: Achilles/Diekmann, Anforderungen an mit Registrier- und PC-Kassen erstellte Rechnungen (mit Checkliste), BBP 2022 S. 120.

Bei gastronomischen Filialbetrieben ist die Angabe der Betriebsstätte zwingend, da die schriftliche Angabe des Ortes der Bewirtung gesetzliches Tatbestandsmerkmal des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ist. Es genügt daher nicht, nur die Anschrift der Hauptverwaltung anzugeben. Angaben, die keinen Rückschluss auf den Ort der Leistungserbringung und eine mögliche Steuerpflicht ermöglichen, genügen den gesetzlichen Anforderungen nicht (BFH-Urteil vom 01.03.2018 – V R 18/17, BStBl. II 2021 S. 644; BMF-Schreiben vom 09.09.2021, BStBl. I 2021 S. 1593).

I. Verpflichtende Rechnungs- bestandteile für Kassen	§ 33 USt- DV (Klein- betragsrechnung bis 250 Euro)	§ 14 UStG (Rechnungsbe- trag > 250 Euro)	§ 6 KassenSichV ohne QR-Code	§ 6 KassenSichV mit QR-Code	Bewirtungsbeleg bis 31.12.2022	Bewirtungsbeleg ab 01.01.2023
Menge/Umfang/ Art der Leistung (bei Lieferungen: handelsübliche Bezeichnung), ggf. Trinkgeld des Unternehmers	X	X	X	X	X <sub>9</sub>	X <sub>9</sub>
Zeitpunkt der Leistung		Х			X <sup>7</sup>	X <sup>7</sup>
nach Steuersätzen getrennt aufgeschlüs- selte Entgelte sowie den jeweiligen Steu- ersatz mit dem darauf entfallenden Steuerbe- trag (ggf. Hinweis auf Steuerbefreiung)		X			X8	X8
nach Steuersätzen getrennter Aufdruck der Summe aus Entgelt und jeweiligem Steuer- betrag mit Angabe des Steuersatzes (ggf. Hinweis auf Steuerbefreiung)	X		X	X	X <sub>8</sub>	X8
II. Zusätzliche Pflichtbestandteile für Kassen mit TSE						
Uhrzeit Start/ Ende des Vorgangs			X <sup>1</sup>	X <sup>2</sup>		
Transaktionsnummer			X <sup>1</sup>	$X^2$		Χ

II. Zusätzliche Pflichtbestandteile für Kassen mit TSE	§ 33 USt- DV (Klein- betragsrechnung bis 250 Euro)	§ 14 UStG (Rechnungsbe- trag > 250 Euro)	§ 6 KassenSichV ohne QR-Code	§ 6 KassenSichV mit QR-Code	Bewirtungsbeleg bis 31.12.2022	Bewirtungsbeleg ab 01.01.2023
Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder Seriennummer der TSE (ab 01.01.2024 sind beide Seriennummern anzugeben)			X <sup>1</sup>	X <sup>2,4</sup>		X
TSE-Signaturzähler (ab 01.01.2024 auch bei Klarschriftangaben verpflichtend)				X <sup>2</sup>		
Zeitpunkt der ersten Bestellung (soweit elektronisch auf- gezeichnet)			X <sup>1</sup>	X <sup>2</sup>		
ProcessTyp (Art des Vorgangs), z. B. Kassenbeleg, Bestellung und andere Vorgänge				X <sup>2</sup>		
ProcessData (Daten des Vorgangs) beim Kassenbeleg einschl. Beträge je Zahlungsart mit definierter Forma- tierung				X²		
Signaturalgorithmus (für Zwecke der Prüfwertberechnung)				X <sup>2</sup>		
LogTime Format				X <sup>2</sup>		

II. Zusätzliche Pflichtbestandteile für Kassen mit TSE	§ 33 USt- DV (Klein- betragsrechnung bis 250 Euro)	§ 14 UStG (Rechnungsbe- trag > 250 Euro)	§ 6 KassenSichV ohne QR-Code	§ 6 KassenSichV mit QR-Code	Bewirtungsbeleg bis 31.12.2022	Bewirtungsbeleg ab 01.01.2023
Prüfwert/Signatur (ab 01.01.2024 auch bei Klarschriftangaben verpflichtend)				X <sup>2</sup>		
PublicKey (öffentlicher Schlüssel)				X <sup>2</sup>		
Versionsnummer des QR-Codes				X <sup>3</sup>		
Hinweis bei nicht (voll- ständig) zertifizierter TSE, Ausfall der TSE			X <sup>10</sup>	X <sup>10</sup>		X

#### III. Ergänzende Rechnungsangaben (nicht abschließend)

#### III.1 Umsatzsteuer

Skonto-, Bonus- und andere Rabattvereinbarungen (Abschn. 14.5 Abs. 19 UStAE)

Hinweis auf Gesellschaft als Leistungsempfänger, wenn Rechnungsadressat ein Gesellschafter ist (Abschn. 15.2a Abs. 3 UStAE)

#### III. 2 Freiwillige Angaben

Kontaktdaten des leistenden Unternehmers (z. B. Telefonnummer, Domain, E-Mail, Öffnungszeiten, etc.)

Hinweis auf Kleinunternehmerschaft i. S. d. § 19 UStG

Angaben zum Verzehr an Ort und Stelle/Außer-Haus-Verkauf

Angaben zum Verpackungsgesetz ab 01.01.2023 (vorbeugende Maßnahme für Verpackungskalkulationen, vermeintlich unzutreffende Trennung der Entgelte, Kundenbeschwerden über Temperatur, Geschmack, etc.)

Name oder Mitarbeiter-ID des Kassierpersonals

Fälligkeit von Forderungen

Hinweis auf Allgemeine Geschäftsbedingungen (AGB)

Umtauschbedingungen und -fristen

Trinkgeld des Mitarbeiters

u. v. m.

#### Legende

 $X^1$  = Angaben sind in Klarschrift aufgedruckt.

 $X^2$  = Angaben sind maschinell auswertbar im QR-Code enthalten (s. Anhang I der DSFinV-K, Version 2.3).

Wird die Erleichterungsregel aus Tz. 2.7 der DSFinV-K, Version 2.3, in Anspruch genommen, ist auch bei Verwendung des QR-Codes der Zeitpunkt der ersten Bestellung abzudrucken. Derzeit ist dies nur in Klarschrift möglich, eine Abbildung im QR-Code ist aktuell nicht vorgesehen.

X<sup>3</sup> = Die Versionsnummer lautet gem. DSFinV-K, Version 2.3 aktuell "V0".

 $X^4$  = Bei Verwendung des QR-Codes ist die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems anzugeben. Die Seriennummer der TSE kann aus Platzgründen aktuell nicht im QR-Code abgebildet werden.

X<sup>5</sup> = Bei Bewirtungsrechnungen > 250 Euro muss bereits gem. § 14 Abs. 4 UStG der Leistungsempfänger benannt sein (handschriftliche Einfügung genügt). Bei Kleinbetragsrechnungen sind die Angaben nicht erforderlich.

 $X^6$  = Bei Kleinbetragsrechnungen ist die Angabe der Steuernummer oder USt-IdNr. nicht verpflichtend.

 $X^7$  = Pflichtangabe (Hinweis "Leistungsdatum entspricht dem Rechnungsdatum" ist ausreichend).

X<sup>8</sup> = Die Anforderung an die Darstellung des Rechnungsbetrags aus dem BMF-Schreiben vom 30.06.2021 sind bereits durch die höheren Anforderungen aus § 14 UStG/§ 33 UStDV bzw. der KassenSichV erfüllt.

 $X^9$  = Angaben wie "Speisen und Getränke" genügen nicht. Bezeichnungen wie "Menü 1", "Tagesgericht 2" oder "Lunch-Buffet" sind jedoch nicht zu beanstanden. Die Zusammensetzung der Menüs kann in der DSFinV-K über Items/Subitems dargestellt werden.

 $X^{10}$  = Die Angabe ergibt sich aus dem AEAO zu § 146a, Nr. 1.14.2.

Ist der Beleg in formeller und materieller Hinsicht beanstandungsfrei, kann der Amtsträger entscheiden, seine Vorermittlungen abzubrechen und von einer Kassen-Nachschau abzusehen. Dass der Unternehmer die Kontrollmaßnahme in seinem Unternehmen in diesem Fall nicht mal wahrgenommen hat, zeigt den großen Vorteil "prüfungsfähiger" Kassenbons. Bei fehlenden oder fehlerhaften, nicht einlesbaren QR-Codes funktioniert das nicht. Dann kann der Beleg allenfalls erste Anhaltspunkte auf zutreffende oder unzutreffende Erfassung liefern.

#### **Hinweis**

Auf ausgewiesene QR-Codes darf man sich nicht blind verlassen. Führen eigene geeignete Apps wie z. B. AmadeusVerify, fiskalcheck oder DF QR-Code Checker zu Fehlerhinweisen, sollte der Kassendienstleister zur **Nachbesserung** aufgefordert werden.

#### **Hinweis**

Neben der Belegprüfung unmittelbar vor Ort lassen sich mit AmadeusVerify auch andere in den Finanzämtern eingehende Belege überprüfen, z. B.

- Kopien von Bewirtungskostenrechnungen, die bei einer anderen Betriebsprüfung zu den Akten genommen wurden,
- Nachweise, die im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG), aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG), im Zuge des Abzugs außergewöhnlicher Belastungen (§ 33 EStG) oder haushaltsnaher Dienstleistungen (§ 35a EStG) eingereicht wurden.

Das Kontrollgefüge könnte erheblich engmaschiger werden, weil AmadeusVerify nicht zwingend im Unternehmen eingesetzt werden muss, um geeignete Prüfungsfälle zu generieren. Auch vor diesem Hintergrund sollte den Belegen der Mandanten erhöhte Aufmerksamkeit geschenkt werden.

## 6.5.3 Prüfungsschritte bei Einleitung der Nachschau

Eröffnet der Amtsträger die Kassen-Nachschau, wird er vom Datenzugriffsrecht nach § 146b Abs. 2 AO Gebrauch machen, entweder durch Einsichtnahme oder Anforderung eines Datenträgers. Im Anschluss daran stehen verschiedene Prüfungsschritte zur Auswahl, die nachfolgend kurz skizziert werden sollen.

## a) Überprüfung der Kassendaten des elektronischen Aufzeichnungssystems

Zunächst müssen die Daten exportiert und per ZIP-Datei an den Amtsträger übergeben werden. Liegen die Ursprungsdaten z. B. im JSON-Format vor, sind sie vor Übergabe verlustfrei ins Format der DSFinV zu konvertieren (CSV-Dateien). Inhaltliche Veränderungen, Verdichtungen oder Einschränkungen der maschinellen Auswertbarkeit im Zuge der Konvertierung sind unzulässig (vgl. GoBD, Rz. 129, 135).

Nach Einlesen der CSV-Dateien in die Prüfsoftware AmadeusVerify kann der Amtsträger sich über farbliche Markierungen (grün, gelb, rot) grundsätzlich einen sehr schnellen Überblick über Ordnungsmäßigkeit oder Nichtordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen verschaffen. Bei Bedarf lassen sich ergänzende Detailprüfungen vornehmen. Ggf. sind weitere Unterlagen vorzulegen, z. B. Verträge mit dem Kassendienstleister, kassenrelevante Teile der Verfahrensdokumentation, Unterlagen über den Zeitpunkt der Implementierung der TSE oder über Anträge nach § 148 AO, etwa im Zusammenhang mit den Nichtbeanstandungsregeln des BMF und der Länder.

## b) Überprüfung von Daten der technischen Sicherheitseinrichtung (TSE)

Ebenso wie die Prüfung der Kasseneinzeldaten erfolgt die Verifikation der TSE-Daten durch Export und Übergabe oder Übermittlung sog. TAR-Files an den Amtsträger. Neben der inhaltlichen Prüfung der TAR-Files bietet AmadeusVerify auch die Möglichkeit,

- die Gültigkeit der Zertifikate zu pr

  üfen (sog. PKI<sup>128</sup>-Pr

  üfung),
- die Daten der TAR-Files mit den Kasseneinzeldaten im Format der DSFinV-K abzugleichen.

#### **Hinweis**

Der Unternehmer sollte sowohl den Datenexport der Kasseneinzeldaten als auch den der TAR-Files im Vorhinein testen und entsprechende Exportanleitungen zur Verfahrensdokumentation nehmen (→Kapitel 4). Dringend zu empfehlen ist auch, regelmäßige Datensicherungen anzufertigen und diese an sicheren Orten aufzubewahren.

## c) Überleitung der Daten zur Anwendung weiterer Prüfungsschritte

Soweit der Amtsträger sich mit Amadeus Verify (noch) kein sicheres Bild über die Ordnungsmäßigkeit verschaffen konnte, sind weitere Ermittlungen anzustellen. Dazu können die eingespielten Daten zwecks detaillierter Analyse in die **Prüfsoftware IDEA** exportiert werden. Darüber hinaus hat der Amtsträger die Möglichkeit, mit den Daten **Visualisierungen** vorzunehmen, z. B. mit MS Power BI, um sich ein gesichertes Bild von der Ordnungsmäßigkeit oder Nichtordnungsmäßigkeit der Kassenführung zu verschaffen.

<sup>&</sup>lt;sup>128</sup> Public Key Infrastructure.

#### 6.5.4 Kassensturz

Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen kann der Amtsträger auch einen Kassensturz verlangen. Da er mit dem Bargeld nicht in Berührung kommen darf, wird im Regelfall der Unternehmer das Geld vorzählen, während der Amtsträger das Auszählungsergebnis in einem Zählprotokoll dokumentiert. Ob ein Kassensturz durchgeführt wird, liegt im Ermessen des Amtsträgers. Bei seiner Entscheidung darüber hat er die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. <sup>129</sup>

Befinden sich betriebliche Bargeldbestände (auch) außerhalb der Geschäftsräume, z. B. im Safe oder Bankschließfach, wird je nach Zumutbarkeit und Verdunkelungsgefahr auch deren Zählung nötig sein. Hier muss besonderes Augenmerk darauf gelegt werden, dass Belege über Geldverschiebungen zeitgerecht angefertigt werden und dem Amtsträger vorgelegt werden können.

## 6.5.5 Überleitung in eine Außenprüfung

Sofern Anlass zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen, -buchungen oder der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung bestehen, kann der Amtsträger nach § 146b Abs. 3 AO im Rahmen seines Ermessens ohne vorherige Prüfungsanordnung zur Außenprüfung (§ 193 AO) übergehen. Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige die Nachschau insgesamt ablehnt. Schließlich dürfen "Totalverweigerer" nicht bessergestellt werden als Steuerpflichtige, die ihren Duldungs- und Mitwirkungspflichten nachkommen. Anlass zur Beanstandung kann auch bestehen, wenn Dokumentationsunterlagen wie aufbewahrungspflichtige Betriebsanleitungen oder Protokolle nachträglicher Programmänderungen nicht vorgelegt werden können. Zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Überleitung ist die Kassen-Nachschau beendet.

<sup>129</sup> AEAO zu § 146b, Nr. 1.

<sup>&</sup>lt;sup>130</sup> AEAO zu § 146b, Nr. 6; BT-Drs. 18/10667, S. 18.

<sup>&</sup>lt;sup>131</sup> Achilles in DB 2018 S. 18 (25).

<sup>132</sup> AEAO zu § 146b, Nr. 6.

Im Anschluss an die Überleitung kann anlassabhängig eine ergänzende Prüfungsanordnung für Steuerarten, die bisher nicht Gegenstand der Kassen-Nachschau waren (z. B. Schenkungsteuer, Kapitalertragsteuer), erlassen werden (vgl. § 5 Abs. 2 BpO).<sup>133</sup> In diesem Zuge können weitere Daten angefordert werden, auf die im Rahmen der Kassen-Nachschau bisher kein Anrecht bestand (z. B. Daten einer Schankanlage).

Zu den Voraussetzungen der Überleitung vgl. auch FG Hamburg vom 30.08.2022 - 6 K 47/22, juris.

#### **Hinweis**

Verläuft eine Kassen-Nachschau ergebnislos, ist der Stpfl. entsprechend zu informieren. Damit wird er auch darüber in Kenntnis gesetzt, dass die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige wieder auflebt.

<sup>&</sup>lt;sup>133</sup> Gl. A. Bleschick in DB 2018 S. 2390 (2400).

7

# Erweiterung der Schätzungsbefugnisse der Finanzverwaltung

Der häufigste Grund für Schätzungen ist die fehlende Beweiskraft der Buchführung (§ 158 AO). Mit Einfügung des § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO n. F. zum 01.01.2023 durch das sog. DAC 7-Umsetzungsgesetz<sup>134</sup> verlieren Bücher und Aufzeichnungen seit dem 01.01.2023 auch den Vertrauensvorschuss des § 158 Abs. 1 AO n. F., soweit der Stpfl. die elektronischen Daten nicht nach der Vorgabe der einheitlichen digitalen Schnittstelle des § 146a AO i. V. m. der KassenSichV als dazugehörige Rechtsverordnung zur Verfügung stellt.

Die Neuregelung stellt damit nicht auf ordnungswidrige Grundaufzeichnungen, sondern allein auf die Verletzung von Datenzugriffsrechten ab. Nach ständiger Rechtsprechung für Streitjahre bis 31.12.2022 sind solche jedoch auch schon bisher meist als gravierende Mängel eingestuft worden. Insoweit deutet § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO n. F. auf eine Klarstellung hin, die Unternehmer dazu animieren sollte, soweit noch nicht geschehen, die technische Sicherheitseinrichtung zu implementieren und/oder verstärktes Augenmerk auf die Datenexporte zu legen.

Obwohl die Beweiskraft zunächst erschüttert ist, führt die Nichtvorlage der Daten im geforderten Format nicht zwangsläufig in die Schätzung bzw. zu Steuernachzahlungen, nunmehr qua Gesetz aber zur Beweislastumkehr. Der Stpfl. muss der Finanzbehörde nun nachweisen, dass seine Umsätze richtig und vollständig sind, ohne ihr Gelegenheit zu geben, protokollierte Daten belastbar prüfen zu können. In der Praxis wird dieser Nachweis kaum geführt werden können.

Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20.12.2022, BGBl. I 2022, 2730.

### Hinweis

§ 158 AO n. F. ist auf alle am 01.01.2023 anhängigen Verfahren anzuwenden (Art. 97 § 37 Abs. 1 EGAO). Flankierend zu § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO sind auch verschärfende Bußgeldtatbestände ins Gesetz aufgenommen worden (vgl. § 379 Abs. 2 Nr. 1i und 1h AO).

## **DATEV-Lösungen**

### 8.1 DATEV Kassenbuch online

### 8.1.1 Einführung

DATEV Kassenbuch online ist ein Bestandteil des Pakets DATEV Unternehmen online. Mit DATEV Kassenbuch online steht ein DATEV-Programm zur Verfügung, welches das Erfassen und Bearbeiten von Kassenbelegsätzen direkt im Internet ermöglicht. Zu den organisatorischen Anforderungen der Nutzung von DATEV Kassenbuch online sind Informationen unter www.datev.de erhältlich.

## 8.1.2 Programmziel

Mit DATEV Kassenbuch online können Kassenbelege browserunterstützt über das Internet erfasst werden.

Während der Belegerfassung unterstützt das Programm durch laufende Prüfung der Eingaben (Kassenminus, Chronologie, Vollständigkeit) bei der Einhaltung der relevanten Ordnungsmäßigkeitsanforderungen (insb. GoBD). Die Ordnungsmäßigkeit der Anwendung wurde durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft testiert.

Die in DATEV Kassenbuch online erfassten Daten können über das DATEV-Rechenzentrum in die Finanzbuchführung mit den DATEV-Rechnungswesen-Programmen (DATEV Kanzlei-Rechnungswesen/DATEV Rechnungswesen) übernommen werden. Dort können fehlende Angaben ergänzt werden, ebenso lässt sich in den DATEV-Rechnungswesen-Programmen die Kontierung mit Hilfe einer Lerndatei weitgehend automatisieren.

## 8.1.3 Programminhalt

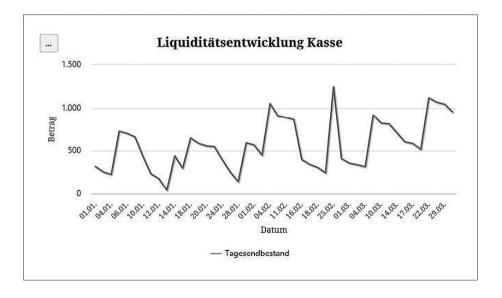
Programmleistung	Anwendernutzen
Belegerfassung im Internet.	<ul><li>Minimaler Installations- und Wartungsaufwand.</li></ul>
<ul><li>Erfassung vom digitalem Beleg (i. V. m. Nutzung von DATEV Belege online).</li></ul>	Nachvollziehbarkeit; Verbindung zwischen Buchungssatz und Beleg.
Anlage mehrerer Kassen.	Paralleles Arbeiten im gleichen Bestand.
	<ul><li>Flexible Anpassung an die Organisationsstruktur.</li></ul>
<ul> <li>Laufende Prüfung der Eingaben (Kassenminus, Chronologie, Vollständigkeit).</li> </ul>	<ul> <li>Unterstützung der ordnungsmäßigen Kassenbuchführung (Testat für DATEV Kassenbuch online liegt vor).</li> </ul>
<ul> <li>Optional erweiterbare Erfassungs- maske mit Eingabemöglichkeit von Steuerschlüssel, Gegenkonto und KOST-Feldern.</li> </ul>	Vollständige Buchungssatzerfassung möglich.
<ul><li>Bereitstellung der erfassten Belegsätze für die DATEV-</li></ul>	■ Übernahme der erfassten Daten in die Finanzbuchführung.
Rechnungswesen-Programme.	Erzeugen von Buchungsvorschlägen.
	Anzeige des digitalisierten Kassen- belegs beim Buchungsvorschlag, sofern Erfassung vom Belegbild erfolgte.
<ul> <li>Unmittelbare Speicherung der Belegsätze im DATEV-Rechenzentrum.</li> </ul>	<ul><li>Hohe Datensicherheit.</li><li>Datenzugriff für Steuerberater</li></ul>
	und Mandanten möglich.

## 8.2 DATEV Datenprüfung comfort

## 8.2.1 Einführung

Mit dem Programm DATEV Datenprüfung comfort können mit wenigen Mausklicks Kassen- und Finanzbuchführungsdaten automatisiert und vollumfänglich auf GoBD-Konformität, Auffälligkeiten und Unregelmäßigkeiten analysiert und untersucht werden.

Somit sind bereits während des laufenden Geschäftsjahres und insbesondere in den Vor- und Hauptsystemen qualitativ hochwertige Datenbestände möglich.



So können zum Beispiel bei der Analyse der Kassendaten frühzeitig Auffälligkeiten oder Ungereimtheiten erkannt werden und es besteht die Möglichkeit, rechtzeitig korrigierend zu reagieren. Somit kann Schaden vom Unternehmen ferngehalten werden.

Wird die Kasse GoBD-konform geführt, steigt das Vertrauen in die Verlässlichkeit der Daten!

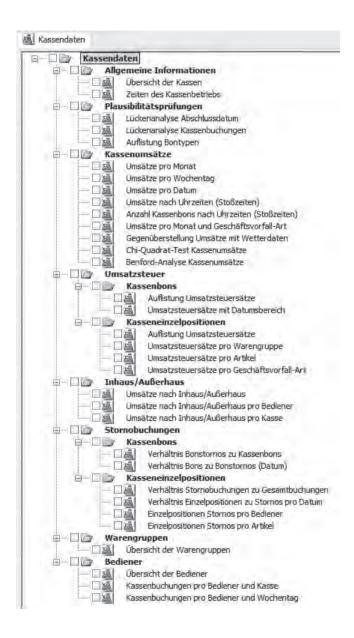
Nichteinhaltung von Regeln kann zu Verlusten und Nachzahlungen führen. Die Nichterkennung von Risiken kann zu Verlusten und im schlimmsten Fall zur Existenzbedrohung führen. Ein weiterer Aspekt für eine regelmäßige Datenprüfung ist deshalb natürlich auch das Thema Betriebsprüfung.

Die Software zeichnet sich durch einen klar gegliederten Workflow mit intuitiver Benutzerführung aus. Mithilfe der integrierten Prüfungsautomatisierung kann zusätzlich ein continuous controls monitoring im Unternehmen eingeführt werden und bestimmte Prüfungen können bereits im Vorfeld in regelmäßigen Abständen automatisiert ablaufen.

## 8.2.2 Programmziel

Das Ziel muss sein, frühzeitig Schwachstellen in den digitalen Kassendaten im DSFinV-K-Standard-Format zu erkennen, indem Datenanalysen mit DATEV Datenprüfung comfort und den spezifischen Kassendatenprüfschritten durchgeführt werden.

Dazu werden die zu prüfenden Daten aus DATEV- oder Fremdprogrammen importiert.



Darüber hinaus können die Daten vollkommen individuell gefiltert, sortiert, gruppiert und geschichtet werden. Komplexe Analysen sind mit nur einem Mausklick möglich.



Maximalen Nutzen wird durch die einmalige Einrichtung zeitgesteuerter und vollkommen automatisiert ablaufender Datenprüfungen generiert. Damit können z. B. die Kassendaten kontinuierlich überwacht werden und bei Auffälligkeiten erfolgt aktiv per E-Mail eine Information. Die Prüfungsergebnisse der zugehörigen Prüfungsschritte können ohne Umweg direkt aus der zugesandten E-Mail geöffnet werden.

DATEV Datenprüfung kann nicht nur für die Analyse der Kassendaten eingesetzt werden, sondern auch für die Prüfung von Unternehmensdaten und Finanzbuchführung.

## 8.2.3 Programminhalt

Die vordefinierten Prüfungsschritte sind auf unterschiedliche Registerkarten aufgeteilt und nach Datenquelle sortiert. Einen aktuellen Überblick der in Datenprüfung comfort vorhanden vordefinierten Prüfungsschritte ist der Leistungsbeschreibung des Produktes zu entnehmen.

Leistung	Vorteile
Allgemeines	Import und Analyse großer Datenmengen, software- und systemunabhängig.
	Auf das Originalmaterial wird ausschließlich lesend zugegriffen, es bleibt stets unverän- dert.
	Durchgängiger klar gegliederter Workflow mit intuitiver Benutzerführung.
	<ul> <li>Grafische Darstellung der Prüfungsergebnisse mit zahlreichen Formatierungs- und Kommentierungsmöglichkeiten.</li> </ul>
Vorgänge verwalten	■ Ein Assistent führt durch die Neuanlage.
	Alle relevanten Vorgangsinformationen auf einen Blick.
	Jahresübernahme aus dem Vorjahr mit allen eingelesenen Daten, ausgewählten Prüfungs- schritten und vorgenommenen Einstellungen spart Zeit bei Folgeprüfungen.
Datenimport aus DATEV-Programmen	Aus DATEV Kanzlei-Rechnungswesen via Schnittstelle oder im Exportformat für steuerliche Außenprüfungen.
	■ OPOS-Daten.
	Von einer DATEV Rechnungswesen- Archiv-DVD.
Fremddaten-Import	Exportformat für steuerliche Außenprüfungen.
	■ Microsoft Excel-Arbeitsblätter.
	■ Text-Dateien.
	<ul><li>Aus Kassensystemen exportierte Daten (DSFinV-K)</li></ul>
	Aus einem SAP-System oder aus ERP- Systemen wie Diamant, Sage/KHK, Tse:nit und SBS exportierte Daten.
	Aus ODBC-Datenquellen.

Leistung	Vorteile
Importierte Daten mit vorgefer- tigten Prüfungsschritten prüfen	Eine Vielzahl an vordefinierten Prüfungsschritten.
	Vordefinierte Prüfungsschritte an individuellen Bedarf anpassen.
	Prüfungen ohne Programmieraufwand oder spezielles Programmierwissen durchführen.
Daten individuell analysieren	■ Verschiedene Funktionen, wie z. B. Sortieren, Filtern, Schichten oder Gruppieren, ermöglichen es, die importierten Daten nach individuellen Belangen und Zielsetzungen zu untersuchen
	<ul> <li>Statistiken auf Knopfdruck liefern einen schnellen Überblick</li> </ul>
	<ul> <li>mehrere Stichprobenverfahren</li> <li>(z. B. Monetary Unit Sampling) verfügbar</li> </ul>
	<ul> <li>individuelle Diagramme stellen die Daten und komplexe Sachverhalte ansprechend und anschaulich dar</li> </ul>
	<ul> <li>gefilterte Datensätze permanent als neue Tabelle oder Ergebnisdatei speichern oder an Microsoft Excel weitergeben</li> </ul>
Zeitgesteuerte Prüfungen einrichten	Zeitgesteuerte und vollkommen automatisiert ablaufende Datenprüfungen.
	Kontinuierliche Überwachung der Finanzbuchführung.
	■ Aktive Information per E-Mail.

Weitere Informationen zu Datenprüfung comfort erhalten Sie im Internet unter <a href="https://www.datev.de/datenpruefung">www.datev.de/datenpruefung</a>.

#### 8.3 DATEV Kassenarchiv online und MeinFiskal

#### MeinFiskal

MeinFiskal ist eine von DATEV betriebene offene Cloud-Plattform zur Unterstützung des Unternehmers bei seinen Pflichten rund um das Thema Kasse. Neben DATEV können auch andere Marktteilnehmer wie TSE-Hersteller oder Kassenhersteller Dienstleistungen auf MeinFiskal platzieren.

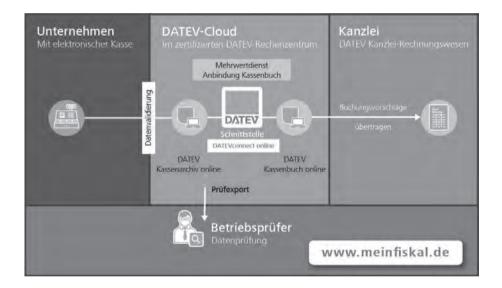
#### **DATEV Kassenarchiv online**

Herzstück von MeinFiskal ist die Cloud-Anwendung DATEV Kassenarchiv online, die eine GoBD-konforme Archivierung von elektronische Grundaufzeichnungen und sonstigen Dokumenten über den gesetzlich vorgeschriebenen Zeitraum ermöglicht.

Intelligente Prüfroutinen validieren die archivierten Daten und schaffen Sicherheit im Prüfungsfall für die Kunden. Ist das Kassensystem vom Hersteller mit einer DATEV-Schnittstelle ausgerüstet, werden die Kassenabschlüsse automatisch an DATEV Kassenarchiv online übertragen. Durch eine komfortable Exportfunktion sind die Daten jederzeit verfügbar – auch im Wunschformat der Finanzverwaltung.

### **Anbindung an DATEV Kassenbuch online**

Wenn der Kassenhersteller die Schnittstelle nach DATEV Kassenarchiv online im erforderlichen Format umgesetzt hat, werden aus den Kassenabschlussdaten automatisch Erfassungssätze generiert und an DATEV Kassenbuch online weitergeleitet. Von dort können diese in Form von Buchungsvorschlägen nach DATEV Kanzlei-Rechnungswesen übertragen werden. Durch eine hohe Automatisierung und reibungslose Arbeitsabläufe von der elektronischen Kasse bis zur Finanzbuchführung kann die Kasse täglich zeitnah gebucht werden.



Detailinformationen finden Sie unter www.meinfiskal.de.