

# KASSENGESETZ 2020

## UPGRADE ANFORDERUNGEN AN DIE ELEKTRONISCHEN AUFZEICHNUNGSSYSTEME

MERKBLATT 11 | 2019 | NR. 1776.1

### INHALT

1. Vorbemerkung
2. Grundaufzeichnungen – Einzelaufzeichnungspflicht
  - 2.1 Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme benötigen eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung?
  - 2.2 Grundsatz der Einzelaufzeichnung – auch bei offener Ladenkasse
  - 2.3 Einzelaufzeichnungspflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme
  - 2.4 Zumutbarkeit der Einzelaufzeichnung
3. Technische Sicherheitseinrichtung
  - 3.1 Einführung einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung § 146a Abs. 1 AO
  - 3.2 Zertifizierungsverfahren – Wer zertifiziert die elektronischen Aufzeichnungssysteme (Kassensysteme)?
4. Allgemeine Anforderungen
  - 4.1 Keine Registrierkassenpflicht
  - 4.2 Offene Ladenkassen
  - 4.3 Verbot des gewerbemäßigen Bewerbens von nicht zugelassenen Geräten
  - 4.4 Verfahrensdokumentation Kassensystem
  - 4.5 Internes Kontrollsystem
5. Belegausgabepflicht § 146a Abs. 2 AO
  - 5.1 Allgemeines zur Belegausgabepflicht ab 01.01.2020
  - 5.2 Antrag auf Befreiung von der Belegausgabepflicht
6. Mitteilungspflicht an das Finanzamt § 146a Abs. 4 AO
7. Kassen-Nachschau § 146b AO
  - 7.1 Allgemeines
  - 7.2 Was unterliegt der Kassen-Nachschau?
  - 7.3 Wer darf die Kassen-Nachschau durchführen – Ausweispflicht?
  - 7.4 Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und seiner Angestellten
  - 7.5 Vorzuliegende Unterlagen und Daten
  - 7.6 Anlass einer Kassen-Nachschau
  - 7.7 Welche Rechte hat der Steuerpflichtige bei der Kassen-Nachschau?
  - 7.8 Folgen der Kassen-Nachschau
  - 7.9 Unterschiede zur Anwendbarkeit der Kassen-Nachschau
  - 7.10 Vorbereitung einer Kassen-Nachschau (Checkliste)
8. Erweiterung der Datenzugriffsmöglichkeiten der Finanzverwaltung
  - 8.1 Datenhaltung bei Dritten
  - 8.2 Schätzungs- und Kalkulationsdaten des Prüfers

9. Neue Sanktionsmöglichkeiten im Zusammenhang mit elektronischen Aufzeichnungssystemen und Aufzeichnungspflichten
10. Zusammenstellung – Anwendungszeitpunkt
11. Fazit

### 1. VORBEMERKUNG

In den vergangenen Jahren wurden im Hinblick auf die Kassenaufzeichnungen erhebliche gesetzliche Anpassungen vorgenommen und entsprechend auch die Richtlinien angepasst. Insb. das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen<sup>1</sup> wurde mit zeitlich unterschiedlicher Vorgehensweise im Kalenderjahr 2016 eingeführt. Dieses stellt die Steuerpflichtigen vor neue Herausforderungen. Andere Länder haben bereits schärfere Kassengesetze zur Überprüfung der Unternehmer. Der Bundesrechnungshof sowie der OECD-Bericht 2017 wiesen mehrfach darauf hin, dass die auf dem Markt verwendeten Kassensysteme nicht manipulationssicher sind und durch entsprechende Praktiken erhebliche Steuerausfälle entstehen. Die OECD hat auch technische Lösungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug vorgestellt. Ab 01.01.2020 müssen elektronische Kassensysteme zertifiziert werden, d. h. ab diesem Zeitpunkt dürfen nur Kassensysteme verwendet werden, die eine technische Sicherheitseinrichtung nachweisen und zertifiziert sind. Die technischen Richtlinien – Technische Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme – ist veröffentlicht und die Kassenhersteller müssen die Anforderungen bis 01.01.2020 umsetzen. Die Technische Sicherheitseinrichtung besteht aus einem Sicherheitsmodul, einem nicht-flüchtigen Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle. Dabei sind ein technologieoffenes Verfahren und eine herstellerunabhängige Lösung möglich. Sie muss jedoch durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) zertifiziert werden.

Nach einem Beschluss auf Bund-Länder-Ebene hat sich die Finanzverwaltung darauf geeinigt, dass diese Frist zur Umstellung von Registrierkassen bis zum 30.09.2020 nicht beanstandet wird.<sup>2</sup>

- 1 BStBl. I 2017, S. 21 – Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen.
- 2 BFM vom 06.11.2019 – IV A 4 – S0319/19/10002:001 – 219/0891800 (wird im BStBl. I veröffentlicht).

Darüber hinaus wird eine Meldepflicht für die Aufstellung/Außerbetriebnahme von elektronischen Aufzeichnungssystemen eingeführt. Diese sind beim örtlich zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats anzuzeigen.

Die Prüfungen von Datenvorsystemen (insb. Kassensystemen) wird immer häufiger Prüfungsschwerpunkt. Hierzu dienen die neuen gesetzlichen Vorschriften. Wichtige Kriterien sind auch die Einhaltung der Einzelaufzeichnungspflicht (Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles) und die Trennung der Entgelte hinsichtlich Umsatzsteuer und Trennung der Zahlungswege (bar/Kredit etc.).

Eine einschneidende weitere Maßnahme ist die Einführung einer Kassen-Nachschau<sup>3</sup>. Dadurch besteht für die Finanzverwaltung die Möglichkeit, jederzeit unangekündigt die Kassenaufzeichnungen und Kassensysteme zu überprüfen. Die Finanzverwaltung hat mit der Durchführung der Kassen-Nachschau bereits begonnen. Mit der unangekündigten Nachschau werden oft Mängel festgestellt, die dazu führen, dass zu einer Vollprüfung übergegangen wird.

Durch die in diesem Merkblatt aufgeführten gesetzlichen Maßnahmen wird die Überprüfung der Kassenaufzeichnungen durch die Finanzverwaltung effizienter.

Zusätzlich wurden die Sanktionsmöglichkeiten bei Verstößen gegen die Anforderungen an elektronische Aufzeichnungssysteme angepasst. Wer unrichtige Belege ausstellt, Belege gegen Entgelt in den Verkehr bringt oder aufzeichnungspflichtige Vorgänge nicht aufzeichnet, dem kann ein Bußgeld ausgesprochen werden. Das gilt insb. auch bei Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems, das nicht zertifiziert bzw. zugelassen ist. Ordnungswidrigkeiten können, je nach Sachverhalt, mit Beträgen zwischen 5.000 € und 25.000 € geahndet werden.

Die Gesetzesvorschriften sind zeitlich unterschiedlich anzuwenden: Einzelaufzeichnungspflicht, zwingende tägliche Aufzeichnungen der Kasseneinnahmen und -ausgaben mit Veröffentlichung des Gesetzes. Im Wesentlichen sind die Vorgaben ab 01.01.2020 zu beachten. Die Kassen-Nachschau<sup>4</sup> ist seit dem 01.01.2018 möglich. Kasseneinhaber, die eine Registrierkasse aufgrund des BMF-Schreibens<sup>5</sup> nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft haben, die bauartbedingt nicht aufrüstbar ist, dürfen dieses DV-Gerät bis längstens 21.12.2022 nutzen.

Für zurückliegende Jahre: Kasseneinhaber mussten spätestens bis zum 01.01.2017 neue Kassensysteme anschaffen, die eine Datenhaltung ermöglichen.<sup>6</sup> Zu den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen gehören die Journal-Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten. Der Finanzverwaltung steht ein Datenzugriffsrecht auf die Daten der elektronischen Kasse im Rahmen einer Außenprüfung zu. Wie viele Unternehmer verwenden in der Praxis noch heute eine alte proprietäre Kasse ohne Datenarchivierung? Werden solche Kassen bei einer Kassen-Nachschau oder Außenprüfung angetroffen, wird die Finanzverwaltung die Buchführung wegen schwerer formeller Mängel mit sachlichem Gewicht verwerfen. Die Folgen (z. B. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen) hat der Unternehmer zu tragen. Grundsätzlich ist die Führung einer offenen Ladenkasse auch nach dem 01.01.2020 möglich.

## 2. GRUNDAUFZEICHNUNGEN – EINZELAUFZEICHNUNGSPFLICHT

Neben der Gesetzesanpassung wurde für die elektronischen Aufzeichnungssysteme eine technische Verordnung – Kassensicherungs-Verordnung (KassenSichV)<sup>7</sup> – erlassen. Diese beschreibt im Wesentlichen die betroffenen Aufzeichnungssysteme, die Protokollierung der digitalen Grundaufzeichnungen, die Speicherung von Grundaufzeichnungen, die einheitliche digitale Schnittstelle für Kassensysteme, die Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung und an den auszustellenden Beleg.

### 2.1 Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme benötigen eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung?

Die in der KassenSichV genannten „elektronischen oder computergestützten Kassensysteme oder Registrierkassen“ sind für den Verkauf von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen und deren Abrechnung spezialisierte elektronische Aufzeichnungssysteme, die „Kassenfunktion“ haben. Kassensysteme haben elektronische Aufzeichnungssysteme dann, wenn diese der Erfassung und Abwicklung von zumindest teilweise baren Zahlungsvorgängen dienen können. Dies gilt auch für vergleichbare elektronische, vor Ort genutzte Zahlungsformen (elektronisches Geld, wie z. B. Geldkarte, virtuelle Konten oder Bonuspunktesysteme von Drittanbietern) sowie an Geldes statt angenommene Gutscheine, Guthabekarten, Bons und dergleichen.<sup>8</sup> Eine Aufbewahrungsmöglichkeit des verwalteten Bargeldbestandes (z. B. Kassenlade) ist nicht erforderlich.

Eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung benötigen somit elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen. Hierzu gehören auch die elektronischen Wiegekassen.

Fahrscheinautomaten, Fahrscheindrucker, elektronische Buchhaltungsprogramme, Waren- und Dienstleistungsautomaten, Geldautomaten, Taxameter und Wegstreckenzähler sowie Geld- und Warenspielgeräte gehören nicht dazu.

**HINWEIS** Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen sind nur für elektronische Aufzeichnungssysteme erforderlich, die eine „Kassenfunktion“ haben. Dies gilt auch für die Abwicklung von anderen Vorgängen (elektronisches Geld, Bonuskartensysteme, Gutscheine etc.) Ausgenommen sind Fahrscheinautomaten, Fahrscheindrucker, Waren- und Dienstleistungsautomaten, Geldautomaten, Taxameter, Wegstreckenzähler. Handelt es sich bei einem elektronischen Aufzeichnungssystem um eine PC-Kasse, beträgt die amtliche Nutzungsdauer drei Jahre, bei Registrierkassen mit Datenhaltung sechs Jahre (amtliche AfA-Tabelle). Dies wäre bei Anschaffung zu prüfen.<sup>9</sup>

### 2.2 Grundsatz der Einzelaufzeichnung – auch bei offener Ladenkasse

Zu beachten ist, dass die Pflicht zur Einzelaufzeichnung grundsätzlich unabhängig davon gilt, ob der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem oder eine offene Ladenkasse verwendet. Branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte sind zu berücksichtigen. Es wird z. B. nicht beanstandet, wenn die Mindestangaben zur Nachvollziehbarkeit des Geschäftsvorfalles<sup>10</sup> einzeln aufgezeichnet werden, nicht jedoch die Kundendaten, sofern diese nicht zur

3 BMF 29.05.2018, BStBl. I, 2018, 699 (Kassen-Nachschau).

4 BMF 29.05.2018, BStBl. I, 2018, 699 (Kassen-Nachschau).

5 BMF 26.11.2010 – BStBl. I 2010, S. 1342 – Kassenanforderungen altes Recht.

6 BMF 28.02.2019, BStBl. I 2019, S. 206 – Technische Richtlinien Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik.

7 KassenSichV vom 26.09.2017 – BGBl. 2017 Teil I, Nr. 66.

8 BFH vom 12.05.1966 IV 472/60 (BFHE 86, 118, BStBl. III 1966, 371); BFH vom 16.12.2014, X R 42/13 – BStBl. II 2015, 519.

9 BMF 19.06.2018, BStBl. I 2018, S. 706 (Einzelaufzeichnung).

10 AEAO zu § 146, Nr. 2.1.3 ff.

Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit des Geschäftsvorfalles benötigt werden.

Nach Vorgaben zum Anwendungserlass AO (AEAO zu § 146) gilt dies auch, wenn ein elektronisches Aufzeichnungssystem eine Kundenerfassung und Kundenverwaltung zulässt, die Kundendaten aber tatsächlich nicht oder nur teilweise erfasst werden. Soweit Aufzeichnungen über Kundendaten aber tatsächlich geführt werden, sind sie aufbewahrungspflichtig, sofern dem nicht gesetzliche Vorschriften entgegenstehen.

### 2.3 Einzelaufzeichnungspflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern grundsätzlich die Aufzeichnung jedes **einzelnen Geschäftsvorfalles** unmittelbar nach seinem Abschluss und in einem Umfang, der einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit eine lückenlose Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts, seiner Entstehung und Abwicklung und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht.<sup>11</sup> In der Rechtsprechung des BFH wurde das in verschiedenen Urteilen<sup>12</sup> so bestätigt und in der Praxis schon so gehandhabt. Die Einzelaufzeichnungspflicht ist Bestandteil der Grundsätze einer ordnungsmäßigen Buchführung. Es muss eine progressive und retrograde Prüfung der Geschäftsvorfälle möglich sein.

Demnach sind die aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen. Geschäftsvorfälle sind alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren, beeinflussen oder verändern. Wichtig ist die lückenlose Erfassung.

Aufzeichnungen (z. B. nach §§ 238 ff. HGB und nach § 22 UStG) müssen unterschiedlichen steuerlichen Zwecken genügen. Erfordern verschiedene Rechtsnormen gleichartige Aufzeichnungen, so ist eine mehrfache Aufzeichnung für jede Rechtsnorm nicht erforderlich.<sup>13</sup>

Mit anderen Vorgängen ist jeder Tastendruck (Betätigung) der Kasse gemeint, unabhängig davon, ob sich daraus ein Geschäftsvorfall entwickelt oder nicht. Damit muss das elektronische Aufzeichnungssystem jede Betätigung protokollieren (z. B. Tastendruck, Scanvorgang eines Barcodes etc.).<sup>14, 15</sup>

Neben den aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen, wie Kasseneinnahmen und -ausgaben, sind auch zwingend andere Vorgänge, wie z. B. Trainingsbuchungen, Entnahmen oder Einlagen, Sofortstorno, Nachstorno, durchlaufender Posten etc. zu erfassen und zu protokollieren. Durch die Einzelaufzeichnungspflicht muss es möglich sein, dass sich aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle und andere Vorgänge, d. h. jeder einzelne Vorgang, in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können. Demnach müssen auch Trainingsbuchungen ab Inbetriebnahme eines elektronischen Aufzeichnungssystems als Daten erfasst, protokolliert und als solche gekennzeichnet werden.

**HINWEIS** Die Einzelaufzeichnungspflicht gilt bei Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems und für die **offene Ladenkasse**.

Werden elektronische Registrierkassen für die Einnahmenerfassung verwendet, handelt es sich um ein Vor- bzw. Nebensystem zur Hauptbuchführung (Rz. 20 GoBD i. d. V. vom 11.07.2019). Es werden die Einnahmen, Entnahmen, Stornos, Zahlungswege etc. elektronisch erfasst. Diese elektronischen Aufzeichnungen stellen buchhalterisch das elektronische Nebenbuch zum Hauptbuch dar. Alle Vorgaben der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen und Daten müssen für diese Vor- und Nebensysteme erfüllt werden. Bei den gesetzlich definierten elektronischen Aufzeichnungssystemen muss jeder Vorgang (Tastendruck) nach der KassensichV elektronisch erfasst und protokolliert werden.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung oder Kassen-Nachschau ist es durch diese Maßnahmen für die Finanzverwaltung effizienter möglich, die Daten zu analysieren und zu überprüfen. Auch bei Massendaten können Plausibilitätsprüfungen schnell zu Feststellungen führen.

### 2.4 Zumutbarkeit der Einzelaufzeichnung

Ausnahmen von der Einzelaufzeichnung liegen vor, wenn es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist, die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen.<sup>16</sup> Dies hat die Rechtsprechung schon im Kalenderjahr 1966<sup>17</sup> festgestellt. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Auch die Einzeldaten einer Waage (Artikel, Gewicht bzw. Menge und Preis der Ware) sind einzeln aufzuzeichnen und aufzubewahren. Werden diese Einzeldaten zusätzlich in einem elektronischen Kassensystem (z. B. Hauptkasse) aufgezeichnet, wird es nicht beanstandet, wenn die Einzeldaten der Waage nicht zusätzlich aufbewahrt werden.

Obwohl im Gesetz nur von „Waren“ gesprochen wird, ist die Zumutbarkeitsregelung für Einzelaufzeichnungen grundsätzlich auch auf **Dienstleistungen** übertragbar. Es wird vor diesem Hintergrund nicht beanstandet, wenn diese Ausnahmeregelung (Zumutbarkeitsregelung) auf Dienstleistungen<sup>18</sup> angewendet wird, die an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung erbracht werden und kein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet wird. Hierbei muss der Geschäftsbetrieb auf eine Vielzahl von Kundenkontakten ausgerichtet und der Kundenkontakt des Dienstleiters und seiner Angestellten im Wesentlichen auf die Bestellung und den kurzen Bezahlvorgang beschränkt sein. Einzelaufzeichnungen sind dagegen zu führen, wenn der Kundenkontakt in etwa der Dauer der Dienstleistung entspricht und der Kunde auf die Ausübung der Dienstleistung üblicherweise individuell Einfluss nehmen kann.<sup>19</sup> Auf die Aufzeichnungserleichterung können sich Dienstleister – wie auch Einzelhändler – aber insoweit nicht berufen, als tatsächlich Einzelaufzeichnungen geführt werden.

Hier werden sich in der Praxis Probleme ergeben, denn es ist kein Antrag auf Zumutbarkeit der Einzelaufzeichnung (anders bei der Zumutbarkeit der Belegausgabepflicht) zu stellen. Der Steuerpflichtige ist der Ansicht, dass die Einzelaufzeichnung für ihn nicht zumutbar ist und zeichnet deshalb die Geschäftsvorfälle nicht einzeln auf. In den Folgejahren wird eine Außenprüfung oder Kassen-Nachschau durchgeführt. Die Finanzverwaltung

11 BMF 19.06.2018, BStBl. I 2018, S. 706 (Einzelaufzeichnung).

12 BFH vom 12.05.1966 IV 472/60 (BFHE 86, 118, BStBl. III 1966, 371); BFH vom 16.12.2014, X R 42/13 – BStBl. II 2015, 519.

13 GoBD v. 14.11.2014, BStBl. 2014 I, S 1450 – Neufassung/Anpassung BMF 11.07.2019, wird im BStBl. veröffentlicht.

14 BMF 28.02.2019, BStBl. I 2019, S. 206 – Technische Richtlinien Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik.

15 KassensichV vom 26.09.2017 – BGBl. 2017 Teil I, Nr. 66.

16 BMF 19.06.2018, BStBl. I 2018, S. 706 (Einzelaufzeichnung).

17 BFH vom 12.05.1966 IV 472/60 (BFHE 86, 118, BStBl. III 1966, 371); BFH vom 16.12.2014, X R 42/13 – BStBl. II 2015, 519.

18 BMF 19.06.2018, BStBl. I 2018, S. 706 (Einzelaufzeichnung).

19 BMF 19.06.2018 – Rz. 2.2.6, BStBl. I 2018, S. 706 (Einzelaufzeichnung).

wird in Einzelfällen zu einer anderen Einschätzung zur Einzelaufzeichnung kommen. Es empfiehlt sich daher, die Zumutbarkeit der Einzelaufzeichnung (Sachverhalt) mit dem Steuerberater genau zu prüfen und zu dokumentieren. Grundsätzlich kann auch eine (gebührenpflichtige) verbindliche Auskunft<sup>20</sup> bei der Finanzverwaltung geprüft werden. Durch die Rechtsprechung wurde jedoch bestätigt, dass es ernstlich zweifelhaft ist, ob der Vorsteuerabzug aus Rechnungen nur deshalb verwehrt werden darf, weil die gelieferten Gegenstände nur mit ihrer Warengattung (z. B. „Hosen“, „Blusen“, „Pulli“) bezeichnet wurden. Dies gilt zumindest im Niedrigpreissegment. Andere Gründe führen hingegen weiterhin zur Versagung des Vorsteuerabzugs.<sup>21</sup>

**BEISPIEL** Eine Friseurunternehmerin hat zwei Angestellte. Ein Kassensystem wird zur Einnahmenerfassung nicht geführt. Ein Friseur übt Dienstleistungen aus. In einer Stunde werden drei Kunden bedient; es fallen somit drei Buchungen/Std. an. Die Einzelaufzeichnung ist damit zumutbar, jede Leistung muss einzeln aufgezeichnet werden.

### 3. TECHNISCHE SICHERHEITSEINRICHTUNG

#### 3.1 Einführung einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung § 146a Abs. 1 AO

Für die Umsetzung der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen sind die Kassenhersteller gefordert. Ab 01.01.2020 dürfen nach dem Kassengesetz 2020 nur noch elektronische Aufzeichnungssysteme genutzt werden, die über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen.

Diese Sicherheitseinrichtung umfasst:

- a) ein **Sicherheitsmodul**,
- b) ein **Speichermedium** und
- c) eine **einheitliche digitale Schnittstelle**.

Durch das **Sicherheitsmodul** wird eine effiziente und sichere Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle und anderer Vorgänge durch z. B. kryptografische Operationen, Applikationen bzw. Datenbanksicherheit erreicht. Dadurch können einmal erfasste Vorgänge (Aufzeichnungen) nicht geändert, angepasst oder gelöscht werden.

Das **Speichermodul** dient dazu, die digitalen Aufzeichnungen zu sichern und für die betriebliche Buchführung, für Nachschauen sowie Außenprüfungen durch elektronische Aufbewahrung verfügbar zu halten. Nach einem Beschluss auf Bund-Länder-Ebene hat sich die Finanzverwaltung darauf geeinigt, dass diese Frist zur Umstellung von Registrierkassen bis zum 30.09.2020 nicht beanstandet wird, d. h. die technisch notwendigen Anpassungen und Aufrüstungen des Kassensystems sind nach wie vor unverzüglich durchzuführen. Hintergrund ist: Zur Umsetzung einer flächendeckenden Aufrüstung elektronischer Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146 a AO wird es nicht beanstandet, wenn diese elektronischen Aufzeichnungssysteme längstens bis zum 30.09.2020 noch nicht über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen.

Die Finanzverwaltung hat das Datenzugriffsrecht auf aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen. Der Amtsträger ist berechtigt, diese einzusehen und die Übermittlung von Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle zu verlangen. Darüber hinaus kann gefordert werden, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der **einheitlichen digitalen Schnittstelle** zur Verfügung gestellt werden. Hierzu gehören auch die Strukturinformationen (Beschreibung der Datensätze etc.). Die Nichtbeanstandungsfrist 30.09.2020 gilt auch für Umsetzung einer einheitlichen digitalen

Schnittstelle, d. h. die digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme findet bis zur Implementierung der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung, längstens für den Zeitraum der Nichtbeanstandung, keine Anwendung.<sup>22</sup>

**HINWEIS** Durch Führung des Deutschen Dachverbands für Kassen- und Abrechnungstechnik (DFKA) mit führenden Softwareherstellern wurde zwischenzeitlich eine Taxonomie für Kassensysteme entwickelt. Diese können grundsätzlich alle Kassenhersteller mit Zustimmung zu den Nutzungsbestimmungen verwenden. Dies ist ein erheblicher Schritt zu einheitlichen digitalen Schnittstelle. Der Vorteil für alle Beteiligten (Finanzverwaltung, Hersteller, Inhaber des elektronischen Aufzeichnungssystems etc.) ist, dass die zu überlassenden Daten einheitlich durch die KassenSichV vorgeschrieben sind. Gerade die Datenträgerüberlassung von Kassendaten wird den Übergabeprozess, den Datenimport und die Datenüberprüfung durch die Finanzverwaltung effizienter ermöglichen. Bei der bisher vorhandenen Vielzahl von Kassensystemen war dies häufig sehr schwierig. Bei Daten aus einem System mit zertifizierter Sicherheitseinrichtung kann der Steuerpflichtige darauf vertrauen, dass seine Aufzeichnungen vollständig sind.

#### 3.2 Zertifizierungsverfahren – Wer zertifiziert die elektronischen Aufzeichnungssysteme (Kassensysteme)?

Der Gesetzgeber hat ein technologieoffenes und herstellerunabhängiges Verfahren vorgegeben. Die vorstehenden Anforderungen werden in der technischen Verordnung definiert.

Das Zertifizierungsverfahren soll eingesetzt werden, um die **Integrität** (Unveränderbarkeit) und **Authentizität** (Herkunft) der Daten zu sichern. Umgesetzt wird die Zertifizierung durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) als zuständige Behörde. Diese Behörde wird auch die technischen Anforderungen an das Sicherheitsmodul, das Speichermedium und die digitale Schnittstelle festlegen (technische Richtlinie). Auch **Updates** des elektronischen Aufzeichnungssystems müssen regelmäßig zertifiziert werden. Darüber hinaus ist die BSI zuständig für die Fortschreibung der **Schutzprofile**.

Bei Kassensystemen, die nach dem 25.11.2010 angeschafft wurden und für die eine **Auf-/Umrüstung** mit zertifizierter technischer Sicherheitseinrichtung möglich ist, muss diese zwingend bis 01.01.2020 durchgeführt werden. Im Umkehrschluss (Ausnahmeregelung): Sind solche Kassensysteme technisch nicht auf- oder umrüstbar, so dürfen diese bis 31.12.2022 genutzt werden. Diese müssen aber auch der Finanzverwaltung gemeldet werden (Tz 5).

**HINWEIS** Kassensysteme, die aufgrund des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 angeschafft wurden und nicht auf- bzw. umrüstbar sind, dürfen noch bis 31.12.2022 genutzt werden. D. h. die Auf- und Umrüstung ist durch den Unternehmer zu prüfen und nachzuweisen. Auch hat ein Kassensysteminhaber jedes Update des Kassensystems durchzuführen. Bei Systemkassen benötigt nicht jede Kasse ein Sicherheitsmodul. Vielmehr kann ein Sicherheitsmodul für sämtliche im System verbundenen Kassen verwendet werden (z. B. vernetzte Kassen).

Die KassenSichV<sup>23</sup> definiert den Umfang der **Protokollierung von digitalen Grundaufzeichnungen**. Diese werden u. a. sein: der Zeitpunkt des Vorgangsbeginns, eine eindeutige und fortlaufende Transaktionsnummer, die Art des Vorgangs, die Zahlungsart, der Zeitpunkt des Vorgangsabbruchs oder der Vorgangsbeendigung, ein Prüfwert sowie die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer des Sicherheitsmoduls.

<sup>22</sup> BFM vom 06.11.2019 – IV A 4 – S0319/19/10002:001 – 219/0891800 (wird im BStBl I veröffentlicht).

<sup>23</sup> KassenSichV vom 26.09.2017 – BGBl. 2017 Teil I, Nr. 66.

<sup>20</sup> § 89 Abs. 2 AO – Verbindliche Auskunft.

<sup>21</sup> BFH vom 16.05.2019, XI B 13/19.

Jede Transaktion muss einen Prüfwert enthalten. Die Zeitpunkte, die Transaktionsnummer und der Prüfwert müssen manipulationssicher durch das Sicherheitsmodul festgelegt werden. Die Transaktionsnummer muss so beschaffen sein, dass Lücken in Transaktionsaufzeichnungen erkennbar sind.

Auch die Zahlungsart gehört zu den Grundaufzeichnungen. Eine vollständige Verkettung aller Transaktionen muss gewährleistet sein. Nur so können Manipulationen der Aufzeichnungen sichtbar gemacht werden. Die Hersteller von Kassensystemen müssen ihre Systeme zertifizieren lassen. Der Unternehmer (Kasseninhaber) hat auf die technische Ausrüstung des Systems keinen Einfluss. Da ein Kassensystem aber ein Datenverarbeitungssystem – ein Nebensystem der Hauptbuchführung – ist, sind sämtliche Updates durch den Kasseninhaber durchzuführen.

Auch Cloud-Lösungen sind zulässig. Informationen über zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen (elektronische Aufzeichnungssysteme) werden nach Abschluss einer Zertifizierung auf der Seite des BSI unter „Produktzertifizierung“ veröffentlicht.<sup>24</sup> **Ausfallzeiten** und -grund einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung sind zu dokumentieren. Diese Dokumentation kann auch automatisiert durch das elektronische Aufzeichnungssystem erfolgen.

## 4. ALLGEMEINE ANFORDERUNGEN

### 4.1 Keine Registrierkassenpflicht

Eine **Registrierkassenpflicht** besteht auch nach Einführung des Kassengesetzes 2020 nicht. Die Führung einer offenen Ladenkasse (z. B. Schubladenkasse) ist grundsätzlich noch möglich. Auch der Übergang von einem elektronischen Aufzeichnungssystem (z. B. Registrierkasse, PC-Kasse etc.) zur offenen Ladenkasse ist denkbar, aber unter Abwägung aller allgemeinen Anforderungen zur Buchführung zu prüfen und auf die betrieblichen Verhältnisse abzuwägen (Mehraufwand bei Führung einer offenen Ladenkasse, Trennung der Entgelte, elektronische Bewirtschafterbelege etc.). Bei Führung einer offenen Ladenkasse ist die Einzelaufzeichnungspflicht zu prüfen und einzuhalten.

### 4.2 Offene Ladenkassen

Auch bei offenen Ladenkassen müssen die Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und Vollständigkeit erfüllt werden. Die Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind nach § 146 AO in der neuen Fassung zwingend täglich (bisher „sollen“) festzuhalten.

Bevor zu einer offenen Ladenkasse gewechselt wird, muss die Einzelaufzeichnungspflicht dem Grunde nach geprüft werden, d. h., auch wenn ich kein elektronisches Aufzeichnungssystem führe, müssen Einzelaufzeichnungen erfolgen, soweit dies zumutbar ist.<sup>25</sup> Bei offenen Ladenkassen müssen auch die formellen Anforderungen erfüllt werden (u. a. die tägliche Einnahmenermittlung durch die sog. retrograde Methode). Einzelaufzeichnungen können auch durch die vollständige und detaillierte Erfassung aller baren Geschäftsvorfälle in Form eines Kassenbuches erfolgen.

Wird ein Kassenbericht zur Ermittlung der Tageslosung verwendet, kann die Einzelaufzeichnung auch durch die geordnete (z. B. nummerierte) Sammlung aller Barbelege gewährleistet werden. Hierzu müssen tägliche Kassenberichte erstellt werden. Ausgehend vom ausgezählten Kassenbestand bei Geschäftsschluss, Hinzurechnung der baren Wareneinkäufe, Geschäftsausgaben, Privatentnahmen und sonstigen Ausgaben (Geldtransit Kasse an Bank) minus Kassenbestand des Vortages, abzüglich Privateinlagen, sonstigen Einnahmen (Geldtransit Bank an Kasse). Der geschäftliche Bargeldbestand ist täglich auszuzählen und zu dokumentieren.

<sup>24</sup> Fundstelle: <https://www.bsi.bund.de/DE/>.

<sup>25</sup> BMF 19.06.2018, BStBl. I 2018, S. 706 (Einzelaufzeichnung).

Die erklärten Betriebseinnahmen im Kassenbericht müssen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfbar sein.<sup>26</sup>

Besteht aus Zumutbarkeitsgründen (Tz 4) keine Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung, müssen die Bareinnahmen zumindest anhand eines Kassenberichts nachgewiesen werden. Hierbei ist stets vom gezählten Kassenendbestand des jeweiligen Geschäftstages auszugehen. Von diesem Kassenendbestand werden der Kassenendbestand bei Geschäftsschluss des Vortages sowie die durch Eigenbeleg zu belegenden Bareinlagen abgezogen. Ausgaben und durch Eigenbeleg nachzuweisende Barentnahmen sind hinzuzurechnen.

Durch neue Begründung des BFH ist ein „**Zählprotokoll**“ (Auflistung der genauen Stückzahl vorhandener Geldscheine und -münzen) nicht erforderlich,<sup>27</sup> erleichtert jedoch den Nachweis des tatsächlichen Auszahlens.

Offene Landekassen können z. B. bei Kleinunternehmern, gemeinnützigen Vereinen mit Zweckbetrieben oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben geführt werden. Nachteile sind, dass keine betriebswirtschaftlichen Auswertungen möglich sind und keine Personalkontrolle erfolgen kann. Auch sind die täglichen Einnahmenermittlungen sehr zeitaufwendig.

### 4.3 Verbot des gewerbemäßigen Bewerbens von nicht zugelassenen Geräten

Innerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung ist es verboten,

- elektronische Aufzeichnungssysteme,
- Software für elektronische Aufzeichnungssysteme und
- zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen

gewerbemäßig zu bewerben oder in den Verkehr zu bringen, wenn sie den gesetzlichen Vorschriften nicht entsprechen. Diese Vorschrift will den bisherigen Handel mit Manipulationssoft- und Hardware bzw. nicht erlaubten Einstellungen von Beginn an untersagen. Gleichzeitig stellt dies eine ordnungswidrige Handlung – Steuerverfälschung § 379 AO – dar.<sup>28</sup>

### 4.4 Verfahrensdokumentation Kassensystem

Wichtiger Bestandteil einer ordnungsmäßigen Kassenführung ist auch die Führung einer Verfahrensdokumentation<sup>29</sup> des genutzten Datenverarbeitungssystems (elektronischen Aufzeichnungssysteme). Neben der allgemeinen Verfahrensdokumentation muss die Verfahrensdokumentation Kasse in übersichtlicher und gegliederter Form vorliegen. Aus dieser müssen Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig erkennbar sein. Die Verfahrensdokumentation muss so gestaltet sein, dass jeder sachverständige Dritte diese nachvollziehen kann. Es darf sich um keine Dokumentation handeln, die nur von speziellen Anwendern des DV-System gelesen und verstanden wird. Eine Verfahrensdokumentation beschreibt den gewollten organisatorisch-technischen Prozess von der Entstehung der Information über die Indizierung und Verarbeitung bis zur Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit. Außerdem sind in der Verfahrensdokumentation die Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und Reproduktion (Vervielfältigung) zu beschreiben. 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>26</sup> BFH vom 13.03.2013 X B 16/12 (NV) – BFH/NV 2013, S. 902.

<sup>27</sup> BFH vom 16.12.2016, BFH/NV 2017 S. 310 – Zählprotokoll.

<sup>28</sup> BStBl. I 2017, S. 21 – Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen.

<sup>29</sup> GoBD v. 14.11.2014, BStBl. 2014 I, S 1450 – Neufassung/Anpassung BMF 11.07.2019, wird im BStBl. veröffentlicht.

Eine Verfahrensdokumentation Kasse muss enthalten: eine allgemeine Beschreibung, eine Anwenderdokumentation (Bedienungsanleitung), eine technische Systemdokumentation (allgemeine Sammlung der für ein gesamtes Anwendungssystem relevanten Informationen) und eine Betriebsdokumentation. Bei Vor- und Nebensystemen, z. B. der elektronischen Registrierkasse, werden i. d. R. eine Betriebsanleitung und eine Programmieranleitung vorgehalten.

Für den Zeitraum der Aufbewahrungsfrist muss gewährleistet und nachgewiesen sein, dass das in der Dokumentation beschriebene Verfahren dem in der Praxis eingesetzten Verfahren voll entspricht. Änderungen (Updates etc.) müssen ständig fortgeschrieben werden. Eine fehlende Verfahrensdokumentation kann ein schwerer formeller Mangel mit materiellem Gewicht darstellen.

### 4.5 Internes Kontrollsystem

Ein elektronisches Aufzeichnungssystem (Kassensystem) ist ein „Buchführungssystem“. Hier werden steuerliche Vorgänge aufgezeichnet und archiviert. Jedes DV-System muss über ein internes Kontrollsystem verfügen. Um die Ordnungsvorschrift des § 146 AO einzuhalten, muss der Steuerpflichtige Kontrollen einrichten, ausüben und die Ergebnisse protokollieren. Ein internes Kontrollsystem umfasst daher organisatorische und technische Abläufe (Prozesse). Jedes DV-System ist anders strukturiert. Grundsätzlich gehören zum internen Kontrollsystem die Einrichtung einer Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrolle, Funktionstrennungen, Erfassungskontrollen, Abstimmungskontrollen und Verarbeitungskontrollen.

Gleichzeitig muss jedes DV-System Schutzmechanismen (Schutzmaßnahmen) gegen die beabsichtigte oder unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten enthalten. Auch Vorgänge wie Systemwechsel, Datenübernahme aus anderen DV-Systemen, Datenexport in andere DV-Systeme müssen in das interne Kontrollsystem aufgenommen werden. Das interne Kontrollsystem ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation. Es muss bei verwendeten Kassensystemen ebenfalls eingerichtet und nachgewiesen werden.

**HINWEIS** Bei einer elektronischen Registrierkasse wird der Storno unterdrückt, d. h. nicht aufgezeichnet. Die Änderungen der Einstellungen können nicht nachvollzogen werden. Ein internes Kontrollsystem muss solche Vorgänge aufzeichnen. Der Kunde zahlt die Rechnung per Kreditkarte und übergibt ein Trinkgeld. Auf dem Kassenbeleg steht, dass der Chef bedient hat. Ein Nachweis, dass eine andere Bedienungskraft diese Buchung vorgenommen hat, besteht nicht. Somit wäre das Trinkgeld als Einnahme zu versteuern, da durch das interne Kontrollsystem nicht nachgewiesen kann, wer tatsächlich bedient hat. Ein internes Kontrollsystem muss solche Vorgänge unverändert aufzeichnen.

## 5. BELEGAUSGABEPFLICHT § 146A ABS. 2 AO

### 5.1 Allgemeines zur Belegausgabepflicht ab 01.01.2020

Was nützt ein elektronisches Aufzeichnungssystem (Kassensystem), wenn die Buchung nicht eingegeben und somit keine Buchung bzw. kein Beleg erzeugt wird? Deshalb hat der Unternehmer nach dem neuen Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen einen Beleg über jeden Geschäftsvorfall auszugeben und dem Kunden bzw. Leistungsempfänger zur Verfügung zu stellen (**Belegausgabepflicht**). Die Belegausgabepflicht ist unabhängig von der Nichtbeanstandungsfrist für technische Sicherheitseinrichtungen (30.09.2020) zum 01.01.2020 einzuhalten.<sup>30</sup> Eine Belegausgabepflicht besteht

nur für Unternehmen, die Geschäftsvorfälle über ein elektronisches Aufzeichnungssystem (Kassensystem) abwickeln.

Ein Beleg muss mindestens folgende Angaben enthalten:

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
- das Datum der Belegausstellung und den Zeitpunkt des Vorgangsbegins sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung,
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
- die Transaktionsnummer i. S. der KassenSichV,
- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.
- Erfordert ein Geschäftsvorfall nicht die Erstellung einer Rechnung i. S. des § 14 UStG, sondern einen sonstigen Beleg (z. B. Lieferschein), wird nicht beanstandet, wenn dieser Beleg nicht den in der KassenSichV geforderten Steuerbetrag enthält.

Im Weiteren muss der Beleg enthalten:

- die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer des Sicherheitsmoduls,
- den Betrag je Zahlungsart,
- den Signaturzähler,
- den Prüfwert.

Der Beleg kann in Papierform oder elektronisch ausgegeben werden. Eine elektronische Übergabe (z. B. über eine mobile App) wird im Einzelhandel seltener vorkommen, ist aber zukunftsorientiert. Im Großhandel werden Belege oft digital übertragen. Der Beleg muss im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall erstellt werden. Dies setzt voraus, dass die Transaktion vor Bereitstellung des Belegs **abgeschlossen** wird. Eine elektronische Belegausgabe muss jedoch in einem standardisierten Datenformat (z. B. JPG, PNG oder PDF) erfolgen, d. h. der Empfang und die Sichtbarmachung eines elektronischen Beleges durch den Kunden haben mit einer kostenfreien Standardsoftware möglich zu sein.

Der Kunde muss den Beleg nicht mitnehmen. Die Belegausgabepflicht ist ab 01.01.2020 einzuhalten. Eine elektronische Bereitstellung des Beleges bedarf der Zustimmung des Kunden. Ein Beleg ist nur für Geschäftsvorfälle auszugeben, an denen ein Dritter beteiligt ist; ausgenommen ist die Belegausgabepflicht für Entnahmen und Einlagen.

Gleichzeitig sind für Belege auch die Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu beachten. Eine Rechnung ist jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird (§ 14 Abs. 1 UStG). Ein **Rechnungsdoppel** ist zehn Jahre aufzubewahren. Das gilt auch für erhaltene, empfangene Rechnungen.

Wird ein Rechnungsdoppel nicht aufbewahrt, stellt das eine Ordnungswidrigkeit (§ 26a Abs. 1 Nr. 2 UStG) dar.

Die Belegausgabepflicht unterstützt die Überprüfung im Rahmen einer Außenprüfung oder einer Kassen-Nachschau durch die Finanzverwaltung. Damit ist gleich erkennbar, ob der Geschäftsvorfall ordentlich erfasst ist, d. h. einzeln festgehalten, unabänderbar aufgezeichnet und aufbewahrt wurde. Dabei kann das Rechnungsdoppel auch elektronisch innerhalb des Aufzeichnungssystems für die Dauer der Aufbewahrungsfrist aufbewahrt werden. Die Belege von Kontrollmitteilungen der Finanzverwaltung oder

<sup>30</sup> BMF 17.06.2019 (n. n. im BStBl veröffentlicht), AEA0 zu § 146.

Testkäufe etc. können hier zur Überprüfung der Vollständigkeit des Geschäftsvorfalles verwendet werden.

**HINWEIS** Die Belegausgabepflicht besteht ab 01.01.2020, die Mindestangaben auf den Belegen müssen erfüllt werden. Über das Rechnungsdoppel können Geschäftsvorfälle durch die Finanzverwaltung nachvollzogen werden. Wird ein Rechnungsdoppel nicht aufbewahrt, so handelt es sich um eine Ordnungswidrigkeit. Dabei ist jeder Sachverhalt gesondert zu betrachten. Die Rechnungsaufbewahrung kann auch innerhalb des elektronischen Aufzeichnungssystems erfolgen (elektronische Wiederherstellung). Wird keine ordnungsmäßige Rechnung ausgestellt, kann dies zu Problemen beim Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers führen.

## 5.2 Antrag auf Befreiung von der Belegausgabepflicht

Liegen nachweislich persönliche und sachliche Härten zur Belegausstellung des Steuerpflichtigen vor, dann kann eine **Befreiung zur Belegausgabepflicht** gestellt werden. Im Gegensatz zur Zumutbarkeitsregelung zur Einzelaufzeichnungspflicht (Tz 2.4 Prüfung durch den Unternehmer) muss er jedoch bei der zuständigen Finanzbehörde einen Antrag auf Erleichterung der Aufzeichnung (hier Belegausgabepflicht) stellen.

Wann gelten **Ausnahmen zur Belegausgabepflicht**? Bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen können die Finanzbehörden den Kasseneinhaber von einer Belegausgabepflicht befreien. Diese Regelung gilt grundsätzlich bei gleichen Voraussetzungen auch für Dienstleistungen. Hier wird die Finanzverwaltung vor eine riesige Aufgabe gestellt. Der Steuerpflichtige kann unter Hinweis auf § 148 AO einen Antrag stellen, der nur für den jeweiligen Einzelfall beantragt und gewährt werden kann.

Eine Befreiung kommt nur dann in Betracht, wenn nachweislich eine sachliche oder persönliche Härte für den einzelnen Steuerpflichtigen besteht und nachgewiesen wird. Die mit der Belegausgabepflicht entstehenden Kosten stellen für sich allein keine sachliche Härte dar. Ein Kunde hat jedoch Anspruch auf die Ausstellung einer Quittung (§ 368 BGB). Dies gilt auch bei einer erteilten Genehmigung zur Befreiung der Belegausgabe.

Über diesen Antrag wird die Finanzverwaltung nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden. Dabei werden die Zumutbarkeitsgründe für die Ausstellung der Belege des Steuerpflichtigen berücksichtigt. Das könnte Steuerpflichtige wie Bäckereien, Handel mit Massenware, 1-€-Artikel etc. betreffen. Die Zumutbarkeit gem. Rechtsprechung richtet sich ausschließlich nach der Anzahl der Geschäftsvorfälle in einer bestimmten Zeitspanne.

Unter Hinweis auf § 148 Satz 2 AO (Bewilligung von Erleichterungen) können Erleichterungen rückwirkend bewilligt werden; was in der Praxis wegen der fehlenden Rechtssicherheit nicht zu empfehlen ist. Eine erteilte Bewilligung kann durch die zuständige Finanzverwaltung auch widerrufen werden.

**HINWEIS** Die Belegausgabepflicht und die Einzelaufzeichnungspflicht sind bzgl. der Zumutbarkeit getrennt zu betrachten. Unternehmen, die Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen (z. B. Bäcker, Kiosk etc.) verkaufen, können auf Antrag von der Belegausgabepflicht befreit werden. Dies gilt unter den gleichen Voraussetzungen auch für Dienstleistungen. Die Einzelaufzeichnungspflicht besteht weiterhin, unabhängig von der Belegausgabepflicht, bei elektronischen Kassensystemen. Verlangt ein Kunde die Ausstellung einer Quittung, dann ist diese auch bei einer Befreiung von der Belegausgabepflicht auszustellen.

Wird eine Befreiung von der Belegausgabepflicht auf Antrag erteilt, setzt dies voraus, dass durch die Unterdrückung der Belegausgabe die Funktion der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung nicht eingeschränkt wird.

## 6. MITTEILUNGSPFLICHT AN DAS FINANZAMT § 146A ABS. 4 AO

Die Mitteilungspflicht (Meldepflicht) der Nutzung von elektronischen Aufzeichnungssystemen zur Erfassung von aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen oder anderer Vorgänge ist ab 01.01.2020 zu erfüllen.<sup>31</sup> Wer muss mitteilen? Steuerpflichtige, die mitzuteilende elektronische Aufzeichnungssysteme verwenden. Diese Mitteilungspflicht kann auch durch eine bevollmächtigte Person erfüllt werden.

Wann muss gemeldet/mitgeteilt werden? **Innerhalb eines Monats** nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme des mitzuteilenden elektronischen Aufzeichnungssystems ist die Mitteilung vorzunehmen. Unter „Außerbetriebnahme“ fällt auch der Untergang oder das Abhandenkommen des elektronischen Aufzeichnungssystems.

Die Meldung hat an das für die Steuern örtlich zuständige Finanzamt zu erfolgen. Jedes mitzuteilende elektronische Aufzeichnungssystem ist einer **Betriebsstätte** eindeutig zuzuordnen. Die Abgabe einer Mitteilung hat getrennt für jede Betriebsstätte zu erfolgen. Es können mehrere elektronische Aufzeichnungssysteme pro Betriebsstätte in einer Mitteilung übermittelt werden. Dabei sind die Meldearten Anmeldung, Abmeldung sowie Korrektur möglich und für das jeweils zu übermittelnde elektronische Aufzeichnungssystem anzugeben. Die Meldung erfolgt elektronisch. Die Inhalte sind klar definiert. Zu melden sind

- Ordnungskriterien: **Name des Steuerpflichtigen – Steuernummer** des Steuerpflichtigen – zusätzlich seine **Identifikationsnummer**. Nach der Einführung der Wirtschafts-Identifikationsnummer gem. § 139c AO ist diese zu übermitteln.
- Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung** – Zertifizierungs-ID sowie Seriennummer der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung
- Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems** – eine Auswahl zur Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems ist im Meldeverfahren vorgegeben.
- Anzahl der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme** – die Anzahl der insg. eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme je Betriebsstätte/Einsatzort ist zu übermitteln. Sollten in Verbundsystemen mehrere Geräte mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung verbunden sein, so ist jedes einzelne verwendete Gerät dem Finanzamt mitzuteilen.
- Seriennummer des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems** – sie ist herstellerabhängig und von der Seriennummer der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung sowie der Zertifizierungs-ID zu unterscheiden.
- Datum der Anschaffung** des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems – werden elektronische Aufzeichnungssysteme nicht erworben, sondern z. B. geleast oder geliehen, ist statt des Anschaffungsdatums das **Datum des Leasingbeginns/Beginns des Leihvertrags/Beginns der Zurverfügungstellung** zu übermitteln.

<sup>31</sup> BMF 17.06.2019 (n. n. im BStBl veröffentlicht), AEAO zu § 146.

- g) **Datum der Außerbetriebnahme** des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems – die Mitteilung über die Außerbetriebnahme aller bisher im Betrieb eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme kann mit einer Mitteilung je Betriebsstätte/Einsatzort insg. erfolgen, ohne dass jedes einzelne elektronische Aufzeichnungssystem einzeln aufzuführen wäre.

Hat ein Steuerpflichtiger ein elektronisches Aufzeichnungssystem bereits vor dem 01.01.2020 angeschafft, so muss er dies bis 31.01.2020 der Finanzbehörde mitteilen.

**HINWEIS** Von der Mitteilung (Meldepflicht von Kassensystemen an die Finanzverwaltung) ist bis zum Einsatz einer elektronischen Übermittlungsmöglichkeit abzusehen. Der Zeitpunkt des Einsatzes der elektronischen Übermittlungsmöglichkeit wird im Bundessteuerblatt Teil I gesondert bekannt gegeben.<sup>32</sup>

Korrekturen von fehlerhaft abgegebenen Mitteilungen können jederzeit durchgeführt werden. Hierzu ist das elektronische Aufzeichnungssystem eindeutig zu identifizieren und mit den richtigen Angaben zu ersetzen, damit eine eindeutige Zuordnung der richtigen Werte des zu korrigierenden Systems erfolgen kann. Das Gleiche gilt für die richtige Zuordnung zur Betriebsstätte (Wechsel, Neuorganisation etc.).

Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung diese Angaben fürs Risikomanagement zur Fallauswahl im Zusammenhang mit einer Außenprüfung oder Kassen-Nachscha nutzt.

Die Angaben zum Aufzeichnungssystem ermöglichen der Finanzverwaltung im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu überprüfen, ob das Gerät zertifiziert ist, welchen aktuellen Stand das DV-System (Seriennummer) hat, wie viele Aufzeichnungssysteme verwendet werden, ob die Geräte vernetzt sind und ab wann Aufzeichnungen (Einnahmen, Ausgaben etc.) über dieses Gerät erfasst wurden.

Darüber hinaus müssen Protokolle über Einsatzorte und Einsatzzeiträume der Kassensysteme geführt werden.<sup>33</sup>

**HINWEIS** Ab 01.01.2020 besteht eine Mitteilungspflicht an die Finanzverwaltung für die Nutzung von elektronischen Aufzeichnungssystemen. Für vor dem 01.01.2020 angeschaffte elektronische Aufzeichnungssysteme muss die Meldung bis 31.01.2020 erfolgen. Eine **Registrierkassenpflicht** bzw. die Pflicht, ein elektronisches Aufzeichnungsgerät für die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle bzw. übrigen Vorgänge zu nutzen, besteht nicht. Alternativ besteht die Möglichkeit der Nutzung einer offenen Ladenkasse unter Beachtung der damit zusammenhängenden übrigen Aufzeichnungen und geordneten Belegablage sowie der Prüfung der Einzelaufzeichnungspflicht.

## 7. KASSEN-NACHSCHAU § 146B AO

### 7.1 Allgemeines

Die **Kassen-Nachscha** wurde zum **01.01.2018** eingeführt. Manipulationen treten nicht nur durch den Einsatz von nicht zugelassener Software und Hardware auf, sondern auch durch Einstellungen in der Kasse und Fehlverhalten bei der Verbuchung des Geschäftsvorfalles. Zu den bestehenden Überprüfungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung wurde daher gesetzlich ein

<sup>32</sup> BFM vom 06.11.2019 – IV A 4 – S0319/19/10002:001 – 219/0891800 (wird im BStBl I veröffentlicht).

<sup>33</sup> BMF 26.11.2010 – BStBl. I 2010, S. 1342 – Kassenanforderungen altes Recht.

weiteres Instrument der Steuerkontrolle eingeführt – das ist die Kassen-Nachscha.<sup>34</sup>

Die Kassen-Nachscha dient der zeitnahen Aufklärung von steuerlich erheblichen Sachverhalten im Zusammenhang mit der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von **Kasseneinnahmen und Kassenausgaben**. Dies wurde bisher u. a. über eine Umsatzsteuer-Nachscha vollzogen. Zukünftig ist auch die Überprüfung des ordnungsmäßigen Einsatzes des elektronischen zertifizierten Aufzeichnungssystems (ab 01.01.2020) bei der Kassen-Nachscha möglich.

Eine Nachscha ist keine Außenprüfung im Sinne der Abgabenordnung, sondern ein eigenständiges Verfahren. Ziel der Kassen-Nachscha ist es, das **Entdeckungsrisiko** im Zusammenhang mit dem nicht ordnungsmäßigen Einsatz eines elektronischen Aufzeichnungssystems und der unvollständigen Aufzeichnung der Bareinnahmen beim Steuerpflichtigen zu erhöhen.

### 7.2 Was unterliegt der Kassen-Nachscha?

Neben der zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der **Kassenaufzeichnungen** in die Buchführung unterliegen der Kassen-Nachscha auch elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte und offene Ladenkassen. Bei offenen Ladenkassen erfolgen insb. die summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel.

### 7.3 Wer darf die Kassen-Nachscha durchführen – Ausweisungspflicht?

Eine Kassen-Nachscha dürfen nicht nur die Prüfungsdienste der Finanzverwaltung durchführen, sondern jeder damit betraute Amtsträger der Finanzbehörde. I. d. R. werden diese Kassen-Nachschauen jedoch durch die Betriebs- und Amtsbetriebsprüfer erfolgen. Viele Landesfinanzverwaltungen setzen gesondert ausgebildete Kassensystemprüfer ein. I. d. R. wird die Kassen-Nachscha von zwei Amtsträgern durchgeführt.

Zu beachten ist, dass ein Amtsträger die Kassen-Nachscha **ohne vorherige Ankündigung** und außerhalb einer Außenprüfung durchführen und während der **üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke** oder **Geschäftsräume** von Steuerpflichtigen betreten darf. Lt. Anweisungen der Finanzverwaltung kann die Kassen-Nachscha auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden, wenn im Unternehmen noch oder schon gearbeitet wird. Dies ergibt in der Praxis oft Sinn und stört somit nicht den laufenden Betrieb.

Die Grundstücke und Geschäftsräume müssen nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen. Dies schließt auch Fahrzeuge ein, die land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder beruflich vom Steuerpflichtigen genutzt werden. Die Grundstücke (Geschäftsräume) Fahrzeuge etc. müssen nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen.

Ein **Amtsträger** der Finanzverwaltung muss sich bei der Kassen-Nachscha **ausweisen**. Insb. dann, wenn der Amtsträger der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will, den Steuerpflichtigen auffordert, Aufzeichnungen, Bücher oder die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen, Einsichtnahme in die digitalen Daten oder deren Übermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangt oder den Steuerpflichtigen auffordert, Auskünfte zu erteilen.

<sup>34</sup> BMF 29.05.2018, BStBl. I, 2018, 699 (Kassen-Nachscha).

Ein Durchsuchungsrecht gewährt die Kassen-Nachscha nicht. Eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, ist ohne Pflicht zur Vorlage eines Ausweises zulässig. Dies gilt z. B. auch für Testkäufe und Testverzehr.

Bestehen Bedenken bei Beginn der Kassen-Nachscha, so empfiehlt es sich, das zuständige örtliche Finanzamt zu kontaktieren und sich über die Amtsträger zu erkundigen.

#### 7.4 Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und seiner Angestellten

Die Aufforderung zur Duldung der Kassen-Nachscha ist ein Verwaltungsakt, der formlos erlassen werden kann (z. B. mündlich mit Vorzeigen des Ausweises). Der Amtsträger wird aber i. d. R. ein Aufforderungsschreiben zu Beginn der Kassen-Nachscha übergeben. Spätestens nach Vorzeigen des Amtsausweises ist der Steuerpflichtige zur Mitwirkung im Rahmen der Kassen-Nachscha verpflichtet. Auch die Mitarbeiter müssen mitwirken, da davon ausgegangen wird, dass wenn diese ein elektronisches Aufzeichnungssystem bedienen, sie die entsprechenden Zugriffsrechte und Kenntnisse des Datenvorsystems haben.<sup>35</sup> Die Kassen-Nachscha wird bei Nichtanwesenheit des Steuerpflichtigen nicht zwingend unterbrochen.

**HINWEIS** Ist der Steuerpflichtige selbst oder sein gesetzlicher Vertreter nicht anwesend, aber Personen, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems des Steuerpflichtigen verfügen, hat der Amtsträger sich gegenüber diesen Personen auszuweisen und sie zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachscha aufzufordern. Diese Personen haben dann die Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen, soweit sie hierzu rechtlich und tatsächlich in der Lage sind. Bedient ein Mitarbeiter ein Kassensystem im Auftrag des Unternehmers, erfüllt dieser vertretungsweise die Aufzeichnungspflicht des Unternehmers. Der Mitarbeiter ist daher verpflichtet, bei der Kassen-Nachscha mitzuwirken.

Für Durchführung und Beginn der Kassen-Nachscha ist es auch nicht wesentlich, wenn der beauftragte Steuerberater anwesend ist.

#### 7.5 Vorzulegende Unterlagen und Daten

Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung im Rahmen einer Kassen-Nachscha verpflichtet. Unter Hinweis auf § 146b Abs. 2 AO haben die von der Kassen-Nachscha betroffenen Steuerpflichtigen dem betrauten Amtsträger auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen über die der Kassen-Nachscha unterliegenden Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen und Auskünfte zu erteilen.<sup>36</sup>

Werden elektronische Aufzeichnungen und Bücher geführt, hat die Finanzverwaltung folgende Möglichkeiten:

- a) **Einsichtnahme** der elektronischen Bücher und Aufzeichnungen,
- b) **Übermittlung von Daten** über die einheitliche digitale Schnittstelle oder
- c) Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell **auswertbaren Datenträger** – nach den Vorgaben der einheitlichen Schnittstelle – zur Verfügung zu stellen.

Bei der Kassen-Nachscha können sowohl computergestützte Kassensysteme, Registrierkassen mit Datenhaltung<sup>37</sup> als auch

offene Ladenkassen überprüft werden. Die Kosten für die Überlassung der Daten trägt der Steuerpflichtige.

**HINWEIS** Wie läuft eine Kassen-Nachscha i. d. R. ab? Der Amtsträger beobachtet zunächst den Betrieb/die Betriebsstätte. Ggf. führt er Testkäufe oder einen Testverzehr durch. Zwei beauftragte Amtsträger erscheinen unangekündigt in den Geschäftsräumen während der üblichen Öffnungszeiten des Betriebes. Diese weisen sich aus (Amtsausweis). Die Amtsträger fordern den Steuerpflichtigen auf, die für den Sachverhalt maßgebenden Unterlagen (Aufzeichnungen und Belege) zur Überprüfung der ordnungsmäßigen Kassenführung vorzulegen. Wurden die Aufzeichnungen auch elektronisch erstellt (elektronisches Aufzeichnungssystem, computergestütztes Kassensystem, Registrierkasse mit Datenhaltung etc.), werden sie auch Einsichtnahme in die elektronischen Daten, eine Systemprüfung der Kasse und weitere Daten (Journaldaten, Stammdaten und Programmieränderungsdaten etc.) verlangen. Bei offenen Ladenkassen ist wesentlicher Bestandteil der Kassen-Nachscha ein Kassensturz (Soll-Ist-Abgleich). Die Amtsträger werden sich das Geld vom Unternehmer oder Mitwirkungspflichtigen vorzählen lassen.

Der Amtsträger kann u. a. zur Prüfung der ordnungsmäßigen Kassenaufzeichnungen einen „**Kassensturz**“ verlangen, da die Kassenzustandfeststellung (Soll-Ist-Abgleich) ein wesentliches Element der Nachprüfbarkeit von Kassenaufzeichnungen darstellt.

Hier wird der tatsächlich gezählte Kassenbestand mit den Aufzeichnungen verglichen und überprüft. Gibt es hier Gründe zur Beanstandung, kann die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verworfen werden (Beweiskraft der Buchführung<sup>38</sup>). Die Folge können Übergang zur Vollprüfung oder Schätzung von Besteuerungsgrundlagen sein.

Der Amtsträger ist berechtigt, zu Dokumentationszwecken Unterlagen und Belege zu **scannen** oder zu **fotografieren**. Allerdings muss er hierfür einen Dienstapparat verwenden und nicht ein privates Handy/Smartphone.

#### 7.6 Anlass einer Kassen-Nachscha

Eine Kassen-Nachscha ist anlässlich einer Betriebseröffnung denkbar, um von Beginn an die Richtigkeit der Kassenaufzeichnungen sicherzustellen (Präventivwirkung). Weitere Anlässe können sein:

- auffällige Betriebe bei Bargeschäften
- zufällige Beobachtungen
- Maßnahme/Vorbereitung zur Voll-Prüfung eines Betriebes in der bargeldintensiven Branche
- branchenspezifische Erkenntnisse
- Erkenntnisse bestimmte Aufzeichnungssysteme betreffend (bekannte Manipulationen)
- Meldepflicht für Kassensysteme ab 2020 nicht beachtet
- Kontrollmaterial vorhanden (auffällige Quittungen, Zwischenrechnungen, Trinkgelder etc.)
- auffällige Quittungen/Belege/Rechnungen (Belegausgabepflicht ab 01.01.2020)
- Überprüfung Rechnungsdoppel
- Auffälligkeiten in den USt-Voranmeldungen (Umsatzschwankungen etc.)
- Feststellungen in den Jahresabschlüssen (E-Bilanz) und Steuererklärungen
- Erhebungen Gästezahlen
- erklärte Werte unter den amtlichen Richtsätzen
- Erkenntnisse aus vorangegangenen Außenprüfungen (wurden Fehler ausgeräumt?)

<sup>35</sup> § 35 AO Pflichten des Verfügungsberechtigten.bsi.

<sup>36</sup> BMF 17.06.2019 (n. n. im BStBl veröffentlicht), AEAO zu § 146.

<sup>37</sup> BMF 29.05.2018, BStBl. I, 2018, 699 (Kassen-Nachscha).

<sup>38</sup> § 158 AO – Beweiskraft der Buchführung.

### 7.7 Welche Rechte hat der Steuerpflichtige bei der Kassen-Nachschau?

Ergangene Verwaltungsakte im Rahmen der Kassen-Nachschau können mit einem Einspruch angefochten werden. Der Amtsträger ist berechtigt und verpflichtet, den schriftlichen Einspruch während der Kassen-Nachschau entgegenzunehmen. Der Einspruch hat keine aufschiebende Wirkung und hindert daher nicht die Durchführung der Kassen-Nachschau. Mit Beendigung der Kassen-Nachschau sind oder werden Einspruch und Anfechtungsklage gegen die Anordnung der Kassen-Nachschau unzulässig; insoweit kommt lediglich eine Fortsetzungs-Feststellungsklage in Betracht.<sup>39</sup> Wurden die Ergebnisse der Kassen-Nachschau in einem Steuerbescheid berücksichtigt, muss auch dieser Bescheid angefochten werden, um ein steuerliches Verwertungsverbot zu erlangen.

### 7.8 Folgen der Kassen-Nachschau

Sollen aufgrund der Kassen-Nachschau Besteuerungsgrundlagen geändert werden, ist dem Steuerpflichtigen rechtliches Gehör zu gewähren.<sup>40</sup> Werden Feststellungen bei einer Kassen-Nachschau getroffen, die Anlass zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen, Buchungen oder der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung geben, kann der Amtsträger **ohne vorherige Prüfungsanordnung zur Außenprüfung übergehen**. Die Entscheidung zum Übergang zu einer Außenprüfung ist eine Ermessensentscheidung. Anlass zur Beanstandung kann z. B. auch bestehen, wenn Dokumentationsunterlagen, wie aufbewahrungspflichtige Betriebsanleitungen oder Protokolle, nachträglicher Programmänderungen nicht vorgelegt werden können. Der Übergang zu einer Außenprüfung ist regelmäßig geboten, wenn die sofortige Sachverhaltsaufklärung zweckmäßig erscheint und wenn anschließend auch die gesetzlichen Folgen der Außenprüfung für die Steuerfestsetzung eintreten sollen. Der Beginn

einer Außenprüfung nach erfolgter Kassen-Nachschau wird unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig gemacht. Der Übergang zur Außenprüfung hat der Amtsträger dem Steuerpflichtigen bekannt zu geben. Ansonsten gelten die allgemeinen Grundsätze zum notwendigen Inhalt von Prüfungsanordnungen sowie sachlichen und zeitlichen Umfang von Außenprüfungen. Bei einem sofortigen Übergang zur Außenprüfung ersetzt der schriftliche Übergangshinweis die Prüfungsanordnung. Für die Bekanntgabe des Übergangs zur Außenprüfung gelten die Vorschriften für die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung entsprechend. Das gilt auch, wenn der Steuerpflichtige bei Durchführung der Kassen-Nachschau nicht anwesend ist. Wichtig ist, dass der Steuerpflichtige **schriftlich** darauf hingewiesen wird. Bei der Vollprüfung gelten dann die Vorschriften der Außenprüfung (§§ 193 ff. AO). Geprüfte Steuerarten und der Prüfungszeitraum müssen dringend aufgeführt sein.

### 7.9 Unterschiede zur Anwendbarkeit der Kassen-Nachschau

Für die Kassen-Nachschau gibt es unterschiedliche Anwendungszeitpunkte. Die Kassen-Nachschau ist grundsätzlich ab 01.01.2018 zulässig. Die Übermittlung von Daten über die **einheitliche digitale Schnittstelle** oder von Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger – nach den Vorgaben der **einheitlichen Schnittstelle** – dürfen erst ab 01.01.2020 bei einer Kassen-Nachschau verlangt werden. Ab diesem Zeitpunkt sind die elektronischen zertifizierten Aufzeichnungssysteme und die einheitliche Schnittstelle erst verpflichtend.

Zu beachten ist jedoch, dass grundsätzlich das Verlangen einer Datenübermittlung und die Datenträgerüberlassung von bestehenden Kassensystemen (DV-Systemen) im Rahmen einer Kassen-Nachschau bereits ab dem **01.01.2018** möglich ist. Hierzu gehören auch die Daten anderer Aufzeichnungssysteme, wie z. B. App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte etc.

<sup>39</sup> BMF 29.05.2018, BStBl. I, 2018, 699 (Kassen-Nachschau).

<sup>40</sup> § 91 AO – Anhörung Beteiligten – rechtliches Gehör.

Vorbereitung einer Kassen-Nachschau (Checkliste) – ohne Anspruch auf Vollständigkeit	✓
Mitarbeiter über die Kassen-Nachschau aufklären	
Mitarbeiter Anweisungen zur Kassen-Nachschau geben	
Mitarbeiter in Kenntnis setzen, wo Unterlagen abgelegt sind	
Verfahrensdokumentation bereithalten (technische Geräte/Betriebsabläufe etc.)	
Schulungen zur Verfahrensdokumentation für Mitarbeiter durchführen	
Datensicherung gewährleisten (Vorsysteme/Hauptsysteme), Journaldaten, Stammdatenänderungsdaten etc.	
Mehrfache Sicherung der Daten gewährleisten (elektronische Kasse)	
Datenzugriff jederzeit ermöglichen (mittelbarer – unmittelbarer Datenzugriff, Datenträgerüberlassung)	
Einrichtung interner Kontrollsysteme (IKS)	
Regelmäßige Durchführung/Simulation eines Kassensturzes	
Einzelaufzeichnungspflicht geprüft und eingehalten?	
Tägliche Erfassung der Grund(buch)aufzeichnungen (Kassenbücher, Kassenberichte etc.)	
Trennung der Entgelte (steuerfreie Umsätze, 7 %, 19 %) eingehalten?	
Trennung der Zahlungswege	
Rechnungsdoppel (§ 14b Abs. 1 Satz 1 UStG) aufbewahrt? Ggf. elektronisch?	
Regelmäßig Prüferdaten erstellt (Datenschutz (z. B. Berufsgeheimnisträger) beachtet)?	
Ab 01.01.2020: Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung für Kassensystem vorhanden?	
Meldepflicht der Kassensysteme durchgeführt (ab 01.01.2020)	
Belegausgabepflicht erfüllt? Zumutbarkeit der Belegausgabe geprüft und Antrag gestellt?	

Tabelle 1

Der Datenzugriff im Rahmen einer Außenprüfung auf vorgelagerte elektronische Systeme ist bereits ab 01.01.2002 möglich (§ 147 Abs. 6 AO).

### 7.10 Vorbereitung einer Kassen-Nachschau (Checkliste)

Auf eine Kassen-Nachschau sollte sich jeder Unternehmer vorbereiten (zu vorbereitenden Maßnahmen vgl. Tab. 1).

## 8. ERWEITERUNG DER DATENZUGRIFFSMÖGLICHKEITEN DER FINANZVERWALTUNG

### 8.1 Datenhaltung bei Dritten

Das Datenzugriffsrecht steht der Finanzverwaltung auch zu, soweit sich die elektronischen Daten **bei Dritten**, z.B. Dienstleistern, Steuerberatern, befinden (§ 147 Abs. 6 AO). Werden die digitalen Unterlagen nach Auskunft des Steuerpflichtigen bei einem Dritten aufbewahrt, hat der Dritte der Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung Zugriff auf die aufzeichnungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen zu gewähren. Durch das neue Kassengesetz 2020 wird die digitale Prüfung durch die Außenprüfung bzw. die Kassen-Nachschau immer mehr im Vordergrund stehen. Manipulationen bzw. Einnahmenverkürzungen können durch die Datenanalyse wahrscheinlicher eingeschränkt werden. Es ist zu erwarten, dass die Prüfungen der Finanzverwaltung genauer und effizienter werden. Die Prüfungstechniken der Finanzverwaltung erweitern sich.

**HINWEIS** Auf die Meldepflicht und Zertifizierung der elektronischen Aufzeichnungssysteme werden die Prüfungsdienste achten. Eine einfache aber zielführende Prüfungsmethode ist die Aufsummierung der Journaldaten (pro Tag) des elektronischen Aufzeichnungssystems und der Vergleich mit den verbuchten Einnahmen der Finanzbuchhaltung. Dies hat auch den Vorteil, dass eine Betriebsprüfung schneller abgeschlossen werden kann. Bei einer Datenträgerüberlassung hat der Prüfer den Empfang der Daten (z.B. auf einer CD) zu bescheinigen. Werden Hinzuschätzungen aufgrund von Berechnungen der Finanzverwaltung durchgeführt, so sind diese elektronischen Berechnungen dem Steuerpflichtigen auf Verlangen zur Verfügung zu stellen.

### 8.2 Schätzungs- und Kalkulationsdaten des Prüfers

Werden Feststellungen bei einer Außenprüfung oder Kassen-Nachschau getroffen, die zu Nachforderungen von Steuern

führen, wobei der Prüfer oder Amtsträger dies auf eigene Schätzungsberechnungen/Kalkulationsdaten stützt, ist die Finanzverwaltung verpflichtet, sowohl die Kalkulationsgrundlagen als auch die Ergebnisse der Kalkulation sowie die Ermittlungen, die zu diesen Ergebnissen geführt haben, dem Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter (z.B. Steuerberater) offenzulegen.<sup>41</sup>

## 9. NEUE SANKTIONSMÖGLICHKEITEN IM ZUSAMMENHANG MIT ELEKTRONISCHEN AUFZEICHNUNGSSYSTEMEN UND AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN

Die Tatbestände der Steuervergütungsvorschrift nach § 379 AO wurden um nachfolgende Pflichtverletzungen erweitert, soweit dadurch Steuern verkürzt oder Steuervorteile erzielt werden. Sie gelten für den,

- der nach Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig aufzeichnet oder aufzeichnen lässt, verbucht oder verbuchen lässt,
- der ein vorgeschriebenes elektronisch zertifiziertes Aufzeichnungssystem nicht oder nicht richtig verwendet,
- der ein elektronisches Aufzeichnungssystem nicht oder nicht richtig schützt sowie für die
- geschäftsmäßige Bewerbung und das In-Verkehr-Bringen von elektronischen Aufzeichnungssystemen, die den gesetzlichen Vorschriften nicht entsprechen.

Steuervergütungstatbestände liegen auch vor, wenn Belege ausgestellt werden, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind und wenn Belege gegen Entgelt in den Verkehr gebracht werden. Diese Tatbestände waren bereits gesetzlich verankert.

Bei Ausstellung falscher Belege, unrichtiger Aufzeichnung etc. kann das Bußgeld 5.000 € betragen. Wer Betriebsvorgänge nicht oder nicht richtig aufzeichnet, ein nicht vorgeschriebenes Aufzeichnungssystem verwendet oder keine zugelassenen Systeme gewerbemäßig bewirbt (vgl. vorstehende Gliederung), dem wird das Vergehen mit einem Bußgeld bis 25.000 € geahndet.

<sup>41</sup> BFH vom 25.07.2016 – BFH/NV 2016, S. 1679 – Herausgabe von (elektronischen) Schätzungsberechnungen.

## 10. ZUSAMMENSTELLUNG – ANWENDUNGSZEITPUNKT

Neue Vorschrift	Anwendung ab:	Ausnahmen
Einführung technischer Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme (Kassen u. a.) – § 146a Abs. 1 AO	ab 01.01.2020	Registrierkassen, die nach 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft wurden und bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, dürfen bis 31.12.2022 genutzt werden, soweit eine Datenhaltung möglich ist.
Mitteilungspflicht von elektronischen Aufzeichnungssystemen – § 146a Abs. 4 AO	ab 01.01.2020	Nachmeldung von Altkassen, die vom 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft wurden, bis zum 31.01.2020
Kassen-Nachschau § 146b AO	ab 01.01.2018	Datenübermittlung über einheitliche digitale Schnittstelle und Datenträger nach Vorgaben der einheitlichen Schnittstelle des elektronischen Aufzeichnungssystems erst ab 01.01.2020 möglich
Belegausgabepflicht § 146a Abs. 2 AO	ab 01.01.2020	Verkauf von Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen, auf Antrag (§ 148 AO) Befreiung möglich
Neue Sanktionsmöglichkeiten bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme/falsche Belegausstellung § 379 Abs. 1 AO	ab 01.01.2020	keine

Tabelle 2

## 11. FAZIT

Die neue Gesetzgebung zu elektronischen Kassensystemen und Kassenaufzeichnungen waren nötig, um Steuerausfälle zu vermeiden. Die Finanzverwaltung wird diese neuen Anweisungen zu Kassenaufzeichnungen bei Außenprüfungen und der unangekündigten Kassen-Nachschau umsetzen. Für die zu zertifizierende technische Sicherheitseinrichtung besteht ein herstellerunabhängiges Verfahren. Die Vorgaben bestimmt das BSI. Bei Außenprüfungen und Kassen-Nachschauen ausschließlich Papierunterlagen zu prüfen, ist „out“. Die Prüfung von digitalen Daten durch die Finanzverwaltung ist „in“. Hier können effizienter und genauer Mängel bei den Kassenaufzeichnungen festgestellt werden. Wichtig ist es auch, die Daten der Vorsysteme (z. B. elektronisches Kassenaufzeichnungssystem) für die Dauer der Aufbewahrungsfrist (zehn Jahre) aufzubewahren und zu archivieren. Hierzu gehören nicht nur die Journaldaten, sondern auch die Stammdaten- und Stammdatenänderungsdaten etc. und die entsprechenden Strukturinformationen. Fehlen diese Daten, dann ist die Buchführung des Steuerpflichtigen nicht mehr beweiskräftig und kann zu erheblichen Beanstandungen mit Hinzuschätzung von Einnahmen führen.

Weitere formelle Anforderungen bei Kassenaufzeichnungen sind ebenfalls Bestandteil einer ordnungsmäßigen Kassenbuchführung. Hierbei sind – neben einem täglich geführten Kassenbuch bzw. Kassenbericht – eine geordnete Belegablage und Aufbewahrung, Bedienungs- und Programmieranleitung und eine Verfahrensdokumentation aufzuführen.

Die neuen verschärften Vorschriften dienen auch dem Schutz des ehrlichen Steuerbürgers. Mit einem sicheren System kann er die Ordnungsmäßigkeit seiner Aufzeichnungen glaubhaft aufzeichnen. Die Finanzverwaltung wird dies beim Risikomanagement bei der Auswahl der zu prüfenden Fälle berücksichtigen.

## FOLGENDE DWS-PRODUKTE WERDEN EMPFOHLEN:

### DWS-Vordrucke

- Nr. 1115 „Kassenbericht mit Zählprotokoll für offene Ladenkassen“
- Nr. 1116 „Kassenabstimmung mit Zählprotokoll für Registrierkassen“

### DWS-Merkblätter

- Nr. 1679 „Kasseneinnahmen – Fehler vermeiden! – Wichtige praktische Hinweise für Betriebe mit hohen Bareinnahmen“
- Nr. 1834 „Einzelaufzeichnungspflichten bei Kassen (elektronische Registrierkassen und offene Ladenkassen) bei Buchführungspflicht und EÜR“
- Nr. 1115H „Erläuterungen zum Kassenbericht mit Zählprotokoll für offene Ladenkassen“
- Nr. 1116H „Erläuterungen zur Kassenabstimmung mit Zählprotokoll für Registrierkassen“
- Nr. 1780 „Schätzung von Besteuerungsgrundlagen in der Außenprüfung“
- Nr. 1833 „Bedeutung von Vorsystemen für Finanzbuchhaltung und Besteuerungsverfahren“
- Nr. 1781 „Verfahrensdokumentation nach GoBD für kleine und mittlere Unternehmen – Hinweise für die Umsetzung in der Praxis“
- Nr. 1807 „Verfahrensdokumentation nach GoBD – Musterbeispiel für Kleinunternehmen“

- Nr. 1894 „Verfahrensdokumentation nach GoBD – Musterbeispiel für einen Gastronomiebetrieb“ (in Vorbereitung)
- Nr. 1809 „Verfahrensdokumentation nach GoBD – Musterbeispiel für mittelgroße Unternehmen“
- Nr. 1885 „Verfahrensdokumentation Kasse“ (in Vorbereitung)
- Nr. 1893 „Gastronomieberatung – Kassenführung und Betriebsprüfung“ (in Vorbereitung)
- Nr. 1810 „Einrichtung und Dokumentation des internen Kontrollsystems für kleine und mittelständische Unternehmen – Tax-Compliance-Management“
- Nr. 1831 „Internes Kontrollsystem – Organisation und Dokumentation – Hinweise und Musterbeispiele für kleinere Unternehmen“
- Nr. 640 „Aufbewahrungspflichten, -fristen sowie Recht auf Datenzugriff“
- Nr. 1703 „Digitalisierung, elektronische Aufbewahrung und Vernichtung der Papierbelege (ersetzendes Scannen)“