

„Wenn das Finanzamt Kassensturz macht“

Die Kassen-Nachschau ab 01.01.2018

Was kommt auf die Steuerpflichtigen zu?

von
Sascha König
Rechtsanwalt – Steuerberater
Fachanwalt für Strafrecht
Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)
Lic. rer. publ.

I. Einführung – Gesetzliche Grundlage:

Mit dem „Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ vom 22.12.2016 – umgangssprachlich auch als Kassengesetz bezeichnet – wurde neben anderem die ab 01.01.2018 mögliche Kassen-Nachschau eingeführt.

§ 146b bestimmt hierzu das Folgende:

- (1) *Zur Prüfung der **Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben** können die damit betrauten Amtsträger der Finanzbehörde **ohne vorherige Ankündigung** und außerhalb einer Außenprüfung, während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können (Kassen-Nachschau). **Der Kassenschau unterliegt auch die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Absatz 1.** Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden. Das Grundrecht der Unverletzlichkeit der Wohnung (Artikel 13 des Grundgesetzes) wird insoweit eingeschränkt.*

I. Einführung – Gesetzliche Grundlage:

- (2) *Die von der Kassen-Nachschau betroffenen Steuerpflichtigen haben dem mit der Kassen-Nachschau betrauten Amtsträger **auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen über die der Kassen-Nachschau unterliegenden Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen**, sowie dies zur Feststellung der Erheblichkeit nach Absatz 1 geboten ist. **Liegen die in Satz 1 genannten Aufzeichnungen oder Bücher in elektronischer Form vor, ist der Amtsträger berechtigt, diese einzusehen, die Übermittlung von Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle zu verlangen oder zu verlangen, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden.** Die Kosten trägt der Steuerpflichtige.*
- (3) *Wenn die bei der Kassen-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung nach § 193 übergegangen werden. Auf den Übergang zur Außenprüfung wird schriftlich hingewiesen.*

I. Einführung – Grundfragen zur Kasse:

Für die Frage, welche Unterlagen der Steuerpflichtige für die ordnungsgemäße Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben hinsichtlich der Aufzeichnung der Kasseneinnahmen und Kassenausgaben zu führen und damit auch für die Kassen-Nachschau vorzuhalten hat, sind zunächst zwei Fragen vorab zu klären:

- 1. Wieviel Kassen werden in dem Betrieb geführt?**
- 2. Welche Arten von Kassen werden in dem Betrieb geführt?**

I. Einführung – Grundfragen zur Kasse:

Wieviel Kassen führen Sie in Ihrem Betrieb?

Nach der Rechtsprechung des BFH, (vgl. nur BFH-Urteil vom 20.10.1971, I R 63/70, BStBl. II 1972 S. 273) sind grds. für jede einzelne Kasse getrennte Aufzeichnungen zu führen. Dieser Grundsatz gilt sowohl für Haupt- als auch für Nebenkassen.

Mit dieser Anforderung ist jedoch noch nicht geklärt, welche konstituierenden Merkmale eine „Kasse“ aufweisen muss, um sie als Kasse zu qualifizieren. Bis heute gibt es hier keine Hinweise aus der Rechtsprechung oder der Finanzverwaltung. Die nachstehenden Beispiele können dementsprechend nur ein Problembewusstsein aber keine Lösung liefern.

I. Einführung – Grundfragen zur Kasse:

Beispiele für ggf. eigenständige (Neben-)Kassen:

- Einzelne Kellnerbörse
- (zentrale) Wechselgeldkasse
- Trinkgeldkasse
- Tresenkasse und normale „Restaurantkasse“
- Kasse an der Hotelrezeption
- (eigene) Terrassen- oder Biergartenkasse
- Tresor

Angehörige der Finanzverwaltung vertreten (inoffiziell) die Auffassung, dass jedes physisch getrennt geführtes Bargeld eine eigene Kasse darstellt, für welche alsdann auch eigene Kassenaufzeichnungen zu führen wären. Ob diese Auffassung zutreffend ist, kann abschließend nicht beurteilt werden. Aus Gründen der Vorsicht und Prävention sollte hiervon bis zur (endgültigen) Klärung jedoch ausgegangen werden.

I. Einführung – Grundfragen zur Kasse:

Welche Kassenarten führen Sie in Ihrem Betrieb?

- **Offene Ladenkasse**

- **Elektronische Registrierkasse:**
 - Elektronische Registrierkasse mit Drucklaufwerken (E-Prom-Kassen)
(Sind spätestens nach dem 31.12.2016 nicht mehr einsetzbar)

 - PC-Kassen

II. Die offene Ladenkasse:

Die offene Ladenkasse ist die technisch einfachste Form einer Kasse. Sie kann, entgegen der teilweise verbreiteten Ansicht, auch über den 31.12.2016 vom Steuerpflichtigen eingesetzt werden, weil auch mit dem „Kassengesetz“ vom 22.12.2016 in Deutschland keine „allgemeine Registrierkassenpflicht“ eingeführt wurde.

Bei der offenen Ladenkasse werden die Tageseinnahmen auf Basis eines

- **täglichen (!)**
- **Kassenberichtes (!)**

ermittelt, der 10 Jahre aufzubewahren ist.

Der Kassenbericht ist nicht mit einem Kassenbuch gleichzusetzen!

Wichtig:

Für jede selbständige (offene) Ladenkasse ist auch ein eigener Kassenbericht zu führen.

II. Die offene Ladenkasse:

Bei einem Kassenbericht werden die Bareinnahmen des Tages **ausgehend vom ausgezahlten (!) Kassenendbestand** des Geschäftstages rechnerisch wie folgt ermittelt:

	Ausgezahlter Kassenendbestand des Geschäftstages
./.	Kassenbestand des Vortages (= Kassenanfangsbestand des Geschäftstages)
+	Betriebsausgaben, die im Laufe des Geschäftstages bar bezahlt worden sind
+	Privatentnahmen
+	Einzahlungen auf die Bank
+	Ausgangstransfers in andere Kassen
./.	Privateinlagen
./.	Einzahlungstransfers aus anderen Kassen
./.	<u>Auszahlungen von der Bank</u>
=	Tageseinnahme des jeweiligen Geschäftstages

II. Die offene Ladenkasse:

Merke:

- **Bei einer offenen Ladenkasse ist jede andere Form oder Art der Ermittlung der Tageseinnahmen als die des Kassenberichtes in der vorstehend aufgezeigten Form unzulässig** und führt zwangsläufig zu gravierenden formellen Mängeln der Buchführung, die so gewichtig sind, dass sie bei bargeldintensiven Betrieben dieser insgesamt die Ordnungsmäßigkeit rauben (= Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde).
- Ein Zählprotokoll über die Münzen und Scheine, die zusammen den Kassenendbestand am Ende des Geschäftstages ergeben, ist, was der BFH in seinem Urteil vom 20.03.2017 (Az. X R 11/16, BStBl. II 2016 S. 992) und in seinem Beschluss vom 16.12.2016 (Az. X B 41/16, BFH/NV 2017 S. 310) noch einmal klargestellt hat, gesetzlich nicht gefordert. **Es empfiehlt sich jedoch in jedem Fall, ein solches Zählprotokoll zu führen, weil dieses ein gewichtiges Indiz für das tatsächliche allabendliche Auszählen ist.**

II. Die offene Ladenkasse:

Merke:

- Die **Kassensturzfähigkeit**, sprich der Abgleich des tatsächlichen Kassenbestandes (Ist-Bestand) mit dem Kassenbestand lt. Kassenbuchführung (Soll-Bestand) **muss in jedem Fall und zu jeder Zeit gewährleistet sein!**
- Und dies für jede einzelne offene Ladenkasse!
- Deshalb ist es notwendig, dass der Steuerpflichtige am laufenden Geschäftstag
 - den Kassenbericht vom Vortag (!!!) (genauer: von den Vortagen)
 - sowie alle Belege über die Bargelddbewegungen am Geschäftstag bis zum Zeitpunkt des Kassensturzes

ordnungsgemäß und gesammelt vorhält. Nur so lässt sich ausgehend vom Kassenbericht des Vortages (!) und den Belegen über die Bargelddbewegungen des laufenden Geschäftstages bis zum Zeitpunkt des Kassensturzes der Kassenbestand lt. Kassenbuchführung (Soll-Bestand) feststellen. Dies ist die erste (und wichtigste) Voraussetzung für die Kassensturzfähigkeit!

II. Die offene Ladenkasse:

Merke:

- Wer allabendlich die Kasse zählt, hat auch ein gutes Gefühl dafür, wie hoch der (tatsächliche) Kassenbestand im Zeitpunkt des Kassensturzes ist. Zudem weiß er in der Regel – jedenfalls ungefähr – wie hoch der Kassenendbestand am Vortag und damit zugleich zu Beginn des laufenden Geschäftstages war.
- **Die Kasse ist centgenau zu führen!** Auch kleinere Differenzen können einer Kassenbuchführung ggf. schon die Ordnungsmäßigkeit rauben.

III. Die elektronischen Registrierkassen (PC-Kassen):

Spätestens (!!!) seit dem 01.01.2017 müssen elektronische Registrierkassen die folgenden Anforderungen erfüllen (vgl. hierzu auch BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl. I 2010 S. 1342 und vom 14.11.2014 BStBl. I 2014 S. 1450):

- Die elektronischen Daten der Registrierkasse müssen jederzeit maschinell les- und auswertbar zur Verfügung gestellt werden können (insbesondere bei Außenprüfungen, später aber auch im Rahmen der Kassen-Nachschau).
- Alle Geschäftsvorfälle müssen einzeln aufgezeichnet werden (durch das „Kassengesetz“ jetzt auch in § 146 Abs. 1 Satz 1 AO angeordnet bzw. klargestellt).
- Die elektronischen Kassenaufzeichnungen müssen 10 Jahre vorgehalten werden.

III. Die elektronischen Registrierkassen (PC-Kassen):

Nach den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (**GoBD**), vgl. hierzu auch BMF-Schreiben vom 14.11.2014 (BStBl. I 2014 S. 1450) muss **seit 2015** darüber hinaus noch das Folgende beachtet werden:

- Die Kasse ist nach den GoBD Teil einer Verfahrensdokumentation, in der die gesamten Abläufe der elektronischen Buchführung inklusive aller Vor- und Nebensysteme darzustellen und Angaben zur verwendeten Hard- und Software zu machen sind.
- Darüber hinaus fordern die GoBD, dass der Steuerpflichtige ein internes Kontrollsystem für die elektronische Buchführung einrichtet. Ganz konkret bedeutet dies bei elektronischen Kassensystemen, dass sicherzustellen und zu kontrollieren ist, dass lediglich die befugten Personen innerhalb des Betriebs Zugriff auf das Kassensystem haben. Außerdem muss das Personal entsprechend geschult sein.

III. Die elektronischen Registrierkassen (PC-Kassen):

- Auch die GoBD gehen vom Grundsatz der Einzelaufzeichnung aus. Sie legen weiterhin fest, dass die Erfassung der Geschäftsvorfälle nicht unterdrückt werden darf. Das heißt, eine Bon- oder Rechnungserteilung ohne Erfassung der vereinnahmten Beträge ist unzulässig. Ebenso sind Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungen aufzuzeichnen.
- Eine vorgenommene Aufzeichnungen oder Buchung darf nicht in der Weise veränderbar sein, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht möglich sein, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden ist. (Herrschende Meinung zum Regelungsgehalt des § 146 Abs. 4 AO (entgegen Wortlaut der Norm)) **Problem der Historisierung der Stammdaten!**
- Bedienungsanleitungen und Handbücher sind neben den elektronischen Daten gleichfalls zehn Jahre aufzubewahren. (Am besten in unmittelbarer Nähe zur Kasse. Bitte auch auf die Aktualisierungen achten).

III. Die elektronischen Registrierkassen (PC-Kassen):

Ferner sollte beachtet werden, dass das BMF-Schreiben vom 09.01.1996 (juris) noch folgende Unterlagen als aufzeichnungs-, aufbewahrungs- und vorlagepflichtig benannt hat:

„Nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO sind die zur Kasse gehörenden Organisationsunterlagen, insbesondere

- **die Bedienungsanleitung,**
- **die Programmieranleitung,**
- **die Programmabrufe nach jeder Änderung (u.a. der Artikelpreise),**
- **Protokolle über die Einrichtung von Verkäufer-, Kellner- und Trainingsspeichern u.ä. sowie**
- **alle weiteren Anweisungen zur Kassenprogrammierung (z.B. Anweisungen zum maschinellen Ausdrucken von Pro-forma-Rechnungen oder zum Unterdrücken von Daten und Speicherinhalten)**

aufzubewahren.“

III. Die elektronischen Registrierkassen (PC-Kassen):

Die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht für die Organisationsunterlagen ist keine Neuheit, die erst seit dem 01.01.2017 zu beachten ist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung, vgl. BMF-Schreiben vom 09.01.1996, und dem Bundesfinanzhof, vgl. u.a. BFH-Urteil vom 25.03.2015 (Az. X R 20/13, BStBl. II 2015 S. 743) **galt dies „schon immer“**: Die Gravitas eines Verstoßes hiergegen offenbaren die Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 25.03.2015:

„Bei einem programmierbaren Kassensystem stellt das Fehlen der aufbewahrungspflichtigen Betriebsanleitung sowie der Protokolle nachträglicher Programmänderungen einen formellen Mangel dar, dessen Bedeutung dem Fehlen von Tagesendsummenbons bei einer Registrierkasse oder dem Fehlen von Kassenberichten bei einer offenen Ladenkasse gleichsteht und der daher grundsätzlich schon für sich genommen zu einer Hinzuschätzung berechtigt.“

Spätestens ab 2017 sind insbesondere die Protokolle über die Programmierung in elektronischer Form vorzuhalten. Ggf. empfiehlt es sich jedoch, diese auch in ausgedruckter Form aufzubewahren.

III. Die Kassen-Nachschau – vorzulegende Unterlagen bei einer offenen Ladenkasse:

Führt der Steuerpflichtige in seinem Betrieb offene Ladenkassen, sollten für diese für die (unangekündigte)

Kassen-Nachschau mindestens die folgenden Unterlagen geordnet und griffbereit vorgehalten werden:

- **Kassenbericht des Vortages bzw. der Vortage** (Erstellung ist grds. Chefsache! Wird der Kassenbericht (ausnahmsweise) von einem Mitarbeiter gefertigt, soll dieser diesen unter Angabe vom leserlich geschriebenen Namen auch unterschreiben. (Urkundsfunktion)
- Zählprotokolle über die ausgezahlten Kassenendbestände (nicht vom Gesetz gefordert aber empfehlenswert)
- **Belege über die Bargeldbewegungen inklusive der Belege vom laufenden Geschäftstag**
(Achtung: Sofern eine Privatentnahme oder Privateinlage getätigt wird, ist hierüber ein Eigenbeleg zu erstellen. Grundsatz: Keine Buchung ohne Beleg!)

III. Die Kassen-Nachschau – vorzulegende Unterlagen bei elektronischer Registrierkasse:

Führt der Steuerpflichtige in seinem Betrieb elektronische Registrierkassen, sollten für diese für die (unangekündigte) Kassen-Nachschau mindestens die folgenden Unterlagen geordnet und griffbereit vorgehalten werden:

- **Kassenbuch des Vortages bzw. der Vortage**
- **Belege über die Bargeldbewegungen inklusive der Belege vom laufenden Geschäftstag**
(Achtung: Sofern eine Privatentnahme oder Privateinlage getätigt wird, ist hierüber ein Eigenbeleg zu erstellen. Grundsatz: Keine Buchung ohne Beleg!)
- **Elektronische Daten der Registrierkasse gem. den Anforderungen der BMF-Schreiben vom 26.11.2010 („zweite Kassenrichtlinie“) und 14.11.2014 (GoBD)**

III. Die Kassen-Nachschau – vorzulegende Unterlagen bei elektronischer Registrierkasse:

- **Organisationsunterlagen zur elektronischen Kasse wie z.B. Handbuch (zu allein in den letzten 10 Jahren eingesetzten Kassen- bzw. Programmversionen), Programmierprotokolle etc.**

Es empfiehlt sich weiter das Vorhalten folgender Unterlagen:

- **Schriftliche Bestätigung des Kassenaufstellers bzw. des Kassenherstellers, dass die eingesetzte elektronische Registrierkasse inklusive aller Nebengeräte, z.B. „Orderman“, den Anforderungen der Finanzverwaltung, insbesondere den Vorgaben der §§ 146 bis 147 AO sowie den BMF-Schreiben vom 26.11.2010 und 14.11.2014 entsprechen.**
- **Handschriftlich auszufüllende Protokolle der Mitarbeiter über deren Abrechnung (entweder auf Basis der Kellnerberichte (X-Abschläge) oder der Tagesendsummenbons (Z-Abschläge)**

III. Die Kassen-Nachschau:

Und ganz wichtig:

Unabhängig davon, ob Sie eine oder mehrere offene Ladenkassen bzw. elektronische Registrierkassen in Ihrem Betrieb führen, für alle Kassen muss jederzeit die centgenaue Kassensturzfähigkeit gewährleistet sein.

Ist diese nicht gegeben, wird die Kassen-Nachschau in der Regel in eine reguläre Außenprüfung mit erheblichen Steuernachforderungen enden.

III. Die Kassen-Nachschau:

Seien Sie deshalb vorbereitet!

Fangen Sie jetzt mit den Vorbereitungen an. Die Erfahrung der letzten Monate zeigt, dass viele Betriebe eine hinreichende Zeit benötigen, um alle organisatorischen Abläufe so in ihrem Betrieb zu implementieren, dass sie ohne Beanstandungen als Automatismus funktionieren.

Nur wenn das gewährleistet ist, können Sie der Kassen-Nachschau gelassen entgegensehen.

Vielen Dank
für Ihre
Aufmerksamkeit.