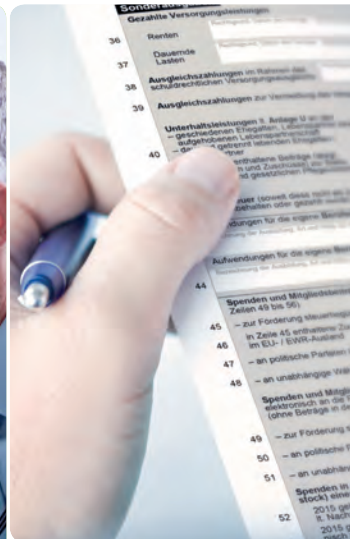


Gerd Achilles

Brennpunkt Kassenführung

Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten
ab 01.01.2017



Gerd Achilles

Brennpunkt Kassenführung

Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und
Vorlagepflichten ab 01.01.2017

Redaktioneller Hinweis:

Die Ausgabe wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.
Sie gibt die persönliche Rechtsauffassung des Autors wieder.

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2016 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.

Die E-Books können Sie auf allen PCs und mobilen Endgeräten Ihrer Betriebsstätte nutzen, für die Sie diese erworben haben. Eine Weitergabe an Dritte ist nicht zulässig.

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

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Stand: August 2016

DATEV-Artikelnummer: 19657

E-Mail: literatur@service.datev.de

Editorial

Die Finanzverwaltung sieht zahlreiche Unternehmen als bargeldintensive Betriebe an. Hier stellt die Kassenführung immer einen Schwerpunkt in Betriebsprüfungen dar. Kassenaufzeichnungen, die nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) oder den steuerlichen Ordnungsvorschriften (§§ 145 – 147 AO) entsprechen, sind ein Risikopotential, das oft nicht erkannt oder unterschätzt wird. Sieht man die Kassenführung eher als beschwerliche Nebenpflicht an, führt eine Betriebsprüfung häufig zu empfindlichen und teils existenzbedrohenden Steuernachzahlungen für mehrere Jahre, sei es aufgrund stiefmütterlicher Behandlung der Kassenaufzeichnungen, der Nichtvorlage von Unterlagen, die sich bei einem Dritten befinden (z. B. beim Kassendienstleister), des endgültigen Verlustes von vorlagepflichtigen Aufzeichnungen und Belegen oder unzureichender Kenntnisse über geltendes Recht.

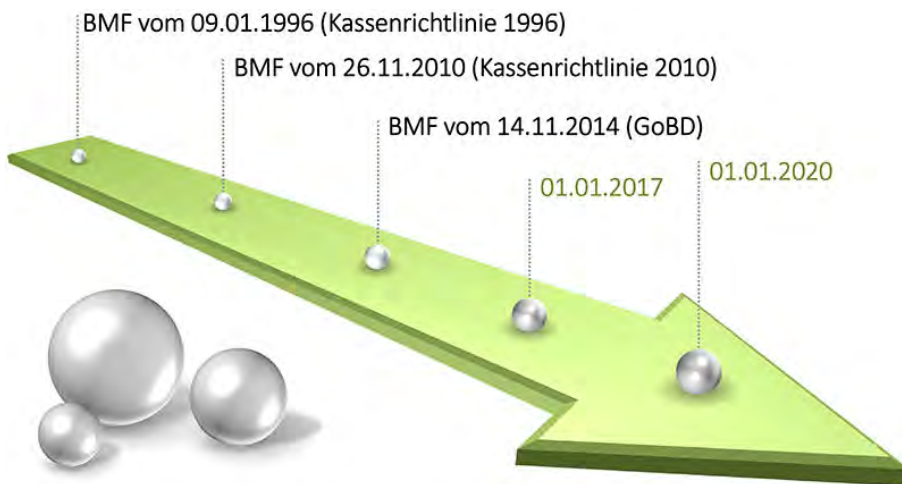
In bargeldintensiven Betrieben ist aus Sicht vieler Unternehmen die Verwendung einer Registrier- oder PC-Kasse als Grundpfeiler einer ordnungsgemäßen Kassenführung quasi alternativlos. Dabei stellt die Finanzverwaltung hohe Anforderungen an die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bzw. an die Einhaltung der steuerlichen Ordnungsvorschriften, wenngleich sie mit älteren Registrierkassen, die nur Tagesendsummen, aber nicht die einzelnen Geschäftsvorfälle speichern können, bislang großzügig verfahren ist.¹

Ab dem 01.01.2017 ist damit Schluss. Dann entfallen die noch bestehenden Aufbewahrungserleichterungen für elektronische Registrierkassen. Spätestens ab diesem Zeitpunkt müssen sämtliche Geschäftsvorfälle (Einzelaufzeichnungen) geordnet, vollständig, richtig, zeitgerecht und unveränderbar aufgezeichnet werden. Die Daten müssen dem Betriebsprüfer über den Aufbewahrungszeitraum von mindestens 10 Jahren jederzeit lesbar und maschinell auswertbar zur Verfügung gestellt werden können.

¹ Vgl. Übergangsregel im BMF-Schreiben zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften, BStBl 2010 I S. 1342.

Wird gegen die Grundprinzipien der Kassenführung verstoßen, weil ordnungsgemäße Aufzeichnungen eher als lästige Nebenpflicht angesehen und vernachlässigt werden, ist der Ärger mit der Finanzverwaltung vorprogrammiert. Denn schon einzelne formelle Mängel in der Kassenführung können der gesamten Buchführung die Ordnungsmäßigkeit nehmen. Zwar lassen solche Mängel nicht zwingend den Schluss auf nicht versteuerte Einnahmen zu, geben aber oft Anlass, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen anzuzweifeln.

Stellt der Betriebsprüfer wesentliche formelle oder materielle Mängel in der Kassenführung fest, ist das Vertrauen in die Buchführung erschüttert (§ 158 AO). Dann können die in den Steuererklärungen ausgewiesenen Umsätze und Gewinne der Besteuerung nicht zu Grunde gelegt werden. Es kommt zur Schätzung (§ 162 AO). Neben den steuerlichen Auswirkungen durch Umsatz- und Gewinnschätzungen werden zudem nicht selten Steuerstraf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahren eingeleitet, in deren Folge sich weitere Belastungen für den Unternehmer ergeben können (z. B. Geldauflagen nach § 153a StPO oder Bußgelder nach § 26a, b UStG), die bei ausreichender Kenntnis der Materie vermeidbar gewesen wären.



Viele Unternehmer beschäftigen sich aktuell mit dem Gedanken, ihre bisher verwendete Registrier- oder PC-Kasse mit Hinblick auf die Neuerungen zum 01.01.2017 aufzurüsten oder auszutauschen. Dabei herrscht große Verunsicherung in Bezug auf die Anwendung verschiedener BMF-Schreiben. Dass seit dem 13.07.2016 ein Kabinettsbeschluss über die Einführung eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vorliegt, macht die Aufgabe einer zielführenden Beratung nicht einfacher.

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

Duisburg, August 2016

Gerd Achilles

Der Inhalt im Überblick

1	Problembewusstsein.....	9
1.1	Vorbemerkungen	9
1.2	Grund(buch)aufzeichnungsfunktion	10
1.3	Grundsatz der Einzelaufzeichnung	11
1.4	Vermeidung von Kassenberichten	12
1.5	Verwendung von Registrier- und PC-Kassen.....	15
2	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	18
2.1	Begriffsbestimmung	18
2.2	Steuerliche und außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.....	19
2.3	Branchenspezifische Aufzeichnungspflichten	20
2.4	Geschäftsvorfälle > 15.000 Euro.....	21
2.5	Ordnungsvorschriften.....	22
2.5.1	Allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen (§ 145 AO)	22
2.5.2	Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen (§ 146 AO)	23
2.5.3	Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen (§ 147 AO).....	26

3	Verwendung von Registrier- und PC-Kassen.....	27
3.1	Vorbemerkungen	27
3.2	Klassifizierung von Registrier- und PC-Kassen	29
3.3	Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten ab 01.01.2017	30
3.4	Aufbewahrungspflicht bei Abschaltung von Altsystemen.....	32
4	Rechtsfolgen einer fehlerhaften Kassenführung	34
4.1	§ 158 AO – das Einfallstor zur Schätzung	34
4.2	Schätzung bei formell nicht ordnungsgemäßen Aufzeichnungen.....	35
4.3	Schätzung bei formell ordnungsgemäßen Aufzeichnungen	38
4.4	Sonstige Rechtsfolgen	39
5	Kassenführung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	40

6	Prüfungsschwerpunkte und Fehlervermeidung	43
6.1	Vorlage der Organisationsunterlagen	43
6.2	Kassensturzfähigkeit.....	45
6.3	Neben- und Unterkassen.....	46
6.4	Kassenfehlbeträge	46
6.4.1	Echte und unechte Kassenfehlbeträge.....	46
6.4.2	Untertägige Kassenfehlbeträge	48
6.5	Telecash- und Kreditkartenumsätze	49
6.6	Wechselgeldrückgaben	51
6.7	Privat verauslagte Aufwendungen	51
6.8	Privatentnahmen und Privateinlagen.....	52
6.9	Zählprotokolle	53
7	Gesetzentwurf zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 13.07.2016.....	54
7.1	Geplante Änderungen.....	54
7.2	Zeitlicher Ausblick	56
8	Fazit.....	58

1

Problembewusstsein

1.1 Vorbemerkungen

Erfahrungen zeigen, dass Prüfungen in bargeldintensiven Betrieben häufig zu empfindlichen und teils existenzbedrohenden Steuernachzahlungen für mehrere Jahre führen, weil Kassenaufzeichnungen nicht ordnungsgemäß geführt wurden. Der Gesetzgeber stellt an die zu führenden Bücher und Aufzeichnungen hohe Anforderungen, ohne abstrakt im Vorfeld für alle Unternehmen Form, Umfang und Inhalt abschließend definieren zu können. In den GoBD heißt es dazu sinngemäß:

Die unterschiedlichen betrieblichen Abläufe in den einzelnen Unternehmen, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Aufzeichnungen und Unterlagen sowie die Verschiedenartigkeit der eingesetzten Buchführungs- und Aufzeichnungssysteme lassen nicht zu, die zu führenden und aufzubewahrenden Unterlagen abschließend für alle Unternehmen einheitlich zu definieren. Vielmehr 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 ordnungsmäßiger Buchführung sowie den steuerlichen Ordnungsvorschriften (§§ 145 – 147 AO) selbst festzulegen.

Man geht allgemein davon aus, dass mehr als 90 % (!) der Betriebe ihre Kassenaufzeichnungen nicht ordnungsgemäß führen und im Falle einer Betriebsprüfung die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden. Wer das vermeiden will, muss zunächst zwingend Überlegungen zu der Frage anstellen, ob die Ermittlung der Betriebseinnahmen durch

- a) laufende Einzelaufzeichnungen in digitaler Form (z. B. Kassenauftragszeilen einer Registrierkasse) oder in Papierform (z. B. Quittungen, Rechnungen) oder
- b) summarisch am Ende des Tages (Kassenberichte) oder
- c) durch eine Kombination aus a) und b)

erfolgen kann oder gar muss. Diese Prüfung ist der erste wichtige Schritt auf dem Weg in die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung.

1.2 Grund(buch)aufzeichnungsfunktion

Ebenso wie für andere Geschäftsvorfälle gilt auch für Bareinnahmen, dass deren Erfassung in Grundaufzeichnungen die sog. Grund(buch)-aufzeichnungsfunktion erlangt. Danach wird jeder Geschäftsvorfall zunächst durch Erstellung von Belegen dokumentiert und anschließend zeitnah, unverlierbar und leicht auffindbar gesichert, damit er bis zum Ablauf der geltenden Aufbewahrungsfristen nicht verloren geht. Dem können Unternehmer durch digitale Erfassung der Geschäftsvorfälle, z. B. in Registrier- oder PC-Kassen oder durch eine geordnete Belegablage nachkommen. Ein bestimmtes Ordnungssystem wird vom Gesetzgeber nicht vorgegeben. Jedes System, durch das die Geschäftsvorfälle fortlaufend, vollständig und richtig festgehalten werden, sodass die Grund(buch)aufzeichnungsfunktion erfüllt wird, ist ordnungsmäßig. Es müssen aber sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach und materiell mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden. Ohne Grund(buch)aufzeichnungsfunktion haben Bücher und Aufzeichnungen keine Beweiskraft, sie sind wertlos.²

Art und Anzahl der zu verwendenden Grundbücher/Grundaufzeichnungen lassen sich nicht generalisiert festlegen. Die Entscheidung darüber liegt beim Unternehmer, ausgerichtet an der Zweckmäßigkeit und den technischen und organisatorischen Anforderungen des einzelnen Unternehmens. Das wichtigste Grundbuch in bargeldintensiven Betrieben ist das in Papierform oder in elektronischer Form geführte **Kassenbuch**, ggf. in Form aneinandergereihter Kassenberichte. Zu den Grund(buch)aufzeichnungen in elektronischer Form gehören auch die Einzelaufzeichnungen aus Vor- und Nebensystemen.³ Mit den Grundaufzeichnungen und Grundbüchern soll verhindert werden, dass die Geschäftsvorfälle für längere Zeit in der Schwebe gehalten werden und sich hierdurch die Möglichkeit eröffnet, sie später anders darzustellen, als sie richtigerweise darzustellen gewesen wären, oder sie ganz außer Betracht zu lassen und im privaten, sich in der Buchführung oder in

² BFH-Urteil vom 26.03.1968, Az. IV 63/63, Rz. 37-40, LEXinform 0000674.

³ Vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2014, BStBl 2015 II S. 519.

Aufzeichnungen nicht niederschlagenden Bereich abzuwickeln. Wenn die betrieblichen Verhältnisse eine solche Möglichkeit von vornherein ausschließen, können Ausnahmen anerkannt werden.⁴

Grundaufzeichnungen/Grundbuchaufzeichnungen dienen der Belegsicherung und der Unverlierbarkeit von Geschäftsvorfällen. Sie müssen vollständig, richtig, zeitnah, unveränderbar und geordnet erfolgen. Praktische Schwierigkeiten, einzelne Geschäftsvorfälle zu erfassen, rechtfertigen keinen Verzicht auf Grundaufzeichnungen.⁵

1.3 Grundsatz der Einzelaufzeichnung

Nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften müssen sich Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung der Geschäftsvorfälle ergibt sich für Kaufleute unmittelbar aus § 238 Abs. 1 HGB,⁶ für alle Aufzeichnungspflichtigen (zudem) aus § 22 Abs. 2 UStG.

Zur Aufzeichnung gehört

- der Inhalt des Geschäfts,
- die in Geld bestehende Gegenleistung,
- der Name des Vertragspartners und
- soweit zumutbar, eine ausreichende Bezeichnung des Geschäftsvorfalles.⁷

⁴ Vgl. dazu ausführlich Henn in DB 2015, S. 2660 ff.

⁵ FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 17.03.2009, EFG 2009, S. 1514 (zur Schwierigkeit der Erfassung von Betriebseinnahmen bei einer überfüllten Tanzveranstaltung).

⁶ BFH-Urteil vom 16.12.2014, BStBl. 2015 II S. 519.

⁷ BFH-Urteil vom 01.10.1969, BStBl 1970 I S. 45.

Hiervon befreit sind aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität

- Einzelhändler (und vergleichbare Berufsgruppen),
- die Waren von geringem Wert,
- an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und nicht feststellbarer Personen verkaufen (sog. Einzelhandelsrechtsprechung).⁸

Diesem Personenkreis angehörende Unternehmer dürfen ihre Tageseinnahmen summarisch unter Einsatz retrograd aufgebauter **Kassenberichte** ermitteln (offene Ladenkasse).

1.4 Vermeidung von Kassenberichten

Auf viele Unternehmen der Bargeldbranche ist die Einzelhandelsrechtsprechung nicht übertragbar, etwa weil sie als Handwerks- und Dienstleistungsbetriebe anzusehen sind oder keine Waren von geringem Wert verkaufen.

Beispiel: Bei einem Augenoptiker (Handwerksbetrieb) unterliegt der Verkauf von Korrektionsbrillen ebenso wie ein Seh- oder Screeningtest der Einzelaufzeichnungspflicht. Ohnehin werden solche Aufzeichnungen nach den Vorschriften des Medizinproduktegesetzes oder aus Gründen der Rechnungslegung gegenüber Kunden, Krankenkassen oder Berufsgenossenschaften geführt. Auf die Unzumutbarkeit der Führung solcher Aufzeichnungen einschließlich der Namen der Kunden kann sich der Optiker damit nicht berufen. Nur für einen untergeordneten Teil der Geschäftsvorfälle könnte auf detaillierte Einzelaufzeichnungen verzichtet werden (z. B. Verkauf von Brillenputztüchern oder Pflegemitteln für Kontaktlinsen). Beim Verkauf industriell angefertigter Lese- oder Sonnenbrillen lässt sich bereits trefflich darüber streiten, ob es sich noch um Waren von geringem Wert handelt.

⁸ BFH-Urteil vom 12.05.1966, BStBl 1966 III S. 372.

Der Terminus **Waren von geringem Wert** ist weder gesetzlich noch anderweitig eindeutig definiert. Der in Rz. 37 der GoBD⁹ zitierte Urteilsfall (→ *Fußnote 8*) betraf die ertragsteuerliche Beurteilung vereinnahmter Pfennigbeträge einer Bäckerei mit Lebensmitteleinzelhandel. Selbst bei diesen geringen Beträgen waren sich schon damals Kammern und Verbände nicht einig, ob eine Einzelaufzeichnungspflicht bestehen könnte. Dies verneinte der BFH seinerzeit u. a. mit dem Argument, dass es eine große Zahl von Einzelhandelsunternehmen gäbe, bei denen Einzelaufzeichnungen, entweder händisch oder mittels Registrierkasse, technisch und betriebswirtschaftlich nicht durchgeführt werden könnten oder einen im Verhältnis zu dem sich daraus ergebenden Vorteil ungewöhnlichen Arbeitsaufwand erfordern würden. Unter anderem aus Gründen des technischen Fortschritts liegen die Dinge heutzutage anders. Selbst im Klempnersegment werden häufig Registrierkassen verwendet, sodass sich die Urteilsgründe nicht mehr uneingeschränkt anwenden lassen. Es hat sich wohl eingeschlichen, dass der Begriff der Unzumutbarkeit in den vergangenen Jahren oft überdehnt oder erst gar nicht geprüft wurde. Wenn etwa zahlreiche Unternehmer einer Branche Einzelaufzeichnungen führen, können solche für vergleichbare Unternehmer derselben Branche und Betriebsgröße kaum unzumutbar sein. Deshalb können nur noch wenige Betriebe von der Einzelaufzeichnungspflicht exkulpiert werden.¹⁰ Teils wird gar die Auffassung vertreten, dass Kassenberichte wegen Verstoßes gegen § 22 UStG im Ergebnis unzulässig seien.¹¹

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, z. B. Bestellzettel für

⁹ BMF vom 14.11.2014 IV A4-S-0316/13/10003, LEXinform 5235281.

¹⁰ Vgl. Brinkmann, Schätzungen im Steuerrecht, 3. Auflage, S. 202 (dortige Fn. 457); Rätke in BBK 10/2015, S. 454, 459.

¹¹ Pump/Heidl in StBP 2015, S. 131 ff., S. 165 ff.

Außer-Haus-Lieferungen eines Imbiss-Betriebs („Pizza-Taxi“).¹² Erlangt die Finanzverwaltung aufgrund der vorgefundenen Mängel die Schätzungsbefugnis, hat der Unternehmer mit dem Kassenbericht kein wirksames Mittel in der Hand, mit dem sich eine Kalkulation der Höhe nach entkräften ließe. Er hat täglich nur eine Summe aufgezeichnet, ohne dass sich diese in ihre Einzelbestandteile (Anzahl der verkauften Artikel, Einzelpreise, Rabatte, etc.) zerlegen ließe. Damit setzt sich der Unternehmer einem erheblichen Risiko aus (Gefahr der Überbesteuerung).

Um das zu vermeiden, kann Unternehmern nur angeraten werden, ihre Kassenaufzeichnungen mit Hilfe von papierbasierten Einzelaufzeichnungen (Quittungen, Rechnungen) oder anhand von digitalen Einzelaufzeichnungen in einer Registrier-/PC-Kasse zu führen. Es kann nicht nur helfen, Schätzungen zu vermeiden oder der Höhe nach zu begrenzen – als Nebeneffekt ließen sich im Wege einer betriebswirtschaftlichen Betrachtung summarische Aufzeichnungen vergangener Zeiträume durch Einzelaufzeichnungen späterer Perioden ggf. plausibilisieren.¹³

Berechnungsschema eines Kassenberichts:

Kassenendbestand bei Geschäftsschluss (ausgezählt)

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

¹² FG Münster, Urteil vom 23.06.2010, Az. 12 K 2714/06 E, U, LEXinform 5019241.

¹³ Reckendorf in BBK Sonderausgabe 2016, Kassenprüfungen und Zeitreihenvergleich in der Praxis - Das Spannungsfeld von Registrierkassen und Betriebsprüfungen, S. 12.

1.5 Verwendung von Registrier- und PC-Kassen

Werden elektronische Grund(buch)aufzeichnungen zur Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht tatsächlich technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch geführt, stellt sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität nicht (GoBD, Rz. 39). Dann sind diese Daten auch aufzubewahren und dem Betriebsprüfer im Rahmen des seit 2002 bestehenden Datenzugriffsrechts der Finanzverwaltung lesbar und in maschinell auswertbarer Form vorzulegen (§ 147 Abs. 6 AO).

Allerdings sind bis dato zahlreiche Registrierkassen im Einsatz, in denen die Einzelaufzeichnungen mit Abruf des Tagesendsummenbons (Z-Bons) bauartbedingt gelöscht werden, sodass das Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung ins Leere läuft (sog. summenspeicherbasierte Registrierkassen).

Für nicht aufrüstbare, summenspeicherbasierte Kassen genügt es **bis zum 31.12.2016**, u. a. alle gedruckten Kassenbelege und Registrierkassenstreifen (oder an deren Stelle vollständige Z-Bons) sowie die übrigen abgerufenen Berichte (z. B. Warengruppenberichte, Stundenberichte, etc.), die mit der Registrierkasse erstellten Rechnungen und schließlich die zur Kasse gehörenden Organisationsunterlagen aufzubewahren.¹⁴

Mindestinhalte eines Z-Bons einer summenspeicherbasierten Registrierkasse

Name des Geschäfts
 Datum
 Tagesendsumme
 Fortlaufender Nullstellungszähler (Z-Nummer)
 Stornobuchungen (ggf. mit 0,00 Euro)
 Retouren
 Entnahmen
 Zahlungswege (bar, Scheck, Kredit)

Ab dem 01.01.2017 dürfen diese Kassen nicht mehr verwendet werden (→[Kapitel 3.3](#)).

¹⁴ Zu den weiteren Voraussetzungen s. BMF-Schreiben vom 09.01.1996, BStBl 1996 I S. 34.

Werden digitale Unterlagen bei Bargeschäften nicht entsprechend dem BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl I S. 1342 aufbewahrt, kann dies ein schwerwiegender formeller Mangel der Ordnungsmäßigkeit sein (AEAO zu § 158, S. 8).



Die alleinige **Verantwortung** für die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung liegt bei Ihrem Mandanten – sie lässt sich nicht auf einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe delegieren (GoBD, Rz. 21). Es ist bekannt, dass gerade die in die Schätzung führenden Fehler bereits bei Entstehung bzw. der erstmaligen Erfassung der Geschäftsvorfälle **im Betrieb** gemacht werden. Umso wichtiger ist es, dem Mandanten eine umfassende Beratung anzubieten, um die Kassenführung gemeinsam rechtskonform einzurichten. Hilfestellung dabei bietet die Checkliste zur Kassenführung, die im Fachbuch „Kassenführung – Bargeschäfte sicher dokumentieren“ enthalten ist.¹⁵

¹⁵ Achilles, Kassenführung – Bargeschäfte sicher dokumentieren, S. 177 ff. (DATEV-Art.-Nr. 36376 (Print), DATEV-Art.-Nr. 19311 (E-Book)).

2

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

2.1 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. den §§ 63 ff. Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV) für alle Unternehmer. Umfangreiche Konkretisierungen der Vorschriften finden sich aus handelsrechtlicher Sicht in den

- 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) und in dem
- Entwurf der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz vom 13.10.2012 (GoBIT).

Aus **steuerrechtlicher** Sicht werden die für die Kassenführung relevanten GoB und steuerlichen Ordnungsvorschriften in den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff vom 14.11.2014 (GoBD) und dazu ergangenen ergänzenden Informationen zur Datenträgerüberlassung, ebenfalls vom 14.11.2014, konkretisiert.

Materiell ordnungsmäßig sind Bücher und Aufzeichnungen, wenn die Geschäftsvorfälle nachvollziehbar, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet in ihrer Auswirkung erfasst und anschließend gebucht bzw. verarbeitet sind (GoBD, Rz. 19). Veränderungen oder Löschungen von Buchungen und Aufzeichnungen sind so zu protokollieren, dass der ursprüngliche Inhalt feststellbar ist (GoBD, Rz. 58 ff.). Das gilt für manuell erstellte Unterlagen auf Papier (z. B. Kassenbuch, Kassenbericht) und für EDV-gestützte Aufzeichnungen (z. B. elektronisches Kassenbuch, Registrier- oder PC-Kassen) gleichermaßen (GoBD, Rz. 22).

2.2 Steuerliche und außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

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

Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	Außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten
-§ 141 AO	-§§ 238 ff. HGB
-§ 142 AO	-§§ 91 ff. AktG
-§ 143 AO	-§§ 41 ff. GmbHG
-§ 144 AO	■ Gewerberechtliche und branchenspezifische Aufzeichnungspflichten, z. B. gemäß
-§ 90 Abs. 3 AO	– Apothekenbetriebsordnung
-§ 22 UStG	– Eichordnung
-§ 4 Abs. 3 S. 5 EStG	– Fahrlehrergesetz
-§ 4 Abs. 4a S. 6 EStG	– Gewerbeordnung
-§ 4 Abs. 7 EStG	■ Außersteuerliche Aufzeichnungspflichten werden über § 140 AO in das Steuerrecht transformiert, d.h. für das Steuerrecht nutzbar gemacht (GoBD, Rz. 3).

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).

Nach außersteuerlichen Gesetzen zu führende Aufzeichnungen sind zwar nicht darauf angelegt, steuerlich relevante Sachverhalte auszuweisen, haben aber den **Nebeneffekt**, dass ihnen für die Besteuerung bedeutsame Sachverhalte entnommen werden können. Häufig eignen sie sich als Ausgangspunkt für Nachkalkulationen und ggf. Schätzungen von Besteuerungsgrundlagen. Verstöße gegen außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten stehen den Verstößen gegen steuerrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten gleich.¹⁶

2.3 Branchenspezifische Aufzeichnungspflichten

Unter dem Gesichtspunkt der Zumutbarkeit sind Angehörige nachstehender Branchen entweder für bestimmte oder für sämtliche Geschäftsvorfälle zur Einzelaufzeichnung ihrer Betriebseinnahmen verpflichtet:

- Hotel- und Beherbergungsgewerbe (Meldezettel bei Übernachtungen),
- Autoreparaturwerkstätten,¹⁷
- Juweliere für Einzelanfertigungen von Schmuckgegenständen im Kundenauftrag und Nachweise über die Einschmelzung von Schmuckgegenständen,¹⁸

¹⁶ AEA0 zu § 140.

¹⁷ BFH-Urteil vom 09.10.1958, Az. IV 119/57, LEXinform 0038054; differenzierend: BFH-Beschluss vom 07.12.2010, BFH/NV 2011, S. 411, LEXinform 5905934.

¹⁸ FG Düsseldorf, Urteil vom 15.04.2008, Az. 10 K 4875/05 U, LEXinform 5007005.

- Restaurants und Gaststätten (in Bezug auf Familienfeiern, Betriebsveranstaltungen, Seminare, Tagungen, Außer-Haus-Bestellungen, Partyservice, 2-für-1-Gutscheine, Abrechnungen über sog. Wirteanteile bei Automatenaufstellung durch Dritte, Rückvergütungen von Lieferanten, Speise- und Getränkekarten),¹⁹
- Taxiunternehmen (mit abweichenden, branchenspezifischen Mindestanforderungen an Einzelaufzeichnungen),²⁰
- Automatenaufsteller (Statistikstreifen der einzelnen Geräte).²¹

2.4 Geschäftsvorfälle > 15.000 Euro

Die Einzelaufzeichnung eines Geschäftsvorfalles ist mit Hinblick auf die Identität **jedenfalls** immer dann erforderlich, wenn Bargeld im Wert von mehr als 15.000 Euro angenommen wird.²² Die Abfrage der Identität ist zu dokumentieren und aufzubewahren (§§ 8, 9 GwG). Das schließt nicht aus, dass auch bei geringeren Beträgen Einzelaufzeichnungen erforderlich sein können. Außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten bleiben unberührt. Unter dem Gesichtspunkt der Zumutbarkeit und Praktikabilität sind mehrere Barzahlungen der gleichen Person ggf. zusammenzufassen.

¹⁹ FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 18.02.1997, EFG 1997, S. 928.

²⁰ BFH-Urteil vom 26.02.2004, BStBl 2004 II S. 599 (sog. Schichtzettelurteil).

²¹ FG Niedersachsen, Urteil vom 25.03.2003, EFG 2003, S. 1215; FG Sachsen-Anhalt vom 15.03.2001, EFG 2001, S. 802.

²² Das dazu ergangene BMF-Schreiben vom 05.04.2004, BStBl 2004 I S. 419 ist seit dem 01.01.2015 nicht mehr anwendbar (BMF-Schreiben vom 14.03.2016, BStBl 2016 I S. 290). Eine Änderung der Rechtslage ist dadurch aber nicht eingetreten.

2.5 Ordnungsvorschriften

2.5.1 Allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen (§ 145 AO)

Bücher und Aufzeichnungen müssen 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. Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Erforderlich ist eine **progressive und retrograde Prüfbarkeit**.

Beispiel: Beim Verkauf einer Ware beginnt die progressive Prüfung beim Beleg, geht über das Grundbuch (z. B. Kassenbuch) und das Journal zum Hauptbuch (Konten) und in die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung, von dort weiter in die Steueranmeldungen bzw. -erklärungen. Die retrograde Prüfung verläuft umgekehrt, d. h. von der Steuererklärung/-anmeldung bis hin zurück zum ursprünglichen Beleg. Die Transparenz der Datenwege von der Erfassung eines Geschäftsvorfalles muss über alle nachfolgenden Prozesse bis zur Übernahme der verdichteten Zahlen in die Bilanz gewährleistet sein. Dazu ist nicht nur eine aussagekräftige **Verfahrensdokumentation** erforderlich (GoBD, Rz. 34, 151 ff.),²³ die Gewährleistung der Richtigkeit und Vollständigkeit erfordert auch die Einrichtung eines wirkamen **internen Kontrollsystems** (GoBD, Rz. 100). Hierzu gehört bspw. auch die Erstellung einer Kassieranleitung für Mitarbeiter.²⁴

Der bestehende Grundsatz der Nachprüfbarkeit beinhaltet u. a. die **Belegfunktion** der Buchführung, d. h. Geschäftsvorfälle sind in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften inhaltlich zutreffend durch Belege abzubilden.

²³ Vgl. dazu ausführlich Henn, Verfahrensdokumentation nach den GoBD, DB 2016, S. 254.

²⁴ Vgl. dazu ausführlich Achilles, Kassenführung – Bargeschäfte sicher dokumentieren, S. 192 f. (DATEV-Art.-Nr. 36376 (Print), DATEV-Art.-Nr. 19311 (E-Book)).

Keine Buchung ohne Beleg.

Nur im Zusammenhang mit Belegen sind Bücher und Aufzeichnungen ordnungsgemäß und beweiskräftig. Die Belegfunktion gilt auch bei Einsatz eines DV-Systems (GoBD, Rz. 61).

Da bei internen Vorgängen naturgemäß Fremdbelege fehlen, z. B. für Privatentnahmen und Privateinlagen, müssen hierfür taggenaue Eigenbelege angefertigt werden. Eine nur summarische Zusammenfassung dieser Geschäftsvorfälle am Monatsende ist nicht zulässig. Für Schenkungen von Dritten, Darlehen oder Geldverschiebungen zwischen Filialkassen sind Belege ebenfalls ein Muss. Das Belegprinzip dient auch der Herstellung der Kassensturzfähigkeit. Fehlen Eigenbelege, handelt es sich nicht nur um einen formellen, sondern um einen schwerwiegenden materiellen Mangel.

2.5.2 Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen (§ 146 AO)

§ 146 Abs. 1 S. 1 AO bestimmt, dass die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen sind. Ein einmal erfasster Geschäftsvorfall darf anschließend nicht mehr unterdrückt werden (können). Nach dem Gebot der Richtigkeit dürfen Geschäftsvorfälle weder ausgelassen noch mehrfach gebucht oder fingierte Geschäftsvorfälle hinzugefügt werden. Durch ordnungsgemäße Grundaufzeichnungen muss sichergestellt werden, dass sämtliche Belege vorhanden sind und kein Geschäftsvorfall verloren geht oder später leicht aus dem Buchführungswerk entfernt werden kann.

Bare und unbare Vorgänge müssen getrennt gebucht werden. Werden wegen Fehlens einer Geschäftskasse die baren Geschäftsvorfälle über ein Privatkonto abgewickelt, ist der Grundsatz der Wahrheit und Klarheit verletzt. Das Gebot der Vollständigkeit verpflichtet den Unternehmer, bei der Ermittlung des Kassenbestands sowohl Papier- als auch

Münzgeld exakt und vollständig zu zählen. Rundungen sind nicht zulässig (zu Zählprotokollen →[Kapitel 6.9](#)).

Der Grundsatz der **Zeitgerechtheit** verlangt, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner buchmäßigen Erfassung besteht. Geschäftsvorfälle sind möglichst nach ihrer Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen und anschließend grundsätzlich laufend zu buchen. Sich auf die Sammlung von Belegen zu beschränken, um die ihnen zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle erst nach Ablauf einer langen Zeit in die Grundbücher oder Grundaufzeichnungen einzutragen, widerspricht dem Wesen einer kaufmännischen Buchführung.

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen täglich festgehalten werden (§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO). Nur in Ausnahmefällen ist eine Verzögerung bis zum Abschluss des folgenden Geschäftstages hinnehmbar, wenn

- zwingende betriebliche Gründe einer Aufzeichnung am gleichen Tag entgegen stehen oder
- eine Aufzeichnung am gleichen Tag unzumutbar erscheint und
- den Buchungsunterlagen (z. B. Kassensstreifen, Quittungen, Zwischenaufzeichnungen, sonstige Belege) sicher entnommen werden kann, wie sich der sollmäßige Kassenbestand seit Beginn des vorangegangenen Geschäftstages ermittelt hat.

Zum Zeitpunkt der Drucklegung dieser Ausgabe befindet sich ein Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen im laufenden Gesetzgebungsverfahren. Die geplanten Änderungen des § 146 AO sollen am Tage nach Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt in Kraft treten und müssen ab diesem Zeitpunkt beachtet werden. Zu weiteren Einzelheiten lesen Sie bitte auch das →[Kapitel 7](#) dieser Ausgabe.

Nach dem Grundsatz der **Unveränderbarkeit** darf eine Buchung oder Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist (§ 146 Abs. 4 AO). In Papieraufzeichnungen sind den ursprünglichen Inhalt vernichtende Durchstreichungen, Radierungen, Rasuren, Überklebungen, Löschungen, Weißungen oder Überschreibungen²⁵ unzulässig. Die Korrektur fehlerhafter Eintragungen oder Aufzeichnungen hat vielmehr durch belegmäßig nachgewiesene Stornierungen, Umbuchungen oder Änderungen zu erfolgen, ohne den ursprünglichen Inhalt der Aufzeichnung unlesbar zu machen. Besondere Bedeutung erlangt das Erfordernis der Unveränderbarkeit von Aufzeichnungen für elektronische Registrier- und PC-Kassen. Auch Veränderungen und Löschungen von und an elektronischen Buchungen, Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen müssen so protokolliert sein, dass der ursprüngliche Inhalt feststellbar bleibt (elektronisches Radierverbot). Jeder Einsatz von Systemfunktionalitäten oder Manipulationsprogrammen, der dem entgegenwirkt, führt zur Ordnungswidrigkeit elektronischer Bücher und Aufzeichnungen (GoBD, Rz. 112) und i. d. R. zur Einleitung von Steuerstrafverfahren.



²⁵ FG München, Urteil vom 14.10.2004, Az. 15 K 728/02, LEXinform 0819181 (zu Weißungen/Überschreibungen mit Tipp-Ex).

2.5.3 Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen (§ 147 AO)

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 aufzubewahren:

- Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
- empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Buchungsbelege,
- sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

3

Verwendung von Registrier- und PC-Kassen

3.1 Vorbemerkungen

Eine Registrierkassenpflicht besteht in Deutschland nicht. Unternehmer lassen sich bei der Anschaffung von Registrier- und PC-Kassen vordergründig durch betriebs- und personalwirtschaftliche Überlegungen leiten (Möglichkeit betriebswirtschaftlicher Auswertungen, Steuerung und Kontrolle des Personals). Dass auch die Finanzverwaltung ein berechtigtes Interesse an den digitalen Einzelaufzeichnungen aus Registrier- und PC-Kassen hat, wird nur selten bedacht. Bei den in Kassenspeichern aufgezeichneten Geschäftsvorfällen handelt es sich nicht um freiwillige, sondern um zumutbare elektronische Grund(buch)aufzeichnungen (GoBD, Rz. 39), mit denen der Unternehmer seine Einzelaufzeichnungspflichten erfüllt.²⁶ Sie unterliegen einer zehnjährigen Aufbewahrungspflicht (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 3 AO) und dem in § 147 Abs. 6 AO normierten Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung.²⁷

²⁶ BFH-Urteil vom 16.12.2014, BStBl 2015 II S. 519.

²⁷ Zu Beginn und Ablauf der steuerlichen Aufbewahrungsfristen vgl. § 147 Abs. 4 AO; §§ 170, 171 AO.

Die Ordnungsmäßigkeit einer elektronischen Kassen(buch)führung ist grundsätzlich nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen wie die einer manuellen Kassenführung (GoBD, Rz. 22). So muss auch bei Einsatz von Registrier- und PC-Kassen gewährleistet sein, dass

- sich ein sachverständiger Dritter in angemessener Zeit in das verwendete System einarbeiten kann (GoBD, Rz. 32),
- sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (progressive und retrograde Prüfbarkeit),
- die Kassenbewegungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufgezeichnet, insbesondere die Tageseinnahmen täglich festgehalten werden,
- die Kassensturzfähigkeit jederzeit hergestellt werden kann,
- bei veränderten Buchungen der ursprüngliche Inhalt feststellbar bleibt,
- abgerufene Finanzberichte, die als Buchungsbelege dienen, aufbewahrt werden und innerhalb der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen lesbar bleiben,
- bestimmte Geschäftsvorfälle im Rahmen bestehender Einzelaufzeichnungspflichten gesondert dokumentiert werden (z. B. Aufzeichnungen nach außersteuerlichen Vorschriften, Dokumentationen nach den Vorschriften des Geldwäschegesetzes).

3.2 Klassifizierung von Registrier- und PC-Kassen

Registrier- und PC-Kassen lassen sich wie folgt in verschiedene Klassen einteilen:

Typ	Kurzbeschreibung
Typ 1	Mechanische Registrierkasse ²⁸
Typ 2	Elektronische Registrierkassen (ECR) mit Einteilung in Subtypen:
Typ 2A	Summenspeicherbasierte Kasse mit 2 Druckwerken (Bon und Journalrolle), Datenexport mangels Schnittstelle nicht möglich
Typ 2B	Summenspeicherbasierte Kasse mit einem Druckwerk (Bon oder Journalrolle), elektronisches Journal mit begrenztem Speicher, nachträglicher Ausdruck der Journalrolle möglich, Datenexport mangels Schnittstelle nicht möglich
Typ 2C	Kasse mit einem Druckwerk (Bon oder Journalrolle), elektronisches Journal mit begrenztem Speicher, Datenexport von Einzelaufzeichnungen über Backoffice-System möglich
Typ 2D	Kasse mit einem Druckwerk (Bon oder Journalrolle), elektronisches Journal, Datenexport von Einzelaufzeichnungen über Schnittstellen (z. B. Speicherkarte, USB) möglich
Typ 3A	Proprietäre Kasse mit herstellereigenem Betriebssystem („Embedded“-Technologie), Datenexport von Einzelaufzeichnungen über Schnittstellen (z. B. Speicherkarte, USB) möglich
Typ 3B	PC-Kasse mit handelsüblichem Betriebssystem, nahezu unbegrenzte Speichermöglichkeiten, Datenexport von Einzelaufzeichnungen über Schnittstellen (z. B. Speicherkarte, USB) möglich

²⁸ Aufgrund der kaum noch praktischen Bedeutung wird auf mechanische Registrierkassen hier nicht weiter eingegangen. Für detaillierte Informationen s. Achilles, Kassenführung in bargeldintensiven Unternehmen, S. 196 f.; Achilles, Kassenführung – Bargeschäfte sicher dokumentieren, S. 83 f. (DATEV-Art.-Nr. 36376 (Print), DATEV-Art.-Nr. 19311 (E-Book)).

3.3 Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten ab 01.01.2017

Ab dem 01.01.2017 müssen Registrier- und PC-Kassen die im BMF-Schreiben vom 26.11.2010 und in den GoBD vom 14.11.2014 normierten Anforderungen erfüllen. Danach gilt insbesondere:

- Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 AO, die mit Hilfe eines DV-Systems erstellt wurden, sind während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren (§ 147 Abs. 6 AO).
- Insbesondere müssen alle **steuerlich relevanten Einzeldaten (Einzelaufzeichnungspflicht)** einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen im Sinne des § 14 UStG **unveränderbar** und **vollständig** aufbewahrt werden.
- Eine Verdichtung dieser Daten oder ausschließliche Speicherung der Rechnungsendsummen ist unzulässig.
- Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ausgedruckter Form ist nicht ausreichend.
- Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem maschinell auswertbaren Datenformat vorliegen.
- Ist die komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten, bei der Registrierkasse insbesondere Journaldaten, Auswertungsdaten, Programmierdaten und Stammdatenänderungsdaten innerhalb des Geräts nicht möglich, müssen diese Daten unveränderbar und maschinell auswertbar auf einem externen Datenträger gespeichert werden. Ein Archivsystem muss die gleichen Auswertungen wie jene im laufenden System ermöglichen.
- Die konkreten Einsatzorte und –zeiträume der vorgenannten Geräte sind zu protokollieren und diese Protokolle aufzubewahren (§ 145 Abs. 1 AO; § 63 Abs. 1 UStDV).²⁹

²⁹ Z. B. bei Gerätedefekten (Protokollierung der Ausfallzeiten) oder bei nur saisonalem Einsatz von Kassen in Biergärten oder bei Ramschverkäufen.

- Die Grundaufzeichnungen zur Überprüfung der Bareinnahmen müssen für jedes einzelne Gerät getrennt geführt und aufbewahrt werden.
- Die zum Gerät gehörenden Organisationsunterlagen müssen aufbewahrt werden, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmieranleitung und alle weiteren Anweisungen zur Programmierung des Geräts (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO).
- Soweit mit Hilfe eines solchen Geräts unbare Geschäftsvorfälle (z. B. EC-Cash, ELV-Elektronisches Lastschriftverfahren) erfasst werden, muss aufgrund der erstellten Einzeldaten ein Abgleich der baren und unbaren Zahlungsvorgänge und deren zutreffende Verbuchung im Buchführungs- bzw. Aufzeichnungswerk gewährleistet sein.

Summenspeicherbasierte, nicht aufrüstbare Registrierkassen (Typ 2A, 2B) können diese Anforderungen nicht oder nur teilweise erfüllen. Denn die Daten der einzelnen Geschäftsvorfälle werden zwar durch entsprechende Tastatureingaben elektronisch erzeugt, im Gerät aber nicht dauerhaft gespeichert. Sie werden zum einen auf die Journalrolle umgelenkt, zum anderen fließen sie in fortlaufend aufaddierte Tages- und Periodenspeicher. Deren Summen werden mit Erstellung des Z-Bons abgerufen. Bauartbedingt löscht die Kasse gleichzeitig die Einzeldaten mit der Folge, dass das Datenzugriffsrecht hier schon immer ins Leere lief. Der uneingeschränkten Weiterverwendung solcher Registrierkassen hat das Bundesfinanzministerium mit o. g. Erlass einen Riegel vorgeschoben.³⁰ Seit dem 26.11.2010 durften sie nur noch verwendet werden, wenn die Speicherung der Einzeldaten nicht durch technisch mögliche Softwareanpassungen oder Speichererweiterungen erreicht werden konnte (sog. Aufrüstungsverpflichtung) und die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 09.01.1996 weiterhin voll umfänglich beachtet wurden. Unter dieser Voraussetzung durfte und darf die Registrierkasse nur noch in einem Übergangszeitraum bis zum 31.12.2016 eingesetzt werden. Für Zeiträume ab 01.01.2017 sind die Aufbewahrungserleichterungen des BMF-Schreibens vom 09.01.1996 nicht mehr anwendbar.

³⁰ BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl 2010 I S. 1342.

Der Kabinettsbeschluss vom 13.07.2016 über ein Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (vgl. →[Kapitel 7](#)) lässt die o. g. Frist zum 31.12.2016 unberührt. Dem Begehren verschiedener Standesorganisationen nach einer Verlängerung über den 31.12.2016 hinaus hat der Gesetzgeber nicht entsprochen.

3.4 Aufbewahrungspflicht bei Abschaltung von Altsystemen

Wird eine summenspeicherbasierte Kasse ausgemustert, darf sie nicht achtlos entsorgt werden. Zwar ist ein Datenzugriff mittels Datenträgerüberlassung (GoBD, Rz. 167) nicht möglich, die Finanzbehörde hat aber auch das Recht, unmittelbar oder mittelbar Zugriff auf die Registrierkasse selbst zu nehmen (vgl. GoBD, Rz. 166, 167).³¹ Solche Kassenauslesungen besitzen einen hohen Beweiswert.³² Sie bieten nicht nur Einblicke in Umsatzdaten (z. B. Artikel, Warengruppen), sondern dienen auch dem Zweck einer System- und Verfahrensprüfung. Ein Betriebsprüfer kann etwa „Testumsätze“ und „Teststornierungen“ bonieren lassen, um durch anschließendes Erzeugen diverser Transaktionsberichte die zutreffende Verarbeitung der eingegebenen Daten im System zu überprüfen. Dass ein Datenzugriff auf die Einzeldaten im Wege der Datenträgerüberlassung bauartbedingt ausgeschlossen ist, rechtfertigt es nicht, auch den unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriff durch Vernichtung der Registrierkasse zu verhindern.

³¹ Sächsisches FG, Beschluss vom 24.11.2006, Az. 4 V 1528/06, LEXinform 5010910.

³² FG Bremen, Urteil vom 17.01.2007, EFG 2008, S. 8.

Beispiel: Der Unternehmer tauscht seine summenspeicherbasierte Registrierkasse am 29.11.2016 gegen eine moderne PC-Kasse mit Einzelaufzeichnungen auf Bonebene aus. Die Steuererklärungen für 2016 werden im Jahr 2018 beim Finanzamt eingereicht. Die alte Registrierkasse wäre bis zum 31.12.2028 aufzubewahren, sofern keine Erleichterung i. S. v. § 148 Abgabenordnung in Betracht kommt (vgl. GoBD, Rz. 143).

Da die System- und Bedieneinstellungen auf einem flüchtigen RAM-Speicher liegen, muss zur Vermeidung von Datenverlusten bis zum Ablauf der zehnjährigen Aufbewahrungsfrist für eine permanente Stromzufuhr Sorge getragen werden (Batterie- und Netzbetrieb). Ratsam ist, die Abschaltung einer summenspeicherbasierten Registrierkasse gemeinsam mit dem Mandanten und dem Kassenhändler zu besprechen, um nachteilige Rechtsfolgen zu vermeiden. Ein irreparabler „Systemabsturz“ innerhalb der Aufbewahrungsfrist sollte ausreichend dokumentiert werden.

Zu den diversen Möglichkeiten, die Kassenführung ab 01.01.2017 rechtssicher umzustellen, lesen Sie bitte auch → [Kapitel 8](#) dieser Ausgabe.

4 Rechtsfolgen einer fehlerhaften Kassenführung

4.1 § 158 AO – das Einfallstor zur Schätzung

§ 158 AO regelt, dass die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 – 148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen sind, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Daraus folgt, dass Schätzungen nach § 162 AO nicht nur bei formell ordnungswidrig geführten Büchern und Aufzeichnungen zulässig sind, sondern auch bei formell nur ordnungsgemäß erscheinenden Büchern und Aufzeichnungen, die sich bei näherer Betrachtung als materiell unrichtig erweisen. In beiden Fällen reicht die Schätzungsbezugnis von einzelnen punktuellen Korrekturen bis hin zur Vollschätzung des Betriebs, wenn sich die Buchführung in wesentlichen Teilen als unbrauchbar erweist.

Die Vorschrift des § 158 AO umfasst sämtliche steuerliche und außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. Wer freiwillig Bücher und Aufzeichnungen führt, ist von ihr ebenso betroffen wie Unternehmer, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Soweit bei Einnahmeüberschussrechnern keine Steuererklärungen für den Prüfungszeitraum vorliegen, wird der Gewinn unter Anwendung der amtlichen Richtsätze nach § 4 Abs. 1 EStG geschätzt. Durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart ist auch ein Übergangsgewinn zu schätzen.³³

³³ H 4.1 (Gewinnschätzung) EStH 2015.

4.2 Schätzung bei formell nicht ordnungsgemäßen Aufzeichnungen

Formelle Mängel berechtigen zur Schätzung, wenn Anlass besteht, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln. Dafür ist das Gesamtbild aller Umstände im Einzelfall maßgebend. Trotz einzelner Mängel kann eine Buchführung aufgrund der Gesamtwertung als formell ordnungsgemäß erscheinen. Insoweit kommt der sachlichen Gewichtung der Mängel ausschlaggebende Bedeutung zu.³⁴ Eine Buchführung ist erst dann ordnungswidrig, wenn sie wesentliche Mängel aufweist oder die Gesamtheit aller unwesentlichen Mängel diesen Schluss fordert.³⁵ Die Entscheidung über die Schätzungsbefugnis unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung.

Aus Bagatellfehlern ergibt sich grundsätzlich noch keine Schätzungsbefugnis. Unwesentliche Mängel oder solche, die durch zumutbare Ermittlungen beseitigt werden können, sind – soweit möglich – aufzuklären und punktuell zu berichtigen. Weist die Buchführung dagegen gravierende formelle Mängel auf, ist die Beweisvermutung des § 158 AO erschüttert und der Finanzverwaltung ist die Schätzungsbefugnis eröffnet.

Dann darf sie sich im Rahmen ihres Ermessens vereinfachter Verfahren zur Ermittlung der Zuschätzungen bedienen (z. B. überschlägige Kalkulationen, Geldverkehrsrechnungen, Zeitreihenvergleiche/Quantilschätzungen i. R. d. Summarischen Risikoprüfung SRP, äußerer Betriebsvergleich). Je schwerwiegender die Buchführungsmängel sind, umso gröber darf das Schätzungsverfahren des Betriebsprüfers ausfallen.

³⁴ BFH-Urteil vom 07.07.1977, BStBl II 1978, S. 307.

³⁵ BFH-Urteil vom 17.11.1981, BStBl 1982 II S. 430; BFH-Beschluss vom 02.12.2008, X B 69/08, m. w. N.

Der Bundesfinanzhof hat sich mit Urteil vom 25.03.2015 eingehend mit der Anwendung von Zeitreihenvergleichen befasst und diese – mit Abstufungen – als nachrangige Schätzungsmethode eingestuft.³⁶ Die dem Urteilsfall zugrunde liegende Prüf- und Schätzmethode (Streitjahre 2001 – 2003) ist jedoch lange überholt und entspricht nicht mehr der heutzutage in der Praxis eingesetzten Methode. Insbesondere ist der klassische Zeitreihenvergleich inzwischen durch die Quantilschätzung i. R. d. Summarischen Risikoprüfung (SRP) abgelöst worden. Anders als im Urteilsfall wird dabei nicht der höchste Rohgewinnaufschlagsatz, sondern das 80 %-Quantil zugrunde gelegt, das die höchsten 20 % der Rohgewinnaufschlagsätze nicht berücksichtigt. Ferner lassen sich nachvollziehbare Einwendungen des Steuerpflichtigen (z. B. Verteilung größerer Wareneinkäufe, Abweichungen zwischen Lieferzeitpunkt und Buchungsdatum, usw.) problemlos in die SRP einarbeiten. Insoweit unterscheidet sich die heutige Herangehensweise deutlich vom Urteilsfall, der damit nicht ohne weiteres in die heutige Zeit übertragbar ist.

Pauschale (Un-)Sicherheitszuschläge sind zulässig, wenn das Ausmaß unversteuerter Einnahmen nicht bekannt und nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand ermittelbar ist. Die Rechtsprechung hat griffweise Zuschätzungen von Beträgen, die umgerechnet bis zu 10 % der erklärten (Bar)Umsätze entsprachen, bisher als unproblematisch angesehen,³⁷ abhängig vom Einzelfall können auch höhere Zuschläge gerechtfertigt sein.³⁸ Eine Zuschätzung aufgrund einer Nachkalkulation und – darüber hinaus – eine weitere Zuschätzung in Form eines

³⁶ BStBl 2015 II S. 743.

³⁷ Vgl. FG Münster, Beschluss vom 18.11.1999, Az. 15 V 6554/99, LEXinform 0816325 (10 %); FG Düsseldorf, Urteil vom 26.03.2012, Az. 6 K 2749/11 K,G,U,F (8 – 10 %); FG Nürnberg, Urteil vom 28.03.2013, Az. 4 K 26/11, LEXinform 5015145.

³⁸ BFH-Beschluss vom 05.12.2007, BFH/NV 2008, S. 587 (20 %); FG München, Beschluss vom 20.05.2008, Az. 14 V 321/08 (20 %); BFH, Beschluss vom 28.04.2014, X B 12/14, BFH/NV 2014 S. 1383, LEXinform 5907819.

Sicherheitszuschlags kann zulässig sein, wenn beide Zuschätzungen nicht auf den gleichen Unsicherheiten basieren.³⁹

Bei wesentlichen Mängeln kann sich die Finanzbehörde an der oberen Grenze des Schätzungsrahmens orientieren, weil der Steuerpflichtige möglicherweise Einkünfte verheimlichen will.⁴⁰ Das gilt insbesondere, wenn der Steuerpflichtige bereits im Rahmen einer Vorprüfung auf die Mängel hingewiesen wurde und er sie gleichwohl nicht abgestellt hat. Je ungesicherter das Tatsachenmaterial⁴¹ ist, auf dem die Schätzung basiert, desto größer ist der Schätzungsrahmen. Die jeder Schätzung innewohnenden Unsicherheits- und Fehlertoleranzen gehen zu Lasten des Unternehmers, da er durch sein pflichtwidriges Verhalten den Anlass zur Schätzung gegeben hat. Allerdings müssen Schätzungsergebnisse die größtmögliche Wahrscheinlichkeit für sich haben und sich als schlüssig, wirtschaftlich vernünftig und möglich darstellen lassen. Diesen Rahmen verlassende, willkürliche Schätzungen oder „Strafschätzungen“ sind nicht zulässig.⁴²

Werden Buchführung oder Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen im Einzelfall beanstandet, so ist durch die Finanzverwaltung der Grund der Beanstandung in geeigneter Form darzustellen,⁴³ intern in den Handakten des Prüfers und extern (spätestens) im Betriebsprüfungsbericht. Aus den Handakten des Prüfers müssen auch Berechnungsgrundlagen und Auswertungsregeln im Zusammenhang mit der Durchführung mathematisch-statistischer Verprobungen ersichtlich sein,⁴⁴ um eine gerichtliche oder außergerichtliche Überprüfung der Schätzungsbefugnis und der Schätzungshöhe zu ermöglichen. Die sich aus der Nichtdokumentation von Mängeln ergebenden Unsicherheiten gehen zu Lasten der Finanzbehörde.⁴⁵

³⁹ FG des Saarlandes, Urteil vom 15.07.2003, EFG 2003, S. 1437.

⁴⁰ BFH-Urteil vom 01.10.1992, BStBl 1993 II S. 259.

⁴¹ Z. B. mangelbehaftete oder fehlende Grund(buch)aufzeichnungen, Preislisten, etc.

⁴² BFH-Urteil vom 01.10.1992, a.a.O.

⁴³ GoBD, Rz. 11.

⁴⁴ Niedersächsisches FG, Urteil vom 17.11.2009, Az. 15 K 12031/08, LEXinform 5011860.

⁴⁵ FG des Saarlandes, Urteil vom 28.07.1983, EFG 1984, S. 5.

4.3 Schätzung bei formell ordnungsgemäßen Aufzeichnungen

Die Vermutung der Richtigkeit einer formell ordnungsgemäßen Buchführung verliert ihre Wirksamkeit, wenn nach Verprobungen festgestellt wird, dass das ausgewiesene Buchführungsergebnis mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. An diesen Nachweis stellt die Rechtsprechung strenge Anforderungen. Er kann regelmäßig über beweiskräftige Verprobungsmethoden gelingen. Soll die sachliche Unrichtigkeit formell ordnungsgemäßer Aufzeichnungen durch eine Nachkalkulation nachgewiesen werden, muss bei geringfügiger Abweichung der Nachkalkulation vom Buchführungsergebnis in Erwägung gezogen werden, dass die Abweichung auf Schätzungsunschärfen beruhen kann. Liegt die Abweichung im Unschärfebereich, ist eine Schätzung nicht zulässig.⁴⁶

Eine weitere Möglichkeit der Finanzverwaltung, die sachliche Richtigkeit einer formell ordnungsgemäß erscheinenden Buchführung zu widerlegen, besteht in der stichprobenhaften Prüfung einzelner Geschäftsvorfälle. Hierzu bietet sich für die Finanzverwaltung insbesondere die **Verifikation von Kontrollmaterial** an. Gelangt der Betriebsprüfer dabei zu dem Ergebnis, dass einzelne Geschäftsvorfälle nicht oder nicht zutreffend in der Buchführung abgebildet worden sind, ist die sachliche Richtigkeit der im Übrigen formell ordnungsgemäß geführten Bücher und Aufzeichnungen ebenfalls erschüttert. Ob in derartigen Fällen eine punktuelle Berichtigung oder eine Teil- oder Vollschatzung in Betracht zu ziehen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.

Der Nachweis der materiellen Unrichtigkeit kann nicht **allein** mit den Ergebnissen eines Zeitreihenvergleichs geführt werden. Das ist notwendige Folge des Befunds, dass ein Zeitreihenvergleich immer rechnerische Mehrergebnisse mit sich bringt. Ein solches Mehrergebnis ist allein kein hinreichendes Indiz für die unvollständige Erfassung von Betriebseinnahmen.⁴⁷

⁴⁶ BFH-Urteil vom 26.04.1983, BStBl 1983 II S. 618.

⁴⁷ BFH-Urteil vom 25.03.2015, BStBl 2015 II S. 743.

4.4 Sonstige Rechtsfolgen

Über die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen hinaus können sich weitere Folgen nichtordnungsgemäßer Kassenführung ergeben,⁴⁸ z. B.:

- Einleitung von Steuerstrafverfahren wegen Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung,⁴⁹ auch gegen Angehörige steuerberatender Berufe bei Mittäterschaft,⁵⁰
- Einleitung von Ordnungswidrigkeitenverfahren (§ 379 AO),
- Festsetzung von Bußgeldern (§§ 26a, 26b UStG),
- zivilrechtliche Verfolgung bei bewusster Manipulation, etwa wegen der im Strafgesetzbuch (StGB) normierten Straftatbestände der Fälschung technischer Aufzeichnungen, Beweismittelunterdrückung oder Urkundenfälschung,⁵¹
- Haftung von Angehörigen steuerberatender Berufe für Steuernachzahlungen gem. § 71 AO, wenn sie ihren Unterrichtungspflichten nicht nachkommen oder Buchungen ohne ausreichende Belege vornehmen,⁵²
- Haftung gem. § 71 AO sowie Einleitung von Steuerstrafverfahren gegen Kassenhersteller und – dienstleister bei bewussten Datenlöschungen,⁵³
- Festsetzung von Verzögerungsgeld bei Verletzung von Mitwirkungspflichten (§ 146 Abs. 2b AO),
- Widerruf von Konzessionen, etwa im Taxigewerbe, Entzug der Approbation bei Apothekern, u. ä.

⁴⁸ Ausführlich Brinkmann in StBP 2013, S. 250 ff., 291 ff., 321 f.

⁴⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 31.08.2009, BStBl 2009 I S. 829.

⁵⁰ BFH-Urteil vom 19.12.2002, BStBl 2003 II S. 385.

⁵¹ Ausführlich Becker in StBP 2008, S. 29 ff., 61 ff., 104 ff.

⁵² BGH-Urteil vom 20.02.2003, Az. IX ZR 384/99; BFH-Urteil vom 13.08.2007, BFH/NV 2008, S. 23.

⁵³ FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.01.2015, Az. 5 V 2068/14 zu den Folgen der Verwendung eines sog. „Zappers“, LEXinform 5017317.

5 Kassenführung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

Nach § 4 Abs. 3 EStG können Steuerpflichtige, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen (Einnahmeüberschussrechnung - EÜR -).

§ 4 Abs. 3 EStG schreibt als reine Gewinnermittlungsnorm lediglich vor, dass der Gewinn durch den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zu ermitteln ist. Weitere (förmliche) Aufzeichnungspflichten über Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben normiert § 4 Abs. 3 EStG nicht. Festgeschriebene Regularien über die „Ordnungsgemäße Überschussrechnung“ gibt es nicht und die für Buchführungspflichtige geltenden **handelsrechtlichen** Vorschriften zur Aufzeichnung von Betriebseinnahmen und Ausgaben sind bei einem Einnahmeüberschussrechner gerade nicht anwendbar.

Dennoch sind zur Ermittlung des Gewinns im Rahmen einer EÜR typischerweise Aufzeichnungen nötig. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erfordert, dass Steuerpflichtige als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. Soll dieses Ansetzen nicht nur ein Schätzen sein, müssen Unternehmer gewisse Mindestanforderungen wie das Erstellen und Sammeln von Einnahme- und Ausgabebelegen erfüllen. Dieses Erfordernis ergibt sich unmittelbar aus § 4 Abs. 3 EStG. Grundsätzlich bestehende Erleichterungen bei dieser Gewinnermittlungsart dürfen nicht dazu führen, dass die Höhe erklärter Betriebseinnahmen ins unüberprüfbare Ermessen des Steuerpflichtigen gestellt wird. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdient eine Einnahmeüberschussrechnung Vertrauen und kann für sich die Vermutung der Richtigkeit in Anspruch nehmen. Dafür ist sicherzustellen, dass die für die Besteuerung maßgeblichen Vorgänge vollständig erfasst sind. Die Geschäftsvorfälle müssen nachprüfbar festgehalten werden und den Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreichen (§ 145 Abs. 2 AO).

Wenngleich ein Kassenbuch nicht geführt werden muss,⁵⁴ so setzt auch eine Einnahmeüberschussrechnung voraus, dass die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nachgewiesen werden, damit das Finanzamt sie auf Richtigkeit und Vollständigkeit überprüfen kann.⁵⁵ Darüber hinaus sind die der Gewinnermittlung zugrunde liegenden Aufzeichnungen und Unterlagen aufzubewahren (GoBD, Rz. 115 m. w. N.). Dies geschieht durch Aufzeichnungen einschließlich Belegsammlung oder durch eine geordnete Belegablage, wenn diese ebenso wie Kassenaufzeichnungen geprüft werden kann.⁵⁶

Beispiel: Ein nichtbuchführungspflichtiger Friseur erstellt für jeden Kunden einen sog. Bedienerzettel, aus denen der Kundename, die erbrachte Dienstleistung und das vereinnahmte Entgelt hervorgehen. Die Belege bewahrt er chronologisch nach dem Tag des Geldeingangs in einem Stehordner auf. Die Erfüllung der **Grundaufzeichnungsfunktion** (vgl. →[Kapitel 1.2](#)) verlangt eine fortlaufende Nummerierung, die tägliche Heftung der Belege mitsamt Additionsstreifen (oder entsprechender Zusammenstellung) und zumindest die Eintragung der Tagessumme in eine handschriftliche Liste, auf einem Kassenkonto oder (freiwillig) in einem Kassenbuch.⁵⁷ Dabei werden die im Zusammenhang mit Nichtbuchführungspflichtigen verwendeten Begriffe „Kassenkonto“ und „Kassenbuch“ nicht formal, sondern funktional i. S. v. Grundaufzeichnungen verstanden und angewandt.⁵⁸

⁵⁴ BFH-Beschluss vom 16.02.2006, BFH/NV 2006 S. 940.

⁵⁵ BFH-Beschluss vom 13.03.2013, BFH/NV 2013, S. 902.

⁵⁶ BFH-Beschluss vom 13.03.2013, a.a.O.

⁵⁷ BFH-Beschlüsse vom 16.02.2006, a.a.O.; vom 13.03.2013, a.a.O.; BFH-Beschluss vom 02.09.2008, Az. V B 4/08, LEXinform 5214333, Sächsisches FG, Beschluss vom 04.04.2008, Az. 5 V 1035/07, LEXinform 5006396; FG Saarland, Gerichtsbescheid vom 13.01.2010, EFG 2010, S. 772; vom 21.06.2012, EFG 2012, S. 1816.

⁵⁸ Vgl. Henn in DB 2015, S. 2660 ff., Tz. II.2.

Im bargeldintensiven Gewerbe sind die Unterschiede zwischen Bilanzierenden und Einnahmeüberschussrechtern allenfalls marginal. Hinsichtlich der **Ermittlung** der Tageseinnahmen unterliegen sie den gleichen Regelungen. Insbesondere die BMF-Schreiben vom 09.01.1996 und vom 26.11.2010 zur Erfassung von Bareinnahmen mit Hilfe einer Registrier- bzw. PC-Kasse unterscheiden nicht zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 EStG. Auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG können außersteuerliche⁵⁹ oder steuerliche Aufzeichnungspflichten zur Anwendung kommen. Erfasst ein Einnahmeüberschussrechner seine Tageseinnahmen papierbasiert in einer Summe, muss auch er das Zustandekommen dieser Summe durch retrograd aufgebaute Kassenberichte nachweisen können.⁶⁰

Praxistipp

Zur Vermeidung von Streitpotential kann Einnahmeüberschussrechtern in den Bargeldbranchen nur angeraten werden, ihre Kasenaufzeichnungen ebenso wie Buchführungspflichtige zu führen. Der in § 158 AO normierte Vertrauensvorschuss erfordert im Regelfall die geordnete und vollständige (und im eigenen Interesse liegende) Aufbewahrung aller Belege.

⁵⁹ Vgl. § 140 AO; BFH-Urteile vom 26.02.2004, BStBl 2004 II S. 599; vom 24.06.2009, BStBl 2010 II S. 452.

⁶⁰ BFH-Beschluss vom 13.03.2013, a.a.O. (zu mangelhaften Kassenberichten eines Kiosks).

6 | Prüfungsschwerpunkte und Fehlervermeidung

6.1 Vorlage der Organisationsunterlagen

Die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit elektronischer Aufzeichnungssysteme bedingt, übersichtlich gegliederte Organisationsunterlagen (Verfahrensdokumentationen) vorzulegen, aus denen Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig erkennbar sind. Aus der Verfahrensdokumentation muss sich ergeben, wie die Ordnungsvorschriften (z. B. §§ 145 ff. AO, §§ 238 ff. HGB) und die in den GoBD enthaltenen Anforderungen beachtet werden. Eine Verfahrensdokumentation beschreibt den technisch und organisatorisch gewollten Prozess und besteht in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation.

Die **allgemeine Beschreibung** beinhaltet Angaben zur Organisation des Unternehmens, etwa in welchen Bereichen das DV-System verwendet wird und wie die organisatorischen Abläufe geregelt sind. Zur **Anwenderdokumentation** gehören z. B. Benutzerhandbücher, Bedienungsanleitungen und Programmierhandbücher der Kasse, ferner Installations- und Einrichtungsanleitungen sowie die dazu gehörigen Protokolle über die Grundeinstellungen und betriebsspezifischen Anpassungen (sog. Customizing). Bei Verwendung von Standardsoftware ist die seitens des Herstellers gelieferte Dokumentation um die Beschreibung der unternehmensspezifischen Anpassungen und die Dokumentation des im Unternehmen eingerichteten internen Kontrollsystems (vgl. →[Kapitel 2.5.1](#)) zu ergänzen. In der **technischen Systemdokumentation** lassen sich z. B. Angaben zur Netzinfrastruktur finden, Aufbau von Datenbanken und deren Verarbeitungsregeln oder Angaben über Schnittstellen⁶¹

⁶¹ Vgl. Weber/Danielmeyer, Schnittstellenverprobung elektronischer Betriebsverwaltungen – das kommende Standardprüffeld?, StBP 2015, S. 353.

zu anderen Systemen. Die **Betriebsdokumentation** enthält z. B. Aussagen über Berechtigungen (wer darf was) oder Datensicherungsverfahren. Erfahrungen zeigen, dass die Verpflichtung zur Erstellung und Aufbewahrung solcher Unterlagen regelmäßig vernachlässigt wird. Deren Vorlagepflicht im Rahmen einer Betriebsprüfung entstammt bereits dem allgemeinen Grundsatz ordnungsgemäßer Buchführung, dass sich Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen müssen. Ohne Organisationsunterlagen ist es einem sachverständigen Dritten kaum möglich, sich in angemessener Zeit einen Überblick zu verschaffen. Eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation stellt deshalb grundsätzlich einen schwerwiegenden Mangel der Kassenbuchführung dar. Nur 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 (GoBD, Rz. 155).

Wie der Bundesfinanzhof entschieden hat, bieten fehlende **Programmierprotokolle** für sich allein genommen bereits Anlass für Schätzungen. Das soll nur dann nicht gelten, wenn der Unternehmer darlegen kann, dass die von ihm verwendete Registrierkasse trotz ihrer Programmierbarkeit ausnahmsweise keine Manipulationsmöglichkeiten eröffnet.⁶² Dieser Nachweis dürfte dem Unternehmer indes nur schwerlich gelingen.

⁶² BFH-Urteil vom 25.03.2015, BStBl 2015 II S. 743.

6.2 Kassensturzfähigkeit

Kassenaufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass es einem sachverständigen Dritten jederzeit möglich ist, den durch Kassensturz festgestellten **Ist**-Betrag mit dem **Soll**-Betrag der Kasse zu vergleichen.

Der Abgleich muss

- zu Beginn des Geschäftstages,
- am Ende des Geschäftstages und
- im Laufe des Geschäftstages (soweit Einzelaufzeichnungen geführt werden)

möglich sein. Kassenstürze dienen der Finanzverwaltung als Kontrollmöglichkeit. Besonders hohe buchmäßige Kassenbestände stellen dabei häufig ein Indiz für die unterlassene Buchung von Privatentnahmen dar. Zum Teil werden Kassenbestände auch dauerhaft absichtlich außergewöhnlich hoch gehalten, um Kassenfehlbeträge zu vermeiden. Ein solches Vorgehen stellt die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung in Frage.⁶³ Dann ist die Durchführung eines Kassensturzes für den Prüfer ein probates Mittel der Kontrolle, insbesondere wenn die ausgewiesenen Kassenbestände astronomische Höhen erreichen und in keinem Verhältnis mehr zu den Tageseinnahmen stehen. Ein Kassensturz ist auch außerhalb des Prüfungszeitraums einer Betriebsprüfung zulässig und kann die Finanzverwaltung berechtigen, daraus Rückschlüsse für den Prüfungszeitraum zu ziehen.

Bei fehlender Kassensturzfähigkeit ist die Buchführung bzw. sind die Aufzeichnungen sowohl formell als auch materiell nicht ordnungsmäßig.⁶⁴ Kassensturzfähigkeit bedeutet nicht unbedingt, dass die Soll- und Istbestände der Kasse in kurzen Abständen abgeglichen werden müssen.⁶⁵ Die Pflicht zur täglichen Bestandsaufnahme besteht nur, wenn die Tageseinnahmen summarisch mittels **Kassenbericht** ermittelt werden.

⁶³ FG des Saarlandes, Urteil vom 24.05.2005, Az. 1 K 161/01, LEXinform 5000323.

⁶⁴ FG Münster, Urteil vom 16.05.2013, Az. 2 K 3030/11 E, U, LEXinform 5015818.

⁶⁵ BFH-Urteil vom 01.10.1969, BStBl 1970 II S. 45.

Praxistipp

Um die Kassensturzfähigkeit nicht aufgrund falscher Eintragungen oder fehlerhafter Wechselgeldrückgaben zu gefährden, empfiehlt sich auch bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme Kassen-Soll und Kassen-Ist **täglich** abzugleichen → [Kapitel 6.3 – 6.9](#)).

6.3 Neben- und Unterkassen

Werden mehrere Geschäftskassen geführt, sind die Anforderungen an die Aufzeichnung von baren Geschäftsvorfällen für jede Kasse getrennt einzuhalten. Geldverschiebungen müssen ausreichend dokumentiert werden. Liegen keine Fremdbelege vor, ist die Erstellung von **Eigenbelegen** unverzichtbar.

6.4 Kassenfehlbeträge

6.4.1 Echte und unechte Kassenfehlbeträge

Von Kassenfehlbeträgen spricht man, wenn nach den Kassenaufzeichnungen die Barausgaben den Kassenanfangsbestand zuzüglich der Kasseneinnahmen übersteigen und die Kasse damit einen Minusbestand aufweist. Kassenfehlbeträge können bei Geschäftsschluss, aber auch im Laufe des Tages auftreten. Da ein Kassenbestand niemals negativ sein kann, wird mit der Aufdeckung von Kassenfehlbeträgen nachgewiesen, dass betriebliche Geldbewegungen unrichtig erfasst worden sind. Die Buchführung ist damit nicht mehr ordnungsgemäß.⁶⁶ Dann kann die Kassenführung nur noch als akzeptabel angesehen werden, wenn sich die negativen Bestände auf ein geringes Maß beschränken, der Unternehmer sie innerhalb einer angemessenen Frist beseitigen kann und auch tatsächlich beseitigt.

⁶⁶ FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 22.05.2014, Az. 1 K 515/11, LEXinform 5017152.

Weil sich je nach Ursache der Kassenfehlbeträge unterschiedliche steuerliche Auswirkungen ergeben, sind die Hintergründe nach Möglichkeit genau zu ermitteln. Allerdings lassen sich Kassenfehlbeträge im Nachhinein oft nicht mehr aufklären, da sich der Unternehmer i. d. R. nicht mehr an den Grund für deren Entstehung erinnern kann.

Zu unterscheiden ist zwischen **echten** und **unechten** Kassenfehlbeträgen:

a) Echte Kassenfehlbeträge

Echte Kassenfehlbeträge entstehen etwa durch

- nicht zeitgerechte Aufzeichnungen,
- inhaltlich unrichtige Aufzeichnungen,
- Buchungsfehler,
- Buchung überhöhter oder fingierter Betriebsausgaben,
- unvollständige Erfassung von Betriebseinnahmen,
- unzureichende Trennung von betrieblicher und privater Sphäre (Verlust des Überblicks über die Geldbewegungen),
- unrichtige Entnahme- und Einlageaufzeichnungen,
- vorausgegangene Kassenfehlbeträge (d. h. früher entstandene Kassenfehlbeträge „ziehen sich durch“).

b) Unechte Kassenfehlbeträge

Von unechten Kassenfehlbeträgen spricht man, wenn die Fehlbeträge zunächst nicht erkennbar sind. Sie fallen erst auf, wenn die Kassenaufzeichnungen um zweifelhafte Geschäftsvorfälle „bereinigt“ werden.

Beispiele dafür sind

- Einlagen mit ungeklärter Herkunft (z. B. aus dem Ausland oder aus bisher un versteuerten Einnahmen),
- Einlagen, die erst nachträglich eingetragen wurden,
- geschätzte Entnahmen oder Einlagen,
- Einlagen und Entnahmen in unverständlich raschem Wandel (wenn ohne die Einlagen ein Kassenfehlbetrag entstehen würde),
- fragwürdige Darlehen von nahen Angehörigen (unklare Vereinbarungen über Geldfluss, Tilgung, Verzinsung),
- im Bargeldbestand enthaltene Schecks (davon können keine Betriebsausgaben bezahlt worden sein!) oder
- sog. Luftbuchungen (Buchung fingierter Einlagen zur Vermeidung von Kassenfehlbeträgen, ohne dass tatsächlich Geld geflossen ist).

6.4.2 Untertägige Kassenfehlbeträge

Wird der Geldbestand zur Erstellung eines Kassenberichts bei Geschäftsschluss **gezählt**, können echte Kassenfehlbeträge (negative Kassenbestände) systembedingt nicht auftreten. Gezählte Geldbeträge können naturgemäß nicht negativ sein.

Betriebsprüfer legen ihr Augenmerk aber auch auf **untertägige** Kassenfehlbeträge, über die sich Unternehmer bei der Erstellung von Kasenaufzeichnungen häufig keine Gedanken machen. Würde ein Prüfer anhand der Uhrzeiten auf den Belegen feststellen können, dass z. B. Wareneinkäufe und Bankeinzahlungen noch **vor Öffnung des Ladens** getätigt wurden (aus Mitteln, die erst im Laufe des Tages eingenommen werden), können sich untertägige Kassenfehlbeträge ergeben. Sie lassen den Schluss zu, dass die ausgewiesenen Kassenbestände falsch sind oder privates und betriebliches Geld vermischt wurde.

6.5 Telecash- und Kreditkartenumsätze

Die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung ist u.a. an eine klare und eindeutige **Trennung** zwischen baren und unbaren Geschäftsvorfällen geknüpft. Beide Zahlungswege sind getrennt aufzuzeichnen. Das gebietet bereits das Erfordernis der Kassensturzfähigkeit.

EC- und Kreditkartenumsätze dürfen zu **keinem** Zeitpunkt den Bargeldbestand beeinflussen. Aus der in der Praxis üblichen Handhabung, zunächst die gesamten Erlöse im Kassenbuch festzuhalten und beim Tagesabschluss oder beim Eingang auf dem Bankkonto über Geldtransit auszubuchen, erwächst die Gefahr, unrichtige Kassenbestände aufzuzeichnen. Die zutreffende Verbuchung lässt sich am nachfolgenden Tagesendsummenbon (verkürzte Darstellung) erläutern:

Datum	23.11.15
Uhrzeit	18:44 Uhr
Z-Nummer	523
Betriebseinnahmen 7 %	638,50 Euro
Betriebseinnahmen 19 %	125,20 Euro
Gesamt	763,70 Euro
Barzahlung	659,60 Euro
Kartenzahlung	104,10 Euro
Gesamt	763,70 Euro

Die Forderungen aus EC- und Kreditkartenumsätzen werden am 26.11.2015 dem Bankkonto der GmbH gutgeschrieben.

Ausgehend vom Beispielsfall darf im Kassenbuch nur der bar vereinnehmete Betrag erfasst werden, d. h. 659,60 Euro. Der unbar vereinnehmete Betrag (104,60 Euro) darf hier nicht erfasst werden, da er den Kassenbestand in diesem Moment in unzulässiger Weise erhöht. Der Unternehmer weist einen (ggf. vorläufigen, untertägigen) Kassenbestand aus, der zu keinem Zeitpunkt tatsächlich vorhanden war. Damit ist die jederzeitige Kassensturzfähigkeit nicht mehr gegeben.

Die zutreffende Verbuchung lautet wie folgt (23.11.2015):

KTO	BET		GKTO	BET
Kasse	659,60	an	Erlöse 7 %	596,73
Forderung	104,10		USt 7 %	41,77
			Erlöse 19 %	105,21
			USt 19 %	19,99

Buchung bei Geldeingang in der Bank (26.11.2015):

KTO	BET		GKTO	BET
Bank	104,10	an	Forderung	104,10

Bar- und EC- bzw. Kreditkartenumsätze müssen bereits im Z-Bon getrennt ausgewiesen werden. Der Ausweis in nur einer Summe (763,70 Euro) widerspräche den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.⁶⁷ Dieser Mangel tritt häufig auf, insbesondere wenn ausschließlich die Taste „bar“ verwendet wird und/oder die Registrierkasse nicht mit dem EC-Kartenterminal verbunden ist. Dann müssen die bar und die unbar vereinnahmten Erlöse anhand der Kassenschnitte der EC- und Kreditkartenerfassungsgeräte getrennt werden.

Entsprechend ist zu verfahren, wenn die Betriebseinnahmen mit Kassenberichten ermittelt werden (offene Ladenkasse).

⁶⁷ Vgl. GoBD, Rz. 55; BMF-Schreiben vom 09.01.1996, BStBl I, S. 34; BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl I, S. 1342.

6.6 Wechselgeldrückgaben

Umsatzsteuerliches Entgelt für eine Leistung i. S. d. § 10 Abs. 1 UStG ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, abzüglich der Umsatzsteuer. Zahlt ein Kunde versehentlich zu viel, ist der überhöhte Betrag das Entgelt,⁶⁸ zahlt er zu wenig, ist der verminderte Betrag das Entgelt. Die Tagesendsumme lt. Z-Bon ist dann entsprechend zu korrigieren. Wer das nicht beachtet, läuft Gefahr, seine Einnahmen falsch aufzuzeichnen und die Kassensturzfähigkeit zu gefährden. Behauptet ein Steuerpflichtiger, Kassendifferenzen aus fehlerhaften Wechselgeldrückgaben habe es in einem Prüfungszeitraum von drei Jahren nie gegeben, erscheint das zumindest sehr zweifelhaft.

Eine Vielzahl von Bargeschäften erfordert daher immer ein **tägliches Zählen**. Eine Korrektur im Nachhinein erscheint nicht möglich, weil sich nicht mehr unterscheiden ließe, ob die summarisch aufgelaufenen Differenzbeträge auf fehlerhaften Wechselgeldrückgaben, nicht erfassen Privatentnahmen, Diebstählen o. ä. beruhen. Ohne tägliche Aufzeichnung der Differenzen fehlt es auch an einem geeigneten Schätzungsmaßstab, um sie **nachträglich** zutreffend berücksichtigen zu können.⁶⁹

6.7 Privat verauslagte Aufwendungen

Eine der häufigsten Fehlerquellen in der Führung von Kassenberichten und Kassenbüchern ist die Behandlung privat vorverauslagter Kosten, d. h. Betriebsausgaben werden privat bezahlt und erst später mit der Geschäftskasse abgerechnet. In diesen Fällen sollten die Belege einen handschriftlichen Hinweis enthalten, um die Kassensturzfähigkeit nicht zu gefährden, bspw.

„privat verauslagt, Entnahme aus der Kasse (erst) am TT.MM.JJJJ“

⁶⁸ BFH-Urteil vom 19.07.2007, BStBl 2007 II S. 966.

⁶⁹ Vgl. FG Köln, Urteil vom 23.10.2013, EFG 2014, S. 504.

6.8 Privatentnahmen und Privateinlagen

Entnahmen und Einlagen müssen täglich aufgezeichnet werden. Dafür sind Eigenbelege zu fertigen (Belegfunktion). Die Verpflichtung dazu ergibt sich aus § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG⁷⁰ und § 4 Abs. 4a EStG. Die Dokumentation dient auch der Herstellung der Kassensturzfähigkeit. Fehlen solche Belege, handelt es sich nicht nur um einen formellen, sondern um einen **schwerwiegenden materiellen Mangel**.⁷¹ Während nicht durch Belege nachgewiesene Privatentnahmen die Versagung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zur Folge haben können,⁷² führen gänzlich verschwiegene Privatentnahmen bei der Verwendung von Kassenberichten gar zu einer Verkürzung von Einnahmen, die u. U. strafrechtlich zu ahnden ist. Denn im Kassenbericht nicht verzeichnete Privatentnahmen haben systembedingt eine Minderung der Tageslosung zur Folge.

Die bloße Eintragung von Entnahmen und Einlagen in den Kassenbericht oder das Kassenbuch am Ende eines Geschäftstages **ohne Belege** reicht nicht aus. Zu groß wäre die Gefahr, dass Geschäftsvorfälle verloren gehen, weil der Unternehmer sich ggf. nicht mehr an einzelne private Geldflüsse erinnert.

Die Buchung von Privatentnahmen in einer Gesamtsumme am Monatsende ist ungewöhnlich und entspricht nicht dem normalen Lebenssachverhalt. Bei der Unterschiedlichkeit der Lebensgestaltung und der Erfüllung des persönlichen Bedarfs kann nicht schematisch mit buchmäßigen Entnahmen gearbeitet werden. Vielmehr sind private Entnahmen täglich aufzuzeichnen.⁷³ Werden Privatentnahmen nur geschätzt, widerspricht das den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassenführung. Die Zusammenfassung von Privatentnahmen verstößt auch gegen Rz. 85 der GoBD, wonach Geschäftsvorfälle in ihrer zeitlichen Reihenfolge abgebildet werden müssen.

⁷⁰ BFH-Beschluss vom 02.09.2008, Az. V B 4/08, LEXinform 5214333.

⁷¹ FG Münster, Beschluss vom 23.03.2000, Az. 5 V 7028/99 E, G, U, LEXinform 5006379.

⁷² BFH-Urteil vom 18.12.1984, BStBl 1986 II S. 226.

⁷³ BFH-Beschluss vom 02.09.2008, Az. V B 4/08, LEXinform 5214333.

6.9 Zählprotokolle

Zählprotokolle verhindern die Eintragung gerundeter Zahlen und verpflichten den Unternehmer zur strikten Trennung barer und unbarer Bestände. Schon deshalb ist deren Anfertigung und Aufbewahrung sinnvoll, wenngleich nicht verpflichtend, soweit die Einnahmen und Ausgaben unmittelbar nach Auszählung der Tageskasse – so wie sonst in einen Kassenbericht – in das Kassenbuch übertragen werden. Häufig kommt diesen Notizen nur eine Transportfunktion zu.⁷⁴ In einem BFH-Urteil vom 25.03.2015, Rz. 27⁷⁵ sieht der erkennende Senat das Fehlen von Zählprotokollen als gravierenden Mangel an, nach diesseitiger Auffassung handelt es sich dabei allerdings um ein redaktionelles Versehen. Die wohl gemeinte und zutreffende Auffassung ergibt sich aus dem 5. Leitsatz des Urteils.

⁷⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 07.07.1977, BStBl 1978 II S. 307.

⁷⁵ BFH-Urteil vom 25.03.2015 Az. X R 20/13, LEXinform 0929792.

7

Gesetzentwurf zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 13.07.2016

7.1 Geplante Änderungen

Die in jüngster Vergangenheit aufgedeckten Manipulationen im Zusammenhang mit digitalen Erlöserfassungssystemen veranlassten den Gesetzgeber, am 18.03.2016 einen Referentenentwurf für ein Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen nebst Entwurf einer technischen Verordnung (KassenSichV) vorzulegen. Nach kontrovers geführten Abstimmungsprozessen liegt seit dem 13.07.2016 der Gesetzentwurf⁷⁶ vor.

Dabei konnte man sich auf eine allgemeine **Registrierkassenpflicht** bisher ebenso wenig einigen, wie auf eine **Belegausgabepflicht**. Noch offen ist auch, welche elektronischen Aufzeichnungssysteme – neben Registrier- und PC-Kassen – unter die Neuregelungen fallen werden. Zumindest im Entwurf der KassenSichV vom 18.03.2016 sind bspw. Taxameter, Wegstreckenzähler oder Waagen mit Registrierkassenfunktion nicht genannt. Hier bleibt die weitere Entwicklung, insbesondere die Veröffentlichung der KassenSichV, abzuwarten.

Vorbehaltlich weiterer Änderungen im Gesetzgebungsverfahren ist zum Zeitpunkt der Drucklegung dieser Ausgabe geplant:

a) Neufassung § 146 Abs. 1 AO:

Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind **einzeln**, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen (Klarstellung der Einzelaufzeichnungsverpflichtung).

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben **sind** täglich festzuhalten.

⁷⁶ Eine an den Gesetzesentwurf vom 13.07.2016 angepasste technische Verordnung (KassenSichV) lag bei Redaktionsschluss noch nicht vor.

b) Einfügung § 146a AO:

- verpflichtender Einsatz einer technischen Sicherheitseinrichtung (§ 146a AO), bestehend aus
 - einem Sicherheitsmodul mit Zertifizierung durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI),
 - einem nichtflüchtigen Speichermedium und
 - einer einheitlichen digitalen Schnittstelle.



Bildquelle: www.bundesfinanzministerium.de

- In elektronischen Aufzeichnungssystemen sind neben den aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen auch **andere Vorgänge** einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzuzeichnen. Unter anderen Vorgängen sind Vorgänge im Geschäftsprozess zu verstehen, die nicht zu einem Geschäftsvorfall geführt haben oder grundsätzlich nicht dazu geeignet sind, einen Geschäftsvorfall zu bewirken, aber einen Prozess im Unternehmen darstellen, z. B. nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle, Stornierungen, Trainingsbuchungen oder sonstige Vorgänge (z. B. Schubladenöffnungen).
- Verbot des (gewerbsmäßigen) Bewerbens oder Inverkehrbringens gesetzeswidriger Systeme.

- Verpflichtung zur Ausstellung eines Belegs über den Geschäftsvorfall (nur bei elektronischen Aufzeichnungssystemen auf Verlangen des Kunden).

c) Einfügung § 146b AO:

Einführung einer unangemeldeten **Kassen-Nachschau** zwecks Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben.

Die Kassen-Nachschau umfasst das Recht des Amtsträgers, sowohl papierbasierte Aufzeichnungen (offene Ladenkasse) als auch elektronische Aufzeichnungen einzusehen. Ferner kann er die Übermittlung von Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangen oder verlangen, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Anlassbezogen ist die Überleitung in eine Außenprüfung ohne vorherige Prüfungsanordnung zulässig.

d) Neufassung § 379 AO:

Verschärfung von Sanktionsmaßnahmen, insbesondere bei Verstößen gegen § 146a AO (Geldbußen bis 25.000 Euro).

7.2 Zeitlicher Ausblick

Zum Zeitpunkt der Drucklegung dieser Ausgabe ließ sich keine verlässliche Aussage darüber treffen, ob und wann das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen in Kraft tritt.

Während die geplanten Änderungen des § 146 AO bereits am Tag nach der Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt in Kraft treten sollen, sollen die Neuerungen der §§ 146a und 146b AO erstmals für Wirtschaftsjahre angewendet werden, die nach dem 31.12.2019 beginnen. Um für Steuerpflichtige Investitionssicherheit zu schaffen, soll folgende Übergangsregel gelten:

„Wurden Registrierkassen nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft, die den Anforderungen des BMF-Schreibens

vom 26.11.2010 (BStBl I S. 1342) entsprechen und die bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, sodass sie die Anforderungen des § 146a AO nicht erfüllen, dürfen diese Registrierkassen bis zum **31.12.2022** weiter verwendet werden.“

Aufrüstungsverpflichtung I



BMF-Schreiben vom 26.11.2010

Soweit ein Gerät bauartbedingt den in diesem BMF-Schreiben niedergelegten Anforderungen nicht oder nur teilweise genügt, wird es nicht beanstandet, wenn der Stpfl. dieses Gerät längstens bis zum 31.12.2016 in seinem Betrieb weiterhin einsetzt (Voraussetzung: Anpassungen sind nicht möglich u. vollumfängliche Beachtung BMF vom 09.01.1996).

Aufrüstungsverpflichtung II

Wurden Registrierkassen nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft, die den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 entsprechen und die bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, sodass sie die Anforderungen des § 146 a AO nicht erfüllen, dürfen diese Registrierkassen bis zum 31.12.2022 weiter verwendet werden (Hintergrund: Investitionssicherheit bei betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer von 6 Jahren)

§ 146a AO n.F. begründet die Verpflichtung, eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu verwenden und ist erstmals für Kalenderjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 beginnen.

[01.01.2020

Bei der neuen Übergangsregelung handelt es sich um eine Aufrüstungsverpflichtung zur Erreichung der Anforderungen des § 146a AO zum 01.01.2020. Sie lässt die im BMF-Schreiben vom 26.11.2010 genannte Aufrüstungsverpflichtung (spätestens zum 31.12.2016) **unberührt**.

Durch die Aufhebung des BMF-Schreibens vom 09.01.1996 zum 31.12.2016 stehen Unternehmern **ab dem 01.01.2017** folgende Möglichkeiten zur Auswahl, ihre Kassenführung ordnungsgemäß einzurichten (vorbehaltlich gesetzlicher Änderungen):

a) bei bestehender Einzelaufzeichnungspflicht:

1. Einsatz eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit Einzelaufzeichnungen auf Bonebene, das den Anforderungen der BMF-Schreiben vom 26.11.2010 und den GoBD vom 14.11.2014 vollumfänglich gerecht wird.
2. Verwendung einer mechanischen Registrierkasse mit Einzelaufzeichnungen auf Papier (mechanische Registrierkassen mit funktionierenden Druckwerken dürften jedoch nur noch selten vorzufinden sein).
3. Führung einer offenen Ladenkasse mit Einzelaufzeichnungen in Papierform (z. B. Quittungen, Rechnungen).

b) bei zulässiger summarischer Einnahmeermittlung (nur im Ausnahmefall):

- mittels Kassenbericht (s. aber →[Kapitel 1.4](#))

Unternehmer, die ihr elektronisches Aufzeichnungssystem an die in Bstb. a) Nr. 1 genannten Anforderungen anpassen wollen oder sich mit dem Gedanken einer Neuanschaffung befassen, sollten berücksichtigen, dass sich zum Zeitpunkt der Drucklegung dieser Ausgabe der Entwurf über ein Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen im laufenden Gesetzgebungsverfahren befindet (→[Kapitel 7](#)).

Derzeit befinden sich **keine** Registrierkassen oder andere elektronische Aufzeichnungssysteme auf dem Markt, die den zukünftig geplanten Standards bereits heute entsprechen. Es empfiehlt sich daher, eine Prognose des Kassenherstellers oder Kassendienstleisters einzuholen, ob die in →[Kapitel 7](#) näher beschriebene technische Sicherheitseinrichtung nachträglich implementiert werden könnte. Andernfalls besteht die Gefahr, dass – nach jetzigem Stand des Gesetzgebungsverfahrens – spätestens zum 31.12.2022 nochmals Investitionen in ein neues Kassensystem erforderlich werden können.