

Merkblatt zur Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung

Für die Aufbewahrung digitaler Unterlagen gelten die Vorschriften der Abgabenordnung (insbesondere §§ 145 bis 147 AO i.d.F. v. 29.12.2016). Außerdem gibt es mehrere Verwaltungsvorschriften in Form von BMF-Schreiben. Die OFD Frankfurt hat ein Merkblatt herausgegeben, das Überblick über die geltenden Regelungen verschafft, um häufige Fehlerquellen in der Kassenbuchführung zu erkennen und zu vermeiden. Angesprochen werden u.a. folgende Punkte:

1. Neuregelungen durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen
Nach diesem Gesetz ergeben sich weitere Anforderungen an die Kassenaufzeichnungen eines Unternehmers (§§ 146a, 146b AO), deren zeitlicher Anwendungsbereich differiert.

2. Kassensicherungsverordnung – KassenSichV (gültig ab 01.01.2020)

Durch das o.g. Gesetz wurde zugleich auch die Grundlage für die Kassensicherungsverordnung (BMF v. 26.09.2017, BStBl I 2017, 1310 – KassenSichV) geschaffen, welche u.a. die elektronischen Aufzeichnungssysteme bestimmt, die über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen. Elektronische Kassensysteme sind gem. § 1 der KassenSichV elektronische Aufzeichnungssysteme i.S.d. § 146a AO, die durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen sind. Details zur zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung sind in den Technischen Richtlinien des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) vom 06.06.2018 (u.a. TR-03151 und 03153) enthalten.

3. Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht (§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO)

Die Einzelheiten regelt der AEAO § 146 AO. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern grundsätzlich die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles – also jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jeder Einlage und Entnahme in einem Umfang, der einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit eine lückenlose Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts, seiner Entstehung und Abwicklung und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Vertragspartners. Im Übrigen ergibt sich der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht aus den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften in § 22 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Wie detailliert die Einzelaufzeichnung mindestens zu führen sind, kann auch aus § 14 Abs. 4 und §§ 31 ff. UStG abgeleitet werden. Eine Verpflichtung zur einzelnen Verbuchung von Geschäftsvorfällen in der Finanzbuchhaltung besteht nicht, wenn die Geschäftsvorfälle einzeln in einem Kassensystem (Grundaufzeichnung) aufgezeichnet werden (Rdnr. 91 u. 99 GoBD, Tz. 2.1.3 AEAO zu § 146 AO). Werden der Art nach gleiche Waren mit demselben Einzelverkaufspreis in einer Warengruppe zusammengefasst, wird dies nicht beanstandet, sofern die verkaufte Menge bzw. Anzahl ersichtlich bleibt. Dies gilt entsprechend für Dienstleistungen. Des Weiteren ist für jeden Geschäftsvorfall die Zahlungsart festzuhalten. Nur Barumsätze sind im Kassenbuch zu erfassen. Unbare Zahlungen (Kreditkarte/EC-Umsätze etc.) sind separat abzubilden. Die (zumindest zeitweise) Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch ist ein formeller Mangel, der bei der Gewichtung weiterer formeller Mängel im Hinblick auf eine eventuelle Verwerfung der Buchführung nach § 158 AO regelmäßig außer Betracht bleibt. Voraussetzung ist, dass der Zahlungsweg ausreichend dokumentiert wird und die Nachprüfbarkeit des tatsächlichen Kassenbestands jederzeit besteht (Kassensturzfähigkeit). Die getrennte Aufzeichnung von unbaren Zahlungen zu Barzahlungen ist über moderne elektronische Kassensysteme jedoch leicht möglich. Eine ausreichende Dokumentation des aktuellen Bargeldstands ist dann gewährleistet.

4. Ausnahmen von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen (§ 146 Abs. 1 Satz 3 und 4 AO)

Beim Verkauf von Waren/Erbringen von Dienstleistungen an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung gilt aus Zumutbarkeitsgründen die Einzelaufzeichnungspflicht nicht, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem, sondern eine offene Ladenkasse verwendet wird.

Wird hingegen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, gilt die Einzelaufzeichnungspflicht unabhängig davon, ob das elektronische Aufzeichnungssystem nach § 146a Abs. 3 AO i.V.m. der Kassensicherungsverordnung mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zu schützen ist. Verwendet der Steuerpflichtige eine offene Ladenkasse sowie eine Waage, die lediglich das Gewicht und/oder den Preis anzeigt und über die Dauer des einzelnen Wiegevorgangs hinaus über keine Speicherfunktion verfügt, wird es nicht beanstandet, wenn die o.g. Einzeldaten der Waage nicht aufgezeichnet werden. Erfüllt die Waage hingegen die Voraussetzung einer elektronischen Registrierkasse, gilt für dieses elektronische Aufzeichnungssystem die Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht nicht (§ 146 Abs. 1 Satz 4 AO). Für Dienstleistungen sind Einzelaufzeichnungen dagegen stets zu führen, wenn der Kundenkontakt in etwa der Dauer der Dienstleistung entspricht und der Kunde auf die Ausübung der Dienstleistung üblicherweise individuell Einfluss nehmen kann. Auf die Aufzeichnungserleichterungen kann man sich insoweit nicht berufen, als tatsächlichen Einzelaufzeichnungen geführt werden (z.B. Termin-/Tischreservierung, Vorbestellung, Erfassung von Kundendaten etc.).

5. Einsatz von offenen Ladenkassen

Eine „Registrierkassenpflicht“ besteht nicht. Es ist auch zulässig, eine offene Ladenkasse zu führen. Bei der offenen Ladenkasse sind jedoch die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassenführung mit hohem Aufwand verbunden. Auch hier ist die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäftes mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles grundsätzlich erforderlich. Nur wenn die Einzelaufzeichnungen nicht zumutbar sind, reicht es aus, die Bareinnahmen und Barausgaben anhand eines sog. Kassenberichts aufzuzeichnen.

Auch bei einem Kassenbericht müssen allerdings die erklärten Betriebseinnahmen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfbar sein. Für die Anfertigung eines Kassenberichts ist der gesamte geschäftliche Bargeldendbestand einschließlich Hartgeld – unabhängig vom Aufbewahrungsort des Geldes (z.B. Tresorgeld, Handkassen der Kellner, Wechselgeld, Portokasse etc.) – täglich zu zählen. Der Kassenendbestand ist sodann rechnerisch um die Entnahmen und Ausgaben zu erhöhen und um die Einlagen und den Kassenanfangsbestand zu mindern, so dass sich im Ergebnis die Tageseinnahmen ergeben (retrograde Ermittlung). Bei mehreren Kassen müssen die Kassenberichte einzeln und der Bargeldbestand der jeweiligen Kasse zuordenbar sein. Rundungen oder Schätzungen sind unzulässig. Ein Zählprotokoll ist nicht zwingend erforderlich, dient aber als zusätzlicher Nachweis der vollständigen Ermittlung der Einnahmen. Wird jedoch ein Zählprotokoll erstellt und für die Einnahmenermittlung verwendet, ist es aufzubewahren. Die Ausgaben, Einnahmen, Entnahmen und Einlagen (einschließlich Herkunftsnachweis) sind durch Belege (ggf. Eigenbelege) nachzuweisen. Nur ein in dieser Weise erstellter Kassenbericht ist zulässig und ordnungsgemäß. Mit Standardsoftware (z.B. Office-Programmen) erstellte Tabellen entsprechen nicht dem Grundsatz der Unveränderbarkeit (§ 146 Abs. 4 AO). Am Markt erhältliche Software wird nur dann als ordnungsgemäß anerkannt, wenn eine nachträgliche Änderung nicht möglich ist oder mit einem entsprechenden Vermerk gekennzeichnet wird (siehe AEAO zu § 146).

6. Einsatz elektronischer Kassensysteme

Es dürfen seit dem 01.01.2017 nur noch elektronische Kassensysteme (computergestützte Kassensysteme oder elektronische Registrierkassen) verwendet werden, die die in dem BMF-Schreiben vom 26.11.2010 konkretisierten Anforderungen voll erfüllen. Alle hiermit erstellten Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 AO, also insbesondere Journaldaten (Daten der Einzelaufzeichnung), Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten, Rechnungen i.S.d. § 14 UStG), müssen für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist (zehn Jahre) jederzeit verfügbar und maschinell auswertbar in digitaler Form unveränderbar vorgehalten werden. Bei Umstellung auf ein neues elektronisches Kassensystem wird empfohlen, die Alt-Kasse weiterhin aufzubewahren. Zu beachten ist, dass ab dem 01.01.2020 auch die neuen Anforderungen des § 146a AO zu erfüllen sind und die verwendeten elektronischen Kassensysteme der Finanzbehörde gem. § 146a Abs. 4 AO zu melden sind.

7. Verfahrensdokumentation

Die Verfahrensdokumentation besteht in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung nebst Beschreibung der betrieblichen Prozesse sowie einer Anwenderdokumentation und einer technischen Systemdokumentation (GoBD Rdnr. 153.) Auch die Beschreibung des internen Kontrollsystems ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation (hierzu zählen z.B. auch sog. „Kassieranweisungen“ oder „Kassenanweisungen“ für die jeweiligen Kassenbediener). Bei elektronischen Kassensystemen kommt insbesondere der technischen Systemdokumentation eine zentrale Bedeutung zu. Alle Funktionen des elektronischen Kassensystems (inklusive tatsächlicher Systemkonfigurationen und Programmierungen), die Art und Weise der Datenverarbeitung und Datenspeicherung in der hinterlegten Datenbank (inklusive Entity-Relationship-Diagramm [ER-Diagramm]) sowie verwendete Sicherungsmechanismen zur Verhinderung unerkannter nachträglicher Veränderung an den Daten sind nachvollziehbar zu dokumentieren. Fehlen Programmierungsunterlagen bzw. Protokolle nachträglicher Programmänderungen, stellt dies einen schweren formellen Mangel der Buchführung dar.

8. Datenzugriffsrecht

Der Finanzverwaltung steht nach § 147 Abs. 6 AO bezüglich der digitalen, aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Kassendaten im Rahmen einer Außenprüfung das Recht auf Datenzugriff zu. Hier kann im Rahmen des unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriffs Einsicht am Kassensystem vorgenommen oder eine Datenträgerüberlassung verlangt werden. Um die fehlerfreie und leichte Übernahme der Daten in die Prüfsoftware der

Finanzverwaltung zu gewährleisten, sind die jeweiligen Strukturinformationen zu den Daten (Feldname, Beschreibung des Feldinhalts, Feldtyp, Verknüpfungen etc.) ebenfalls in maschinell auswertbarer Form beizufügen. Weitere Informationen sind dem BMF-Schreiben vom 14.11.2014 (GoBD) und den „Ergänzenden Informationen zur Datenträgerüberlassung“ zu entnehmen, die auf der Homepage des BMF veröffentlicht sind (<http://www.bundesfinanzministerium.de/>). Soweit die Daten nicht nach dem dort aufgeführten XML-basierten Beschreibungsstandard (oft als „GDPdU-Standard“ oder „GoBD-Standard“ bezeichnet) vorgelegt werden können, sind die Strukturinformationen in anderer Form maschinell auswertbar zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch für Daten, die sich bei Dritten befinden (z.B. Rechenzentrum).

9. Kassen-Nachschau (§ 146b AO)

Der Kassen-Nachschau unterliegen u.a. elektronische oder computergestützte Kassensysteme, App-Systeme, Waagen mit Registriertassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte und offene Ladenkassen. Einzelheiten regeln der AEAO zu § 146b und das BMF-Schreiben vom 29.05.2018 (BStBl I 2018, 699).

*OFD Frankfurt a.M., - Schreiben v. 28.09.2018 – S 0316 A – 010 – St 3a

Berechnung des Unterschiedsbetrags für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte

Der positive Unterschiedsbetrag gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 erster Halbsatz EStG ist bei Anwendung der 1%-Regelung auch dann unter Ansatz von 0,03 % des inländischen Listenpreises des Fahrzeugs je Kalendermonat zu berechnen, wenn der Steuerpflichtige im Monat durchschnittlich weniger als 15 Fahrten zur Betriebsstätte unternommen hat.

*BFH, Urt. v. 12.06.2018 – VIII R 14/15

Werden die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit einem zu mehr als 50 % betrieblich genutzten Kfz zurückgelegt, dessen Privatnutzung pauschal nach der sog. 1%-Regelung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu besteuern ist, dürfen aufgrund der Rückausnahme des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 erster Halbsatz EStG Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte den Gewinn nicht mindern, soweit sich ein positiver Unterschiedsbetrag zwischen 0,03 % des inländischen Listenpreises i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG des Kfz im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (der Entfernungspauschale) ergebenden Betrag ergibt. Ermittelt der Steuerpflichtige den Entnahmewert für die private Nutzung des Kfz nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 oder Satz 3 EStG nach der sog. Fahrtenbuchmethode, treten gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 zweiter Halbsatz EStG an die Stelle des mit 0,03 % des inländischen Listenpreises ermittelten Betrags für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen.

Bei Arbeitnehmern gelten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem betrieblichen Fahrzeug des Arbeitgebers Besonderheiten: Die pauschale Ermittlung des Korrekturbetrags gem. § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG mit dem Faktor 0,03 % je Kalendermonat und Entfernungskilometer ist nach der gefestigten Rechtsprechung des VI. Senats des BFH nur gerechtfertigt, soweit sie die dem Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG zugrundeliegende Typisierung folgerichtig umsetzt und nachvollzieht. Der Faktor 0,03 %, auf den § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG abstellt, geht von einer durchschnittlichen Anzahl von 15 Fahrten je Monat zur ersten Arbeitsstätte aus. Bei einer deutlich geringeren Anzahl von Fahrten steht nach der Rechtsprechung des VI. Senats des BFH die pauschalierende Ermittlung des Korrekturbetrags im Widerspruch zur Grundannahme der für die Ausgaben-seite geltenden Pauschalierung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nach der Entfernungspauschale, die eine fahrtenbezogene Ermittlung des Werbungskostenabzugs vorsieht und durch den Zuschlag des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG korrigiert werden soll. Wird der Dienstwagen in erheblich geringerem Umfang für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt, hängt die Höhe des Zuschlags gem. § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG von der Anzahl der tatsächlichen durchgeführten Fahrten ab. Zur Ermittlung des Korrekturbetrags ist in diesen Fällen eine Einzelbewertung der Fahrten mit 0,002 % des Listenpreises i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG je Entfernungskilometer vorzunehmen. Eine taggenaue Ermittlung hat der VI. Senat des BFH bislang bejaht, wenn ein Arbeitnehmer ein dienstliches Kfz nur einmal pro Woche für Fahrten zur Arbeit nutzt.

Eine Übertragung dieser Rechtsprechung des VI. Senats des BFH auf die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 erster Halbsatz EStG hat der BFH mit der vorliegenden Entscheidung abgelehnt.

Hinweis:

Für die Arbeitnehmerbesteuerung folgt die Finanzverwaltung dem BFH mit einer noch weitergehenden Regelung (BMF-Schreiben v. 01.04.2011, BStBl I 2011, 301, unter 2.2, für die Jahre ab 2011).

Ihre Steuerberater

Steuertermine November 2018

- 12.11. Umsatzsteuer für Monatszahler u. Vierteljahreszahler (mit Dauerfristverlängerung)
- 12.11. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer
- 15.11. Gewerbesteuer