

Kassen im Steuerrecht

1. Einführung;
2. Grundlagen;
 - a. Technische Grundlagen - Was ist eine Kasse?
 - b. Rechtliche Grundlagen – Was ist bei der Führung einer Kasse zu beachten?
3. Kontrolle der Kassenführung;
 - a. Nachschau – insbesondere Kassennachschau - § 146b AO;
 - b. Steuerliche Außenprüfung §§ 193 ff. AO;
4. Folgen von Mängeln bei der Kassenführung;
 - a. Auswirkung auf die Buchführung - § 158 AO;
 - b. Schätzung - § 162 AO;
5. Steuerstrafrecht und Steuerordnungswidrigkeiten im Zusammenhang mit der Kassenführung;
6. Zusammenfassung.

I. Fundstellen:

1. Rechtsprechung:

„Aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergibt sich für Einzelhandelsunternehmer, die im Allgemeinen Waren an ihnen der Person nach nicht bekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkaufen, in der Regel nicht die Verpflichtung, die baren Betriebseinnahmen einzeln aufzuzeichnen.“ BFH, Urteil vom 12.05.1966 – IV 472/60, BStBl 1966 III, S. 371;

Schätzungsbefugnis bei einer Einnahmen-Überschussrechnung; Dokumentation der Betriebseinnahmen in Kassenberichten; BFH Beschluss vom 13.03.2013 - X B 16/12, BFH/NV 2013 S. 902;

Möglichkeit des Zugriffs auf Kassendaten einer Apotheke im Rahmen einer Außenprüfung, BFH, Urteil vom 16.12.2014 - X R 42/13, BStBl 2015 II S. 519;

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

genommen zu einer Hinzuschätzung berechtigt.“ BFH, Urteil vom 25.03.2015 - X R 20/13, BStBl 2015 II S. 743;

„Gründet die Schätzungsbefugnis darauf, dass der Steuerpflichtige Unterlagen nicht vorlegen kann (§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO), so ist es nach höchstrichterlicher Rechtsprechung unerheblich, warum er sie nicht vorlegen kann, namentlich, ob ihn hieran ein Verschulden trifft. Gründet die Schätzungsbefugnis darauf, dass der Steuerpflichtige Unterlagen nicht vorlegen will, so kann nichts anderes gelten.“ BFH, Urteil vom 28.10.2015 – X R 47/13, BFH/NV 2016, 171;

Tägliches Auszählen einer offenen Ladenkasse; BFH Beschluss vom 16.12.2016 - X B 41/16, BFH/NV 2017 S. 310;

Notwendige Beweiserhebung hinsichtlich der Unterlagen zur Dokumentation eines PC-Kassensystems; BFH, Beschluss vom 23.02.2018 - X B 65/17, BFH/NV 2018 S. 517;

Höhe einer Schätzung – Verfahrensfehler; BFH, Beschluss vom 26.02.2018 - X B 53/17, BFH/NV 2018 S. 820;

Anforderungen an die Nachkalkulation der Umsätze einer Cocktailbar als Voraussetzung für die Verwerfung einer formell ordnungsgemäßen Kassenbuchführung und die Begründung einer Schätzungsbefugnis; Sächsisches FG, Urteil vom 26.10.2017 - 6 K 841/15, NWB Dok-ID: RAAAG-64806;

Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung – Hinzuschätzung; Finanzgericht Hamburg, Beschluss vom 08.01.2018 - 2 V 144/17, NWB Dok-ID: UAAAG-78556.

Ordnungsgemäße Buchführung bei Einnahmenüberschussrechnung - vorwiegend Barumsätze – Schätzungsbefugnis; Finanzgericht Hamburg, Beschluss vom 16.01.2018 - 2 V 304/17, NWB Dok-ID: EAAAG-78557;

Hinzuschätzung auf Grund einer Quantilsschätzung bei erheblichen formellen Mängeln der Aufzeichnungen der Bareinnahmen; Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 05.03.2018 - 3 K 205/15; NWB Dok ID: XAAAG-84163; Nichtzulassungsbeschwerde anhängig: X B 57/18;

2. Verwaltungsanweisungen:

BMF v. 29.06.2018 - IV A 4 - S 0316/13/10003-09, NWB Dok-ID: XAAAG-87935, Buchung von EC-Karten-Umsätzen in der Kassenführung;

BMF v. 19.06.2018 - IV A 4 - S 0316/13/10005:053, BStBl 2018 I S. 706, Neufassung des § 146 Abs. 1 AO durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016; Anwendungserlass zu § 146 AO;

BMF v. 12.06.2018 - IV A 4 - S 0316/13/10005 :059 BStBl 2018 I S. 701, Bekanntmachung eines Hinweises auf die Veröffentlichung Technischer Richtlinien des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik - Technische Richtlinie BSI TR-03153 - Technische Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme;

BMF v. 29.05.2018 - IV A 4 - S 0316/13/10005: 054 BStBl 2018 I S. 699, Gesetzliche Neuregelung des § 146b AO durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016; Anwendungserlass zu § 146b AO;

BMF v. 14.11.2014 - IV A 4 - S 0316/13/10003 BStBl 2014 I S. 1450, Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD);

BMF v. 26.11.2010 - IV A 4 - S 0316/08/10004-07; BStBl 2010 I S. 1342, Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften;

3. Checklisten/Merkblätter:

OFD Karlsruhe v. 26.07.2018, Informationen zum Thema „Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung“, http://www.ofd-karlsruhe.de/pb/,Lde/Startseite/Aktuelles/Aktuelle+_Steuer_+Informationen;

CHECKLISTE KASSENFÜHRUNG I, NWB;

CHECKLISTE KASSENFÜHRUNG II, NWB;

MERKBLATT Kassenführung bei Nutzung einer „offenen Ladenkasse“;

Tobias Teutemacher, Kassenführung bei Nutzung einer „offenen Ladenkasse“ ab 2017 - Mandanten-Merkblatt, BBK 2016 Seite 1197;

II. Hinweise¹:

a) Allgemeines

Für die Aufbewahrung digitaler Unterlagen gelten die Vorschriften der Abgabenordnung (AO; insbesondere §§ 145 bis 147 AO in der Fassung vom 29.12.2016). Außerdem gibt es mehrere Verwaltungsvorschriften. Diese sind insbesondere:

- BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl. I 2010, 1342,
- BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl. I 2014, 1450 (GoBD).

Unternehmen mit Bargeldeinnahmen nutzen in der Regel der Buchführung vorgelagerte Systeme wie zum Beispiel Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion, PC-Kassensysteme und Taxameter. Diese Systeme unterliegen denselben Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten wie die eigentlichen Buchführungssysteme.

b) Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht - § 146 Abs. 1 Satz 1 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; §§ 143 ff. AO, Siehe auch Nr. 2.1.5 AEAO zu § 146.

Die Einzelheiten regelt der (aktuelle) Anwendungserlass zur Abgabenordnung zum § 146 AO.

Im Übrigen ergibt sich der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht für die Zwecke der Umsatzsteuer aus den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften in § 22 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Er gilt nicht nur für Buchführungspflichtige, sondern auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

Wie detailliert die Einzelaufzeichnung zu erfolgen hat, leitet sich auch aus § 14 Abs. 4 UStG ab. Diese Vorschrift verlangt u.a. Angaben in der Rechnung über

- Namen und Anschrift des Leistungsempfängers,

¹ Nach OFD Karlsruhe v. 26.07.2018, Informationen zum Thema „Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung“, http://www.ofd-karlsruhe.de/pb/Lde/Startseite/Aktuelles/Aktuelle+_Steuer+_Informationen.

- Art der Ware oder Leistung,
- verkaufte Menge,
- Preis und
- Umsatzsteuer.

Bei Kleinbetragsrechnungen unter EUR 250,00 = § 14 Abs. 6 UStG i.V.m. § 33 UStDV.

Eine Verpflichtung zur einzelnen Verbuchung (im Gegensatz zur Aufzeichnung im Kassensystem) eines jeden Geschäftsvorfalles besteht dagegen nicht. Werden der Art nach gleiche Waren mit demselben Einzelverkaufspreis in einer Warengruppe zusammengefasst, dürfte dies nicht zu beanstanden sein, sofern die verkaufte Menge bzw. Anzahl ersichtlich bleibt. Dies dürfte entsprechend für Dienstleistungen gelten.

Des Weiteren ist für jeden Geschäftsvorfall die Zahlungsart festzuhalten. Nur Barumsätze sind im Kassenbuch zu erfassen. Unbare Zahlungen (Kreditkarte/ EC-Umsätze etc.) sind auf separaten Konten abzubilden. Die Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch stellt, einen formellen Mangel dar, da im Kassenbuch lediglich Barbewegungen zu erfassen sind. Sinn und Zweck eines Kassenbuches ist eben die Dokumentation des jeweils aktuellen Barbestands der Kasse. Dieser formelle Mangel, bleibt bei der Gewichtung weiterer formeller Mängel im Hinblick auf eine eventuelle Verwerfung der Buchführung nach § 158 AO regelmäßig außer Betracht. Voraussetzung ist jedoch, dass der Zahlungsweg ausreichend dokumentiert wird und die Nachprüfbarkeit des tatsächlichen Kassenbestandes jederzeit besteht (Kassensturzfähigkeit).

- c) Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen - § 146 Abs. 1 Satz 3 und 4 AO)

Beim Verkauf von Waren 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.

Wird 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 benutzt, 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 jedenfalls stets dann 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 Aufzeichnungserleichterung kann sich insoweit nicht berufen, wer tatsächlich Einzelaufzeichnungen führt; so etwa Termin-/Tischreservierung, Vorbestellung, Erfassung von Kundendaten usw.; siehe AEAO zu § 146.

d) 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 (Handels)geschäftes mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles grundsätzlich erforderlich.

Ist die Einzelaufzeichnung wie in oben lit. c) beschrieben nicht zumutbar, müssen die Bareinnahmen anhand eines sogenannten Kassenberichts nachgewiesen werden.

Auch bei einem Kassenbericht müssen 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 zwar nicht zwingend erforderlich, dient aber als zusätzlicher Nachweis der vollständigen Ermittlung der Einnahmen. Wird ein Zählprotokoll erstellt und für die Einnahmenermittlung verwendet, ist es aufzubewahren.

Die Ausgaben, Einnahmen, Entnahmen und Einlagen (einschl. Herkunftsnachweis) sind durch Belege 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. 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.

e) Einsatz elektronischer Registrierkassen

Ab 1. Januar 2017 dürfen nur noch solche elektronischen Registrierkassen verwendet werden, die eine komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten – insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten (z.B. Artikelpreisänderungen; Nutzerkennung) – ermöglichen.

Gerade im Hinblick auf dieses BMF-Schreiben ist darauf zu achten, dass die oben genannten Informationen des Kassensystems vollständig und unveränderbar in digitaler Form aufbewahrt werden. Bei Umstellung auf ein neues System wird empfohlen, die „Alt-Kasse“ weiterhin aufzubewahren.

Fehlen Programmierungsunterlagen bzw. Protokolle nachträglicher Programmänderungen, stellt dies einen schweren formellen Mangel der Buchführung dar.

Es müssen alle Einzeldaten (Journaldaten), die durch die Nutzung der Kasse entstehen, während der Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren

- jederzeit verfügbar,
- unverzüglich lesbar und
- maschinell auswertbar aufbewahrt werden.

f) Verfahrensdokumentation

Die Verfahrensdokumentation zu den eingesetzten Aufzeichnungssystemen sowie Betriebsabläufen, die Auswertungs-, Programmier- und Stammdaten, deren Änderungsdaten sowie Handbücher, Bedienungs- und Programmieranleitungen sind vorzuhalten.

Bei „Computerkassen“ entspricht die Dokumentation den Programmierungsunterlagen usw. bei Registrierkassen.

g) Datenzugriff

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

Für die Datenträgerüberlassung sind alle erforderlichen Daten auf einem maschinell auswertbaren Datenträger (z. B. CD, DVD, USB-Stick) zur Verfügung zu stellen. Die Unternehmer müssen also selbst dafür sorgen, dass die Einzeldaten mit allen Strukturinformationen in der Kasse nicht nur gespeichert, sondern auch exportiert und in einem für die Finanzbehörden lesbaren Format zur Verfügung gestellt werden können.

Dies gilt auch für Daten, die sich bei Dritten befinden - § 147 Abs. 6 Satz 3 AO, z.B. Rechenzentrum, Cloud, Buchungsstellen, Berater.

h) Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

Am 29.12.2016 wurde das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen veröffentlicht; BStBl. 2017 I, S. 21. Danach ergeben sich weitere Anforderungen an die Kassenaufzeichnungen eines Unternehmers:

Neue Vorschrift	Anwendung ab	Ausnahmen
§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO Einzelaufzeichnungspflicht	29.12.2016	Verkauf von Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen
§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO Tägliche Aufzeichnungen	29.12.2016	
§ 146a Abs. 1 AO Technische Sicherheits- Einrichtung für elektr. Registrierkassen	01.01.2020 bzw. 01.01.2023	Registrierkassen, die nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft wurden und nicht aufrüstbar sind, dürfen bis 31.12.2022 genutzt werden. Voraussetzung: die Kasse muss dem BMF-Schreiben vom 26.11.2010 entsprechen.
§ 146a Abs. 2 AO Belegausgabepflicht	01.01.2020	Auf Antrag (§ 148 AO) Befreiung möglich
§ 146a Abs. 4 AO Mitteilungspflicht	01.01.2020	
§ 146b AO Kassen-Nachschau	01.01.2018	Datenübermittlung über einheitliche digitale Schnittstelle erst ab 01.01.2020. Datenzugriff ab 01.01.2018 möglich.
§ 379 AO Sanktionen bei Verstößen	01.01.2020	

Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen, ist durch die Kassensicherungsverordnung geregelt; BStBl. 2017 I, S. 1310. In dieser ist geregelt, wie die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung ausgestaltet sein muss. Sie besteht grundsätzlich aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle. Details hierzu sind in den Technischen Richtlinien des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) vom 06.06.2018 (TR-03151 und 03153) enthalten.

Die technische Sicherheitseinrichtung ist ab 1. Januar 2020 grundsätzlich verpflichtend einzusetzen, in Ausnahmefällen ab 1. Januar 2023.

i) Kassen-Nachschau - § 146b AO

Zur Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit von Kassenaufzeichnungen (Kasseneinnahmen, Kassenausgaben) kann nunmehr ein Amtsträger unangekündigt – während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten – die Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume betreten.

Der Kassen-Nachschau unterliegen u.a. elektronische oder computergestützte Kassensysteme, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte und offene Ladenkassen.

Bei der Kassen-Nachschau dürfen Daten des elektronischen Aufzeichnungssystems durch den Amtsträger eingesehen werden. Auch kann die Übermittlung von Daten auf einem maschinell auswertbaren Datenträger verlangt werden.

Einzelheiten regelt der AEAO zu § 146b.

j) Folgen von Mängeln

Ist die Kassenführung nicht ordnungsgemäß, hat dies den Verlust der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung zur Folge. Dies kann zu teils erheblichen Schätzungen führen.