

Finanzministerium Mecklenburg - Vorpommern



Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung

**Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten im
Bargeldbereich ab 01.01.2017**

Stand 01.01.2017

Inhalt

***DIESES MERKBLATT SOLL IHNEN EINEN ÜBERBLICK ÜBER DIE STEUERLICHEN
AUFZEICHNUNGS- UND AUFBEWAHRUNGSPFLICHTEN IM ZUSAMMENHANG MIT
BARGESCHÄFTEN AB DEM 01.01.2017 GEBEN.***

Vorbemerkungen	3
1. Allgemeine Einzelaufzeichnungspflicht ab 01.01.2017	3
2. Kassenarten in der Bargeldbranche	4
2.1. Einsatz von offenen Ladenkassen ab 01.01.2017	4
2.1.1. Offene Ladenkasse.....	4
2.1.2. Einzelaufzeichnungspflicht	4
2.1.3. Ausnahmen von der Einzelaufzeichnungspflicht	5
2.1.4. Aufzeichnungen bei Vorliegen des Ausnahmetatbestandes	5
2.1.5. Zusammenfassung – Prüfschritte bei offener Ladenkasse	7
2.2. Aufzeichnungen mittels elektronischem Aufzeichnungssystem.....	8
2.2.1. Elektronische Aufzeichnungs- und Datenverarbeitungssysteme	8
2.2.2. Kassenführung bei Systemen ohne Einzeldatenspeicherung und ohne Möglichkeit des Einzeldatenexports.....	9
2.2.2.1. Zeitraum ab 01.01.2017.....	9
2.2.3. Kassenführung bei Systemen mit Einzeldatenspeicherung und mit Möglichkeit des Einzeldatenexports.....	9
2.2.3.1. Zeitraum bis 31.12.2019	9
2.2.3.1.1. Grundsatz der Einzelaufzeichnung	9
2.2.3.1.2. Aufbewahrungspflicht	10
2.2.3.2. Zeitraum ab 01.01.2020.....	12
2.2.3.2.1. Grundsatz der Einzelaufzeichnung	12
2.2.3.2.2. Aufbewahrungspflicht	13
2.2.3.2.3. Belegausgabepflicht	13
2.2.3.2.4. Meldepflicht	13
2.2.3.2.5. Übergangsfrist für nicht aufrüstbare Kassensysteme	13
2.2.3.2.6. Technische Verordnung und Verfahrensrichtlinien	14
2.2.4. Branchenspezifische Besonderheiten.....	14
2.2.4.1. Taxi- und Mietwagenunternehmen.....	14
2.2.4.2. Automatenaufsteller und Spielhallenbetreiber.....	14
2.2.5. Zusammenfassung - Prüfschritte bei elektronischen Systemen.....	15
3. Kassen-Nachschauf § 146 b AO	16
3.1. Zeitraum ab 01.01.2018.....	16
3.2. Zeitraum ab 01.01.2020.....	16
3.3. Übergang zur Außenprüfung	16
4. Folgen von Mängeln.....	17

Vorbemerkungen

Mit Beschluss vom 16.12.2016 hat der Bundesrat dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen zugestimmt. Das am 28.12.2016 im Bundesgesetzblatt Jahrgang 2016 Teil I Nr. 65, Seite 3152 veröffentlichte Gesetz enthält eine Vielzahl von Regelungen, die in mehreren Stufen in Kraft treten.

Neben diesem Gesetz gelten u.a. weiterhin die im BMF-Schreiben vom 26.11.2010 - IV A4 S 0316/08/10004-07 - festgelegten Grundsätze zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften, insbesondere in Zusammenhang mit der Nutzung von Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter und Wegstreckenzähler. Für die Kassenführung ergeben sich daher ab 2017 unterschiedliche Anforderungen, die folgend dargelegt sind.

1. Allgemeine Einzelaufzeichnungspflicht ab 01.01.2017

Nach bisheriger Gesetzeslage und auch weiterhin wird die unabhängig von der Gewinnermittlungsart für jeden Unternehmer bestehende Einzelaufzeichnungspflicht für Betriebseinnahmen aus § 140 AO, § 22 UStG i.V.m. §§ 63-68 UStDV, der Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 26.02.2004 – XI R 25/02, BStBl 2004 II, 599) und den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) hergeleitet. Auch das BMF-Schreiben vom 14.11.2014 (GoBD) betont die sich aus den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ergebende Pflicht zur Einzelaufzeichnung.

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen und der darin verankerten Änderung des § 146 AO wurde die Einzelaufzeichnungspflicht mit Gültigkeit ab 29.12.2016 nunmehr erstmals im Gesetz normiert.

Demnach sind Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen

- einzeln,
- vollständig (lückenlos),
- richtig,
- zeitgerecht und
- geordnet

vorzunehmen.

Im Bereich der Bargeldbranche sind zur Erfüllung der Kassensturzfähigkeit, Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich festzuhalten.

Zur Erfüllung der Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassenführung ist die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäftes, also jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jeder Einlage und Entnahme mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles erforderlich. Die Geschäftsvorfälle sind laufend zu erfassen, einzeln festzuhalten sowie aufzuzeichnen und aufzubewahren, so dass sich die einzelnen Vorgänge in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können.

Werden Waren an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft, kann es im Einzelfall ausreichen, die Kasseneinnahmen lediglich summarisch aufzuzeichnen (§ 146 (1) Satz 3 AO n.F.).

Der Ausnahmetatbestand der Unzumutbarkeit der Einzelaufzeichnung ist jedoch bei Nutzung elektronischer Aufzeichnungsgeräte ausgeschlossen (§ 146 (1) Satz 4 AO n.F.) und dem Gesetzeswortlaut folgend zudem nur auf den Verkauf von Waren beschränkt. Eine Befreiung von der Einzelaufzeichnungspflicht trifft für den Bereich der Erbringung von (Dienst-)leistungen demnach nicht zu. Soweit Unternehmer Dienstleistungen erbringen, besteht grundsätzlich immer die Pflicht zur Einzelaufzeichnung¹.

Zu dem Bereich der (Dienst-)leistungen zählen hierbei z.B. Bewirtungen, Friseur- oder Kosmetikleistungen, Handwerkerleistungen, Rechtsberatungsleistungen etc.

2. Kassenarten in der Bargeldbranche

Auch nach dem 01.01.2017 besteht keine Pflicht zur Aufzeichnung der Bareinnahmen mittels Registrierkassen oder anderer elektronischer Aufzeichnungssysteme.

Der Steuerpflichtige kann sich zur Führung einer offenen Ladenkasse (2.1) oder für die Nutzung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (2.2) entscheiden.

Wird das Unternehmen mit verschiedenen Geschäftsbereichen (z.B. Restaurant und Grillterrasse) geführt, kann diese Entscheidung für jeden Bereich gesondert getroffen werden. Eine Mischverwendung im selben Geschäftsbereich (Verwendung einer offenen Ladenkasse und einer elektronischen Registrierkasse) ist nicht zulässig. Sobald der Steuerpflichtige eine elektronische Registrierkasse zur Erfassung seiner Umsätze verwendet, gelten die entsprechenden Aufzeichnungspflichten.

2.1. Einsatz von offenen Ladenkassen ab 01.01.2017

2.1.1. Offene Ladenkasse

Als sog. offene Ladenkasse können z.B. Geldladen, Geldkassetten, Schubladen und andere Utensilien zur Aufbewahrung oder auch mechanische Registrierkassen genutzt werden. Nicht jedoch EDV-Registrierkassen ohne Einzelaufzeichnung und Datenexport.

2.1.2. Einzelaufzeichnungspflicht

Bei Einsatz einer „offenen Ladenkasse“, ggf. auch als Überbrückung bis zur Inbetriebnahme eines neuen elektronischen Systems, ist zur Erfüllung der Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassenführung auch hier die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäftes mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles (s.o.) manuell erforderlich.

Manuell aufzuzeichnen sind z.B. in Form von Quittungen und Rechnungen:

- Identität des Verkäufers (Name, Firma, Anschrift),
- Identität des Käufers (Name, Firma, Anschrift),
- Inhalt des Geschäfts (Liefergegenstand, Art der Dienstleistung),
- Zahlungsbetrag (Gegenleistung),
- Getrennt nach Steuersätzen in % (7% oder 19% Umsatzsteuer),
- Steuerbetrag in Euro und
- Gesamtbetrag.

¹ AEAO zu § 146 AO n.F. beachten

2.1.3. Ausnahmen von der Einzelaufzeichnungspflicht

Nur bei nachweislichem Verkauf von Waren an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen, kann es im Einzelfall ausreichen, die Kasseneinnahmen lediglich summarisch aufzuzeichnen (§ 146 (1) Satz 3 AO).

Die Befreiung von der Einzelaufzeichnungspflicht gilt nur bei Nutzung einer offenen Ladenkasse im Warenverkauf. Für offene Ladenkassen im Dienstleistungsbereich gilt die Einzelaufzeichnungspflicht für Kasseneinnahmen ohne Befreiungsmöglichkeit fort.

Für einzelne Verkäufe, z.B. wenn der Kunde aufgrund einer bestehenden Kundenkartei oder gesonderter Auftragserteilung bekannt ist, kann sich aber aufgrund der dann vorliegenden Zututbarkeit, eine punktuelle Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung ergeben.

2.1.4. Aufzeichnungen bei Vorliegen des Ausnahmetatbestandes

Damit in diesen Ausnahmefällen die Ermittlung der Summe der Tageseinnahmen nachprüfbar bleibt, müssen die Bareinnahmen anhand eines sog. Kassenberichtes nachgewiesen werden. Da die Feststellung des Kassenbestandes eine unentbehrliche Grundlage für die Berechnung der Tageseinnahmen bildet, ist für die Anfertigung des Kassenberichtes der gesamte geschäftliche Bargeldbestand täglich zu zählen.

Der Kassenbestand ist folgend rechnerisch um die belegmäßig festgehaltenen Ausgaben und Entnahmen zu erhöhen und um die ebenfalls dokumentierten Einlagen und den Kassenanfangsbestand zu mindern, um die Tageseinnahme zu ermitteln.



Die Privatentnahmen und Privateinlagen sowie jeglicher Geldtransit sind ggf. durch sogenannte Eigenbelege zu dokumentieren.

Nur ein in solcher Weise (retrograde Methode) erstellter Kassenbericht dokumentiert diese Rechenschritte hinreichend, schreibt sie unveränderbar fest und macht sie damit nachprüfbar. Bei Unternehmen mit mehreren offenen Ladenkassen oder bei Umsätzen zu unterschiedlichen Steuersätzen sind Aufzeichnungen für jede einzelne Kasse erforderlich (u.a. BFH-Urteil vom 13.03.2013, X B 16/12). Rundungen und Schätzungen sind nicht zulässig.

Kassenbücher und Kassenbestandsrechnungen können den Kassenbericht selbst dann nicht ersetzen, wenn in einer gesonderten Spalte Kassenbestände ausgewiesen werden.

Zur Stärkung der Beweiskraft empfiehlt es sich, die Ermittlungen des Geldbestandes am Tagesende durch ein Zählprotokoll nachzuweisen. Die Erstellung eines Zählprotokolls ist für die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung nach BFH-Urteil vom 16.12.2016 (X B 41/16) jedoch nicht verpflichtend.

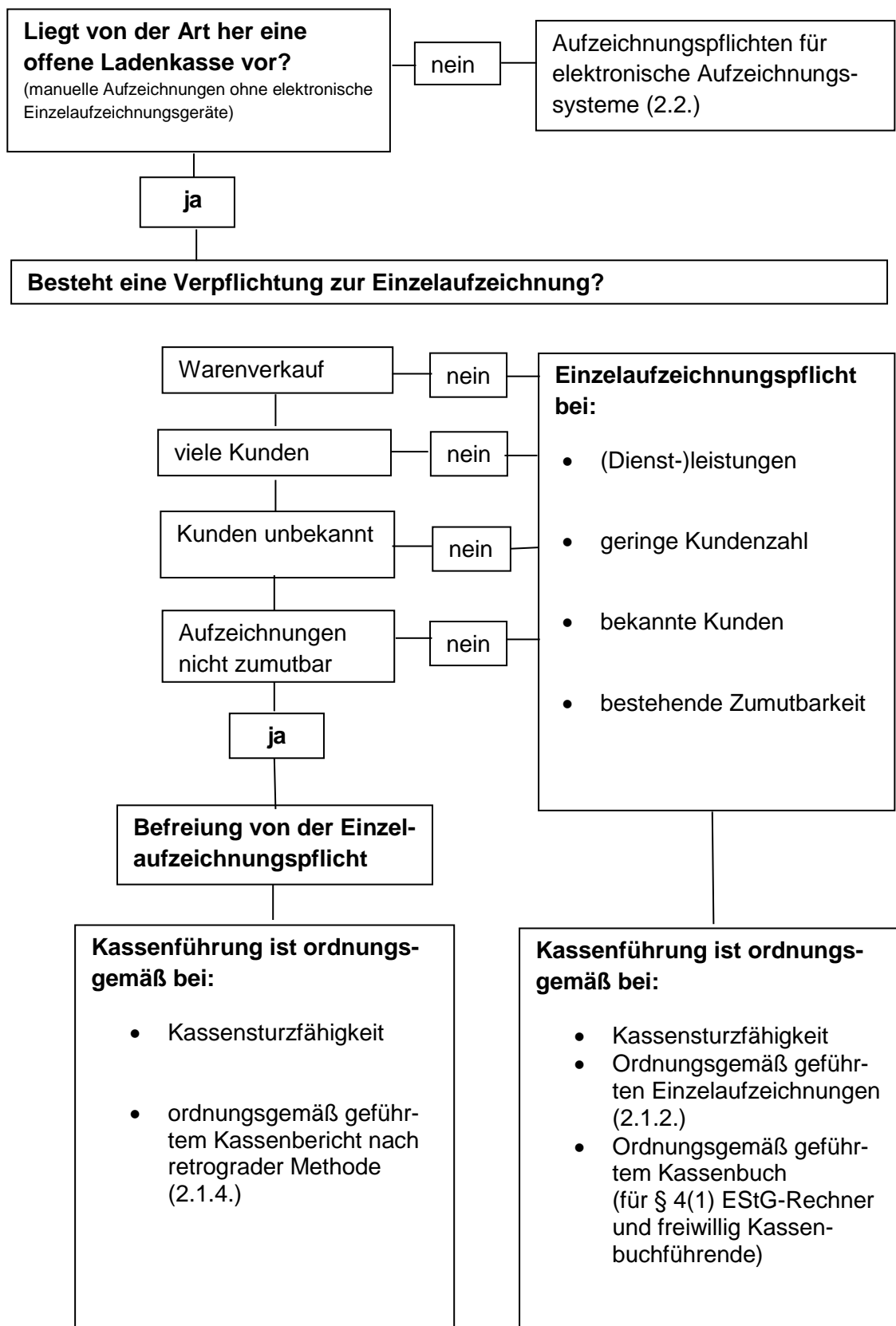
Ein mit Standardsoftware (z.B. Office-Programme) erstellter Tageskassenbericht ist nicht gegen nachträgliche Änderungen geschützt und entspricht nicht den Vorschriften des § 146 Abs. 4 S.1 AO).

Hinweis: Die Führung eines Kassenberichtes reicht für die umsatzsteuerlichen Einzelaufzeichnungspflichten nach § 22 UStG nicht aus.

Unternehmer, deren Umsätze unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, müssen zur Feststellung der Steuer und der Grundlage ihrer Berechnungen neben dem Kassenbericht für umsatzsteuerliche Zwecke weiterhin Einzelaufzeichnungen führen.

Dem Unternehmer, dem wegen der Art und des Umfangs des Geschäftes eine Trennung der Entgelte nach Steuersätzen in den Aufzeichnungen nicht zuzumuten ist, kann das Finanzamt auf Antrag Erleichterungen gewähren (§ 63 Abs. 4 UStDV).

2.1.5. Zusammenfassung – Prüfschritte bei offener Ladenkasse



2.2. Aufzeichnungen mittels elektronischem Aufzeichnungssystem

Mit dem 01.01.2017 traten keine neuen Richtlinien für die Aufzeichnung von Daten ein.

Nutzt der Steuerpflichtige für die Einzelaufzeichnungen ein Datenverarbeitungssystem sind bereits seit dem 01.01.2002 die mit Hilfe des Systems produzierten Daten aufzubewahren sowie manipulationssicher und unveränderbar in einem jederzeit maschinell auswertbaren Dateiformat vorzuhalten (§ 146 Abs. 5 AO i.V.m. § 147 Abs. 2 AO und GoBD, BMF-Schreiben 14.11.2014, BStBI I 2014, 1450; BMF-Schreiben 26.11.2010, BStBI I 2010, 1342).

Die im BMF-Schreibens vom 26.11.2010 benannte und mit dem 31.12.2016 abgelaufene Übergangsfrist betrifft nur Fälle, in denen eine Softwareanpassung oder Speichererweiterung der alten Systeme nicht möglich war.

Der Steuerpflichtige, der bisher aufrüstbare Systeme verwendete, kann sich auf diese Frist nicht berufen. Er war bisweilen bereits verpflichtet die Anforderungen zu erfüllen.

Spätestens seit dem 01.01.2017 müssen alle bis dahin eingesetzten Systeme aufgerüstet oder ausgetauscht sein und den Anforderungen des § 147 Abs. 2 AO und dem weiterhin geltenden BMF-Schreiben vom 26.11.2010 entsprechen.

2.2.1. Elektronische Aufzeichnungs- und Datenverarbeitungssysteme

Als Datenverarbeitungssystem wird die im Unternehmen oder für Unternehmenszwecke zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hard- und Software verstanden.

Dazu gehören das Hauptsystem sowie Vor- und Nebensysteme einschließlich der Schnittstellen zwischen den Systemen (BMF-Schreiben 14.11.2014, IV A 4-S 0316/13/10003).

Grundsätzlich sind elektronischen Aufzeichnungssystemen solche, mit deren Hilfe Daten generiert werden, die aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen im Sinne des §147 Abs. 1 Nr. 1 AO darstellen.

Als elektronische Aufzeichnungssysteme im Bereich der Bargeldbranche gelten z.B.:			
EDV-Registrierkassen -mit elektronischem Journal -ohne elektronischem Journal	PC-(Kassen-)systeme - Einzel- und Mehrplatz-Kassensysteme - Back-Office-System -Verbundsysteme	App-Systeme - Handhelds (z.B. Orderbird) - Speicherung im Gerät oder in der Cloud	sonstige elektronische kassenähnliche Geräte - Taxameter und Wegstreckenzähler - Wiegekassen (Waagen mit Registrierkassenfunktion) - Geld- und Warenspielgeräte - Parkschein- und Fahrscheinautomaten - Warenwirtschafts- und Fakturierungssysteme

2.2.2. Kassenführung bei Systemen ohne Einzeldatenspeicherung und ohne Möglichkeit des Einzeldatenexports

2.2.2.1. Zeitraum ab 01.01.2017

Für Prüfungszeiträume nach dem 01.01.2017 dürfen elektronische Kassensysteme alter Bauart, die keine Einzeldatenspeicherung und keinen Export der Daten gewährleisten, nicht mehr verwendet werden.

Wird ab dem 01.01.2017 ein den o.g. BMF-Schreiben nicht entsprechendes Datenverarbeitungssystem weiterhin genutzt, entsprechen die Aufzeichnungen grundsätzlich nicht denen einer ordnungsgemäßen (Kassen-)Buchführung.

In diesem Zusammenhang führen bereits ernsthafte Zweifel, die von der Finanzverwaltung begründet und vom Unternehmer nicht ausgeräumt werden können, zum Verlust der Beweiskraft für die Besteuerung (§158 AO) und zu der Notwendigkeit, die erzielten Bareinnahmen zu schätzen (§162 AO).

2.2.3. Kassenführung bei Systemen mit Einzeldatenspeicherung und mit Möglichkeit des Einzeldatenexports

Rechtliche Grundlagen der Einzelaufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten für die Kassenführung bei Systemen mit Einzeldatenspeicherung und mit Möglichkeit des Einzeldatenexports bilden die §§ 145 bis 147 AO i.V.m. § 22 UStG sowie die BMF-Schreiben vom 26.11.2010 und 14.11.2014 (GoBD).

2.2.3.1. Zeitraum bis 31.12.2019

2.2.3.1.1. Grundsatz der Einzelaufzeichnung

Zur Erfüllung der Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassenführung ist auch hier die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäftes mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles sowie eindeutiger Belegnummer unter Angabe von

- Identität des Verkäufers (Name, Firma, Anschrift),
- Identität des Käufers (Name, Firma, Anschrift),
- Inhalt des Geschäfts (Liefergegenstand nach Menge und Einzelpreis, Art und Umfang der Dienstleistung),
- Zahlungsbetrag (Gegenleistung),
- Steuersätze in % (7% oder 19% Umsatzsteuer),
- Steuerbetrag in Euro,
- Gesamtbetrag und
- Zahlungswege (Bar, Karte, Rechnung) erforderlich.

Für den Zeitraum bis 31.12.2019 müssen die genutzten Kassensysteme folgende unveränderbar festgeschriebene Funktionen erfüllen:

- Belegfunktion :
 - Dokumentation des maßgeblichen Rechnungsinhaltes (Wer, Was, Wann und Wie)
- Grundbuchfunktionen:
 - Erfassungsdatum
 - Uhrzeit der Erfassung
- Journalfunktion:
 - einzeln
 - zeitlich geordnet
 - vollständig
 - zeitgerecht
 - formal richtig

2.2.3.1.2. Aufbewahrungspflicht

Die mit dem System erzeugten digitalen Daten sind innerhalb des Systems (auf interner Festplatte) oder auf einem externen Datenträger (SD-Karte, CF-Karte, sonstiges Speichermedium z.B. in einer im Inland befindlichen Cloud) unveränderbar in einem maschinell auswertbaren Datenformat mit Strukturinformationen i.d.R. 10 Jahre jederzeit verfügbar und unverzüglich lesbar aufzubewahren.

Aufbewahrungspflichtige „**elektronischen Daten**“ sind u.a.:

- alle steuerlich relevanten Einzeldaten,
- jeder einzelne Geschäftsvorfall, einschließlich aller Änderungen (Stornos, Warenrücknahmen etc.),
- elektronisch erzeugte Rechnungen, auch Bewirtungsbelege u.a.,
- Programmierdaten,
- Stammdaten mit sämtlichen Änderungen,
- Journaldaten,
- Berichtsabfragen und
- Strukturinformationen/Datensatzbeschreibungen.

Aufbewahrungspflichtig sind zudem u.a. auch:

- **Organisationsunterlagen**
 - Bedienungsanleitung/Benutzerhandbuch,
 - Handbücher,
 - Programmieranleitungen,
 - Programmbeschreibungen/-richtlinien,
 - Einrichtungsprotokolle,
 - Freigabeprotokolle,
 - Fehlerprotokolle,
 - Änderungslisten,
 - Arbeitsanweisungen zur Verarbeitung von Geschäftsvorfällen, Datenaustausch und Archivierung (Verfahrensdokumentation),
 - Aufgabenbeschreibungen/Organisationspläne über Verantwortlichkeiten der Datenerfassung,

- **Unterlagen in Papierform**
 - Aufzeichnungen (z.B. Kassenbuch),
 - Auswertungen und Berichte auf Papier,
 - Belege/Buchungsbelege.

Eine Verdichtung der Daten ist unzulässig.

Eine Aufbewahrung der Kassenunterlagen nur in ausgedruckter Form ist nicht ausreichend.

Zu jedem eingesetzten System ist der konkrete Einsatzort- und Einsatzzeitraum zu protokollieren und aufzubewahren (§ 145 Abs. 1 AO, § 63 Abs. 1 UStDV).

Die Aufzeichnungen müssen für jedes Gerät getrennt geführt und aufbewahrt werden.

Bei programmierbaren Kassensystemen steht das Fehlen einer lückenlosen Dokumentation zur Kassenprogrammierung dem Fehlen von Tagesendsummenbons bei einer Registrierkasse bzw. dem Fehlen täglicher Protokolle über das Auszählen einer offenen Ladenkasse gleich und führt für sich genommen zu einem formellen Mangel der zu einer Hinzuschätzung der erzielten Bareinnahmen berechtigt (BFH-Urteil vom 25.03.2015 X R 20/13, BStBl 2015 II, 743).

Bei Außenprüfungen und Nachschauen besteht seitens der Finanzbehörde das Recht, Einsicht in die gespeicherten Unterlagen zu nehmen und das System zur Prüfung der Unterlagen zu nutzen (§ 147 Abs. 6 S. 1 AO, § 27b Abs. 2 S. 2 UStG). Im Rahmen von Außenprüfungen (193 AO) kann sie auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder die gespeicherten Daten, Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger (z.B. CD, DVD, USB-Stick) zur Verfügung gestellt werden (§ 147 Abs. 6 S. 2 AO).

2.2.3.2. Zeitraum ab 01.01.2020

Mit Wirkung ab 01.01.2020 treten die durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen mit § 146a AO normierten Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme in Kraft.

2.2.3.2.1. Grundsatz der Einzelaufzeichnung

Neben den bisher (2.2.3.1.1) und weiterhin auch durch § 146 AO geforderten Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen verdeutlicht § 146 a AO die Geltung der Grundsätze für elektronische Aufzeichnungssysteme unter der Erweiterung, neben aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen auch für „andere Vorgänge“.

Unter „Anderen Vorgänge“ sind Vorgänge im Geschäftsprozess zu verstehen, die unmittelbar durch Benutzung der Kasse entstehen (z.B. Tastendruck, Scanvorgang eines Barcodes) aber nicht zu einem Geschäftsvorfall geführt haben bzw. grundsätzlich nicht dazu geeignet sind, einen Geschäftsvorfall zu bewirken, aber einen Prozess im Unternehmen darstellen, wie z.B.

- nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle,
- Stornierungen,
- erstellte Angebote,
- Trainingsbuchungen.

Somit ist spätestens ab dem 01.01.2020 jede Betätigung der Kasse

- einzeln,
- vollständig,
- richtig,
- zeitgerecht und
- geordnet

aufzuzeichnen/zu protokollieren. Ergänzend sind diese Aufzeichnungen zum Nachweis der Unveränderbarkeit der generierten Daten durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen (§146 a Abs. 1 Satz 2 AO), die aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle bestehen muss.

2.2.3.2.2. Aufbewahrungspflicht

Die Aufbewahrungspflichten für elektronische Systeme (2.2.3.1.2.) bestehen fort. Die digitalen Aufzeichnungen sind auf dem Speichermedium zu sichern und für Nachschauen sowie Außenprüfungen durch elektronische Aufbewahrung verfügbar zu halten (§ 146a Abs. 1 Satz 4 AO).

2.2.3.2.3. Belegausgabepflicht

Dem am aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall Beteiligten ist in unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall ein Beleg auszustellen. Dieser Beleg ist dem an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten in Papierform oder auch elektronisch zur Verfügung zu stellen (§ 146 a Abs. 2 Satz 1 AO).

Bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen können die Finanzbehörden auf Antrag nach § 148 AO aus Zumutbarkeitsgründen eine Befreiung von der Belegausgabepflicht erteilen (§ 146a Abs. 2 Satz 2 AO).

Bei Nutzung einer EDV-Registrierkasse besteht aufgrund der Datenerfassung im Gerät grundsätzlich keine Unzumutbarkeit Einzelaufzeichnungen durch Belegausgabe an den Kunden zu dokumentieren.

2.2.3.2.4. Meldepflicht

Derjenige, der aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mithilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst, hat dem zuständigen (Betriebsstätten-)Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme mit Namen und Steuernummer Meldung zu erstatten über:

- Datum der Anschaffung oder Außerbetriebnahme,
- Seriennummer des verwendeten Systems,
- Anzahl der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme,
- Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems und
- Art der zertifizierten Sicherheitseinrichtung.

Für entsprechende Systeme, die bereits bis zum 01.01.2020 angeschafft wurden, ist eine Meldung bis zum 31.01.2020 zu erstatten.

2.2.3.2.5. Übergangsfrist für nicht aufrüstbare Kassensysteme

Wurden Registrierkassen nach dem 26.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft, die zwar den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 entsprechen, aber bauartbedingt nicht derart aufrüstbar sind, dass sie die Anforderungen des ab 01.01.2020 anzuwendenden § 146a AO erfüllen, können diese bis einschließlich 31.12.2022 weiter verwendet werden.

2.2.3.2.6. Technische Verordnung und Verfahrensrichtlinien

Weitergehende Regelungen insbesondere zur konkreten Festlegung von Erfordernissen der technischen Sicherheitseinrichtung, zu Datenformaten und –inhalten sowie zum Melde- und Antragsverfahren sind in der Kassensicherungsverordnung – KassSichV) festgelegt.

In der Kassensicherungsverordnung wird u.a. bestimmt:

- welche elektronischen Aufzeichnungssysteme von der Regelung des § 146a AO umfasst sind,
- wann und in welcher Form eine Protokollierung der digitalen Grundaufzeichnungen im Sinne des § 146a AO zu erfolgen hat,
- wie diese digitalen Grundaufzeichnungen zu speichern sind,
- die Anforderungen an eine einheitliche digitale Schnittstelle,
- die Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung,
- die Anforderungen an den auszustellenden Beleg.

2.2.4. Branchenspezifische Besonderheiten

2.2.4.1. Taxi- und Mietwagenunternehmen

Bezüglich der Einzelaufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten bei Taxi- und Mietwagenunternehmen ab dem 01.01.2017 wird auf die Ausführungen im Merkblatt

„Taxi- und Mietwagenunternehmen als Unternehmen der Bargeldbranche mit besonderen Aufzeichnungspflichten“

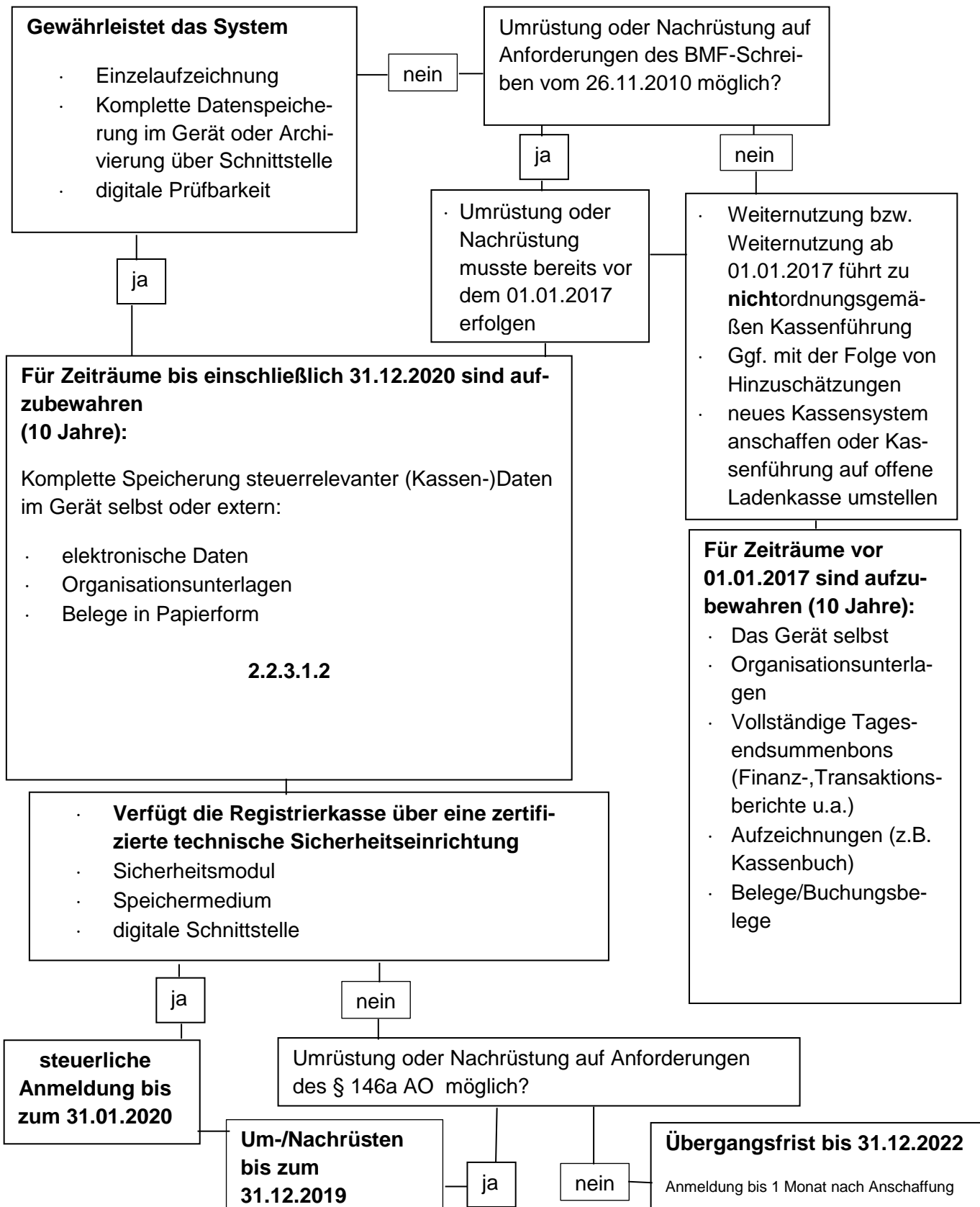
des Finanzministeriums Mecklenburg-Vorpommerns vom 15.03.2017 (AZ: IV 310 S 0315-00000-2016/001-003) hingewiesen.

2.2.4.2. Automatenaufsteller und Spielhallenbetreiber

Bei Automatenaufstellern und Spielhallenbetreibern ergibt sich bereits aus der Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit (Spielverordnung - SpielV) die Anforderung der Einzelaufzeichnung.

Diese sich nach außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften ergebende Verpflichtung ist für die Besteuerung von Bedeutung und daher auch steuerlich zu erfüllen (§ 140 AO).

2.2.5. Zusammenfassung - Prüfschritte bei elektronischen Systemen



3. Kassen-Nachschau § 146 b AO

3.1. Zeitraum ab 01.01.2018

Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben können die damit betrauten Amtsträger der Finanzbehörden ab 01.01.2018 Kassennachschauen durchführen.

Hierzu bedarf es keiner vorherigen Ankündigung. Die Nachschau kann während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten stattfinden. Der Prüfer ist im Rahmen der unangekündigten Kassen-Nachschau berechtigt, zur Feststellung von Sachverhalten der Kassenführung Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume zu betreten. Dem Prüfer ist ohne Vorlage des Dienstausweises gestattet, die Handhabung der Kasse in den Geschäftsräumen zu beobachten und ggf. Testkäufe durchzuführen.

Sobald der Amtsträger der Öffentlichkeit nicht zugängliche Räume betreten will oder den Steuerpflichtigen nach § 146 b Abs. 2 Satz 2 AO auffordert, Aufzeichnungen, Bücher und für die Kassenführung erhebliche Organisationsunterlagen vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, hat er sich auszuweisen.

Liegen mit einem elektronischen System generierte Daten vor, ist der Amtsträger nach § 146b Abs. 2 Satz 2 AO berechtigt, diese zur Prüfung einzusehen,

Wird eine offene Ladenkasse verwendet, kann zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen ein „Kassensturz“ sowie die Aufzeichnungen der Vortage verlangt werden.

3.2. Zeitraum ab 01.01.2020

Für Zeiträume nach Ablauf des 31.12.2019 unterliegt der Kassen-Nachschau nicht nur die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen (3.1.) sondern auch die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems und die Einhaltung der in § 146a Abs. 2 S. 1 AO normierten Belegausgabepflicht.

Zur Prüfung der elektronischen Daten kann der Amtsträger ab 01.01.2020 die Übermittlung der Daten über die einheitliche Schnittstelle oder die Übergabe auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle verlangen.

3.3. Übergang zur Außenprüfung

Sofern Feststellungen im Rahmen der Kassen-Nachschau Anlass zu weitergehenden Prüfungen geben, kann gemäß § 146b Abs. 3 Satz 1 AO ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung nach § 193 AO übergegangen werden. Hierüber wird der Steuerpflichtige schriftlich informiert.

4. Folgen von Mängeln

Ist die Kassenführung nicht ordnungsgemäß, hat dies den Verlust der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung/Aufzeichnungen zur Folge. In diesem Zusammenhang führen bereits ernsthafte Zweifel, die von der Finanzverwaltung begründet und vom Unternehmer nicht ausgeräumt werden können, zum Verlust der Beweiskraft für die Besteuerung (§ 158 AO) und zu der Notwendigkeit, die erzielten Bareinnahmen zu schätzen (§ 162 AO).

Sofern darüber hinaus durch Schlüssigkeitsverprobungen zusätzlich Differenzen festgestellt werden, die nicht durch den Steuerpflichtigen widerlegt werden können, kann neben den Hinzuschätzungen von Umsatz und Gewinn ggf. auch die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens die Folge sein.

Mit Wirkung ab dem 01.01.2020 wurde § 379 Abs. 1 und Abs. 4 AO (Steuergefährdung) an die Regelungen des neuen § 146a AO angepasst.

Demnach handelt u.a. auch ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder leichtfertig

- entgegen § 146a Abs. 1 S. 1 AO ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig verwendet (§ 379 Abs. 1 Nr. 4 AO),
- entgegen § 146a Abs. 1 S. 2 AO ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig schützt (§ 379 Abs. 1 Nr. 5 AO),
- entgegen § 146a Abs. 1 S. 5 AO gewerbsmäßig ein dort genanntes System oder eine dort genannte Software bewirbt oder in den Verkehr bringt (§ 379 Abs. 1 Nr. 6 AO),
- nach Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig aufzeichnet oder aufzeichnen lässt, verbucht oder verbuchen lässt (§ 379 Abs. 1 Nr. 3 AO)

Unter diese Vorschrift fallen künftig u.a. auch:

- die nachträgliche Manipulation von Grundaufzeichnungen (z.B. durch Einsatz von Manipulationssoftware),
- die Nicht-Bonierung bei vorhandenem Kassensystem,
- die unzulässige Löschung von Geschäftsvorfällen und Buchung unrichtiger Tages-/Monatsabschlüsse,
- die nicht erfolgten händischen Einzelaufzeichnungen bei Steuerpflichtigen ohne Kassensystem

und dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen.

Wenn die Handlung nicht nach § 378 AO (leichtfertige Steuerverkürzung) geahndet werden kann, können wegen der jeweils genannten Ordnungswidrigkeiten Geldbußen bis zu 25.000 € festgelegt werden.

Bei vorsätzlichem oder grob fahrlässigem Löschen von Daten oder bei Manipulationen in der Programmierung von Kassensystemen durch Kassenhersteller, Kassenaufsteller, Unternehmen im IT-Bereich oder andere Dritte liegt ein Straftatbestand vor, der eine Strafbarkeit nach § 274 Abs. 1 StGB (Urkundenunterdrückung) oder § 370 AO (Steuerhinterziehung/ Beihilfe zur Steuerhinterziehung) für die Steuerpflichtigen und Dienstleister begründet.