



10. Februar 2020

 **Informationen zum Thema**
»Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung«
S 0315 – St 42

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:

- BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl. I 2010, 1342,
- BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl. I 2019, 1269 (GoBD - Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff).

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.

Der Einsatz dieser Technik hat eine Reihe von betriebswirtschaftlichen Vorteilen, ist allerdings auch mit Pflichten verbunden. Dieses Merkblatt soll einen Überblick verschaffen, um häufige Fehlerquellen in der Kassenbuchführung zu erkennen und zu vermeiden.

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

Die Einzelheiten regelt der Anwendungserlass zur Abgabenordnung zum § 146 AO, BMF-Schreiben vom 19.06.2018.

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. Siehe auch Tz. 2.1.5 Anwendungserlass AO (AEAO) zu § 146.

Im Übrigen ergibt sich der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht aus den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften in § 22 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG). Er gilt nicht nur für Buchführungspflichtige, sondern auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermitteln (Einnahmen-Überschuss-Rechner).

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

- Namen und Anschrift des Leistungsempfängers,
- Art der Ware oder Leistung,
- verkaufte Menge,
- Preis und
- Umsatzsteuer.

Bei Kleinbetragsrechnungen unter 250.- € siehe § 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, 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.

Kurzzeitige gemeinsame Erfassungen von baren und unbaren Tagesgeschäften im Kassenbuch sind nur dann nicht zu beanstanden, wenn die ursprünglich im Kassenbuch erfassten unbaren Tagesumsätze gesondert kenntlich gemacht sind und nachvollziehbar unmittelbar nachfolgend wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesondertes Konto aus- bzw. umgetragen werden, soweit die Kassensturzfähigkeit der Kasse weiterhin gegeben ist (s. GoBD, Rz. 55).

2. 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. (siehe Tz. 3).

Die Zumutbarkeitsüberlegungen, die der Ausnahmeregelung nach § 146 Abs. 1 Satz 3 AO zugrunde liegen, sind grundsätzlich auch auf Dienstleistungen übertragbar. Zu den für Dienstleister zu beachtenden Sonderregelungen siehe AEAO zur § 146, Nr. 2.2.6.

Wird hingegen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, gilt die Einzelaufzeichnungspflicht unabhängig davon, ob das elektronische Aufzeichnungssystem nach § 146a Abs. 3 AO i. V. m. der Kassen-

sicherungsverordnung 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 Aufzeichnungserleichterung kann man sich insoweit nicht berufen, als tatsächliche Einzelaufzeichnungen geführt werden (z.B. Termin-/Tischreservierung, Vorbestellung, Erfassung von Kundendaten etc.).

Siehe AEAO zu § 146.

3. 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.

Ist die Einzelaufzeichnung gem. Tz. 2 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 (BFH-Beschluss vom 13.03.2013 Az. X B 16/12). 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 (BFH-Beschluss vom 16.12.2016 X B 41/16), 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 (einschl. 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. 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.

4. Einsatz elektronischer Registrierkassen

Ab 1.1.2017 (BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl. I 2010, 1342) dürfen nur noch solche elektronische Registrierkassen verwendet werden, die eine

komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten – insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten (z.B. Artikelpreisänderungen; Nutzerkennung) – ermöglichen (BFH vom 16.12.2014, BStBl. II 2015, 519).

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 Programmierunterlagen bzw. Protokolle nachträglicher Programmänderungen, stellt dies einen schweren formellen Mangel der Buchführung dar (BFH-Urteil vom 25.03.2015, BStBl. II 2015, 743).

Es müssen alle Einzeldaten (Journaldaten), die durch die Nutzung der Kasse entstehen, während der Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren

- jederzeit verfügbar,
- unverzüglich lesbar und
- maschinell auswertbar

aufbewahrt werden.

5. Verfahrensdokumentation

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

6. 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.

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

Dies gilt auch für Daten, die sich bei Dritten befinden (z.B. Rechenzentrum, Cloud).

7. 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 (§§ 146a, 146b AO). Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen, wird durch die Kassensicherungsverordnung (KassenSichV – BStBl. 2017 I, S. 1310) geregelt.

Die gesetzlichen Änderungen lassen sich zeitlich wie folgt einordnen:

Neue Vorschrift	Anwendung ab	Ausnahmen
§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO Einzelaufzeichnungspflicht	29.12.2016	Verkauf von Waren/Erbringen von Dienstleistungen 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 Hinweis auf BMF-Schreiben Nichtbeanstandungs- regelung vom 06.11.2019 (s. Nr. 8)	Reg-Kassen, 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	Unbestimmt (s. Nr. 8)	
§ 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	

8. Kassensicherungsverordnung

Durch das o.g. Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurde zugleich auch die Grundlage für eine Rechtsverordnung geschaffen, welche die neuen Anforderungen an elektronische Kassenaufzeichnungen präzisiert.

In der Kassensicherungsverordnung (BMF v. 26.09.2017, BStBl. 2017 I, S 1310) ist geregelt, wie die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung ausgestaltet sein muss. Sie besteht grds. aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle.

Näheres hierzu wurde im BMF-Schreiben vom 17.06.2019 (AEAO zu § 146a - Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme) beschrieben.

Details hierzu sind in den Technischen Richtlinien des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) enthalten, siehe Bekanntmachung eines Hinweises des BMF vom 28.02.2019 auf die Veröffentlichung geänderter Technischer Richtlinien des BSI (TR-03153, TR-03151 und TR-03116) und vom 31.01.2020 (BSI TR-03116 Kryptographische Vorgaben für Projekte der Bundesregierung Teil 5 - Anwendung der Secure Element API, Stand 2020).

Die technische Sicherheitseinrichtung ist ab 01.01.2020 verpflichtend einzusetzen in Ausnahmefällen ab 01.01.2023 (s. obige Tabelle zu § 146a Abs.1 AO). Zur Umsetzung einer flächendeckenden Aufrüstung elektronischer Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a AO wird es lt. BMF-Schreiben vom 06.11.2019 (IV A 4 – S 0319/19/1002:001; DOK 2019/0891800) nicht beanstandet, wenn diese elektronischen Aufzeichnungssysteme längstens bis zum 30.09.2020 noch nicht über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) verfügen. Die Belegausgabepflicht nach § 146b Absatz 2 AO bleibt hiervon unberührt (s. Nr. 9).

Es wird darauf hingewiesen, dass Kassensysteme, welche nicht mit einer TSE aufrüstet werden können, ab dem 01.01.2020 nicht mehr in den Verkehr gebracht werden dürfen (Vertriebsverbot). Die Nichtbeanstandungsregelung findet auf nicht aufrüstbare PC-Kassen keine Anwendung. Diese Kassen dürfen ab dem 01.01.2020 nicht mehr eingesetzt werden.

Die digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme – DSFinV-K – findet bis zur Implementierung der zertifizierten TSE, längstens für den Zeitraum der Nichtbeanstandung, keine Anwendung.

Von der Mitteilung nach § 146a Abs. 4 AO ist bis zum Einsatz einer elektronischen Übermittlungsmöglichkeit abzusehen. Der Zeitpunkt des Einsatzes der elektronischen Übermittlungsmöglichkeit wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

9. Belegausgabepflicht

Ab dem 01.01.2020 gilt: Jeder, der aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst, hat dem Kunden in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit einem Geschäftsvorfall einen Beleg auszustellen. Dieser Beleg kann in Papierform oder auch elektronisch zur Verfügung gestellt werden (§ 146a Abs. 2 Satz 1 AO). Der Beleg hat die gesetzlich vorgeschriebenen Angaben im Sinne des § 146a AO i. V. m. § 6 KassenSichV zwingend zu enthalten. Soweit das Kassensystem noch nicht mit einer TSE aufgrütet werden konnte, wird es nicht beanstandet, wenn der Vorgangsbeginn und die Seriennummer der TSE noch nicht aus dem Beleg ersichtlich sind.

Nach § 146a Abs. 2 Satz 2 AO kann bei einem Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen auf Antrag und mit Zustimmung der zuständigen Behörde nach § 148 AO aus Zumutbarkeitsgründen nach pflichtgemäßem Ermessen von einer Belegausgabepflicht abgesehen werden. Die Möglichkeit der Befreiung besteht unter den gleichen Voraussetzungen auch bei Dienstleistungen. Eine Befreiung i. S. d. § 148 AO kann nur für den jeweiligen Einzelfall beantragt und gewährt werden. Eine Befreiung kommt nur dann in Betracht, wenn nachweislich eine sachliche oder persönliche Härte für den einzelnen Steuerpflichtigen besteht. Die mit der Belegausgabepflicht entstehenden Kosten stellen für sich allein keine sachliche Härte im Sinne des

§ 148 AO dar (s. BMF-Schreiben vom 17.06.2019 Anwendungserlass zu § 146a AO Nr. 6.9).

10. Kassen-Nachschau (§ 146b AO)

Ein neues Kontrollinstrument der Finanzverwaltung ist seit dem 01.01.2018 die Kassen-Nachschau. Zur Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit von Kassenaufzeichnungen (Kasseneinnahmen, Kassenausgaben) kann 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, BMF-Schreiben vom 29.05.2018.

10. Folgen von Mängeln

Ist die Kassenführung nicht ordnungsgemäß, hat dies den Verlust der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung zur Folge.