

## **Kassengesetz**

### **Neue Anforderungen an die elektronischen Aufzeichnungssysteme**

#### **1. Vorbemerkung**

Kasseninhaber mussten –wie bereits mitgeteilt- spätestens bis zum 01.01.2017 neue Systeme anschaffen, wenn diese die Anforderungen an die ordnungsmäßigen Aufzeichnungen nicht erfüllen. Seit diesem Zeitpunkt dürfen nur noch Kassensysteme verwendet werden, die eine Datenhaltung ermöglichen. Zu den aufzeichnungs- u. aufbewahrungspflichtigen Unterlagen gehören die Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten. Der Finanzverwaltung steht ein Datenzugriffsrecht auf die Daten der elektronischen Kasse im Rahmen einer Außenprüfung zu.

Zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurde in 2016 eigens ein neues Gesetz verabschiedet. Das sog. „Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ wurde am 28.12.2016 veröffentlicht. Im Wesentlichen regelt es die Anforderungen an das elektronische Aufzeichnungssystem bezüglich der aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfälle und die zwingende Einführung einer technischen, zertifizierten Sicherheitseinrichtung. Auch wird die Einzelaufzeichnungspflicht – Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles – gesetzlich geregelt.

Die technische Sicherheitseinrichtung muss aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle bestehen. Dabei sind ein technologieoffenes Verfahren und eine herstellerunabhängige Lösung möglich. Sie muss jedoch durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik zertifiziert werden. Bitte fragen Sie bei Unsicherheit Ihren Kassenhersteller, ob das von Ihnen verwendete System den Anforderungen genügt.

Darüber hinaus wurde eine Meldepflicht für die Aufstellung/Außerbetriebnahme von elektronischen Aufzeichnungssystemen eingeführt. Diese sind beim örtlich zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats anzuzeigen.

Eine einschneidende weitere Maßnahme ist die Einführung einer Kassen-Nachschau. Dadurch besteht für die Finanzverwaltung die Möglichkeit, seit 01.01.2017 jederzeit unangekündigt die Kassenaufzeichnungen und Kassensysteme zu überprüfen. Erste Gespräche mit dem für Sie zuständigen Finanzamt haben gezeigt, dass das Finanzamt von dieser Möglichkeit reichlich Gebrauch machen möchte.

Zusätzlich wurden die Sanktionsmöglichkeiten bei Verstößen gegen die Anforderungen an elektronische Aufzeichnungssysteme angepasst. Wer unrichtige Belege ausstellt, Belege gegen Entgelt in den Verkehr bringt oder aufzeichnungspflichtige Vorgänge nicht aufzeichnet, kann ein Bußgeld auferlegt bekommen. Das gilt insbesondere auch bei Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems, das nicht zertifiziert bzw. zugelassen ist. Ordnungswidrigkeiten können, je nach Sachverhalt, zwischen 5.000 Euro mit bis zu 25.000 Euro geahndet werden.

Die Gesetzesvorschriften sind zeitlich unterschiedlich anzuwenden. Im Wesentlichen sind die Vorgaben ab 01.01.2020 zu beachten. Kasseninhaber, die eine Registrierkasse auf Grund des BMF-Schreibens nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft haben und bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, dürfen dieses DV-Gerät bis längstens 21.12.2022 nutzen.

## **2. Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnung**

Neben der Gesetzesanpassung wird für die elektronischen Aufzeichnungssysteme eine technische Verordnung - Kassensicherungs-Verordnung - erlassen. Wird eine Kasse künftig mit technischer Sicherheitseinrichtung geschützt und ordnungsmäßig genutzt, bleibt die Beweiskraft der Buchführung nach § 158 AO grundsätzlich unberührt. Nach der Gesetzesbegründung soll aber eine gesetzliche Vermutung für die Richtigkeit der Kassenaufzeichnungen bestehen, wenn eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung vorhanden ist und ordnungsgemäß genutzt wird.

### **2.1 Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme sind betroffen?**

In der Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungs-Verordnung - KassenSichV) wird präzisiert, welche elektronischen Aufzeichnungssysteme durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen sind und wie eine Protokollierung der digitalen Aufzeichnungen sowie deren Speicherung erfolgen muss.

Unter elektronischen Aufzeichnungssystemen sind elektronische oder computergestützte Systeme zu verstehen, mit denen aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen geführt werden. Neben den elektronischen Registrierkassen, PC-Kassen und Wiegekassen mit Registrierfunktion sollen auch Taxameter, Geldspielgeräte etc. in die KassenSichV aufgenommen werden. Diese werden für die gleichen Anforderungen (Ermittlung von Einnahmen, Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage etc.) eingesetzt. Hierunter können auch andere elektronische Aufzeichnungssysteme fallen. Elektronische Buchhaltungsprogramme gehören nicht dazu.

### **2.2 Einzelaufzeichnungspflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme**

Die Einzelaufzeichnungspflicht bei Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems wird ausdrücklich gesetzlich festgehalten. In der Rechtsprechung des BFH wurde das in verschiedenen Urteilen leider so bestätigt. Die Einzelaufzeichnungspflicht ist Bestandteil der Grundsätze einer ordnungsmäßigen Buchführung. Die neue Vorschrift des § 146a Abs.1 AO bestätigt die allgemeinen Aufzeichnungspflichten nochmals für elektronische Aufzeichnungssysteme. Demnach sind die aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen. Geschäftsvorfälle sind alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren, beeinflussen oder verändern. Wichtig ist die lückenlose Erfassung.

Mit anderen Vorgängen ist jeder Tastendruck (Betätigung) der Kasse gemeint, unabhängig davon, ob sich daraus ein Geschäftsvorfall entwickelt oder nicht. Damit muss das elektronische Aufzeichnungssystem jede Betätigung protokollieren (z.B. Tastendruck, Scanvorgang eines Barcodes usw.).

Neben den aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen, wie Kasseneinnahmen und -ausgaben, sind auch zwingend andere Vorgänge, wie z.B. Trainingsbuchungen, Entnahmen oder Einlagen, Sofort-Storno, Nach-Storno, durchlaufender Posten etc. zu erfassen und zu protokollieren. Durch die Einzelaufzeichnungspflicht muss es möglich sein, dass sich aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle und andere Vorgänge, d.h. jeder einzelne Vorgang in ihrer Entstehung und Abwicklung, verfolgen lassen können. Demnach müssen auch Trainingsbuchungen ab Inbetriebnahme eines elektronischen Aufzeichnungssystems als Daten erfasst, protokolliert und als solche gekennzeichnet werden.

**Hinweis:** Werden elektronische Registrierkassen für die Einnahmenerfassung verwendet, handelt es sich um ein Vor- bzw. Nebensystem zur Hauptbuchführung. Es werden die Einnahmen, Entnahmen, Stornos, Zahlungswege etc. elektronisch erfasst. Diese elektronischen Aufzeichnungen stellen buchhalterisch das elektronische Nebenbuch zum Hauptbuch dar. Alle Vorgaben der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen und Daten müssen für diese Vor- und Nebensysteme erfüllt werden. Bei den gesetzlich definierten elektronischen Aufzeichnungssystemen muss jeder Vorgang (Tastendruck) elektronisch erfasst und protokolliert werden.

Die geordnete Aufzeichnung ist erfüllt, wenn es einem sachverständigen Dritten möglich ist, sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und den Saldo im elektronischen Aufzeichnungssystem zu verschaffen. Es muss eine progressive und retrograde Prüfung der Geschäftsvorfälle möglich sein.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung oder Kassen-Nachschaue ist es durch diese Maßnahmen für die Finanzverwaltung deutlich leichter möglich, die Daten zu analysieren und zu überprüfen.

### **2.3 Einführung einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung § 146a Abs. 1 AO**

Ab 01.01.2020 dürfen nur noch elektronische Aufzeichnungssysteme genutzt werden, die über eine zertifizierte, technische Sicherheitseinrichtung verfügen.

Diese Sicherheitseinrichtung umfasst:

- a) ein Sicherheitsmodul
- b) ein Speichermedium
- c) eine einheitliche digitale Schnittstelle

Durch das Sicherheitsmodul soll eine effiziente und sichere Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle und anderen Vorgänge durch z.B. kryptografische Operationen, Applikationen bzw. Datenbanksicherheit erreicht werden. Dadurch können einmal erfasste Vorgänge (Aufzeichnungen) nicht geändert, angepasst oder gelöscht werden.

Das Speichermodul dient dazu, die digitalen Aufzeichnungen zu sichern und für die betriebliche Buchführung, für Nachschauen sowie Außenprüfungen durch elektronische Aufbewahrung verfügbar zu halten.

Die Finanzverwaltung hat das Datenzugriffsrecht auf aufzeichnungs- und auf bewahrungspflichtige Unterlagen. Der Amtsträger ist berechtigt, diese einzusehen und die Übermittlung von Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle zu verlangen. Darüber hinaus kann gefordert werden, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden. Hierzu gehören auch die Strukturinformationen (Beschreibung der Datensätze etc.).

**Hinweis:** Hier ist der Hersteller des elektronischen Aufzeichnungssystems gefragt. Eine Aufrüstung eines bestehenden Systems ist grundsätzlich möglich.

### **2.4 Zertifizierungsverfahren - Wer zertifiziert die elektronischen Aufzeichnungssysteme (Kassensysteme)?**

Der Gesetzgeber hat ein technologieoffenes und herstellerunabhängiges Verfahren vorgegeben. Die vorstehenden Anforderungen werden in der technischen Verordnung definiert.

Das Zertifizierungsverfahren soll eingesetzt werden, um die Integrität (Unveränderbarkeit) und Authentizität (Herkunft) der Daten zu sichern. Umgesetzt wird die Zertifizierung durch die Bundesverwaltung für Sicherheit und Informationstechnik (BSI) als zuständige Behörde. Diese Behörde

wird auch die technischen Anforderungen an das Sicherheitsmodul, das Speichermedium und die digitale Schnittstelle festlegen (technische Richtlinie). Auch Updates des elektronischen Aufzeichnungssystems müssen regelmäßig zertifiziert werden. Darüber hinaus ist die BSI zuständig für die Fortschreibung der Schutzprofile.

**Hinweis:** Ab 01.01.2020 (bzw. Übergangslösung für Altkassen, die aufgrund des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 angeschafft wurden, ab 01.01.2023) dürfen nur noch elektronische Aufzeichnungssysteme genutzt werden, die durch die BSI zertifiziert sind. Das gilt auch für jedes Update. Bei Systemkassen benötigt nicht jede Kasse ein Sicherheitsmodul. Vielmehr kann ein Sicherheitsmodul für sämtliche im System verbundenen Kassen verwendet werden (z.B. vernetzte Kassen).

Die KassenSichV definiert den Umfang der Protokollierung von digitalen Grundaufzeichnungen. Diese werden u.a. sein: der Zeitpunkt des Vorgangsbeginns, eine eindeutige und fortlaufende Transaktionsnummer, die Art des Vorgangs, der Zeitpunkt des Vorgangsabbruchs oder der Vorgangsbeendigung. Jede Transaktion muss einen Prüfwert enthalten. Auch die Zahlungsart gehört zu den Grundaufzeichnungen. Eine vollständige Verkettung aller Transaktionen muss gewährleistet sein. Nur so können Manipulationen der Aufzeichnungen sichtbar gemacht werden.

## **2.5 Keine Registrierkassenpflicht**

Eine Registrierkassenpflicht besteht auch nach den neuen Vorschriften nicht. Die Führung einer offenen Ladenkasse (z.B. Schubladenkasse) ist grundsätzlich noch möglich. Auch der Übergang von einem elektronischen Aufzeichnungssystem (z. B. Registrierkasse, PC-Kasse etc). zur offenen Ladenkasse ist denkbar, aber unter Abwägung aller allgemeinen Anforderungen zur Buchführung zu prüfen und auf die betrieblichen Verhältnisse abzuwägen.

## **2.6 Offene Ladenkasse**

Auch bei offenen Ladenkassen müssen die Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und Vollständigkeit erfüllt werden. Die Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind nach § 146 AO in der neuen Fassung zwingend täglich (bisher sollen) festzuhalten.

Bevor zu einer offenen Ladenkasse gewechselt wird, muss die Einzelaufzeichnungspflicht dem Grunde nach geprüft werden, d.h. auch wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem geführt wird, müssen Einzelaufzeichnungen erfolgen, soweit dies zumutbar ist. Bei offenen Ladenkassen müssen auch die formellen Anforderungen erfüllt werden, u.a. die tägliche Einnahmenermittlung durch die sogenannte retrograde Methode.

Hierzu müssen tägliche Kassenberichte erstellt werden. Der geschäftliche Bargeldendbestand ist täglich auszuzählen und zu dokumentieren. Die erklärten Betriebseinnahmen im Kassenbericht müssen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfbar sein.

Offene Landekassen können z.B. bei Kleinunternehmen, gemeinnützigen Vereinen mit Zweckbetrieben oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben geführt werden.

## **2.7 Verbot des gewerbemäßigen Bewerbens von nicht zugelassenen Geräten**

Innerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung ist es verboten

- elektronische Aufzeichnungssysteme,
- Software für elektronische Aufzeichnungssysteme
- und zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen

gewerbsmäßig zu bewerben oder in den Verkehr zu bringen, wenn sie den gesetzlichen Vorschriften nicht entsprechen. Diese Vorschrift will den bisherigen Handel mit Manipulationssoft- und Hardware bzw. nicht erlaubten Einstellungen von Beginn an untersagen.

### **3. Belegausgabepflicht § 146a Abs. 2 AO**

Nach dem neuen Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen muss der Unternehmer einen Beleg über jeden Geschäftsvorfall ausgeben und dem Kunden bzw. Leistungsempfänger zur Verfügung stellen (Belegausgabepflicht). Der Beleg kann in Papierform oder elektronisch ausgegeben werden. Eine elektronische Übergabe (z.B. über eine mobile App) wird im Einzelhandel seltener vorkommen, ist aber zukunftsorientiert. Der Beleg muss im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall erstellt werden. Der Kunde muss den Beleg nicht mitnehmen. Die Belegausgabepflicht ist ab 01.01.2020 vorgeschrieben.

Die Belegausgabepflicht unterstützt die Überprüfung im Rahmen einer Außenprüfung oder einer Kassen-Nachschau durch die Finanzverwaltung. Damit ist gleich erkennbar, ob der Geschäftsvorfall ordentlich erfasst ist, d.h. einzeln festgehalten, unabänderbar aufgezeichnet und aufbewahrt wurde. Dabei kann das Rechnungsdoppel auch elektronisch innerhalb des Aufzeichnungssystems für die Dauer Aufbewahrungsfrist aufbewahrt werden.

**Hinweis:** Die Belegausgabepflicht besteht ab 01.01.2020. Über das Rechnungsdoppel können Geschäftsvorfälle durch die Finanzverwaltung nachvollzogen werden. Wird ein Rechnungsdoppel nicht aufbewahrt, so handelt es sich um eine Ordnungswidrigkeit. Dabei ist jeder Sachverhalt gesondert zu betrachten. Die Rechnungsaufbewahrung kann auch innerhalb des elektronischen Aufzeichnungssystems erfolgen (elektronische Wiederherstellung).

Es gibt auch Ausnahmen zur Belegausgabepflicht: Bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen können die Finanzbehörden den Kasseninhaber von einer Belegausgabepflicht befreien. Diese Regelung gilt ausdrücklich für Waren und nicht für Dienstleistungen. Hier wird die Finanzverwaltung vor eine riesige Aufgabe gestellt. Der Steuerpflichtige kann unter Hinweis auf § 148 AO einen Antrag stellen. Über diesen Antrag wird die Finanzverwaltung nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden. Dabei werden die Zumutbarkeitsgründe für die Ausstellung der Belege des Steuerpflichtigen berücksichtigt. Das könnten Steuerpflichtige wie Bäckereien, Handel mit Massenware, 1-Euro-Artikel etc. betreffen. Die Zumutbarkeit gemäß Rechtsprechung richtet sich ausschließlich nach der Anzahl der Geschäftsvorfälle in einer bestimmten Zeitspanne.

Erleichterungen nach § 148 AO (Bewilligung von Erleichterungen) können rückwirkend bewilligt werden; was in der Praxis wegen der fehlenden Rechtssicherheit nicht zu empfehlen ist. Eine erteilte Bewilligung kann durch die zuständige Finanzverwaltung auch widerrufen werden.

**Hinweis:** Die Belegausgabepflicht und die Einzelaufzeichnungspflicht sind getrennt zu betrachten. Unternehmen, die Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen (z.B. Bäcker, Kiosk etc.) verkaufen, können von der Belegausgabepflicht befreit werden. Die Einzelaufzeichnungspflicht besteht unabhängig davon bei elektronischen Kassensystemen weiterhin.

### **4. Technische Verordnung § 146a Abs. 3 AO**

Die Einführung der zertifizierten elektronischen Aufzeichnungssysteme erfolgt erst zum 01.01.2020.

In einer Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungs-Verordnung (KassenSichV)) wird u.a. präzisiert, welche elektronischen Aufzeichnungs-Systeme durch eine zertifizierte technische

Sicherheitseinrichtung zu schützen sind und wie eine Protokollierung der digitalen Aufzeichnungen sowie deren Speicherung erfolgen müssen (Schutzprofile).

Die KassenSichV wird im Wesentlichen Folgendes regeln:

- die elektronischen Aufzeichnungssysteme, die über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen und
- die Anforderungen an
  - a) das Sicherheitsmodul,
  - b) das Speichermedium,
  - c) die einheitliche digitale Schnittstelle,
  - d) die elektronische Aufbewahrung der Aufzeichnungen,
  - e) die Protokollierung von digitalen Grundaufzeichnungen zur Sicherstellung der Integrität und Authentizität sowie der Vollständigkeit der elektronischen Aufzeichnung,
  - f) den Beleg und
  - g) die Zertifizierung der technischen Sicherheitseinrichtung.

## **5. Mitteilungspflicht an das Finanzamt § 146a Abs. 4 AO**

Eine Registrierkassenpflicht besteht auch nach dem neuen Gesetz nicht. Neu ist jedoch die Mitteilungspflicht der Nutzung von elektronischen Aufzeichnungssystemen zur Erfassung von aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen oder anderer Vorgänge. Die Meldung hat an das für die Steuern örtlich zuständige Finanzamt zu erfolgen. Die Finanzverwaltung wird dafür einen amtlichen Vordruck erstellen. Die Inhalte sind klar definiert. Zu melden sind:

- a) Name des Steuerpflichtigen
- b) Steuernummer des Steuerpflichtigen
- c) Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung
- d) Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems
- e) Anzahl der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme
- f) Seriennummer des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems
- g) Datum der Anschaffung des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems
- h) Datum der Außerbetriebnahme des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems

Wird ein elektronisches Aufzeichnungssystem angeschafft, hat die Mitteilung mit vorstehenden Angaben innerhalb eines Monats zu erfolgen; das Gleiche gilt bei Außerbetriebnahme.

Die Meldepflicht besteht ab 01.01.2020. Hat ein Steuerpflichtiger ein elektronisches Aufzeichnungssystem bereits vor dem 01.01.2020 angeschafft, so muss er dieses bis 31.01.2020 der Finanzbehörde mitteilen.

## **6. Kassen-Nachschauf § 146b AO**

### **6.1 Allgemeines**

Das neue „Kassen-Gesetz 2020“ wurde vorrangig zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen bei Bargeschäften geschaffen. Manipulationen treten nicht nur durch den Einsatz von nicht zugelassener Software und Hardware auf, sondern auch durch Einstellungen der Kasse und Fehlverhalten bei der Verbuchung des Geschäftsvorfalles.

Zu den bestehenden Überprüfungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung wurde gesetzlich ein weiteres Instrument der Steuerkontrolle eingeführt, das ist die Kassen-Nachschaу.

Die Kassen-Nachschaу dient der zeitnahen Aufklärung von steuerlich erheblichen Sachverhalten im Zusammenhang mit der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben.

Ziel der Kassen-Nachschaу ist es, das Entdeckungsrisiko im Zusammenhang mit dem nicht ordnungsgemäßen Einsatz eines elektronischen Aufzeichnungssystems und der unvollständigen Aufzeichnung der Bareinnahmen beim Steuerpflichtigen zu erhöhen.

## **6.2 Wer darf die Kassen-Nachschaу durchführen — Ausweispflicht?**

Eine Kassen-Nachschaу dürfen nicht nur die Prüfungsdienste der Finanzverwaltung durchführen, sondern jeder damit betraute Amtsträger der Finanzbehörde. In der Regel werden diese Kassen-Nachschaуen durch die Betriebs- und Amtsbetriebsprüfer erfolgen. Viele Landesfinanzverwaltungen setzen gesondert ausgebildete Kassensystemprüfer ein.

Zu beachten ist, dass ein Amtsträger die Kassen-Nachschaу ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung durchführen und während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten darf. Die Grundstücke und Geschäftsräume müssen nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen.

Ein Amtsträger der Finanzverwaltung muss sich bei der Kassen-Nachschaу ausweisen. Insbesondere dann, wenn der Amtsträger der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will, den Steuerpflichtigen auffordert, Aufzeichnungen, Bücher oder die für die Kassensführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen, Einsichtnahme in die digitalen Daten oder deren Übermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangt oder den Steuerpflichtigen auffordert, Auskünfte zu erteilen. Eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, ist ohne Pflicht zur Vorlage eines Ausweises zulässig. Dies gilt z. B. auch für Testkäufe.

## **6.3 Vorzulegende Unterlagen und Daten**

Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung im Rahmen einer Kassen-Nachschaу verpflichtet. Unter Hinweis auf § 146b Abs. 2 AO haben die von der Kassen-Nachschaу betroffenen Steuerpflichtigen dem betrauten Amtsträger auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassensführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen über die der Kassen-Nachschaу unterliegenden Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen und Auskünfte zu erteilen.

Werden elektronische Aufzeichnungen und Bücher geführt, hat die Finanzverwaltung folgende Möglichkeiten:

- a) Einsichtnahme der elektronischen Bücher und Aufzeichnungen
- b) Übermittlung von Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle oder
- c) Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger — nach den Vorgaben der einheitlichen Schnittstelle — zur Verfügung zu stellen

Bei der Kassen-Nachschaу können sowohl computergestützte Kassensysteme, Registrierkassen mit Datenhaltung als auch offene Ladenkassen überprüft werden. Die Kosten für die Überlassung der Daten trägt der Steuerpflichtige.

**Hinweis:** Wie läuft eine Kassen-Nachschaу in der Regel ab? Ein beauftragter Amtsträger erscheint unangekündigt in den Geschäftsräumen während der Öffnungszeiten des Betriebes. Er fordert den

Steuerpflichtigen auf, die für den Sachverhalt maßgebenden Unterlagen (Aufzeichnungen und Belege) zur Überprüfung der ordnungsmäßigen Kassenführung vorzulegen. In der Regel wird eine Nachschau durch zwei beauftragte Amtsträger durchgeführt. Wurden die Aufzeichnungen auch elektronisch erstellt (elektronisches Aufzeichnungssystem, computergestütztes Kassensystem, Registrierkasse mit Datenhaltung etc.), dann wird er auch Einsichtnahme in die elektronischen Daten, eine Systemprüfung der Kasse und weitere Daten (Journaldaten, Stammdaten und Programmieränderungsdaten etc.) verlangen.

Zu beachten ist, dass bei einer Kassen-Nachschau auch ein Kassensturz durchgeführt werden kann. Hier wird der tatsächlich gezahlte Kassenbestand mit den Aufzeichnungen verglichen und überprüft. Gibt es hier Gründe zur Beanstandung, dann kann die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verworfen werden (§ 158 AO — Beweiskraft der Buchführung). Die Folge können Übergang zur Vollprüfung oder Schätzung von Besteuerungsgrundlagen sein.

#### **6.4 Übergang zur Vollprüfung bei Feststellungen bei der Kassen-Nachschau**

Werden Feststellungen bei einer Kassen-Nachschau getroffen, die Anlass zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen, Buchungen oder der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung geben, kann der Amtsträger ohne vorherige Prüfungsanordnung zur Außenprüfung übergehen. Wichtig ist, dass der Steuerpflichtige schriftlich darauf hingewiesen wird. Bei der Vollprüfung gelten dann die Vorschriften der Außenprüfung (§§ 193-207 AO).

#### **6.5 Anwendbarkeit der Kassen-Nachschau**

Für die Kassen-Nachschau gibt es unterschiedliche Anwendungszeitpunkte. Die Kassen-Nachschau ist grundsätzlich ab 01.01.2018 zulässig. Die Übermittlung von Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle oder von Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger - nach den Vorgaben der einheitlichen Schnittstelle - dürfen erst ab 01.01.2020 bei einer Kassen-Nachschau verlangt werden. Ab diesem Zeitpunkt sind die elektronischen zertifizierten Aufzeichnungssysteme und die einheitliche Schnittstelle erst verpflichtend.

Zu beachten ist jedoch, dass grundsätzlich das Verlangen einer Datenübermittlung und die Datenträgerüberlassung von bestehenden Kassensystemen (DV-Systemen) im Rahmen einer Kassen-Nachschau bereits ab dem 01.01.2018 möglich ist.

Der Datenzugriff im Rahmen einer Außenprüfung auf vorgelagerte elektronische Systeme ist bereits ab 01.01.2002 möglich (§ 147 Abs. 6 AO).

### **7. Erweiterung Datenzugriffsmöglichkeiten der Finanzverwaltung**

#### **7.1 Datenhaltung bei Dritten**

Auch die Vorschriften zum Datenzugriffsrecht wurden erweitert, soweit sich die elektronischen Daten bei Dritten, z.B. Dienstleistern, Steuerberatern befinden (§147 Abs. 6 AO). Werden die digitalen Unterlagen nach Auskunft des Steuerpflichtigen bei einem Dritten aufbewahrt, hat der Dritte der Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung Zugriff auf die aufzeichnungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen zu gewähren. Das gleiche gilt für die Datenträgerüberlassung, d. h. der beauftragte Dritte muss der Finanzbehörde die für den Steuerpflichtigen gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung stellen.



Durch das neue Kassengesetz wird die digitale Prüfung durch die Außenprüfung bzw. Kassen-Nachschau immer mehr im Vordergrund stehen. Manipulationen bzw. Einnahmenverkürzungen können durch die Datenanalyse wahrscheinlicher eingeschränkt werden. Es ist zu erwarten, dass die Prüfungen der Finanzverwaltung genauer und effizienter werden. Die Prüfungstechniken der Finanzverwaltung erweitern sich.

**Hinweis:** Auf die Meldepflicht und Zertifizierung der elektronischen Aufzeichnungssysteme werden die Prüfungsdienste achten. Eine einfache aber zielführende Prüfungsmethode ist die Aufsummierung der Journaldaten (pro Tag) des elektronischen Aufzeichnungssystems und der Vergleich mit den verbuchten Einnahmen der Finanzbuchhaltung. Dies hat auch den Vorteil, dass eine Betriebsprüfung schneller abgeschlossen werden kann. Bei einer Datenträgerüberlassung hat der Prüfer den Empfang der Daten (z. B. auf einer CD) zu bescheinigen.

### **7.2 Ankündigung der Dateneinsicht oder Datenträgerüberlassung bei Dritten**

Befinden sich die Daten nach §§ 3 und 4 Nr.1 und 2 Steuerberatungsgesetz bei einem beauftragten Dritten, so ist das Erscheinen des Amtsträgers und somit die Einsichtnahme der Daten oder die Datenträgerüberlassung in angemessener Zeit anzukündigen.

Dies betrifft im Wesentlichen Steuerberater.

## **8. Neue Sanktionsmöglichkeiten im Zusammenhang mit elektronischen Aufzeichnungssystemen und Aufzeichnungspflichten**

Die Tatbestände der Steuergefährdungsvorschrift nach § 379 AO wurden um folgende Pflichtverletzungen erweitert, soweit dadurch Steuern verkürzt oder Steuervorteile erzielt wurden:

- wer nach Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig aufzeichnet oder aufzeichnen lässt, verbucht oder verbuchen lässt,
- wer ein vorgeschriebenes elektronisch zertifiziertes Aufzeichnungssystem nicht oder nicht richtig verwendet,
- wer ein elektronisches Aufzeichnungssystem nicht oder nicht richtig schützt,
- geschäftsmäßige Bewerbung und In-Verkehr-Bringen von elektronischen Aufzeichnungssystemen, die den gesetzlichen Vorschriften nicht entsprechen

Steuergefährdungstatbestände liegen auch vor, wenn Belege ausgestellt werden, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind und wenn Belege gegen Entgelt in den Verkehr gebracht werden. Diese Tatbestände waren bereits gesetzlich verankert.

Bei Ausstellung falscher Belege, unrichtiger Aufzeichnung etc. kann das Bußgeld 5.000 Euro betragen. Wer Betriebsvorgänge nicht oder nicht richtig aufzeichnet, ein nicht vorgeschriebenes Aufzeichnungssystem verwendet oder keine zugelassenen Systeme gewerbemäßig bewirbt (siehe vorstehende Gliederung), dem wird das Vergehen mit einem Bußgeld bis 25.000 geahndet.

## 9. Zusammenstellung Anwendungszeitpunkt

Neue Vorschrift	Anwendung ab:	Ausnahmen
Einführung technischer Sicherheitseinrichtung für elektr. Aufzeichnungssysteme (Kassen u.a.) — § 146a Abs. 1 AO	ab 01.01.2020	Registrierkassen, die nach 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft wurden und bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, dürfen bis 31.12.2022 genutzt werden, soweit eine Datenhaltung möglich ist.
Mitteilungspflicht von elektronischen Aufzeichnungssystemen — §146a Abs. 4 AO	ab 01.01.2020	Nachmeldung Altkassen die vom 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft wurden bis zum 31.01.2020.
Kassen-Nachschau §146 b AO	ab 01.01.2018	Datenübermittlung über einheitliche digitale Schnittstelle und Datenträger nach Vorgaben der einheitlichen Schnittstelle des elektronischen Aufzeichnungssystems erst ab 01.01.2020 möglich.
Belegausgabepflicht § 146a Abs. 2 AO	ab 01.01.2020	Verkauf von Waren an Vielzahl nicht bekannter Personen, auf Antrag (§148 AO) Befreiung möglich.
Neue Sanktionsmöglichkeiten bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme/falsche Belegausstellung	ab 01.01.2020	

## 10. Fazit

Um Steuerausfälle im Hinblick auf Verwendung von elektronischen Aufzeichnungssystemen zu vermeiden hat der Gesetzgeber neue Vorschriften erlassen. Das neue Gesetz wird der Finanzverwaltung durch den Datenzugriff und die Kassen-Nachschau weitere Möglichkeiten geben, Unregelmäßigkeiten bei Nutzung solcher elektronischen Aufzeichnungssysteme aufzudecken und effizienter zu prüfen. Es dient damit auch dem Schutz des ehrlichen Steuerbürgers und einem faireren Wettbewerb.