



Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht  
des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH

## Halbtagsseminar

### Kassengesetz 2017

– Grundsätzliches und praxisrelevante Änderungen ab 2017

**Dozent**

Dipl.-Fw. Mirko Kampschulte

**Termin/Ort**

02.03.2017 in Köln

**Stand**

Februar 2017

Nachdruck - auch auszugsweise - nicht gestattet



**BeraterRat** ✓  
**Fortbildung**  
Bleiben Sie in Führung

Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht  
Von-der-Wettern-Straße 17 · 51149 Köln  
Telefon: 02203 993216 · Telefax: 02203 993222  
[www.akademie-stuw.de](http://www.akademie-stuw.de) · [info@akademie-stuw.de](mailto:info@akademie-stuw.de)



Registrier-Nr. 485326

<b>1</b>	<b>EINFÜHRUNG</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>BEGRIFFSBESTIMMUNG: ARTEN VON KASSEN / KASSENSYSTEMEN</b>	<b>6</b>
2.1	Grafische Übersicht der Einnahmeermittlungsmöglichkeiten	7
<b>3</b>	<b>AUFBEWAHRUNG DIGITALER UNTERLAGEN BEI BARGESCHÄFTEN</b>	<b>8</b>
3.1	Grafische Übersicht Vergleich Bilanz / EÜR	11
<b>4</b>	<b>GESETZ ZUM SCHUTZ VOR MANIPULATIONEN AN DIGITALEN GRUNDAUFZEICHNUNGEN, BUNDES RAT 16.12.2016</b>	<b>12</b>
4.1	Einführung: Schutz vor Manipulationen an Registrierkassen	12
4.2	Grafische Übersicht	13
4.3	Zielsetzung und Lösungen	14
4.3.1	Probleme und Ziel	14
4.3.2	Lösung	14
4.3.3	Alternativen	14
4.4	Gesetzliche Änderungen	15
4.5	Praxis	20
4.6	Grafische Übersicht der zeitlichen Anwendung	23
<b>5</b>	<b>INFORMATIONEN ZUM THEMA „ORDNUNGSMÄßIGKEIT DER KASSENBUCHFÜHRUNG“, OFD KARLSRUHE VOM 31. OKTOBER 2016</b>	<b>24</b>
5.1	Einzelaufzeichnungspflicht	24
5.2	Ausnahmeregelungen bei nicht aufrüstbaren Registrierkassen	25
5.3	Einsatz von offenen Ladenkassen	26
5.4	Datenzugriffsrecht	27
5.5	Folgen von Mängeln	28
<b>6</b>	<b>INSIKA®: KRYPTOGRAFISCHER MANIPULATIONSSCHUTZ FÜR REGISTRIERKASSEN UND TAXAMETER</b>	<b>29</b>
6.1	Manipulationen von Kassendaten	29
6.2	DasINSIKA-Projekt	29
6.3	Funktionsprinzip	30
6.4	INSIKA-Smartcard	30
6.5	Digitale Signaturen	31

<b>7</b>	<b>DIGITALE BETRIEBS- UND KASSENPRÜFUNG</b>	<b>32</b>
7.1	Apotheken müssen Daten liefern, BFH-Urteil vom 16.12.2014, X R 42/13	32
7.2	Zeitreihenvergleich, BFH-Urteil vom 25.03.2015 - X R 20/13	33
7.3	Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht der digitalen Grundaufzeichnungen - § 238 HGB, §§ 140, 145 - 147 AO, Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen, 28.07.2015	34
7.3.1	Gewinnermittlungsarten	34
7.3.1.1	Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG	34
7.3.1.2	Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG	35
7.3.2	Kassen (offene Ladenkasse, EDV-Registrierkasse, PC-Kassensystem)	36
7.3.3	Konsequenzen für die Betriebsprüfung	36
7.3.3.1	Datenzugriff	36
7.3.3.2	Prüfungsabfolge	36
7.3.3.3	Künftige Betriebsprüfungen	37
7.3.3.4	Offene Betriebsprüfungen	38
7.3.4	Schätzungsbefugnis	38
<b>8</b>	<b>BEWEISKRAFT DER BUCHFÜHRUNG, § 158 AO</b>	<b>39</b>
8.1	Inhalt der Vorschrift	39
8.2	Wesen und Zweck der Vorschrift	39
<b>9</b>	<b>SCHÄTZUNGSMÖGLICHKEITEN BEI KASSENMÄNGELN</b>	<b>40</b>
9.1	Umsatz und Gewinnschätzung	40
<b>10</b>	<b>GOBD UND KASSENFÜHRUNG</b>	<b>41</b>
10.1	Beweiskraft von Buchführung und Aufzeichnungen, Darstellung von Beanstandungen durch die Finanzverwaltung	41
10.2	Datenverarbeitungssystem; Haupt-, Vor- und Nebensysteme	41
10.3	Allgemeine Anforderungen	43
10.4	Vollständigkeit (§ 146 Absatz 1 AO, § 239 Absatz 2 HGB)	43
10.5	Datensicherheit	45
10.6	Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen	45
10.7	Aufbewahrung	47
10.8	Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem und Systemwechsel	49
10.9	Verfahrensdokumentation	49
10.10	Anmerkungen zur Verfahrensdokumentation	50
10.11	Zertifizierung und Software-Testate	51
10.12	Ergänzende Informationen zur Datenträgerüberlassung	52
10.12.1	Weitere unterstützte Dateiformate der Prüfsoftware	52

<b>11</b>	<b>DIE ORDNUNGSGEMÄßE KASSENFÜHRUNG</b>	<b>53</b>
11.1	Grundsätzliches	53
11.2	Begriffsbestimmungen	53
11.2.1	Kassenbuch	53
11.2.2	Kassenbericht bei der „Offenen Ladenkasse“	54
11.2.3	Journal-Log-Datei bei der „EDV Kasse“ oder „PC-Kasse“	55
11.2.4	Kassenkonto	55
11.3	Begriffsbestimmungen	56
11.3.1	Registrierkasse	56
11.3.2	PC Kasse	56
11.3.3	Finanzbericht (Z-Abfrage)	57
11.3.4	Finanzbericht (X-Abfrage)	57
11.3.5	Warengruppenbericht	58
11.3.6	GT-Speicher	58
11.3.7	Kellnerbericht	58
11.3.8	Weitere betriebswirtschaftliche Auswertungen	59
11.4	Besonderheiten	59
11.4.1	Schmierzettel / Ursprungsbelege	59
11.4.2	Gutscheinbücher	59
11.4.3	Gewinnermittlung nach § 4 III EStG	60
11.4.4	Kein Kassenbuch erforderlich bei der Einnahmeüberschussrechnung	61
11.4.5	Aufzeichnungspflicht bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, BFH vom 15.04.1999	62
11.5	Grundsätze der zeitgerechten und geordneten Verbuchung	63
11.5.1	Allgemeines	63
11.5.2	Häufige Fehlerquellen	65
11.5.2.1	Verbuchung von Barausgaben am Tag der tatsächlichen Entnahme	65
11.5.2.2	EC-Karten- Zahlungen	65
11.5.2.3	„Entnahme“ oder „Geldtransfer“ bei „Nebenkassen“	65
11.5.3	Grundsatz der Einzelaufzeichnung	65
11.5.4	Aufbewahrungspflichten	66
<b>13</b>	<b>URTEILE ZUR KASSENFÜHRUNG</b>	<b>68</b>
13.1	Reichweite einer Schätzung nach der sog. 30/70-Methode	68
13.2	Zuschätzung beim Imbissbetrieb, FG Hamburg vom 23.02.2016	69
13.3	Hinzuschätzung zu den Betriebseinnahmen eines Restaurants in Höhe der unbaren Kreditkartenumsätze, FG Berlin-Brandenburg v. 28.09.2015 - 4 V 4076/15	69
13.4	Anspruch des Steuerpflichtigen auf Übermittlung von Kalkulationsunterlagen des Betriebsprüfers in elektronischer Form, BFH Beschl. v. 25.07.2016 - X B 213/15, X B 4/16	70
13.5	Schätzung von Besteuerungsgrundlagen bei nicht ordnungsgemäßer Buchführung - ungeordnete Belegbuchführung - Nichteinhaltung der Aufbewahrungspflichten, Finanzgericht Hamburg vom 26.08.2016 - 6 V 81/16	71
13.6	Aufzeichnungspflicht von Barumsätzen bei Einnahmenüberschussrechnung, FG Hamburg vom 01.08.2016	72
13.7	Prüfungsumfang des gerichtlichen AdV-Verfahrens: kein Löschen des Datenspeichers eines Geldspielgeräts, Finanzgericht Hamburg vom 15.08.2016 - 1 V 41/16	72
13.8	Schätzungsbefugnis und Sicherheitszuschlag, FG Düsseldorf 6. Senat 26.03.2012	73

## Problembereich Kassenführung

---

13.9	Kassenführung bei der Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG	74
13.10	Hinzuschätzung von Einnahmen aus sog. Praxisgebühren, FG Düsseldorf, 04.07.2012, 9 K 4673/08	75
13.11	Schätzungsbefugnis bei einer Einnahmen-Überschussrechnung, wenn der Steuerpflichtige zur Dokumentation seiner Betriebseinnahmen die Erstellung von Kassenberichten wählt, BFH vom 13.03.2013 - X B 16/12	76
13.12	Zivilrechtliche Ansprüche des Unternehmers gegen den Steuerberater wegen unterlassener Hinweise, St.Bp. 12.2016	77
<b>14</b>	<b>ANLAGE KASSENBERICHT</b>	<b>79</b>
<b>15</b>	<b>ANLAGE CHECKLISTE VORGELAGERTE SYSTEME</b>	<b>80</b>
<b>16</b>	<b>ANLAGE VERFAHRENSDOKUMENTATION KASSENFÜHRUNG</b>	<b>82</b>

## 1 Einführung

Bei bargeldintensiven Betrieben mit ausschließlich, überwiegend oder ins Gewicht fallenden Barumsätzen muss eine Geschäftskasse geführt werden. Der Kassenführung kommt dabei für die Frage der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung erhebliche Bedeutung zu.

Die Kassenprüfung ist daher in diesen Fällen stets ein Prüfungsschwerpunkt im Bereich der Einnahmeverprobung und hat das Ziel, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu belegen oder zu widerlegen (§ 158 AO).

Dazu kommt, dass inzwischen aufgrund der GoBD regelmäßig Daten aus vorgelagerten Systemen durch die Finanzverwaltung angefordert werden. Diese können gegenwärtig im Regelfall nicht zur Verfügung gestellt werden, da die Steuerpflichtigen diese nicht aufbewahrt, bzw. gesichert haben und regelmäßig gar nicht über die Aufbewahrungsverpflichtung informiert sind.

Auch diese Feststellung führt schon jetzt zur Wiederlegung der Beweisvermutung des § 158 AO wegen des Verstoßes gegen die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsverpflichtungen und somit zur Schätzungsbefugnis gemäß § 162 AO.

Der neue GoBD-Erlass wird aus Sicht der Finanzverwaltung den Fokus der Betriebsprüfung verstärkt auf die vorgelagerten Systeme lenken und der Startschuss zu einer intensiven Prüfung der formalen Ordnungsmäßigkeit dieser Systeme sein.

Deshalb erfordern bargeldintensive Betriebe eine durch die Steuerberatung intensiv betreute Kassenführung. Formale und materielle Kassenfehler lassen sich nur durch eine frühzeitige Information und Kontrolle vermeiden. Wenn der Mandant die Kosten für diese Tax-Compliance sparen möchte, sollte eine einmalige, kostenfreie Überprüfung der Kasse angeboten werden. Werden dabei schwerwiegende formale oder auch materielle Mängel festgestellt, sollte auf die Konsequenzen im Rahmen einer Betriebsprüfung hingewiesen werden.

Regelmäßig sind die Hinzuschätzungen im Rahmen von Kalkulationen oder auch die reinen Sicherheitszuschläge von bis zu 10 % auf die erklärten Umsätze für die Mandanten existenzbedrohend, wenn die formalen Anforderungen missachtet werden.

Insbesondere ist bei der Beratung zu berücksichtigen, dass die Vorgaben für elektronische Kassensysteme deutlich verschärft wurden. Zum 31.12.2016 läuft eine Übergangsvorschrift für veraltete Kassensysteme aus. Spätestens ab 01.01.2017 müssen elektronische Kassensysteme alle steuerlich relevanten Einzeldaten vollständig, unveränderbar und unverdichtet speichern, wobei die digitalen Daten und die Strukturinformationen in einem maschinell auswertbaren Datenformat vorliegen müssen.

Weitere Anforderungen an elektronische Kassensysteme ergeben sich aus dem „Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ ab 2020/2023.

## 2 Begriffsbestimmung: Arten von Kassen / Kassensystemen

Die Verwendung einer Registrierkasse ist gesetzlich nicht vorgeschrieben. Nach wie vor kann eine **offene Ladenkasse** verwendet werden. Dann ist aber unbedingt ein Kassenbericht anzufertigen.

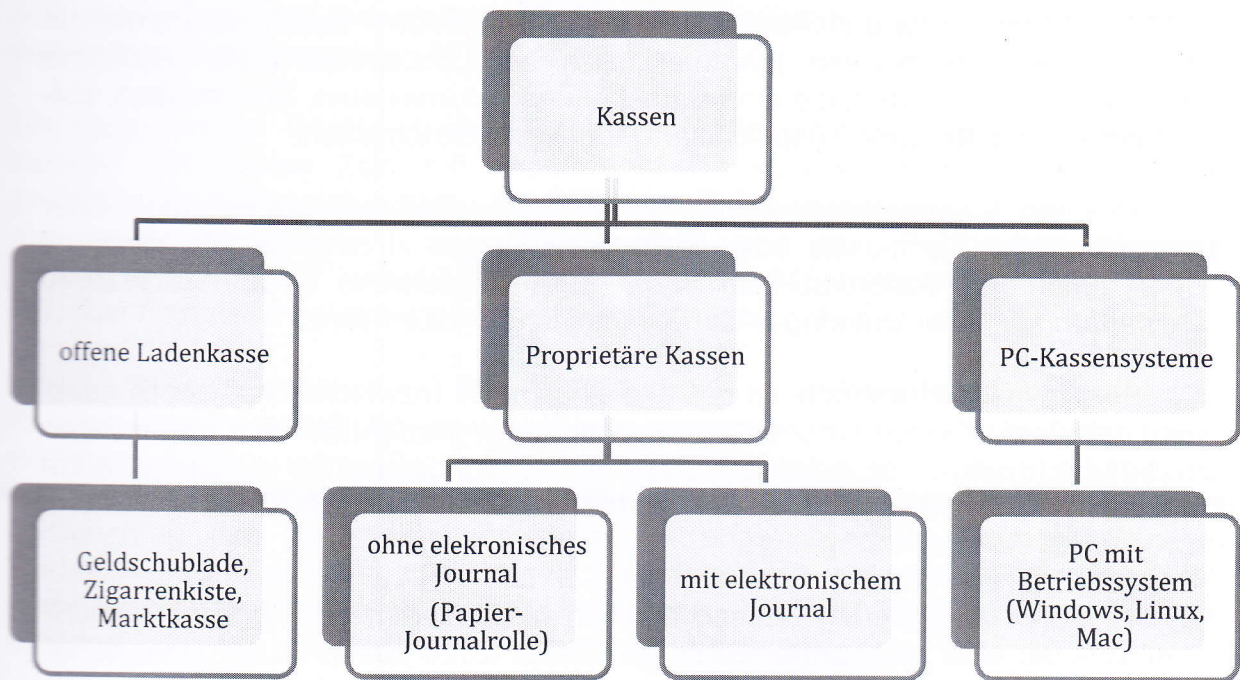
Unter einem **Kassensystem** versteht man eine EDV-Lösung mit einer PC- oder elektronischen Registrierkasse zur Einbindung von Peripheriegeräten oder -software.

Bei der **PC-gestützten Kasse** handelt es sich prinzipiell um einen mit einer speziellen Kassensoftware bestückten Personal Computer, an den über parallele, serielle und sonstige Schnittstellen Peripheriegeräte wie Kundendisplay, Kassenlade, Bon- und Rechnungsdrucker, Kartenlesegeräte u.ä. angeschlossen werden können. Der Funktionsumfang ist softwareabhängig und daher beliebig erweiterbar. **Es wird grds. jeder Umsatz des Tages gespeichert.** Mit dem Kassensystem können Warenbewirtschaftung, Kundenverwaltung u.ä. in beliebigem Umfang durchgeführt werden. Ein Datenaustausch über Datenbanken ist fortwährend möglich.

Die Ordnungsmäßigkeit einer PC-gestützten Kasse ist grundsätzlich nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen, wie die einer elektronischen Registrierkasse. Demnach sind die Grundsätze ordnungsgemäßer datenverarbeitungsgestützter Buchführungssysteme (das Bundesfinanzministerium hat die Grundsätze ordnungsmäßiger EDV-gestützter Buchführungssysteme "GoBS" im BMF-Schreiben vom 07. November 1995 - IV A 8-S 0316-52/95 mitgeteilt und sich erläuternd zu deren Anwendung geäußert) auch auf PC-gestützte Kassen anzuwenden. Das bedeutet, dass die offenen PC-Systeme diesen Anforderungen nicht entsprechen, da Stornierungen (Löschungen) ohne Spur möglich sind.

Bei **elektronischen Registrierkassen** wird oftmals ein proprietäres Betriebssystem eingesetzt und die Daten werden zumeist in der Kasse auf Datenträger gespeichert. Der Trend, Geschäftsdaten in die Cloud auszulagern, zeigt sich mittlerweile auch bei Kassensystemen. Da die GoBS und GdPdU strenge Anforderungen an die Aufzeichnung und Archivierung von Geschäftsvorfällen stellen (siehe Abschnitt zu den steuerrechtlichen Anforderungen), dient die Cloud oft als Sicherheitsbackup der lokal gespeicherten Daten.

2.1 Grafische Übersicht der Einnahmeermittlungsmöglichkeiten





### 3 Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften

Ab 01.01.2017 dürfen für die Einnahmenaufzeichnungen über Datenvorsysteme nur elektronische Registrierkassen (darunter fallen auch Taxameter oder bestimmte Waagen) verwendet werden, die eine Datenhaltung (Journaldaten, Stammdaten, aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen) ermöglichen.

Die betroffenen Unternehmen hatten sechs Jahre Zeit zur Nachrüstung oder Ersatzbeschaffung. Es musste oder muss noch einiges in neue Geräte investiert werden, um die Anforderungen des **BMF-Schreibens von 26.11.2010** „Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften“ zu erfüllen.

Eine sichere Investition war oder ist das allerdings nicht. Inzwischen hat das Bundeskabinett den Entwurf eines **Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen** beschlossen. Das soll das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik wird in einer Verordnung die Details festlegen und entsprechende Zertifikate vergeben.

Wann die ersten zertifizierten Kassen auf den Markt kommen ist höchst fraglich? Dass aber jeder eine zertifizierte Kasse ab Januar 2020 haben muss, steht schon fest.

Als Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft werden im Gesetzentwurf rund 470 Mio. Euro für Neuanschaffung und Umstellung der Geräte und jährlich laufend rund 106 Mio. Euro angegeben.

#### **BMF-Schreiben vom 26.11.2010**

Mit Schreiben vom 26.11.2010 hat das BMF zur Aufbewahrung mittels

- Registrierkassen,
- Waagen mit Registrierkassenfunktion,
- Taxametern und
- Wegstreckenzählern

erstellten digitalen Unterlagen Stellung genommen. Danach müssen die vorgenannten Geräte sowie die mit ihrer Hilfe erstellten digitalen Unterlagen seit dem 01.01.2002 neben den "Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)" vom 07.11.1995 auch den "Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)" vom 16.07.2001 entsprechen (§ 147 Abs. 6 AO).

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Aufbewahrung der mittels Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxametern und Wegstreckenzählern (im Folgenden: Geräte) erfassten Geschäftsvorfälle Folgendes:

Seit dem 1. Januar 2002 sind Unterlagen i.S. des § 147 Abs. 1 AO, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, **während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren** (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Die vorgenannten Geräte sowie die mit ihrer Hilfe erstellten digitalen Unterlagen müssen seit diesem Zeitpunkt neben den „Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)“ vom 7. November 1995 (BStBl I S. 738) auch den „**Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)**“ vom 16. Juli 2001 (BStBl I S. 415) entsprechen (§ 147 Abs. 6 AO). Die Feststellungslast liegt beim Steuerpflichtigen.

Insbesondere müssen **alle steuerlich relevanten Einzeldaten** (Einzelaufzeichnungspflicht) einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen i.S. des § 14 UStG **unveränderbar und vollständig aufbewahrt** werden. Eine Verdichtung dieser Daten oder ausschließliche Speicherung der Rechnungsendsummen ist unzulässig. **Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ausgedruckter Form ist nicht ausreichend. Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem auswertbaren Datenformat vorliegen.**

Ist die komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten - bei der Registrierkasse insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten - innerhalb des Geräts nicht möglich, müssen diese Daten unveränderbar und maschinell auswertbar auf **einem externen Datenträger** gespeichert werden. **Ein Archivsystem muss die gleichen Auswertungen wie jene im laufenden System ermöglichen.**

Die **konkreten Einsatzorte** und -zeiträume der vorgenannten Geräte sind zu protokollieren und diese Protokolle aufzubewahren (vgl. § 145 Abs. 1 AO, § 63 Abs. 1 UStDV). Einsatzort bei Taxametern und Wegstreckenzähler ist das Fahrzeug, in dem das Gerät verwendet wurde.

Außerdem müssen die Grundlagenaufzeichnungen zur Überprüfung der Bareinnahmen **für jedes einzelne Gerät getrennt** geführt und aufbewahrt werden. Die zum Gerät gehörenden Organisationsunterlagen müssen aufbewahrt werden, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmieranleitung und alle weiteren Anweisungen zur Programmierung des Geräts (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Soweit mit Hilfe eines solchen Geräts unbare Geschäftsvorfälle (z. B. EC-Cash, ELV - Elektronisches Lastschriftverfahren) erfasst werden, muss aufgrund der erstellten Einzeldaten ein Abgleich der baren und unbaren Zahlungsvorgänge und deren zutreffende Verbuchung im Buchführungs- bzw. Aufzeichnungswerk gewährleistet sein.

Die vorgenannten Ausführungen gelten auch für die mit Hilfe eines Taxameters oder Wegstreckenzählers erstellten digitalen Unterlagen, soweit diese Grundlage für Eintragungen auf einem Schichtzettel im Sinne des BFH-Urteils vom 26. Februar 2004, XI R 25/02 (BStBl II S. 599) sind.

Im Einzelnen können dies sein:

- Name und Vorname des Fahrers
- Schichtdauer (Datum, Schichtbeginn, Schichtende)
- Summe der Total- und Besetzkilometer laut Taxameter
- Anzahl der Touren lt. Taxameter
- Summe der Einnahmen lt. Taxameter
- Kilometerstand lt. Tachometer (bei Schichtbeginn und -ende)
- Einnahme für Fahrten ohne Nutzung des Taxameters
- Zahlungsart (z. B. bar, EC-Cash, ELV - Elektronisches Lastschriftverfahren, Kreditkarte)
- Summe der Gesamteinnahmen
- Angaben über Lohnabzüge angestellter Fahrer
- Angaben von sonstigen Abzügen (z. B. Verrechnungsfahrten)
- Summe der verbleibenden Resteinnahmen
- Summe der an den Unternehmer abgelieferten Beträge
- Kennzeichen der Taxe

Dies gilt für Unternehmer ohne Fremdpersonal entsprechend.

Soweit ein Gerät bauartbedingt den in diesem Schreiben niedergelegten gesetzlichen Anforderungen nicht oder nur teilweise genügt, wird es nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige dieses Gerät längstens **bis zum 31. Dezember 2016 in seinem Betrieb weiterhin einsetzt.**

**Das setzt aber voraus, dass der Steuerpflichtige technisch mögliche Softwareanpassungen und Speichererweiterungen mit dem Ziel durchführt, die in diesem Schreiben konkretisierten gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen.**

Bei Registrierkassen, die technisch nicht mit Softwareanpassungen und Speichererweiterungen aufgerüstet werden können, müssen die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 9. Januar 1996 weiterhin vollumfänglich beachtet werden.

Das BMF-Schreiben zum „Verzicht auf die Aufbewahrung von Kassensstreifen bei Einsatz elektronischer Registrierkassen“ vom 9. Januar 1996 (BStBl I S. 34) wird im Übrigen hiermit aufgehoben.

3.1 Grafische Übersicht Vergleich Bilanz / EÜR

	Bilanz	§ 4III EStG
Kassenbuch	✓	x
<b>Einnahmendokumentation</b>		
Kassenbericht „offene Ladenkasse“	✓	✓
Z-Bon (längstens bis 31.12.2016)	✓	✓
Journal-Datei (spätestens ab 01.01.17)	✓	✓
Einzelaufzeichnungen	✓	✓
Täglicher Soll-Ist-Vergleich	✓	✓

#### 4 Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, Bundesrat 16.12.2016

##### 4.1 Einführung: Schutz vor Manipulationen an Registrierkassen

Der Deutsche Bundestag hat in seiner 209. Sitzung am 15. Dezember 2016 aufgrund der Beschlussempfehlung und des Berichts des Finanzausschusses den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen angenommen.

Das Gesetz wurde am 28.12.2016 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und gilt somit ab dem 29.12.2016.

Es sind insbesondere folgende Maßnahmen vorgesehen:

##### 1. Technische Sicherheitseinrichtung in einem elektronischen Aufzeichnungssystem

Elektronische Aufzeichnungssysteme sind durch eine technische Sicherheitseinrichtung zu schützen. Die elektronischen Grundaufzeichnungen sind einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und unveränderbar aufzuzeichnen (Einzelaufzeichnungspflicht) und müssen auf einem Speichermedium gesichert und verfügbar gehalten werden.

##### 2. Einführung einer Kassen-Nachschau

Ergänzend zu den bereits vorhandenen Instrumenten der Steuerkontrolle soll als neues Instrument eine Kassen-Nachschau eingeführt werden. Die Kassen-Nachschau ist keine Außenprüfung im Sinne des § 193 AO, sondern ein eigenständiges Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte unter anderem im Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Erfassung von Geschäftsvorfällen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme.

##### 3. Sanktionierung von Verstößen

Zur Sanktionierung von Verstößen wird der Steuergefährdungstatbestand des § 379 Abs. 1 AO ergänzt. Dies ist notwendig, um den neuen gesetzlichen Verpflichtungen des § 146a AO Rechnung zu tragen. Darüber hinaus können die Ordnungswidrigkeiten des § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bis 6 AO mit einer Geldbuße bis zu 25.000 Euro geahndet

Das Konzept ist technologieoffen, um den besonderen Verhältnissen verschiedenartiger Wirtschaftsbereiche Rechnung tragen zu können sowie zu gewährleisten, dass im Zuge technischer Innovationen Weiterentwicklungen erfolgen können.

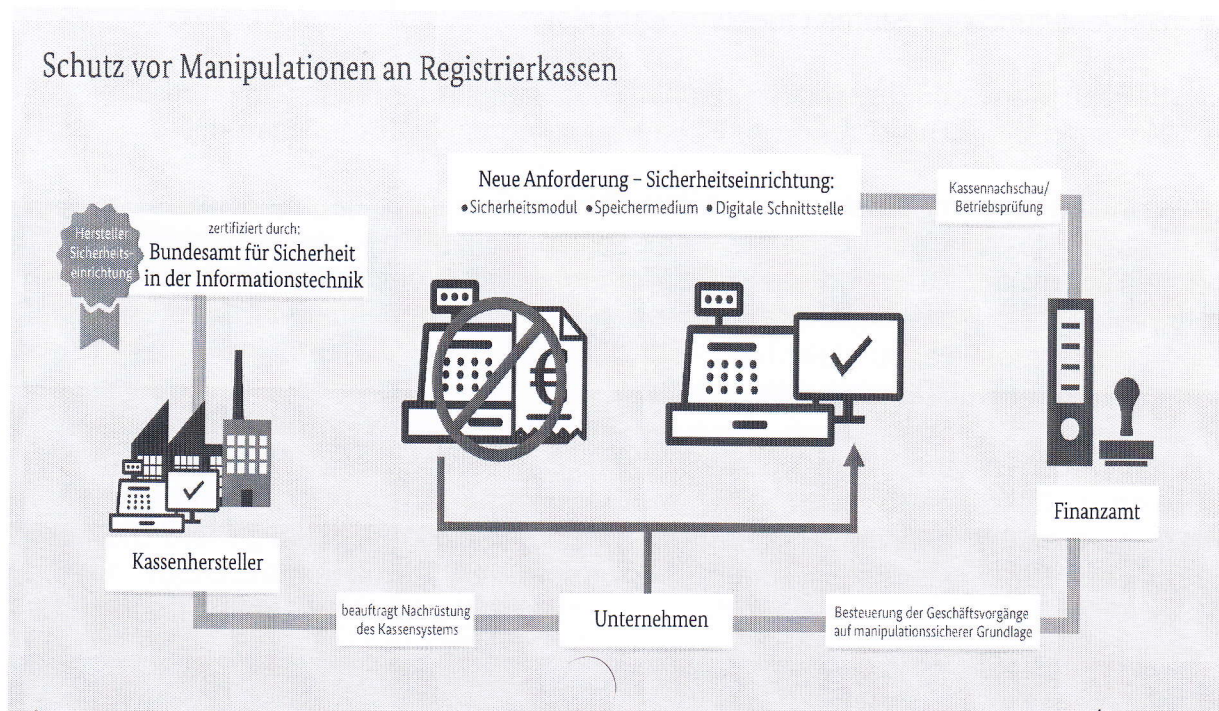
Elektronische Aufzeichnungssysteme müssen künftig über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen. Das Bundesamt für Sicherheit in der

Informationstechnik soll die technischen Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung bestimmen und zertifizieren.

Darüber hinaus hat der Finanzausschuss am 14.12.2016 insbesondere folgende Änderungen am Gesetzentwurf empfohlen:

- Einfügung einer Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht, § 146 Absatz 1 Satz 3 und 4 - neu - AO,
- Neuregelung einer verpflichtenden Belegausgabe in § 146a AO,
- Ergänzung der Zustimmung des Deutschen Bundestages zur Rechtsverordnung in § 146a Absatz 3 AO,
- Meldepflicht für die eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme und zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen in § 146a AO,
- Ankündigung einer Außenprüfung in angemessener Frist zur Prüfung digitaler Unterlagen von Steuerpflichtigen bei Dritten in § 147 Absatz 6 AO,
- redaktionelle Änderung des § 379 Absatz 4 AO aufgrund des Gesetzgebungsverfahrens zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen,
- Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme; Kassen-Nachschau bereits ab dem 1. Januar 2018 zulässig.

### 4.2 Grafische Übersicht



### 4.3 Zielsetzung und Lösungen

#### 4.3.1 Probleme und Ziel

Der Steuervollzug in Deutschland ist funktional und bislang effektiv und effizient. Jedoch stellen die heute bestehenden technischen Möglichkeiten zur Manipulation von digitalen Grundaufzeichnungen, wie Kassenaufzeichnungen ein ernstzunehmendes Problem für den gleichmäßigen Steuervollzug dar.

Auf Grund der fortschreitenden Technisierung ist es heutzutage möglich, dass digitale Grundaufzeichnungen, z. B. in elektronischen Registrierkassen, unerkannt gelöscht oder geändert werden können.

Die Sicherstellung der Unveränderbarkeit der digitalen Grundaufzeichnungen erfordert die Einführung gesetzlicher Regelungen sowie technischer Maßnahmen.

#### 4.3.2 Lösung

Das vorgelegte Gesetz dient der Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der rechtsstaatlichen Erfordernisse des Steuervollzugs. Es berücksichtigt die Interessen aller Beteiligten angemessen, da kein bestimmtes Verfahren zur Verhinderung von Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vorgeschrieben wird, sondern ein technologieoffenes technisches Verfahren.

#### 4.3.3 Alternativen

Im Zuge der Gesetzesfolgenabschätzung wurden zu vorliegendem Regelungsentwurf folgende Alternativen geprüft:

1. Beibehaltung des Status Quo
2. INSIKA-Konzept (Integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme)
3. Zertifizierungsverfahren

Nach Abwägung der zu erwartenden Folgen und Risiken der Regelungsalternativen wird die Alternative 3 mit diesem Entwurf rechtsförmlich umgesetzt.

#### 4.4 Gesetzliche Änderungen

Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 3. Dezember 2015 (BGBl. I S. 2178) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht werden nach der Angabe zu § 146 folgende Angaben eingefügt:

„§ 146a Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme; Verordnungsermächtigung

§ 146b Kassen-Nachschau“.

2. § 146 Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten.

Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung nach Satz 1 besteht aus Zumutbarkeitsgründen bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung nicht.

Das gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem im Sinne des § 146a verwendet.“

3. Nach § 146 werden folgende §§ 146a und 146b eingefügt:

#### § 146a

Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme; Verordnungsermächtigung

(1) Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst, hat ein elektronisches Aufzeichnungssystem zu verwenden, das jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall und anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet. Das elektronische Aufzeichnungssystem und die Aufzeichnungen nach Satz 1 sind durch eine **zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung** zu schützen.

Diese zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung muss aus einem **Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle** bestehen. Die digitalen Aufzeichnungen sind auf einem Speichermedium zu sichern und für Nachschauen sowie Außenprüfungen durch elektronische Aufbewahrung verfügbar zu halten.



Es ist verboten, innerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes solche elektronischen Aufzeichnungssysteme, Software für elektronische Aufzeichnungssysteme und zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen, die den in den Sätzen 1 bis 3 beschriebenen Anforderungen nicht entsprechen, zur Verwendung im Sinne der Sätze 1 bis 3 gewerbsmäßig zu bewerben oder gewerbsmäßig in den Verkehr zu bringen.

(2) Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 erfasst, hat dem an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall unbeschadet anderer gesetzlicher Vorschriften **einen Beleg über den Geschäftsvorfall** auszustellen und dem an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten zur Verfügung zu stellen (**Belegausgabepflicht**).

Bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen können die Finanzbehörden nach § 148 aus Zumutbarkeitsgründen nach pflichtgemäßem Ermessen von einer Belegausgabepflicht nach Satz 1 befreien. Die Befreiung kann widerrufen werden.

(3) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung **mit Zustimmung des Bundestages und des Bundesrates** und im Einvernehmen mit dem Bundesministerium des Innern und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie Folgendes zu bestimmen:

- i. die elektronischen Aufzeichnungssysteme, die über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen, und
- ii. 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.

Die Erfüllung der Anforderungen nach Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a bis c ist durch eine Zertifizierung des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnik nachzuweisen, die fortlaufend aufrechtzuerhalten ist. Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik kann mit der Festlegung von Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung im Sinne des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe a bis c beauftragt werden. Die Rechtsverordnung nach Satz 1 ist dem Bundestag zuzuleiten. Die Zuleitung erfolgt vor der Zuleitung an den Bundesrat. Der Bundestag kann der Rechtsverordnung durch Beschluss zustimmen oder sie durch Beschluss ablehnen. Der Beschluss des Bundestages wird dem Bundesministerium der Finanzen zugeleitet.

Hat sich der Bundestag nach Ablauf von drei Sitzungswochen seit Eingang der Rechtsverordnung nicht mit ihr befasst, so gilt die Zustimmung nach Satz 1 als erteilt und die Rechtsverordnung wird dem Bundesrat zugeleitet.

(4) Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems im Sinne des Absatzes 1 erfasst, hat dem nach den §§ 18 bis 20 zuständigen Finanzamt **nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck mitzuteilen:**

1. Name des Steuerpflichtigen,
2. Steuernummer des Steuerpflichtigen,
3. Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung,
4. Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
5. Anzahl der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme,
6. Seriennummer des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
7. Datum der Anschaffung des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
8. Datum der Außerbetriebnahme des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems.

Die Mitteilung nach Satz 1 ist innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme des elektronischen Aufzeichnungssystems zu erstatten.

#### § 146b Kassen-Nachscha

(1) Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben können die damit betrauten Amtsträger der Finanzbehörde ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung, während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können (Kassen-Nachscha). Der Kassen-Nachscha unterliegt auch die **Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems** nach § 146a Absatz 1. Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden. Das Grundrecht der Unverletzlichkeit der Wohnung (Artikel 13 des Grundgesetzes) wird insoweit eingeschränkt.

(2) Die von der Kassen-Nachscha betroffenen Steuerpflichtigen haben dem mit der Kassen-Nachscha betrauten Amtsträger auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen **Organisationsunterlagen** über die der Kassen-Nachscha unterliegenden Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit dies zur Feststellung der Erheblichkeit nach Absatz 1 zweckdienlich ist.

Liegen die in Satz 1 genannten Aufzeichnungen oder Bücher in elektronischer Form vor, ist der Amtsträger berechtigt, diese einzusehen, die Übermittlung von Daten über die digitale Schnittstelle zu verlangen oder zu verlangen, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden. Die Kosten trägt der Steuerpflichtige.

(3) Wenn die bei der Kassen-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung nach § 193 übergegangen werden. Auf den Übergang zur Außenprüfung wird schriftlich hingewiesen.“

4. § 147 Absatz 6 wird wie folgt geändert:

a) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Teilt der Steuerpflichtige der Finanzbehörde mit, dass sich seine Daten nach Absatz 1 bei einem Dritten befinden, so hat der Dritte

1. der Finanzbehörde Einsicht in die für den Steuerpflichtigen gespeicherten Daten zu gewähren oder
2. diese Daten nach den Vorgaben der Finanzbehörde maschinell auszuwerten oder
3. ihr die für den Steuerpflichtigen gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung zu stellen.“

b) Folgender Satz wird angefügt:

„In Fällen des Satzes 3 hat der mit der Außenprüfung betraute Amtsträger den in § 3 und § 4 Nummer 1 und 2 des Steuerberatungsgesetzes bezeichneten Personen sein Erscheinen in angemessener Frist anzukündigen.“

5. § 379 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig

1. Belege ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind,
2. Belege gegen Entgelt in den Verkehr bringt,
3. nach Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig aufzeichnet oder aufzeichnen lässt, verbucht oder verbuchen lässt,
4. entgegen § 146a Absatz 1 Satz 1 ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig verwendet,
5. entgegen § 146a Absatz 1 Satz 2 ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig schützt oder
6. entgegen § 146a Absatz 1 Satz 5 gewerbsmäßig ein dort genanntes System oder eine dort genannte Software bewirbt oder in den Verkehr bringt

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

b) Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) Die Ordnungswidrigkeit nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2, Absatz 2 Nummer 1 bis 1b und Nummer 2 sowie Absatz 3 kann mit einer Geldbuße bis zu 5.000 Euro, die Ordnungswidrigkeit nach Absatz 2 Nummer 1c mit einer Geldbuße bis zu 10.000 Euro und die Ordnungswidrigkeit nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 bis 6 mit einer Geldbuße bis zu 25.000 Euro geahndet werden, wenn die Handlung nicht nach § 378 geahndet werden kann.“

## Artikel 2

### Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Dem Artikel 97 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 28. Juli 2015 (BGBl. I S. 1400) geändert worden ist, wird folgender § 30 angefügt:

## „§ 30

Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme

(1) Die §§ 146a und 379 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung sind erstmals für Kalenderjahre nach Ablauf des 31. Dezember 2019 anzuwenden. Die Mitteilung nach § 146a Absatz 4 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung ist für elektronische Aufzeichnungssysteme, die der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 2020 angeschafft hat, bis zum 31. Januar 2020 zu erstatten.

(2) § 146b der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung ist nach Ablauf des 31. Dezember 2017 anzuwenden. § 146b Absatz 2 Satz 2 der Abgabenordnung ist in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung vor dem 1. Januar 2020 mit der Maßgabe anzuwenden, dass keine Datenübermittlung über die einheitliche Schnittstelle verlangt werden kann oder dass diese auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden muss. § 146b Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung ist erstmals für Kalenderjahre nach Ablauf des 31. Dezember 2019 anzuwenden.

(3) Wurden Registrierkassen nach dem 25. November 2010 und vor dem 1. Januar 2020 angeschafft, die den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26. November 2010 (BStBl. I S. 1342) entsprechen und die bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, so dass sie die Anforderungen des § 146a der Abgabenordnung nicht erfüllen, dürfen diese Registrierkassen bis zum 31. Dezember 2022 abweichend von den § 146a und § 379 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 4 der Abgabenordnung weiter verwendet werden.“

#### 4.5 Praxis

Bereits bisher gilt, dass Aufzeichnungen einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und unveränderbar vorzunehmen sind. Neu ist, dass dies so ausdrücklich im Gesetz verankert wird. Damit wurde die **Einzelaufzeichnungspflicht** auch für die Nutzung elektronischer Aufzeichnungssysteme in die Abgabenordnung (AO) mit aufgenommen. Auch der Grundsatz, dass Kasseneinnahmen und Kassenausgaben **täglich** aufzuzeichnen sind, wird gesetzlich niedergelegt und eindeutiger gefasst.

Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung entfällt lediglich aus Zumutbarkeitsgründen bei Verkauf von **Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen** gegen Barzahlung.

**Wird jedoch ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, sind die Daten einzeln aufzuzeichnen (§ 146 Abs. 1 AO).**

Die **Einzelaufzeichnungspflicht** bedeutet, dass **aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle laufend zu erfassen, einzeln festzuhalten sowie aufzuzeichnen und aufzubewahren sind. Einzelne Vorgänge sollen sich so in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können.**

Der BFH entwickelte **eine Ausnahme von dieser Pflicht** (BFH-Urteil vom 12.5.1966, BStBl III S. 372), welche von der Finanzverwaltung in dem Anwendungsschreiben zu den GoBD vom 14.11.2014 anerkannt ist (vgl. Rz. 39): Von der Pflicht ausgenommen **ist der Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung.**

Das Kassengesetz schreibt **die Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht nunmehr gesetzlich fest.** Sie ist qua Gesetz **nur auf offene Ladenkassen anwendbar (§ 146 Abs. 1 S. 3, 4 AO).** Damit wird die nach dem Anwendungsschreiben zu den GoBD geltende Finanzverwaltungspraxis ebenfalls in das Gesetz übertragen: Registrierkassen müssen Umsätze nach dem Auslaufen der im BMF-Schreiben vom 26.11.2010 geregelten Übergangsregelung, also ab 1.1.2017 einzeln aufzeichnen können (BStBl. I 2010, S. 1342, sog. „Kassenrichtlinie 2010“). Demnach ist die Ausnahme ab 1.1.2017 bereits aus untergesetzlichen Gründen nur auf offene Ladenkassen anwendbar.

*Betreiber*  
Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung kann demnach nicht für „Dienstleistungsbetriebe“ gelten:

#### Beispiele:

- Frisörgewerbe
- Fingernagelstudios
- Waschanlagen
- Reinigung
- Physiotherapeut
- Ärzte

Neu mit aufgenommen wurde eine **verpflichtende Belegausgabe**. Lediglich bei Unternehmen, die Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen verkaufen, kann von der generellen Erteilung einer Kassenquittung abgesehen werden. Auf Antrag erteilen die Finanzämter aus Gründen der Praktikabilität und Zumutbarkeit eine Befreiung von der Belegausgabepflicht; diese kann aber auch widerrufen werden (§ 146a Abs. 2 AO).

Ebenfalls neu ist eine **Meldepflicht** für die eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme und zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen. Wer ein elektronisches Aufzeichnungssystem anschafft oder außer Betrieb nimmt hat dies innerhalb eines Monats mitzuteilen. Technologieoffenes Konzept

Die **Kassen-Nachschau** wird unangekündigt erfolgen. In formeller Hinsicht handelt es sich um keine Außenprüfung i. S. d. § 193 AO. In zeitlicher Hinsicht wurde im Finanzausschuss neu mit aufgenommen, dass eine Kassennachschau erstmals bereits ab dem Jahr 2018 vorgenommen werden kann.

Das BMF wird durch § 146 Abs. 2 AO ermächtigt eine Rechtsverordnung zu erlassen, in welcher technische Detailregelungen festgelegt werden.

Dazu hat das BMF bereits den Entwurf einer Technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen bekannt gegeben. Dieser Arbeitstitel wird sich aber voraussichtlich noch ändern. Die Gesetzesbegründung verweist hierzu auf eine „Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungsverordnung – KassenSichV). Diese gilt für elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen; nicht aber für elektronische Buchhaltungsprogramme.

Bundesweit werden etwa 2,1 Millionen Geräte betroffen sein. Für ca. 80 % wird eine Um- bzw. Nachrüstung technisch möglich sein, für ca. **20 % Altgeräte** wird nur eine Neuanschaffung in Betracht kommen.

Technische Basis für die Grundaufzeichnungen ist, dass jede Transaktion den

- Zeitpunkt des Vorgangsbeginns,
- eine eindeutige fortlaufende Transaktionsnummer,
- die Art und die Daten des Vorgangs,
- den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung bzw. eines **Abbruchs** des Vorgangs sowie
- einen Prüfwert

enthält. Damit werden die Vertrauenswürdigkeit und die Integrität von Daten und den damit verbundenen Informationen sichergestellt.

Das BMF wird zusammen mit dem Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) in Richtlinien und Schutzprofilen die technischen Einzelheiten an das Sicherheitsmodul, das Speichermedium und die einheitliche elektronische digitale Schnittstelle sowie die elektronische Aufbewahrung festlegen. Diese Technischen Richtlinien und Schutzprofile werden eine **verbindliche Wirkung für die Hersteller der technischen Sicherheitseinrichtung** entfalten.

Die neuen Regeln werden für die Zeit nach dem Kalenderjahr 2019 gelten; bisher war eine erstmalige Anwendung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2018 beginnen, vorgesehen. Damit bleibt 1 Jahr mehr Zeit für die Anschaffung bzw. Implementierung der neuen Systeme.

Neu ist auch, dass es für aktuellere Registrierkassen eine zusätzliche Übergangsregelung bis 2022 gibt. Betroffen sind Registrierkassen, die nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschafft worden sind und die den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 (BStBl 2010 I S. 1342) entsprechen, **aber bauartbedingt nicht nach- bzw. aufrüstbar sind**. Solche Registrierkassen können noch bis zum 31.12.2022 weiter betrieben werden.

Neue Regelung	Anwendungszeitpunkt
Pflicht zum Einsatz eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit zertifizierter technischer Sicherheitseinrichtung	Grundsatz: ab 1.1.2020 Ausnahme: ab 1.1.2023 – Gilt für Registrierkassen, die die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 (sog. „Kassenrichtlinie 2010“) erfüllen und nach dem 25.11.2010 angeschafft wurden bzw. vor dem 1.1.2020 erworben werden, jedoch bauartbedingt nicht aufrüstbar sind
Mitteilungspflicht	Grundsatz: ab 1.1.2020 Nachmeldungspflicht für „Altkassen“: Für elektronische Aufzeichnungssysteme, die vor dem 1.1.2020 angeschafft worden sind, hat der Steuerpflichtige die Mitteilung bis zum 31.1.2020 zu erstatten.
Belegausgabepflicht	ab 1.1.2020
Verbot des gewerbsmäßigen Bewerbens und In-Verkehr-Bringens	ab 1.1.2020
Neue Sanktionen	ab 1.1.2020
Kassen-Nachschau	ab 1.1.2018 (Vor dem 1.1.2020 kann vom Prüfer keine Datenübermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangt werden. Der ordnungsgemäße Einsatz des elektronischen Aufzeichnungssystems wird erstmals ab 1.1.2020 geprüft.)
Einzelaufzeichnungspflicht	Mit Inkrafttreten des Gesetzes

4.6 Grafische Übersicht der zeitlichen Anwendung





## 5 Informationen zum Thema „Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung“, OFD Karlsruhe vom 31. Oktober 2016

Für die Aufbewahrung digitaler Unterlagen gelten die Vorschriften der Abgabenordnung (AO), insbesondere §§ 145 bis 147 AO. Außerdem gibt es mehrere Verwaltungsvorschriften.

Diese sind:

- BMF-Schreiben vom 26. November 2010, BStBl. I 2010, 1342,
- BMF-Schreiben vom 14. November 2014, BStBl. I 2014, 1450 (GoBD – Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff), (gültig ab 1. Januar 2015; bis 31. Dezember 2014: GDPdU – BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001 (BStBl. I, 415)),
- BMF-Schreiben vom 9. Januar 1996, BStBl. I 1996, 34 (gültig laut der Übergangsfrist nach dem BMF-Schreiben vom 26. November 2010 bis 31. Dezember 2016 für nicht aufrüstbare Registrierkassen).

Unternehmen mit Bargeldeinnahmen nutzen in der Regel der Buchführung „vorgelagerte Systeme“ wie Registrierkassen, PC-Kassensysteme, Taxameter etc. Diese Systeme unterliegen als Teil der Buchführung denselben Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten wie Buchführungssysteme.

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

### **Was muss beim Einsatz von elektronischen Kassen (Registrier- und PC-Kassen) aufgezeichnet und aufbewahrt werden?**

#### *5.1 Einzelaufzeichnungspflicht*

Beim Einsatz von elektronischen Kassen sind grundsätzlich alle Einnahmen und Ausgaben einzeln aufzuzeichnen. Dies wird von der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung bestätigt (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2014, X R 42/13, BStBl. II 2015, 519 u. a.).

Im Übrigen ergibt sich der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht aus den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften in § 22 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz. Er gilt nicht nur für Buchführungspflichtige, sondern auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz ermitteln (sog. Einnahmen-Überschuss-Rechner).

Wird eine elektronische Kasse geführt, müssen alle Einzeldaten, die durch die Nutzung der Kasse entstehen, während der Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren (vgl. § 147 Absatz 3 Satz 1 AO bzw. § 257 Absatz 4 HGB)

- jederzeit verfügbar,
- unverzüglich lesbar und
- maschinell auswertbar

aufbewahrt werden.

Neben den vorgenannten Journaldaten sind u. a. auch die Auswertungs-, Programmier-, Stammdatenänderungsdaten sowie Handbücher, Bedienungs- und Programmieranleitungen aufzubewahren.

Können mit der elektronischen Registrierkasse nicht alle Kasseneinzeldaten für 10 Jahre im Gerät gespeichert werden, ist die Kasse umgehend mit Speichererweiterungen auszustatten. Sollte dies technisch nicht möglich sein, sind die Daten auf einem externen Datenträger zu speichern. Dem Unternehmen obliegt der Nachweis, dass alle steuerlich relevanten Daten manipulationssicher, unveränderbar und jederzeit lesbar gespeichert werden. Ggf. ist hierfür die Hilfe eines IT-Dienstleisters in Anspruch zu nehmen. Hierdurch anfallende Kosten trägt das Unternehmen. Die ITKassendienstleister werden auch über derzeitige und zu erwartende technische Aufrüstungsmöglichkeiten informieren können.

Dies gilt auch bei einem Wechsel des Kassensystems. Auch hier sind die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Kassendaten des Altsystems zu sichern.

## 5.2 Ausnahmeregelungen bei nicht aufrüstbaren Registrierkassen

Wird ein Kassensystem verwendet, bei dem eine dauerhafte Datenspeicherung im o. g. Sinn technisch nachweislich nicht möglich ist, darf die Kasse längstens bis zum 31. Dezember 2016 eingesetzt werden (Härtefallregelung – BMF-Schreiben vom 26. November 2010, BStBl. I 2010, 1342). In diesem Fall müssen mindestens folgende Unterlagen aufbewahrt werden:

- alle zur Kasse gehörenden Organisationsunterlagen, insbesondere:
  - Bedienungsanleitung
  - Programmieranleitung
  - alle Programmabrufe nach jeder Änderung
  - (Stammdatenänderungen, u. a. Artikelpreise)
  - Protokolle über die Einrichtung von Verkäufer-, Kellner-,
  - Trainingsspeichern u. ä.
  - alle weiteren Anweisungen zur Kassenprogrammierung (z. B. Anweisungen zum maschinellen Ausdrucken von Proforma-Rechnungen oder zum Unterdrücken von Daten und Speicherinhalten)
- alle mit Hilfe der Kasse erstellten Rechnungen

- alle Tagesendsummenbons mit Ausdruck des Nullstellungszählers (fortlaufende sog. "Z-Nummer" zur Überprüfung der Vollständigkeit der Kassenberichte) inklusive:
  - Name des Geschäfts
  - Datum
  - Stornobuchungen (z. B. sog. Managerstornos, Retouren u. ä.)
  - Entnahmen
  - Zahlungswege (bar, Scheck und Kredit)
- alle weiteren im Rahmen des Tagesabschlusses abgerufenen Ausdrücke der Registrierkasse (z. B. betriebswirtschaftliche Auswertungen, Ausdrücke der Trainingsspeicher, Kellnerberichte, Spartenberichte) im Belegzusammenhang mit dem Tagesendsummenbon

Darüber hinaus ist die Vollständigkeit der Tagesendsummenbons nachweisbar sicherzustellen durch Vorlage der Programmierprotokolle. Zu den Protokollen nachträglicher Programmänderungen gehören beispielsweise Artikelpreisänderungen, Einrichten eines Bedieners oder Trainers, Berichtseinstellungen und Änderungen von Steuersätzen.

Zusätzlich ist es ratsam, alle weiteren Unterlagen und Daten aufzubewahren (z. B. GrandTotal-Speicher und Journalrollen), um die Vollständigkeit der vorgelegten Tagesendsummenbons zu belegen. Weiter sollten alle ungewöhnlichen Vorfälle protokolliert und dokumentiert werden (z. B. Defekt der Registrierkasse, Nachstornos).

Fehlen die Programmierungsunterlagen bzw. Protokolle nachträglicher Programmänderungen, stellt dies einen formellen Mangel der Buchführung dar, dessen Bedeutung dem Fehlen von Tagesendsummenbons bei einer Registrierkasse oder dem Fehlen von Kassenberichten bei einer offenen Ladenkasse gleichsteht. Dies berechtigt für sich genommen ("Schätzungsbefugnis dem Grunde nach") zu einer Hinzuschätzung von Einnahmen (BFH-Urteil vom 25. März 2015, X R 20/13, BStBl 2015, 743).

### 5.3 Einsatz von offenen Ladenkassen

Bei der sog. "offenen Ladenkasse" sind die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassenführung – im Gegensatz zur Kassenführung mit Hilfe einer Registrierkasse/PCKasse – mit hohem Aufwand verbunden. Auch hier ist prinzipiell die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäftes mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles erforderlich.

Zu erfassen sind:

- - Inhalt des Geschäfts
  - - Name, Firma und Adresse der Vertragspartnerin/des Vertragspartners
- Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung muss nur dann nicht erfüllt werden, soweit nachweislich Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden.

In diesem Fall müssen die Bareinnahmen anhand eines sogenannten Kassenberichts nachgewiesen werden, in dem sie täglich mit dem Anfangs- und Endbestand der Kasse abgestimmt werden.

Auch bei einem Kassenbericht müssen die erklärten Betriebseinnahmen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfbar sein (BFH-Urteil vom 13. März 2013, 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.

Die Entnahmen, Einlagen (einschl. Herkunftsnachweis) und Ausgaben sind durch Belege nachzuweisen. Nur ein in dieser Weise erstellter Kassenbericht ist zulässig und ordnungsgemäß.

Mit Standardsoftware (z. B. Office-Programmen) erstellte Tabellen sind nicht manipulationssicher und entsprechen somit nicht den Vorschriften (z. B. Excel-Kassenbuch). Am Markt erhältliche Software wird nur dann als ordnungsgemäß anerkannt, wenn eine nachträgliche Änderung unmöglich bzw. sofern möglich – mit einem entsprechenden automatisch vom Programm gesetzten Vermerk ersichtlich ist.

Darüber hinaus sollten Sie die Ermittlung des Geldbestandes am Ende des Tages durch ein sog. Zahlprotokoll nachweisen. **Rundungen oder Schätzungen sind unzulässig.**

*Nicht muss*

### 5.4 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 unter Punkt 1 aufgeführten Daten auf einem maschinell verwertbaren 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.

### 5.5 Folgen von Mängeln

Ist die Kassenführung nicht ordnungsgemäß, hat dies den Verlust der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung zur Folge. Das Ergebnis der Buchführung (Umsatz, Gewinn) entfaltet somit nach § 158 AO keine Beweiskraft für die Besteuerung. Das Finanzamt hat die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen (§ 162 AO).

Sofern die Finanzbehörde darüber hinaus durch Schlüssigkeitsverprobungen Differenzen feststellt, die nicht substantiell widerlegt werden können, folgt daraus neben Umsatz- und Gewinnzuschätzungen regelmäßig auch ein Steuerstrafverfahren.

Bei vorsätzlichem oder grob fahrlässigem Löschen von Daten bzw. bei Manipulationen in der Programmierung von Kassensystemen durch Kassenhersteller/-aufsteller/ITUnternehmen bzw. Dritte liegt ein Straftatbestand vor. Solche Eingriffe können eine Strafbarkeit nach § 274 Abs. 1 StGB (Urkundenunterdrückung) oder nach § 370 AO (Steuerhinterziehung/ Beihilfe zur Steuerhinterziehung) für die Unternehmerin/den Unternehmer und den IT-Kassendienstleister nach sich ziehen.

## 6 INSIKA®: Kryptografischer Manipulationsschutz für Registrierkassen und Taxameter

### 6.1 Manipulationen von Kassendaten

Weltweit werden in vielen Branchen mit hohem Barzahlungsanteil Umsätze verkürzt und damit Steuern sowie Sozialleistungen hinterzogen. Da aus betrieblichen Gründen trotzdem eine Erfassung an der Registrierkasse erforderlich ist, ergibt sich daraus der Bedarf, die Daten zu manipulieren.

So eine Manipulation kann entweder während der Erfassung (z. B. indem Daten teilweise nicht in die Kasse eingegeben werden oder durch Softwarefunktionen, die Daten manipuliert abspeichern) oder nachgelagert (durch Veränderungen an bereits abgespeicherten Daten, z. B. durch sogenannte „Zapper“-Software) erfolgen.

Zur Vermeidung von Manipulationen muss zum einen eine stichprobenartige Kontrolle der korrekten Erfassung möglich sein und zum anderen verhindert werden, dass die Daten nach der Erfassung unerkannt verändert werden können.

Es wird versucht, diese Ziele entweder über technische Ansätze (konventionelle Fiskalkassen oder INSIKA) oder lediglich durch verschärfte Prüfungen zu erreichen.

Um entsprechende Prüfungen zu erleichtern, verlangen immer mehr Finanzbehörden die Aufzeichnung von Einzeltransaktionen statt summierter Werte. In Deutschland ist das durch das BMF-Schreiben vom 26.11.2010 geschehen. Bei geschickter Manipulation der Transaktionsdaten – vor allem durch „Zapper“-Software, die entsprechende Veränderungen automatisch ausführt – sind die Veränderungen jedoch auch mit modernen Analysemethoden nicht aufzudecken.

### 6.2 Das INSIKA-Projekt

Die Abkürzung INSIKA steht für „**I**ntegrierte **S**icherheitslösung für messwertverarbeitende **K**assensysteme“. Diese Lösung wurde in einem Projekt unter Leitung der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt (PTB) zur Serienreife entwickelt. Die Anwendung des INSIKA-Konzepts stellt die lückenlose, revisionssichere Aufzeichnung von Einzelbuchungen bei Bargeschäften unter Nutzung einer elektronischen Registrierkasse (oder vergleichbarer Komponenten wie z. B. Taxameter) sicher. Die INSIKA-Technik ist ein neuer Ansatz zum Nachweis der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Anders als bei „klassischen“ Fiskalsystemen mit aufwändigen, technischen Speziallösungen, die meist Daten in mechanisch gesicherten (z. B. verplombten) Speichermodulen ablegen, resultiert die Sicherheit aus den kryptografisch gesicherten Buchungsdaten selbst.

Zur Nutzung des Konzepts ist eine Registrierkasse erforderlich, die eine spezielle Smartcard nach eindeutig festgelegten Regeln ansteuert. Alle mit Hilfe der Smartcard erzeugten Daten werden zusammen mit den Daten der Buchung in ein Standardformat gewandelt. Der Schutz der so erzeugten Daten erfolgt mit hochsicheren IT-Standardverfahren. Anforderungen an die Bauart – und insbesondere die Sicherheit der Registrierkasse – gibt es nicht. Die Sicherheit des INSIKA-Systems resultiert aus evaluierten Schutzmechanismen der Smartcard und der darauf aufgetragenen Software und Schlüssel.

Auslöser für das INSIKA-Projekt war das auf Veranlassung des Bundesrechnungshofes (BRH) vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) in zwei Bund-Länder-Arbeitsgruppen erarbeitete Fachkonzept für die Absicherung der in Registrierkassen und Taxametern erzeugten Daten gegen Manipulationen.

Die Physikalisch-Technische Bundesanstalt (PTB) entwickelte zusammen mit mehreren Partnern aus der Industrie die dafür erforderliche technische Lösung.

### 6.3 Funktionsprinzip

Der Manipulationsschutz basiert auf einer digitalen Signatur, die von einer durch eine autorisierte zentrale Stelle ausgegebenen Smartcard erzeugt wird. Damit ist eine Prüfung der korrekten Erfassung der Daten jederzeit möglich. Die mit der Signatur geschützten Daten können nicht unerkannt verändert werden. Selbst bei einer Manipulation oder beim Verlust der Daten ist durch technische Vorkehrungen eine Ermittlung der einmal signierten Gesamtumsätze möglich.

Die Lösung basiert auf bewährter, moderner Sicherheitstechnik. Sie ist vergleichsweise einfach zu implementieren und erfordert keine wesentlichen technischen Auflagen für Registrierkassen bzw. Taxameter und in Folge auch keine Bauartzulassung oder Zertifizierung. Damit ist sie klassischen Fiskalspeicherlösungen in jeder Hinsicht deutlich überlegen. Das Gesamtkonzept und die Spezifikation aller Schnittstellen sind vollständig offengelegt.

### 6.4 INSIKA-Smartcard

Um eine Registrierkasse oder ein Taxameter abzusichern, werden handelsübliche Smartcards verwendet, die jedoch mit einer speziellen Software ausgestattet sind. Diese sollen bei gesetzlich vorgeschriebener Umsetzung von der Finanzverwaltung in einem offenen Ausschreibungsverfahren beschafft und an Steuerpflichtige auf Antrag ausgegeben werden. Dies kann durch die Behörden selbst, aber auch durch von ihnen beauftragte private, anerkannte Dienstleister erfolgen.

Die Smartcard kann über einen externen Kartenleser angeschlossen oder (wie z. B. bei Mobiltelefonen) in das Gerät integriert werden. Die Software der Registrierkasse bzw. des Taxameters muss die Smartcard entsprechend ansteuern und den Ausdruck sowie die Speicherung der Daten gewährleisten. Darüber hinausgehende Änderungen an Registrierkasse bzw. Taxameter sind nicht erforderlich. Ein großer Teil der am Markt befindlichen Registrierkassen und Taxameter kann ohne großen Aufwand nachgerüstet werden.

### 6.5 Digitale Signaturen

Ein wesentliches Element der Lösung ist der Einsatz digitaler Signaturen. Mit digitalen Signaturen lässt sich sicher feststellen, dass Daten von einer bestimmten Person oder einem System (hier: einer ganz bestimmten Registrierkasse bzw. einem Taxameter) stammen und dass die Daten seit Erstellung der Signatur nicht verändert wurden. Die Technik der digitalen Signaturen ist ausgereift, sehr sicher und wird heute vielfach eingesetzt, z. B. im Bankensektor oder bei der elektronischen Steuererklärung. In den meisten Anwendungsfällen mit hohen Sicherheitsanforderungen – wie auch im INSIKA-System – werden Smartcards zur Erzeugung der Signaturen eingesetzt.



## 7 Digitale Betriebs- und Kassenprüfung

### 7.1 Apotheken müssen Daten liefern, BFH-Urteil vom 16.12.2014, X R 42/13

Der X. Senat des Bundesfinanzhofs hat entschieden, dass Einzelhändler nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung verpflichtet sind, im Rahmen der Zumutbarkeit sämtliche Geschäftsvorfälle einschließlich der über die Kasse bar vereinnahmten Umsätze einzeln aufzuzeichnen.

Wird dabei eine PC-Kasse verwendet, die detaillierte Informationen zu den einzelnen Barverkäufen aufzeichnet und diese dauerhaft speichert, sind die damit bewirkten Einzelaufzeichnungen auch zumutbar. Die Finanzverwaltung kann dann im Rahmen einer Außenprüfung nach § 147 Abs. 6 der Abgabenordnung (AO) auf die Kasseneinzeldaten zugreifen.

#### Leitsatz

1. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verpflichten Einzelhändler wie z.B. Apotheker, im Rahmen der Zumutbarkeit sämtliche Geschäftsvorfälle einschließlich der über die Kasse bar vereinnahmten Umsätze einzeln aufzuzeichnen.
2. Verwendet ein Einzelhändler, der in seinem Betrieb im allgemeinen Waren von geringem Wert an ihm der Person nach nicht bekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkauft, eine PC-Kasse, die detaillierte Informationen zu den einzelnen Verkäufen aufzeichnet und eine dauerhafte Speicherung ermöglicht, so sind die damit bewirkten Einzelaufzeichnungen auch zumutbar.
3. Die Finanzverwaltung ist in diesem Fall nach § 147 Abs. 6 AO im Rahmen einer Außenprüfung berechtigt, Zugriff auf die Kasseneinzeldaten zu nehmen.

Mit Urteil vom 16. 12. 2014 - X R 42/ und zwei weiteren Entscheidungen vom selben Tag (X R 29/13 und X R 47/13) hat der BFH entschieden, dass die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung auch auf die Kasseneinzeldaten zugreifen darf, wenn diese z. B. in Warenwirtschaftssystemen gesondert aufgezeichnet werden. Im Streitfall verwendete die buchführungspflichtige Klägerin ein speziell für Apotheken entwickeltes PC-gestütztes Erlöserfassungssystem mit integrierter Warenwirtschaftsverwaltung.

Ihre Tageseinnahmen wurden über modulare PC-Registrierkassen erfasst, dann durch Tagesendsummenbons ausgewertet und als Summe in ein manuell geführtes Kassenbuch eingetragen. Anlässlich einer Außenprüfung verweigerte die Klägerin der Finanzbehörde den Datenzugriff auf ihre Warenverkäufe mit der Begründung, sie sei nicht zu Einzelaufzeichnungen verpflichtet.

Der BFH kam zu dem Ergebnis, dass die Klägerin nach § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB zur Aufzeichnung der einzelnen Geschäftsvorfälle verpflichtet war und die Kassendaten der Finanzbehörde in elektronisch verwertbarer Form überlassen musste.

Die Buchführung müsse stets einen zuverlässigen Einblick in den Ablauf aller Geschäfte geben. Dritten müsse es möglich sein, den Ablauf und den Inhalt aller Geschäfte zu überprüfen.

Deshalb sei es nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erforderlich, dass verdichtete Buchungen in Einzelpositionen aufgegliedert werden könnten. Dies gelte auch für Bargeschäfte, sofern Einzelaufzeichnungen dem Steuerpflichtigen zumutbar seien.

Er könne zwar frei entscheiden, wie er seine Warenverkäufe erfasse. Entscheide er sich aber für ein Kassensystem, das sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufzeichne sowie diese speichere, könne er sich nicht auf die Unzumutbarkeit der Aufzeichnungsverpflichtung berufen und müsse seine Aufzeichnungen auch aufbewahren (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO). Nach § 147 Abs. 6 Satz 2 zweite Alternative AO habe die Finanzbehörde dann im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, die mit Hilfe des Datenverarbeitungssystems (PC-Kasse) erstellten Daten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Prüfung anzufordern.

### 7.2 Zeitreihenvergleich, BFH-Urteil vom 25.03.2015 - X R 20/13

Anforderungen an die Schätzung mittels eines Zeitreihenvergleichs

Leitsatz

1. Die Durchführung eines Zeitreihenvergleichs setzt voraus, dass im Betrieb das Verhältnis zwischen dem Wareneinsatz und den Erlösen im betrachteten Zeitraum weitgehend konstant ist. Es darf zudem im maßgebenden Zeitraum nicht zu solchen Änderungen in der Betriebsstruktur gekommen sein, die —nicht anderweitig behebbare— wesentliche Unsicherheiten bei der Aufstellung und Interpretation des Zahlenwerks mit sich bringen.
2. Bei einer Buchführung, die formell ordnungsgemäß ist oder nur geringfügige formelle Mängel aufweist, kann der Nachweis der materiellen Unrichtigkeit grundsätzlich nicht allein aufgrund der Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs geführt werden.
3. Ist die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß, sind aber materielle Unrichtigkeiten der Einnahmenerfassung nicht konkret nachgewiesen, können die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs nur dann einen Anhaltspunkt für die Höhe der erforderlichen Hinzuschätzung bilden, wenn andere Schätzungsmethoden, die auf betriebsinternen Daten aufbauen oder in anderer Weise die individuellen Verhältnisse des jeweiligen Steuerpflichtigen berücksichtigen, nicht sinnvoll einsetzbar sind. Bei verbleibenden Zweifeln können Abschläge in einem Umfang geboten sein, der über eine bloße Abrundung hinausgeht.
4. Steht bereits aus anderen Gründen fest, dass die Buchführung sowohl formell als auch materiell unrichtig ist und übersteigt die nachgewiesene materielle Unrichtigkeit eine von den Umständen des Einzelfalls abhängige Bagatellschwelle, können die Ergebnisse eines —technisch korrekt durchgeführten— Zeitreihenvergleichs auch für die Ermittlung der erforderlichen Hinzuschätzung der Höhe nach herangezogen werden, sofern sich im Einzelfall keine andere Schätzungsmethode aufdrängt, die tendenziell zu genaueren Ergebnissen führt und mit vertretbarem Aufwand einsetzbar ist.

5. 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.

7.3 *Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht der digitalen Grundaufzeichnungen - § 238 HGB, §§ 140, 145 - 147 AO, Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen, 28.07.2015*

Der BFH hat mit weitgehend inhaltsgleichen Urteilen vom 16.12.2014 (X R 42/13, X R 29/13 und X R 47/13) die Verwaltungsauffassung bestätigt, dass die zu den einzelnen Geschäftsvorfällen bei Einsatz eines PC-Kassensystems (Warenwirtschaftssystem mit integrierten PC-Kassen) erfassten und gespeicherten Einzeldaten aufbewahrungspflichtige digitale Grundaufzeichnungen im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO darstellen.

Zur einheitlichen Anwendung und zur Abstimmung der Vorgehensweise bitte ich, folgendes zu beachten:

7.3.1 Gewinnermittlungsarten

7.3.1.1 Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG

Die Pflicht zur Erfassung eines jeden Geschäftsvorfalles/Art und Umfang der Einzelaufzeichnungspflicht ergibt sich aus den §§ 140 AO, §§ 238, 239 HGB und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Aus der Pflicht zur Ersichtlichmachung der Handelsgeschäfte und der Lage des Vermögens unter Beachtung der GoB hat der BFH gefolgert, dass grundsätzlich jedes einzelne Handelsgeschäft - einschließlich der sich auf die jeweiligen Handelsgeschäfte beziehenden Kassenvorgänge - einzeln aufzuzeichnen ist, vgl. auch BFH-Urteil vom 24.06.2009 - VIII R 80/06. Sollte dies technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch nicht möglich sein - Frage der Zumutbarkeit - und z. B. Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, brauchen die Betriebseinnahmen in der Regel nicht einzeln aufgezeichnet werden, vgl. BFH-Urteil v. 12.05.1966 - IV 472/60.

**Die Frage der Zumutbarkeit stellt sich jedoch bei der Verwendung eines modernen PC-Kassensystems, das sowohl sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufzeichnet als auch eine langfristige Aufbewahrung ermöglicht, nicht.**

### 7.3.1.2 Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG

Die Abgabenordnung und das Einkommensteuergesetz enthalten jedoch keine Verpflichtung zur Führung eines Kassenberichts/Kassenbuchs für die Überschussermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Gemäß § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG sind zwar u. a. auch die vereinnahmten Entgelte aufzuzeichnen und nach § 63 Abs. 1 UStDV müssen diese Aufzeichnungen so beschaffen sein, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit möglich ist, einen Überblick über die Umsätze des Unternehmens und die abziehbaren Vorsteuern zu erhalten. Eine Regelung, dass vereinnahmte Barentgelte allerdings gesondert in einem Kassenbuch aufzuzeichnen sind, enthält weder § 22 UStG noch die UStDV, vgl. BFH-Beschluss v. 16.02.2006- X B 57/05.

Der Begriff Kassenbuch ist prinzipiell eine Bezeichnung aus der Buchführungspflicht heraus. Bedeutsamer als dieser Terminus sind jedoch vielmehr dessen Funktionen. Neben der Grundaufzeichnungsfunktion wird hierdurch auch die sich anschließende Verbuchung der Geschäftsvorfälle - Erstellung Sachkonten und Bilanz - sichergestellt. Da die Überschussermittlung keine Übersicht zur Lage des Vermögens - Bilanz - erfordert, ist es insoweit schlüssig, dass sie keine vollumfängliche notwendige Verpflichtung zur Führung eines Kassenbuchs zur Folge hat. Der gemeinsame Anknüpfungspunkt ist vielmehr die Sicherung der Belege und deren vollständigen Erfassung.

Dementsprechend setzt die Überschussrechnung voraus, dass die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben durch Aufzeichnungen oder Belege nachgewiesen werden, vgl. BFH-Urteil v. 15.04.1999 - IV R 68/98. Auch Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, sind verpflichtet, die ihrer Gewinnermittlung zugrunde liegenden Belege aufzubewahren und deren vollständige Erfassung zu gewährleisten. Eine solche Aufbewahrungspflicht ergibt sich in der Regel aus § 147 AO, aber auch aus der den Steuerpflichtigen obliegenden Feststellungslast, vgl. Weber-Grellet, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 4 Rz. D 54.

**Soweit der Steuerpflichtige die nach § 22 UStG und § 63 UStDV erforderlichen Aufzeichnungen digital unter Verwendung eines modernen PC-Kassensystems vornimmt, das sowohl sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufzeichnet als auch eine langfristige Aufbewahrung ermöglicht, sind diese digitalen Aufzeichnungen nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO aufbewahrungspflichtig.**

In Fällen, in denen Steuerpflichtigen eine Einzelaufzeichnungspflicht nicht zugemutet werden kann, muss die Einnahmeermittlung -etwa bei Einsatz von Registrierkassen durch Erstellung und Aufbewahrung der Kassenendsummenbons- nachvollziehbar dokumentiert und überprüfbar sein. Die - ggf. freiwillige und im eigenen Interesse liegende - Aufbewahrung aller Belege ist im Regelfall notwendige Voraussetzung für den Schluss, dass nicht nur die geltend gemachten Betriebsausgaben als durch den Betrieb veranlasst angesehen werden, sondern auch die Betriebseinnahmen vollständig erfasst sind. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdient eine Einnahmen-Überschussrechnung Vertrauen und kann für sich die Vermutung der Richtigkeit in Anspruch nehmen, vgl. BFH-Urteil v. 15.04.1999 - IV R 68/98.

### 7.3.2 Kassen (offene Ladenkasse, EDV-Registrierkasse, PC-Kassensystem)

Das Führen einer offenen Ladenkasse und die sich anschließende rechnerische Ermittlung der Tageseinnahmen (Tageslosung) kommen nur zu einer zulässigen alleinigen Anwendung, soweit die Voraussetzungen für eine Einzelaufzeichnungspflicht nicht vorliegen. Infolgedessen knüpft die Zulässigkeit dieser Vereinfachungsregel unmittelbar an die Thematik der Zumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen an, welche sich bei einem Einsatz von modernen PC-Kassen nicht stellt. Bei allen anderen Erfassungsmöglichkeiten ist die Frage der Zumutbarkeit hinsichtlich des "ob" bzw. "inwieweit" Einzelaufzeichnungen vorzunehmen sind, entsprechend zu eruieren.

Der Steuerpflichtige ist in der Wahl des Aufzeichnungsmittels frei und kann entscheiden, ob er seine Warenverkäufe manuell oder unter Zuhilfenahme technischer Hilfsmittel - wie z. B. einer elektronischen Registrier- oder PC-Kasse erfasst. Es besteht keine gesetzliche Vorgabe, wie (Kassen-)Aufzeichnungen zu führen sind.

Eine den GoB entsprechende Buchführung oder Aufzeichnungen im Rahmen einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG setzen jedoch voraus, dass die Eintragungen in die Bücher und/oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (§ 239 Abs. 2 HGB, § 146 Abs. 1 S. 1 AO). Sie können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen - oder eben auch auf Datenträgern geführt werden (§ 239 Abs. 4 S. 1 HGB, § 146 Abs. 5 S. 1 AO).

### 7.3.3 Konsequenzen für die Betriebsprüfung

#### 7.3.3.1 Datenzugriff

Demnach sind die digitalen Ursprungs- bzw. Grundaufzeichnungen im Rahmen einer Außenprüfung aufgrund des Datenzugriffsrechts nach § 147 Abs. 6 AO vorzulegen; vgl. auch das BMF-Schreiben vom 26.11.2010 (Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften).

Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen. Falls erforderlich kann sie auch kumulativ mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen. Eine entsprechende Ermessensausübung und -dokumentation ist jeweils zwingend erforderlich, vgl. FG Münster-Urteil v. 07.11.2014 - Az. 14 K 2901/13.

#### 7.3.3.2 Prüfungsabfolge

Das ggf. eingesetzte datenverarbeitende (Vor)System, in dem die digitalen Grundaufzeichnungen geführt werden, hat - als Teil der Buchführung bzw. als Teil der Aufzeichnungen - die Grundsätze der §§ 145 bis 147 AO einzuhalten. Dies bedeutet insbesondere, dass durch das jeweils verwendete System die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle und deren Veränderungen zu dokumentieren sind und für die Finanzverwaltung überprüfbar sein müssen.

Bei Einsatz von PC-gestützten Systemen, bei denen Einzelaufzeichnungen vorgenommen werden und sich die Frage der Zumutbarkeit dieser folglich nicht stellt, bedarf es für die Überprüfung, ob die Gewähr der Vollständigkeit und Richtigkeit der systemseitig verarbeiteten Einzelaufzeichnungen nach den tatsächlichen Verhältnissen im Einzelfall gegeben ist. Dazu sind u. a. folgende Unterlagen vorzulegen bzw. auf Datenträgern zu überlassen:

- **eine aussagekräftige System- und Verfahrensdokumentation**
- **Organisationsunterlagen** nach den bis zum 31.12.2014 geltenden BMF-Schreiben vom 07.11.1995 (GoBS - Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme) und vom 16.07.2001 (GDPdU - Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (geändert durch das BMF-Schreiben vom 14.09.2012)) bzw. nach dem BMF-Schreiben vom 14.11.2014 (GoBD - Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff) für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.2014 beginnen und
- **die digitalen Grundaufzeichnungen** (Einzeldaten)

Bei der Durchführung von Betriebsprüfungen bitte ich, wie folgt zu verfahren:

#### 7.3.3.3 Künftige Betriebsprüfungen

Bei zukünftigen Betriebsprüfungen mit dem Prüfungsschwerpunkt "Vollständigkeit der Einnahmen" sind grundsätzlich folgende Prüfungshandlungen durchzuführen:

- Analyse der Betriebsabläufe:

Zur Feststellung der Betriebsabläufe wird i. d. R. eine Betriebsbesichtigung durchzuführen sein. Sowohl die Schilderung von Abläufen, wie z. B. Warenein- und -verkauf als auch die Demonstration von Kassenvorgängen, wie z. B. Stornobuchungen sowie die Dokumentation dieser Vorgänge, sind obligatorisch.

- Grundzüge einer Systemprüfung (Vorlage der Verfahrensdokumentation und Organisationsunterlagen):

Aus der Verfahrensdokumentation muss sich ergeben, dass das Verfahren (DV-Buchführung) entsprechend seiner Beschreibung durchgeführt worden ist. Aus der zugrunde liegenden Verfahrensdokumentation müssen Inhalt, Aufbau und Ablauf des Abrechnungsverfahrens vollständig ersichtlich sein, vgl. vorgenannte BMF-Schreiben (GoBS, GDPdU und GoBD).

Die gesetzliche Vermutung der Richtigkeit der Kassenbuchführung erfordert, dass ein schlüssiger Nachweis hinsichtlich der Unveränderbarkeit der Einzelbuchungen und deren Zusammenführung bei der Erstellung steuerlicher Abschlüsse geführt werden kann, vgl. AEAO zu § 158 AO- Beweiskraft der Buchführung. Dieser Nachweis muss sich aus der Verfahrensdokumentation ergeben.

Als weitere Organisationsunterlagen hinsichtlich der zu prüfenden Kassen sind die insoweit notwendigen Dokumentationen/Unterlagen der vorgenannten BMF-Schreiben anzufordern.

- Vorlage der digitalen Grundaufzeichnungen

Die digitalen Grundaufzeichnungen sind anzufordern.

Die Nichtvorlage der digitalen Grundaufzeichnungen aufgrund fehlender Mitwirkung des Steuerpflichtigen verhindert die Prüfbarkeit des Systems und der Betriebseinnahmen bzw. der einzelnen Geschäftsvorfälle.

Hieraus erwächst insoweit ebenfalls die Verwerfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung mit der Folge einer formellen Schätzungsbefugnis mit sachlichem Gewicht.

In geeigneten Fällen (z. B. erkennbare Negierung der BFH-Urteile durch den Steuerpflichtigen oder seinen Steuerberater) kann auch die Festsetzung von Verzögerungsgeld zur Durchsetzung des Vorlageersuchens gem. § 146 Abs. 2b AO in Betracht gezogen werden. Hier bitte ich, die Verfügung "Festsetzung von Verzögerungsgeld gem. § 146 Abs. 2b AO" vom 24.04.2012 zu beachten.

### 7.3.3.4 Offene Betriebsprüfungen

Bei laufenden Betriebsprüfungen, in denen noch Prüfungshandlungen möglich sind, ist die Prüfung nach Punkt 2.12.3.3 nachzuholen.

Begonnene Betriebsprüfungen nach Schlussbesprechung bis hin zu beendeten Betriebsprüfungen mit anhängigen Einspruchsverfahren sind nach Aktenlage auf die Kriterien nach Punkt 2.12.3.3 und die vom BFH bestätigte Verwaltungsauffassung hin zu prüfen und zu entscheiden.

Bestehende Klageverfahren sind in Anlehnung an die vorgenannten BFH-Urteile vom 16.12.2014 weiter zu führen.

### 7.3.4 Schätzungsbefugnis

Die verfahrensrechtlich notwendige Schätzungsbefugnis kann sich neben Frage der Einzelaufzeichnungspflicht der Grundaufzeichnungen und der Nichtvorlage dieser Aufzeichnungen, auch aus der sogenannten System- und Verfahrensprüfung ableiten, deren Prüfungsansatz sich auf § 146 Abs. 5 AO begründet.

## 8 Beweiskraft der Buchführung, § 158 AO

### 8.1 Inhalt der Vorschrift

Gem. § 158 AO sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Stpfl., die den Vorschriften der §§ 140 AO bis 148 AO, also sowohl den handelsrechtlichen als auch den steuerrechtlichen Buchführungs- bzw. Aufzeichnungsvorschriften, entsprechen, **grundsätzlich beweiskräftig und der Besteuerung zugrunde zu legen.**

### 8.2 Wesen und Zweck der Vorschrift

Kommt der Steuerpflichtige seinen gesetzlichen Mitwirkungspflichten nach, indem er der Finanzbehörde die Steuererklärungen und Jahresabschlussunterlagen einreicht, genießt er für den Regelfall einen „Vertrauensvorschuss“ (BMF-Schreiben v. 19.11.1996, BStBI I 1996, 1391; 3.2.4. EB zu § 2 FAGO).

Dieser „**Vertrauensvorschuss**“ in die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben wird in Bezug auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Ergebnisse aufgrund der gesetzlichen Regelung in § 158 AO gesteigert, wenn sich die Buchführung als formell ordnungsgemäß darstellt.

§ 158 AO enthält eine gesetzliche Beweisregel für das steuerliche Ermittlungsverfahren. Sie besagt, dass eine Buchführung und Aufzeichnungen, die den steuerlichen Vorschriften entsprechen, grundsätzlich der Besteuerung zugrunde zu legen sind.

Die Regelung des § 158 AO gründet sich insoweit auf die Einsicht, dass es weder dem für die Steuerfestsetzung zuständigen Bearbeiter in der Veranlagungsstelle noch einem Betriebsprüfer mit vertretbarem Aufwand möglich ist, die Vielzahl von Geschäftsvorfällen allein eines einzigen Buchführungswerkes lückenlos nachzuprüfen.



## 9 Schätzungsmöglichkeiten bei Kassenmängeln

### 9.1 Umsatz und Gewinnschätzung

Nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie sie „nicht ermitteln oder berechnen“ kann. Die Besteuerungsgrundlagen sind insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn sie unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind und **damit nach § 158 AO nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden.**

Ein Grund zur Schätzung ist nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO insbesondere dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder weitere Auskünfte verweigert oder wenn er seine Mitwirkungspflicht nach § 90 AO nicht erfüllt.

Bei der Schätzung sind nach § 162 Abs. 1 Satz 2 AO alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Die Finanzbehörde muss in diesem Zusammenhang lediglich die Ermittlungen durchführen, die ihr nach den Umständen des Einzelfalls unter Berücksichtigung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen zuzumuten sind. Die Behörde braucht hiernach insbesondere dann keine unverhältnismäßigen Anstrengungen zu unternehmen, wenn der Steuerpflichtige selbst nicht in ordnungsgemäßer Weise bei der Sachverhaltsermittlung mitwirkt.

Liegt dagegen keine Verletzung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen vor, so können an die Ermittlungspflichten des Finanzamtes unter Umständen recht strenge Anforderungen zu stellen sein. In der Regel wird man einem Betriebsprüfer weitergehende bzw. umfassendere Ermittlungen zumuten als einem Veranlagungsmitarbeiter.

Enthält die Buchführung (Kassenführung) nur **formelle Mängel**, so ist ihre Ordnungsmäßigkeit und die daran geknüpfte Beweisvermutung nicht zu beanstanden, wenn das sachliche Ergebnis der Buchführung nicht beeinflusst wird und die Mängel keinen erheblichen Verstoß gegen gesetzliche Vorschriften und gegen die tragenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bedeuten.

Enthält die Buchführung **materielle Mängel**, so wird ihre Ordnungsmäßigkeit dadurch nur dann nicht berührt, wenn es sich dabei um unwesentliche Mängel handelt, wenn es sich z.B. um unbedeutende Vorgänge handelt, die nicht oder falsch dargestellt sind und die ohne verbleibende Risiken bzw. Unsicherheiten mit einem ausreichenden Grad an Überzeugung durch Bilanzberichtigungen und geringfügige Zuschätzungen richtig gestellt werden können.

## 10 GoBD und Kassenführung

Im Folgenden werden die Auswirkungen der GoBD (BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl 2014 I Seite 1450,) auf digitale, steuerrelevante Daten erörtert. Insbesondere ist es wichtig zu erkennen, welche Daten der Mandanten als aufbewahrungspflichtige, steuerrelevante digitale Daten zu klassifizieren sind und wie und in welcher Form diese (rechts)sicher und unveränderbar aufzubewahren sind (die Ziffern vor den Absätzen entsprechenden Randziffern des Erlasses).

Die Finanzverwaltung gibt keine Definition von sog. „steuerrelevanten Daten“. Sofern in einem der genannten Systeme Belege (Daten mit Belegfunktion) anfallen, die einzeln oder in Summe Niederschlag in der Buchführung finden, kann von einer Aufbewahrungspflicht und der Notwendigkeit der GoBD-Beachtung für dieses System ausgegangen werden.

### Praxis:

Aus Geschäftsvorfällen sind Daten steuerrelevant, die als Betriebsausgaben oder als Betriebseinnahmen gebucht werden oder sich in sonstiger Weise auf die Höhe des steuerlichen Gewinns auswirken (z.B. Abschreibungen, Einlagen und Entnahmen).

Dazu zählen neben Unterlagen in Papierform auch alle Unterlagen in Form von Daten, Datensätzen und elektronischen Dokumenten, die dokumentieren, dass die Ordnungsvorschriften umgesetzt und deren Einhaltung überwacht wurde. Nicht aufbewahrungspflichtig sind z.B. reine Entwürfe von Handels- oder Geschäftsbriefen, sofern diese nicht tatsächlich abgesandt wurden.

### 10.1 Beweiskraft von Buchführung und Aufzeichnungen, Darstellung von Beanstandungen durch die Finanzverwaltung

11 Nach § 158 AO sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden.

Werden Buchführung oder Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen im Einzelfall durch die Finanzverwaltung beanstandet, so ist durch die Finanzverwaltung der Grund der Beanstandung in geeigneter Form darzustellen.

### 10.2 Datenverarbeitungssystem; Haupt-, Vor- und Nebensysteme

20 Unter DV-System wird die im Unternehmen oder für Unternehmenszwecke zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hard- und Software verstanden, mit denen Daten und Dokumente im Sinne der Rzn. 3 bis 5 erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden.

Dazu gehören das Hauptssystem sowie Vor- und Nebensysteme (z.B. Finanzbuchführungssystem, Anlagenbuchhaltung, Lohnbuchhaltungssystem, Kassensystem, Warenwirtschaftssystem, Zahlungsverkehrssystem, Taxameter, Geldspielgeräte, elektronische Waagen, Materialwirtschaft, Fakturierung, Zeiterfassung, Archivsystem, Dokumenten-Management-System) einschließlich der Schnittstellen zwischen den Systemen.

### Praxis:

Gemäß der neuen GoBD sind folgende IT-Systeme und Prozesse betroffen:

- Lohnbuchhaltungssystem,
- Anlagenbuchhaltung,
- PC-Kassensystem,
- Registrier-Kassensystem,
- Warenwirtschaftssystem,
- Zahlungsverkehrssystem,
- Taxameter,
- Geldspielgeräte,
- Zigaretten-, Snack- und Fahrkartenautomaten
- elektronische Waagen,
- Materialwirtschaft,
- MS-Office,
  - Mailing (Outlook),
  - Word-Dateien,
  - Excel Dateien,
- Fakturierung,
- Zeiterfassung,
- Archivsystem,
- Dokumenten-Management- System,
- Rechnungseingangsbuch,
- Fahrtenbuch,
- Berechnungen von Rückstellungen,
- Berechnungen von Bestandsveränderungen,
- Berechnungen von Darlehen,
- Berechnung Eigenverbrauch,
- Archivsysteme (DMS),
- Verfahrensdokumentation
- Zeiterfassungssysteme für z.B. Lohn bzw. als Grundlage für eine Ausgangsrechnung,
- Materialwirtschaft,
- Anlagen zur Steuererklärung.

Dazu gehören auch die Schnittstellen zwischen den Systemen. Dabei kommt es aber nicht auf die Bezeichnung des Systems an, sondern auf die Frage, ob in einem System buchführungs- oder aufzeichnungspflichtige Daten erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden.

### 10.3 Allgemeine Anforderungen

22 Die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen ist nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen wie die Ordnungsmäßigkeit bei manuell erstellten Büchern oder Aufzeichnungen.

23 Das Erfordernis der Ordnungsmäßigkeit erstreckt sich - neben den elektronischen Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen - auch auf die damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des DV-Systems, da die Grundlage für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher Aufzeichnungen bereits bei der Entwicklung und Freigabe von Haupt-, Vor- und Nebensystemen einschließlich des dabei angewandten DV-gestützten Verfahrens gelegt wird.

Die Ordnungsmäßigkeit muss bei der Einrichtung und unternehmensspezifischen Anpassung des DV-Systems bzw. der DV-gestützten Verfahren im konkreten Unternehmensumfeld und für die Dauer der Aufbewahrungsfrist erhalten bleiben.

#### Praxis:

**Hier ist dringend die Kontaktaufnahme mit dem Kassenaufsteller und / oder dem Systembetreuer zur Sicherstellung der Aufbewahrung der steuerlich relevanten Unterlagen anzuraten.**

### 10.4 Vollständigkeit (§ 146 Absatz 1 AO, § 239 Absatz 2 HGB)

37 Die GoB erfordern in der Regel die Aufzeichnung jedes Geschäftsvorfalles - also auch jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jeder Einlage und Entnahme - in einem Umfang, der eine Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts 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 (BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, BStBl III S. 372) - soweit zumutbar, mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1969, BStBl 1970 II S. 45).

38 Dies gilt auch für Bareinnahmen; der Umstand der sofortigen Bezahlung rechtfertigt keine Ausnahme von diesem Grundsatz (BFH-Urteil vom 26. Februar 2004, BStBl II S. 599).

39 Aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität hat der BFH in der Vergangenheit eine Pflicht der Einzelaufzeichnung für den Einzelhandel und vergleichbare Berufsgruppen verneint (BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, BStBl III S. 372; z. B. bei einer Vielzahl von einzelnen Geschäften mit geringem Wert, Verkauf von Waren an der Person nach unbekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung).

**Praxis:**

PC-Kassen zeichnen in der Regel jeden einzelnen, steuerlich relevanten Geschäftsvorfall auf. Eine Billigkeitsregelung ist somit aus sich der Finanzverwaltung nicht erforderlich.

Insbesondere müssen alle steuerlich relevanten Einzeldaten (Einzelaufzeichnungspflicht) einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen i. S. des § 14 UStG unveränderbar und vollständig aufbewahrt werden, siehe Kassenerlass vom 26.11.2010, Punkt IV.

Eine Verdichtung dieser Daten oder ausschließliche Speicherung der Rechnungsendsummen ist unzulässig. Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ausgedruckter Form ist nicht ausreichend. Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem auswertbaren Datenformat vorliegen.

Ist die komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten - bei der Registrierkasse insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten - innerhalb des Geräts nicht möglich, müssen diese Daten unveränderbar und maschinell auswertbar auf einem externen Datenträger gespeichert werden. Ein Archivsystem muss die gleichen Auswertungen wie jene im laufenden System ermöglichen.

**Werden elektronische Grund(buch)aufzeichnungen zur Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht tatsächlich technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch geführt, dann sind diese Daten auch aufzubewahren und in maschinell auswertbarer Form vorzulegen. Insoweit stellt sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität nicht.**

### 10.5 Datensicherheit

103 Der Steuerpflichtige hat sein DV-System gegen Verlust (z. B. Unauffindbarkeit, Vernichtung, Untergang und Diebstahl) zu sichern und gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen (z. B. durch Zugangs- und Zugriffskontrollen) zu schützen.

104 Werden die Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen nicht ausreichend geschützt und können deswegen nicht mehr vorgelegt werden, so ist die Buchführung formell nicht mehr ordnungsmäßig.

106 Die Beschreibung der Vorgehensweise zur Datensicherung ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation (siehe unter 10.1). Die konkrete Ausgestaltung der Beschreibung ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

### 10.6 Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen

107 Nach § 146 Absatz 4 AO darf eine Buchung oder Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

108 Das zum Einsatz kommende DV-Verfahren muss die Gewähr dafür bieten, dass alle Informationen (Programme und Datenbestände), die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden (Beleg, Grundaufzeichnung, Buchung), nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können. Bereits in den Verarbeitungsprozess eingeführte Informationen (Beleg, Grundaufzeichnung, Buchung) dürfen nicht ohne Kenntlichmachung durch neue Daten ersetzt werden.

#### **Praxis:**

Bestimmte Formate (Office, Word, Excel, Outlook) und Aufbewahrungsformen (Dateisystem) erfüllen ohne weitere Maßnahmen nicht die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen.

Office-Formate können grundsätzlich auch weiterhin verwendet werden, auch wenn sie Belegfunktion erfüllen. Sofern jedoch keine Aufbewahrungs- bzw. Archivsysteme zum Einsatz kommen, mit denen der Nachweis der Unveränderbarkeit bzw. der Nachvollzug von Änderungen unterstützt wird (z.B. DMS), sollten ergänzende Maßnahmen getroffen werden, um die Beweiskraft der Office-Dokumente zu erhalten.

110 Die Unveränderbarkeit der Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen (vgl. Rzn. 3 bis 5) kann sowohl hardwaremäßig (z. B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger) als auch softwaremäßig (z. B. Sicherungen, Sperren, Festschreibung, Löscher, automatische Protokollierung, Historisierungen, Versionierungen) als auch organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) gewährleistet werden. Die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten.

111 Spätere Änderungen sind ausschließlich so vorzunehmen, dass sowohl der ursprüngliche Inhalt als auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, erkennbar bleiben.

Die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfüllt die Anforderung der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten (vgl. Rz. 110 GoBD).

Derzeit sind keine technischen Lösungen bekannt, die diese Voraussetzungen auf Dateisystemebene erfüllen können.

Zur Gewährleistung der geforderten Unveränderbarkeit für die vorgenannten digitalen Unterlagen und Dokumente ist nach dem derzeitigen Stand der Technik der Einsatz eines Dokumentenmanagementsystems (DMS) zwingend erforderlich. Insofern können Office-Formate nur bei Einsatz eines DMS - unter der Voraussetzung, dass auch das umgebende Gesamtsystem die Anforderungen der GoBD erfüllt - anerkannt werden.

Das Ursprungsformat (MS Excel-Datei) ist maßgebend, muss erhalten bleiben und die Unveränderbarkeit ist für dieses Format sicherzustellen. **Dafür reicht die Umwandlung und zusätzliche Speicherung als PDF-Datei ebenso wenig aus wie die zusätzliche Aufbewahrung als Papierausdruck**, da nicht geprüft werden kann, ob bei der Umwandlung Veränderungen vorgenommen worden sind. Lediglich die Speicherung der Excel-Datei in einem DMS kann - unter der Voraussetzung, dass auch das umgebende Gesamtsystem die Anforderungen der GoBD erfüllt - die Unveränderbarkeit sicherstellen.

Praxishinweis:

Im Internet werden inzwischen diverse und preisgünstige DMS angeboten (Beispiel: ECODMS für 49 €).

### 10.7 Aufbewahrung

113 Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht in § 147 Absatz 1 AO besteht grundsätzlich nur im Umfang der Aufzeichnungspflicht (BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, BStBl II 2010 S. 452; BFH-Urteil vom 26. Februar 2004, BStBl II S. 599).

114 Müssen Bücher für steuerliche Zwecke geführt werden, sind sie in vollem Umfang aufbewahrungs- und vorlagepflichtig (z. B. Finanzbuchhaltung hinsichtlich Drohverlustrückstellungen, nicht abziehbare Betriebsausgaben, organschaftliche Steuerumlagen; BFH-Beschluss vom 26. September 2007, BStBl II 2008 S. 415).

115 Auch Steuerpflichtige, die nach **§ 4 Absatz 3 EStG** als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, sind verpflichtet, Aufzeichnungen und Unterlagen nach § 147 Absatz 1 AO aufzubewahren (BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, BStBl II 2010 S. 452; BFH-Urteil vom 26. Februar 2004, BStBl II S. 599).

119 Sind aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und elektronische Unterlagen im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen, sind sie auch in dieser Form aufzubewahren und dürfen vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden.

Sie dürfen daher nicht mehr ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben (z.B. per E-Mail eingegangene Rechnung im PDF-Format oder eingescannte Papierbelege).

Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System erfolgt. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt.

#### **Praxis:**

Aufbewahrungspflichtig sind gem. § 147 Absatz 1 Nummer 2 AO die empfangenen Handels- und Geschäftsbriefe und gem. § 147 Absatz 1 Nummer 3 AO die Wiedergaben der abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe sowie gem. § 147 Absatz 1 Nummer 4 AO die Buchungsbelege.

Sind aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige elektronische Dokumente (z. B. E-Mails, die nicht nur die Funktion eines Briefumschlags haben) im Unternehmen eingegangen, sind sie auch in dieser Form aufzubewahren (vgl. Rz. 119 GoBD).

Anschließende Medienbrüche führen daher regelmäßig zu einem formellen Mangel.



Beispiele für einen Verstoß gegen Rz. 119 GoBD:

E-Mails mit aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Inhalten gehen in das Unternehmen ein und werden ausgedruckt. Der Ausdruck der E-Mail ist der buchungsbegründende Beleg. Die E-Mail wird gelöscht.

Problem: Es ist nicht nachprüfbar, ob und welche Veränderungen an den Inhalten vorgenommen worden sind. Darüber hinaus ist die maschinelle Auswertbarkeit nicht mehr möglich.

**120 Beispiel 9 zu Rz. 119:**

Ein Steuerpflichtiger erstellt seine Ausgangsrechnungen mit einem Textverarbeitungsprogramm. Nach dem Ausdruck der jeweiligen Rechnung wird die hierfür verwendete Maske (Dokumentenvorlage) mit den Inhalten der nächsten Rechnung überschrieben. Es ist in diesem Fall nicht zu beanstanden, wenn das Doppel des versendeten Schreibens in diesem Fall nur als Papierdokument aufbewahrt wird.

Werden die abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe jedoch tatsächlich in elektronischer Form aufbewahrt (z. B. im File-System oder einem DMS- System), so ist eine ausschließliche Aufbewahrung in Papierform nicht mehr zulässig. Das Verfahren muss dokumentiert werden. Werden Handels- oder Geschäftsbriefe mit Hilfe eines Fakturierungssystems oder ähnlicher Anwendungen erzeugt, bleiben die elektronischen Daten aufbewahrungspflichtig.

### 10.8 Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem und Systemwechsel

142 Im Falle eines Systemwechsels (z. B. Abschaltung Altsystem, Datenmigration), einer Systemänderung (z. B. Änderung der OCR-Software, Update der Finanzbuchhaltung etc.) oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (vgl. Rzn. 3 bis 5) aus dem Produktivsystem ist es nur dann nicht erforderlich, die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (einschließlich Metadaten, Stammdaten, Bewegungsdaten und der erforderlichen Verknüpfungen) müssen unter Beachtung der Ordnungsvorschriften (vgl. §§ 145 bis 147 AO) quantitativ und qualitativ gleichwertig in ein neues System, in eine neue Datenbank, in ein Archivsystem oder in ein anderes System überführt werden. Bei einer erforderlichen Datenumwandlung (Migration) darf ausschließlich das Format der Daten (z. B. Datums- und Währungsformat) umgesetzt, nicht aber eine inhaltliche Änderung der Daten vorgenommen werden. Die vorgenommenen Änderungen sind zu dokumentieren. Die Reorganisation von OCR-Datenbanken ist zulässig, soweit die zugrunde liegenden elektronischen Dokumente und Unterlagen durch diesen Vorgang unverändert bleiben und die durch das OCR-Verfahren gewonnenen Informationen mindestens in quantitativer und qualitativer Hinsicht erhalten bleiben.
2. Das neue System, das Archivsystem oder das andere System muss in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten ermöglichen, als wären die Daten noch im Produktivsystem.

143 Andernfalls ist die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems - neben den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten - für die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten. Auf die Möglichkeit der Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO wird hingewiesen.

### 10.9 Verfahrensdokumentation

151 Da sich die Ordnungsmäßigkeit neben den elektronischen Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auch auf die damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des DV-Systems bezieht (siehe unter 3.), muss für jedes DV-System eine **übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation** vorhanden sein, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind.

Der Umfang der im Einzelfall erforderlichen Dokumentation wird dadurch bestimmt, was zum Verständnis des DV-Verfahrens, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen notwendig ist.

Die Verfahrensdokumentation muss verständlich und damit für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachprüfbar sein. Die konkrete Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

152 Die Verfahrensdokumentation beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten Prozess, z. B. bei elektronischen Dokumenten von der Entstehung der Informationen über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion.

**153 Die Verfahrensdokumentation besteht in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation.**

#### *10.10 Anmerkungen zur Verfahrensdokumentation*

Beim **Einsatz von IT-Technologie** umfasst der **Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit** auch das **Erfordernis von Verfahrensdokumentationen und Einrichtung eines internen Kontrollsystems (IKS).**

Bezogen auf die verwendeten Hauptsysteme (Finanzbuchführung) kommt diesem Thema in Betriebsprüfungen meist keine oder eine nur untergeordnete Bedeutung zu.

Anders sieht es beim **Einsatz von vor-, neben-, und nachgelagerten Systemen** aus. Denn als sachverständiger Dritter muss er auch ohne Kenntnis der Programmiersprache in die Lage versetzt werden, die programminterne Verarbeitung, insbesondere die Verarbeitungsfunktionen und -regeln, in angemessener Zeit nachzuvollziehen (IDW RS FAIT 1, Tz 57). Ihm muss eine Einzelfall- und Systemprüfung ermöglicht werden. Über allgemeinen DV-Sachverstand können vom ihm spezielle, produktabhängige System- und Programmierkenntnisse aber nicht erwartet werden, (Rz. 148 GoBD).

**Etablierte Leitlinien und Maßstäbe zur Erfüllung der steuerrechtlichen Anforderungen an eine Verfahrensdokumentation existieren nicht.** Doch die Erfüllung dieser Anforderungen ist letztlich von steuerrechtlicher Bedeutung.

**Die Detailtiefe einer Verfahrensdokumentation ist unbestimmt.** Für den Detaillierungsgrad einer Verfahrensdokumentation gibt es keine Anhaltspunkte. Die Detaillierungstiefe muss vom Unternehmen selbst bestimmt werden.

### 10.11 Zertifizierung und Software-Testate

179 Die Vielzahl und unterschiedliche Ausgestaltung und Kombination der DV-Systeme für die Erfüllung außersteuerlicher oder steuerlicher Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten lassen **keine allgemein gültigen Aussagen** der Finanzbehörde zur Konformität der verwendeten oder geplanten Hard- und Software zu. Dies gilt umso mehr, als weitere Kriterien (z. B. Releasewechsel, Updates, die Vergabe von Zugriffsrechten oder Parametrisierungen, die Vollständigkeit und Richtigkeit der eingegebenen Daten) erheblichen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit eines DV-Systems und damit auf Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen haben können.

180 Positivtestate zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung - und damit zur Ordnungsmäßigkeit DV-gestützter Buchführungssysteme - werden weder im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung noch im Rahmen einer verbindlichen Auskunft erteilt.

181 „Zertifikate“ oder „Testate“ Dritter können bei der Auswahl eines Softwareproduktes dem Unternehmen als Entscheidungskriterium dienen, entfalten jedoch aus den in Rz. 179 genannten Gründen gegenüber der Finanzbehörde keine Bindungswirkung.

## 10.12 Ergänzende Informationen zur Datenträgerüberlassung

BMF - Referat IV A 4 Stand: 14. November 2014

### 10.12.1 Weitere unterstützte Dateiformate der Prüfsoftware

Neben dem Beschreibungsstandard unterstützt die von der Finanzverwaltung eingesetzte Prüfsoftware IDEA folgende Dateiformate - sofern die zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen gleichfalls in maschinell auswertbarer Form bereitgestellt werden und das Einlesen der Daten ohne Installation zusätzlicher Fremdsoftware möglich ist:

- ASCII feste Länge (zzgl. Information für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- ASCII Delimited (einschließlich kommasetrennter Werte, zzgl. Information für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- EBCDIC feste Länge (zzgl. Information für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- EBCDIC Dateien mit variabler Länge (zzgl. Information für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- Excel (zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- Access (nur Dateien im mdb-Format / Dateien im accdb-Format werden nicht unterstützt, zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- dBASE (zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- Lotus 123 (zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- ASCII-Druckdateien (zzgl. Info für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- Dateien von SAP/AIS (zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- Konvertieren von AS/400 Datensatzbeschreibungen (FDF-Dateien erstellt von PC Support/400) in RDE-Datensatzbeschreibungen (zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form).

Des Weiteren ist bei passwortgeschützten Dateien erforderlich, das Kennwort anzugeben. Nicht erkennbare Dateiformate müssen in lesbare Formate konvertiert werden.

Werden die Daten aus einer Tabellenkalkulation angeliefert, sollten in den Tabellen nur die reinen Daten und keine leeren Zeilen, Zwischensummenzeilen oder Summenzeilen enthalten sein. Die Felder sollten entsprechend dem Feldtyp formatiert werden und in der ersten Zeile einen entsprechenden Feldnamen enthalten. Verknüpfungen sollten als eindeutige Schlüsselfelder mitgeliefert werden. Für eine maschinelle Auswertbarkeit ist die Verwendung eindeutiger Feld- und Datensatztrennkriterien erforderlich (so darf zum Beispiel das Feldtrennzeichen nicht als Feldinhalt verwandt werden).

## 11 Die ordnungsgemäße Kassenführung

### 11.1 Grundsätzliches

Bei Betrieben mit ausschließlich, überwiegend oder ins Gewicht fallenden Barumsätzen muss eine Geschäftskasse geführt werden. Der Kassenführung kommt dabei für die Frage der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung erhebliche Bedeutung zu. Der BFH hat hierzu ausgeführt: „Der Geldverkehr ist einer der Angelpunkte eines Gewerbebetriebes, dem hat die Buchführung Rechnung zu tragen“ (BFH vom 02.02.1954 - I 85/53 U, BStBl III 1954 S. 102).

Die Kassenprüfung ist daher in diesen Fällen stets ein Prüfungsschwerpunkt im Bereich der Einnahmeverprobung und hat das Ziel, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu belegen oder zu widerlegen (§ 158 AO).

Wird die Kasse auf ihre Ordnungsmäßigkeit hin untersucht, ist zu beachten, dass auch für die Feststellung von Buchführungsmängeln der **Grundsatz der Abschnittsbesteuerung** gilt. Aufgrund von festgestellten Buchführungsmängeln in einem Jahr kann nicht unterstellt werden, dass der Gewinn z.B. des Folgejahres auch durch nicht ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden ist (vgl. Finanzgericht Münster vom 05.12.2002 – 8 V 5774/02).

Die Kassenbuchführung ist daher in allen Jahren des Prüfungszeitraums zu untersuchen.

### 11.2 Begriffsbestimmungen

**Die im Rahmen des Prüffeldes Kasse verwandten Begriffe werden vorab vorgestellt.**

#### 11.2.1 Kassenbuch

Kassenbücher sind das buchmäßige Abbild der Geschäftskasse. Sie beinhalten **sämtliche Bargeldbewegungen** (wie Einnahmen, Ausgaben, Einlagen, Entnahmen) eines Betriebes. Das Kassenbuch erfüllt bei buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen die Grundbuchfunktion.

Sie können gebunden, als Loseblattsystem oder als aneinander gereihete Kassenberichte geführt werden.

#### **Besonderheiten „Elektronisches Kassenbuch“**

Grundsätzlich ist es dem Buchführungspflichtigen frei gestellt, ob er ein Kassenbuch manuell oder mit Hilfe eines PCs erstellt.

Auch bei einer Kassenführung mit Hilfe des PCs müssen die notwendigen Eingaben laufend erfolgen. Die Grundbuchfunktion kann der Buchführungspflichtige über ein Eingabe- bzw. Buchungsjournal erfüllen.

Ist in dem Programm eine Journalfunktion nicht vorhanden, ist das Datum der Dateneingabe auf andere Art nachprüfbar zu dokumentieren. Gem. § 146 Abs. 4 AO muss sichergestellt sein, dass Eintragungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist (vgl. hierzu Tz. 2.1, 2.3 und 4 der GoBS (BMF vom 07.11.1995 - IV A 8-S 0316-52/95, BStBl I 1995 S. 738).

#### 11.2.2 Kassenbericht bei der „Offenen Ladenkasse“

Kein Unternehmer ist verpflichtet, eine Registrier- oder PC-Kasse anzuschaffen. Nur müssen dann beim Führen einer sog. "offenen Ladenkasse" erforderliche Grundaufzeichnungen und Daten der Einzelaufzeichnungspflicht händisch (richtig, vollständig, zeitnah, verständlich, nachvollziehbar, unveränderbar) erfolgen und aufbewahrt werden.

Kassenberichte dienen primär der **rechnerischen Ermittlung** der Tageseinnahmen bei **sog. offenen Ladenkassen**. Sie gehen dabei vom ausgezahlten Kassenbestand bei Geschäftsschluss aus, von dem zur Ermittlung der Tageseinnahme der Kassenanfangsbestand und die Bareinlagen abgezogen, im Laufe des Tages getätigte Ausgaben und Barentnahmen zugerechnet werden.

Der Kassenbericht dokumentiert diese Rechenschritte, macht sie nachprüfbar (vgl. StBp 1995, S. 193 ff.).

**Ein Kassenbuch ersetzt auch dann nicht den Kassenbericht, wenn in einer gesonderten Spalte Bestände ausgewiesen werden** (vgl. FG Münster vom 31.08.2000 - 14 K 3305/98).

Praxis:

Täglich sind nach Geschäftsschluss die Tageseinnahmen rechnerisch in Form eines Kassenberichts zu ermitteln:

	Kassenendbestand (Ermittlung durch <b>Zählung</b> )
./.	Kassenendbestand des Vortages
./.	Bareinlagen
+	Ausgaben
+	<u>Barentnahmen</u>
=	Tageseinnahmen

**Es ist es zwingend erforderlich, eine tägliche Kassenbestandsaufnahme vorzunehmen und zu dokumentieren.**

### 11.2.3 Journal-Log-Datei bei der „EDV Kasse“ oder „PC-Kasse“

Es muss sichergestellt sein, dass EDV-Registrierkassen nicht gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung verstoßen. Die richtige und vollständige Erfassung und Verarbeitung der Geschäftsvorfälle muss bei der Speicherung in der EDV-Kasse gewährleistet sein.

Es ist darauf zu achten, dass nachträglich keine Änderungen mehr vorgenommen werden können, so dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. In der Registrierkasse muss jeder Vorgang nachvollziehbar sein, insbesondere Stornierungen müssen gesondert ausweisbar sein und dürfen nicht verrechnet werden (Saldierungsverbot!).

Besonders zu beachten ist, dass eine schlüssige und nachvollziehbare Dokumentation über die Registrierkasse 10 Jahre aufzubewahren ist. Hierzu zählen die Betriebsanleitung, Dokumente zur Programmierung und evtl. Umprogrammierungen, sowie die Programmabrufe nach jeder Änderung und Protokolle über die Einrichtung von Verkäufer-, Kellner- oder Trainingsspeicher. Diese Protokolle können sich auch beim Hersteller oder Lieferant der Kasse befinden. Hierdurch entfällt die Aufbewahrungspflicht nicht.

Es wird empfohlen, regelmäßig Speicherausdrucke zu machen, damit ein Nachweis über die Tagesumsätze gewährleistet ist und bei möglichem Defekt vor Verlust der kompletten Daten schützt. Bei Betriebsprüfungen ist immer der Steuerpflichtige in der Nachweispflicht.

Zur täglichen Kassenführung ist es ggf. bis Ende 2016 ausreichend, den Tagesendsummenbon dem Kassenbuch beizulegen, wenn die Übergangsregelung des **BMF-Schreibens vom 26.11.2010** greift.

Der Bon - auch Z-Abschlag – muss folgendes enthalten:

- Angabe des Geschäftsnamens
- Tagesdatum und Uhrzeit (wichtig zur Überprüfung, ob Ausdruck nach Geschäftsschluss erfolgte - bei Abweichung wird dringend empfohlen den Grund zu vermerken)
- Tagessumme getrennt nach verschiedenen Steuersätzen (falls vorhanden)
- Fortlaufende Nummer (bei Stornierungen ist wichtig, diesen Bon als Nachweis aufzubewahren. Jegliche Unterbrechung des Nummernkreises ist zu vermeiden. Bei Unterbrechung ist ein Vermerk über den Grund aufzubewahren.)

### 11.2.4 Kassenkonto

Das Kassenkonto nimmt als Bestandskonto der Buchführung die baren Geschäftsvorfälle des Kassenbuches verdichtet auf. Es ist die buchhalterische Wiedergabe der baren Geschäftsvorfälle im Rahmen der Buchführung.



### 11.3 Begriffsbestimmungen

#### 11.3.1 Registrierkasse

Eine EDV-Registrierkasse ist mit einem Speicherbaustein (EPROM-Speicherbaustein) ausgestattet. Dieser Speicherbaustein selbst ist recht robust und von außen kaum manipulierbar. In einer Vielzahl von festgelegten Speichern können Umsätze, Artikel, Preise u.ä. gespeichert werden. **Es werden keine Einzelumsätze vorgehalten, sondern nur aufaddierte Summen.**

Der Funktionsumfang ist jedoch auf die eingerichteten Speicher beschränkt und nicht erweiterbar. Der Datenaustausch mit einem Warenwirtschaftssystem ist teilweise möglich.

Manipulationen der Speicherdaten sind grds. nur unter Nutzung der regulären Funktionen möglich (z.B.

- missbräuchliche Verwendung der Trainingsfunktion,
- Unterdrückung von Stornierungseinträgen,
- Änderung von Registrier-/Kontrollnummern).

Üblicherweise verfügen EDV-Registrierkassen über eine Journalrolle, auf der alle in die Kasse vorgenommen Eingaben dokumentiert werden.

#### 11.3.2 PC Kasse

Bei der PC-gestützten Kasse handelt es sich prinzipiell um einen mit einer speziellen Kassensoftware bestückten Personal Computer, an den über parallele, serielle und sonstige Schnittstellen Peripheriegeräte wie Kundendisplay, Kassenlade, Bon- und Rechnungsdrucker, Kartenlesegeräte u.ä. angeschlossen werden können. Der Funktionsumfang ist softwareabhängig und daher beliebig erweiterbar. **Es wird grds. jeder Umsatz des Tages gespeichert.** Der Unternehmer hat in der Regel auch noch im nachhinein Zugriff auf alle getätigten Einzelumsätze der Kasse. Mit dem Kassensystem können Warenbewirtschaftung, Kundenverwaltung u.ä. in beliebigem Umfang durchgeführt werden. Ein Datenaustausch über Datenbanken ist fortwährend möglich.

Die Ordnungsmäßigkeit einer PC-gestützten Kasse ist grundsätzlich nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen, wie die einer elektronischen Registrierkasse. Demnach sind die Grundsätze ordnungsgemäßer datenverarbeitungsgestützter Buchführungssysteme (das Bundesfinanzministerium hat die Grundsätze ordnungsmäßiger EDV-gestützter Buchführungssysteme "GoBS" im BMF-Schreiben vom 07. November 1995 - IV A 8-S 0316-52/95 mitgeteilt und sich erläuternd zu deren Anwendung geäußert) auch auf PC-gestützte Kassen anzuwenden. Das bedeutet, dass die offenen PC-Systeme diesen Anforderungen nicht entsprechen, da Stornierungen (Löschungen) ohne Spur möglich sind.

### 11.3.3 Finanzbericht (Z-Abfrage)

Für die Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung ist die **Aufbewahrung sämtlicher Z-Abschläge** Voraussetzung.

Eine Z-Abfrage ist eine Abfrage der gespeicherten Umsätze oder Daten **mit anschließender Löschung** (Nullstellung) der abgefragten Speicher. Ausdrucke von Z-Abfragen enthalten in der Regel eine fortlaufende Nummer.

Moderne Registrierkassen erlauben es, auf der Programmierenebene die Z-Nummer manuell beliebig einzustellen. Begründet wird diese Möglichkeit von den Kassenherstellern damit, dass es nach Probeeingaben und -drucken dem Kassenaufsteller technisch möglich sein muss, den Z-Zähler wieder auf den alten Stand einzustellen, damit der Steuerpflichtige dem Fiskus die fortlaufende Z-Nummer präsentieren könne.

Der Finanzbericht (Z-Abfrage) dient der **Ermittlung der Tagesumsätze (Z1)** oder der **Feststellung von Periodenumsätzen (Z2)**. Die Abfrage bewirkt:

- Nullstellung der entsprechenden Speicher,
- Erhöhung des Nullstellungszählers um eine Ziffer.

Die meisten Kassentypen lassen einen Ausdruck des Finanzberichts mit folgenden Angaben zu:

- Name des Geschäftes, Tagesumsätze (brutto und netto), Z-Zähler (Zahl der erfolgten Tages- bzw. Periodenabrufe mit Nullstellung), Stornierungen und Retouren,
- Zahlungswege (zum Beispiel: bar, Scheck, Kredit), Kundenzahl (fortlaufend oder täglich bei 1 beginnend), Uhrzeit des durchgeführten Z-Abschlages.

Der Betriebsprüfer ist nach einer internen Anweisung angehalten, die Uhrzeit des durchgeführten Z- Abschlages mit den Geschäftszeiten abzugleichen. Sollte der Z-Abschlag vor Geschäftsschluss durchgeführt worden sein, ist der Rückschluss, dass fehlende Einnahmen vorliegen können, für den Betriebsprüfer gegeben.

### 11.3.4 Finanzbericht (X-Abfrage)

Eine X-Abfrage ist eine **Zwischenabfrage** des angesprochenen Speichers, **ohne** dass die gespeicherten Daten gelöscht werden (Nullstellung). Mit dieser Abfrage können Zwischenberichte (z.B. Kassenabrechnungen durch die Angestellten, Zwischenabfragen im Laufe eines Tages) ohne Nullstellung der Speicher und ohne Erhöhung der fortlaufenden Z-Nummer durchgeführt werden.

Ausdrucke von X-Abfragen enthalten keine fortlaufende Nummer, so dass sie für Zwecke der Kontrolle der Vollständigkeit der Einnahmen von geringer Bedeutung sind. Die X-Abfrage ersetzt nicht die Z-Abfrage.

### 11.3.5 Warengruppenbericht

Der Warengruppenbericht gibt Aufschluss über den Anteil der verschiedenen Warengruppen am Gesamtumsatz (sowohl in %-Sätzen wie in € / DM-Beträgen). Auch der Wareneinsatz (eingesetzte Menge) kann über diese Berichtsart abgefragt werden, wenn im Rahmen der Programmierung die notwendigen Daten eingegeben wurden. Insbesondere bei kleineren Kassen ist der Warengruppenbericht in den Tagesendsummenbon eingegliedert. Im Rahmen der Betriebsprüfung kommt dem Warengruppenbericht eine **erhebliche Bedeutung** zu (zur Nachkalkulation, zur Schlüssigkeitsprüfung/Beweisvermutung der Buchführung).

Mängel in der Kassenführung werden vielfach auch durch das Gegenüberstellen der Tageswerte der einzelnen Warengruppen über einen gewissen Zeitraum nachgewiesen (Zeitreihenvergleiche). Diskrepanzen zwischen einzelnen - voneinander abhängigen - Warengruppen sind so erkennbar (zum Beispiel: Getränke/Hotelumsätze).

### 11.3.6 GT-Speicher

Registrierkassen haben üblicherweise einen oder mehrere sog **Grand-Total (GT)-Speicher** (= Summe der seit Inbetriebnahme der Kasse gebongten Umsätze). Nicht zu verwechseln sind diese Grand-Total Speicher mit den Periodenspeichern. Die Grand-Total-Speicher unterscheiden sich von den Periodenspeichern dadurch, dass sie an sich nicht nullgestellt werden können. Allerdings sehen alle gängigen Registrierkassen auch hier eine Löschungsmöglichkeit vor, indem die gesamte Kasse (das heißt alle Speicher) nullgestellt wird. Erkennbar, dass eine **Gesamtnullstellung** durchgeführt wurde, ist dies in der Regel daran, dass der Z-Zähler wieder bei 1 beginnt.

Der Ausdruck des GT-Speichers erfolgt auf dem **Tagesendsummenbon**. Es ist allerdings in der Praxis häufig anzutreffen, dass der GT-Speicher in der Grundprogrammierung gar nicht aktiviert wurde. In der Regel wird der GT-Speicher dann auch gar nicht eingerichtet, nur bei einzelnen Kassentypen wird lediglich der Ausdruck unterdrückt. Eine nachträgliche Aktivierung führt nur bei diesen Kassentypen dazu, dass gespeicherte Daten sichtbar werden. Bei den Übrigen stehen die GT-Speicher dann für die Zukunft zur Verfügung. Da üblicherweise in den Kassen nicht festgehalten wird, ab welchem Zeitpunkt die GT-Speicher mit Daten versorgt wurden, ist es in der Praxis ein Problem, den gegebenenfalls ausgedruckten Umsatz zeitlich zuzuordnen. Durch entsprechende Programmierung können die Angaben im Finanzbericht bei zahlreichen Modellen bis auf den Umsatz reduziert werden.

### 11.3.7 Kellnerbericht

Mittels dieser Berichte wird das Personal durch den Betriebsinhaber kontrolliert und der je Kellner/Bedienung erwirtschaftete Tagesumsatz abgerechnet. Abfragen sind in der Regel sowohl als X- oder Z-Bericht möglich. Wird das Personal mittels Registrierkasse kontrolliert und abgerechnet, sind die Kellner-/Bedienungsabrechnungen aufzubewahren.

### 11.3.8 Weitere betriebswirtschaftliche Auswertungen

Neben den genannten Berichten bieten viele Kassensysteme die Möglichkeit, weitere detaillierte Auswertungen abzurufen z.B.:

- PLU-Bericht, häufig auch als Artikelbericht bezeichnet (Anteil einzelner Artikel des Sortiments am Gesamtumsatz in EURO und %),
- Tischberichte (Umsätze pro Tisch),
- Stundenberichte (Umsätze pro Stunde).

## 11.4 Besonderheiten

### 11.4.1 Schmierzettel / Ursprungsbelege

Es kommt in der Praxis oft vor, dass die Vorgänge des Geldverkehrs nicht sofort in das Kassenbuch eingetragen, sondern dass sie zunächst in unreinen Aufzeichnungen festgehalten werden. Es muss auch hier der Grundsatz gewahrt bleiben, dass die Vorgänge täglich in der richtigen Reihenfolge aufgezeichnet werden.

Die unreinen Aufzeichnungen (Kladde, Schmierbuch usw.) müssen aufbewahrt werden, da sie als Unterlagen für Buchungen im Kassenbuch dienen (RFH vom 01.08.1930 - V A 671/30; RFH vom 25.08.1937 - VI A 392/37, FG Rheinlang-Pfalz vom 24.11.1987 - 2 K 233/85). Lediglich wenn Ursprungsbelegen eine reine Transportfunktion zukommt, ist deren Aufbewahrung entbehrlich.

Ermittelt der Steuerpflichtige seine Tageseinnahmen durch Auszählen des Kassenendbestandes und notiert er den Kassenendbestand auf einen Notizzettel, um ihn unmittelbar danach in den Kassenbericht einzutragen (im Urteilsfall Transportfunktion zwischen dem im Erdgeschoss gelegenen Ladenlokal und der im ersten Obergeschoss befindlichen Wohnung), dann ist die Aufbewahrung der Ursprungsaufzeichnungen über die Bargeschäfte nicht erforderlich (vgl. BFH vom 03.07.1971 - I B 16/71, BStBl II 1971 S. 730 und BFH vom 07.07.1977 - IV R 205/72, BStBl II 1978 S. 307 und FG Saarland vom 15.07.2003 - 1 K 174/00).

### 11.4.2 Gutscheinebücher

Restaurants werben teilweise mit sog. 2-für-1-Gutscheinen. Bei Vorlage eines solchen Gutscheins wird dem Gast bei Bestellung eines Gerichts ein preisgleiches oder preisgünstigeres kostenlos gewährt. Werden Gutscheinebücher ausgegeben, sind diese so gestaltet, dass die enthaltenen Gutscheine herauszutrennen und beim Gastwirt abzugeben sind.

Der Wareneinsatz für das kostenlos gewährte Gericht ist betrieblich veranlasst und als Betriebsausgabe anzusetzen.

Die Gutscheine sind als Nachweis des Gastwirts für seinen Wareneinsatz anzusehen, für den er – weil es sich um eine steuermindernde Tatsache handelt – die Feststellungslast trägt.

Bei richtiger buchhalterischer Behandlung muss deshalb der reguläre Verkaufspreis dieses Gerichts zunächst eingebucht und diese Behandlung anschließend storniert werden. Allerdings wird in diesen Fällen oftmals einfach eine Null eingebucht.

Die Gutscheine unterliegen der Aufbewahrungs- und Vorlagepflicht. Bei Nutzung einer Registrierkasse sind sie sinnvollerweise als Belege zum Z-Bon, in sonstigen Fällen zum Kassenbericht zu nehmen. Die Mitglieder der DEHOGA wurden von dieser Verwaltungsauffassung mit Schreiben vom 26.03.2003 informiert (OFD Münster, Info-Mail Betriebsprüfung vom 17.02.2006, Ziffer 1). Berufte sich ein Stpfl. aufgrund einer Nachkalkulation auf die Ausgabe und Entgegennahme derartiger Gutscheine, hat er die kostenlose Abgabe der Speisen zwingend anhand dieser Belege nachzuweisen. Fehlen diese, ist die Kassenführung mangels ordnungsgemäßer Aufzeichnungen der Ausgaben nicht ordnungsgemäß.

### 11.4.3 Gewinnermittlung nach § 4 III EStG

Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung ergibt sich für Unternehmen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, aus § 22 UStG i.V.m. § 63 UStDV bis § 68 UStDV. Zwar sind umsatzsteuerliche Aufzeichnungen keine Aufzeichnungen „nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen“ i.S. des § 140 AO.

Die Aufzeichnungsverpflichtung aus einem Steuergesetz wirkt aber, sofern dieses Gesetz keine Beschränkung auf seinen Geltungsbereich enthält oder sich eine Beschränkung aus der Natur der Sache nicht ergibt, unmittelbar auch für andere Steuergesetze, also auch für das EStG (BFH vom 02.03.1982 – VIII R 225/80, BStBl II 1984 S. 504).

Gemäß § 22 Abs. 2 Nr. 2 UStG sind u.a. auch die vereinnahmten Entgelte aufzuzeichnen. Nach § 63 Abs. 1 UStDV müssen die Aufzeichnungen so beschaffen sein, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit möglich ist, einen Überblick über die Umsätze des Unternehmens zu erhalten. Betriebseinnahmen sind einzeln aufzuzeichnen.

Dem Grundsatz nach gilt das auch für Bareinnahmen (vgl. BFH vom 26.02.2004 – XI R 25/02, BFH/NV 2004, 858-859).

Es ist folglich auch für einen Einnahme-Überschuss-Rechner notwendig, Bareinnahmen und -ausgaben wie bei einem Buchführungspflichtigen nachvollziehbar aufzuzeichnen, zu dokumentieren und ggf. in einem Kassenbericht zu erfassen, wenn die Einnahmen nicht einzeln aufgezeichnet und Kassenzettel, Registrierkassenstreifen, Tagesendsummenbons o.ä. nicht aufbewahrt werden (vgl. FG Münster vom 20.12.2000 – 8 K 4633/97).

Bei einem Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG, der überwiegend Bargeschäfte tätigt, reicht eine geordnete Belegsammlung nicht aus. Bareinnahmen und Barausgaben sind auch in diesem Fall täglich aufzuzeichnen (BFH vom 02.09.2008).

Dass Aufzeichnungen über Entnahmen zu führen sind, ergibt sich aus § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, sind auch verpflichtet, die ihrer Gewinnermittlung zugrunde liegenden Belege aufzubewahren. Eine solche Aufbewahrungspflicht ergibt sich aus § 147 AO, aber auch aus der dem Stpfl. obliegenden Feststellungslast. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdient eine Einnahmen-Überschussrechnung Vertrauen und kann für sich die Vermutung der Richtigkeit in Anspruch nehmen (BFH vom 07.02.2008, X B 189/07).

Betriebseinnahmen sind auch bei Gewinnermittlern nach § 4 Abs. 3 EStG - zur Vermeidung einer Schätzung - mit der gebotenen Klarheit und Nachvollziehbarkeit aufzuzeichnen (BFH vom 07.02.2008, X B 189/07, Finanzgericht des Saarlandes 13.01.2010, 1 K 1101/05, EFG 2010, 772-774).

Führt der Steuerpflichtige ohne rechtliche Verpflichtung für die Besteuerung bedeutsame Bücher, gelten hierfür gem. § 146 Abs. 6 AO auch die Ordnungsvorschriften für die Buchführung (vgl. FG Münster vom 20.12.2000 – 8 K 4633/97).

#### 11.4.4 Kein Kassenbuch erforderlich bei der Einnahmeüberschussrechnung

BFH 10. Senat, Beschluss vom 16. Februar 2006, Az: X B 57/05 NV

**Bei zulässiger Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind Steuerpflichtige nicht zum Führen eines Kassenbuchs verpflichtet.**

#### **Orientierungssatz**

1. NV: Eine Regelung, dass vereinnahmte Barentgelte gesondert in einem Kassenbuch aufzuzeichnen sind, enthält auch nicht § 22 UStG sowie die UStDV.

2. NV: Bei der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG gibt es keine Bestandskonten und somit auch kein Kassenkonto. **Vereinnahmtes Geld wird sofort Privatvermögen** (vgl. BFH-Urteil vom 22.2.1973 IV R 69/69).

Das Einkommensteuergesetz und die AO enthalten entgegen der Auffassung des FA keine Verpflichtung zur Führung eines Kassenbuchs für die Überschussermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Insbesondere kann eine solche Verpflichtung nicht auf die Vorschrift des § 4 Abs. 3 EStG gestützt werden, da diese lediglich die Art der Gewinnermittlung bestimmt (BFH-Urteil vom 11. August 1992 VII R 90/91).

Auch die §§ 145, 146 AO können eine dahin gehende Verpflichtung nicht begründen. Denn die Anwendung dieser Vorschriften hat gerade eine ausdrückliche gesetzliche Aufzeichnungsverpflichtung zur Voraussetzung.

Aus der Vorschrift des § 4 Abs. 3 EStG ergibt sich nur eine Verpflichtung zur Führung eines Verzeichnisses über die Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens (§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG).

Bei der Einnahmenüberschussrechnung gibt es jedoch keine Bestandskonten und somit auch kein Kassenkonto. Die Feststellung eines Kassenbestands, für den ein Kassenbuch bei einer Gewinnermittlung nach dem Bestandsvergleich aufgrund ordnungsgemäßer Buchführung erforderlich ist, kommt nicht in Betracht.

Vielmehr müssen sie nach § 146 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 AO 1977 die Aufzeichnungen, die allein nach den Steuergesetzen (§ 22 UStG) vorzunehmen sind, lediglich so führen, dass sie dem konkreten Besteuerungszweck genügen. Sie können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen (§ 146 Abs. 5 Satz 1 AO 1977).

Diese Anforderung ist erfüllt, wenn Steuerpflichtige sämtliche Ausgangsrechnungen chronologisch nach dem Tag des Geldeingangs ablegen und in handschriftliche Listen eintragen, auch wenn nur auf den Rechnungen, nicht aber in den angefertigten Listen zwischen Geldeingang auf dem Bankkonto oder Barzahlung unterschieden wurde.

#### 11.4.5 Aufzeichnungspflicht bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, BFH vom 15.04.1999

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ergibt sich für den Bereich der betrieblichen Einnahmen eine Aufzeichnungspflicht nicht aus dem Einkommensteuergesetz selbst, sondern **aus § 22 UStG, der nach § 140 AO unmittelbar auch für die Einkommensteuer wirkt** (BFH vom 15.04.1999 - IV R 68/98, BStBl 1999 II S. 481).

Das Umsatzsteuerrecht übernimmt die allgemeinen Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen, wie sie in den §§ 145, 147 AO normiert sind (§ 63 Abs. 1 UStDV).

Der BFH hat in vgl. Urteil vom 15.04.1999 für einen von den Vorschriften des § 22 UStG weitgehend befreiten Land- und Forstwirt folgendes ausgeführt:

**Das Fehlen einer Verpflichtung zur Aufzeichnung der Betriebseinnahmen oder -ausgaben bedeutet nicht, dass das FA. die erklärten Gewinne oder Verluste stets ungeprüft übernehmen müsste.**

Auch wenn der Kläger nicht gezwungen war, seine Betriebseinnahmen und -ausgaben aufzuzeichnen, und entsprechende Belege aufzubewahren, so trägt er doch wie jeder andere Stpfl. die Gefahr, dass das FA. die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann und deshalb die Voraussetzungen für eine Schätzung erfüllt sind. Dies gilt auch, wenn der Stpfl. die Betriebseinnahmen und -ausgaben nicht aufzeichnen muss.

Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdient eine Einnahme-Überschuss-Rechnung Vertrauen und kann für sich die Vermutung der Richtigkeit in Anspruch nehmen.

Gilt dies bereits für von den Aufzeichnungspflichten des § 22 UStG befreite Einnahme-Überschuss-Rechner, so muss dies umso mehr für die übrigen, nicht von der aus § 22 UStG ergebenden Verpflichtung befreiten Überschussrechner gelten.

Folgen:

- Aufzeichnungen über Tageseinnahmen (Kassenberichte, Endsummenbons, Einzelaufzeichnungen) **erforderlich**
- Kassenbuch (Feststellung der Kassenbestände) **nicht erforderlich**

### 11.5 Grundsätze der zeitgerechten und geordneten Verbuchung

#### 11.5.1 Allgemeines

An die Verbuchung der Kasseneinnahmen und Kassenausgaben werden besondere Anforderungen gestellt. Nach § 146 Abs. 1 S. 2 AO sollen Kasseneinnahmen und Kassenausgaben **täglich festgehalten** (nicht unbedingt verbucht) werden. Für die Bargeschäfte werden an den Begriff „zeitgerecht“ höhere Anforderungen gestellt als für die übrige Buchführung.

Die Grundsätze der geordneten Verbuchung bedeuten für die täglich festzuhaltenden Bargeschäfte, dass sie an dem Tage, an dem die Gelder fließen, aufgezeichnet werden und dass dieser Tag auf dem Beleg ersichtlich ist bzw. vermerkt wird. Die Geschäftsvorfälle sind insoweit unverzüglich bzw. ohne schuldhaftes Verzögern in ihrer zeitlichen Reihenfolge, d.h. zumindest nach Tagen, festzuhalten, um die Gefahr von Fehlerquellen zu vermindern.

Eine Buchführung, die unverbuchte Bareinnahmen erst im Rahmen der Abschlussbuchungen erfasst, ist nicht ordnungsgemäß (BFH vom 26.10.1994 - X R 114/92, BFH/NV 1995, S. 373).

Die Kassenaufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass es einem Buchsachverständigen zumindest am Beginn oder Ende jedes Geschäftstages und bei Einzelaufzeichnungen der Bareinnahmen auch jederzeit im Laufe des Geschäftstages möglich ist, den durch **Kassensturz festgestellten Istbestand** mit dem Sollbestand nach dem Kassenbuch zu vergleichen. Die Kassenaufzeichnungen müssen die sog. Kassensturzfähigkeit gewährleisten (vgl. BFH vom 20.09.1989 - X R 39/87, BStBl 1990 II S. 109; BFH vom 26.08.1975 - VIII R 109/70, BStBl 1976 II S. 210).

Auch Geldverschiebungen zwischen mehreren Geschäftskassen sind buchmäßig festzuhalten, weil andernfalls eine Abstimmung nicht möglich wäre (BFH vom 17.11.1981 - VIII R 174/77, BStBl 1982 II S. 430). Ohne die jederzeitige Abstimmbarkeit von Kassensoll- und Kassenistbestand - zumindest am Beginn oder am Ende jedes Geschäftstages - enthält die Buchführung einen Systemfehler (d.h. einen schweren Mangel; vgl. BFH vom 31.07.1969 - IV R 57/67, BStBl 1970 II S. 125).



Wenn ein Steuerpflichtiger seine täglichen Einnahmen nur summarisch ermitteln und nicht mit Kassenzetteln oder einer Registrierkasse abstimmen kann, ist **die tägliche Kassenbestandsaufnahme** und daraus die rechnerische Ermittlung der Tageseinnahme eine unabdingbare Voraussetzung für die Verbuchung der Einnahmen (vgl. BFH vom 01.10.1969 - I R 73/66, BStBl 1970 II S. 45).

Die Grundsätze der geordneten Verbuchung bedeuten für die täglich festzuhaltenden Bargeschäfte, dass sie an dem Tage, an dem die Gelder fließen, aufgezeichnet werden und dass dieser Tag auf dem Beleg ersichtlich ist bzw. vermerkt wird. Die Geschäftsvorfälle sind insoweit unverzüglich bzw. ohne schuldhaftes Verzögern in ihrer zeitlichen Reihenfolge, d.h. zumindest nach Tagen, festzuhalten, um die Gefahr von Fehlerquellen zu vermindern.

Eine Kassenbuchführung, bei der die Bareinnahmen und -ausgaben erst am nächsten Geschäftstag aufgezeichnet werden, ist noch ordnungsmäßig, wenn zwingende geschäftliche Gründe einer Aufzeichnung noch am gleichen Tag entgegenstehen und aus den Buchungsunterlagen sicher entnommen werden kann, wie sich der sollmäßige Kassenbestand entwickelt hat.

Eine weitere Auflockerung der Eintragungspflicht erscheint dem BFH bei Steuerpflichtigen mit festem Ladenlokal nicht vertretbar (vgl. BFH vom 31.07.1974 - I R 216/72, BStBl 1975 II S. 96 und StBp 1995, S. 193 ff.).

Auch die **Privatentnahmen** aus der Kasse und die **Privateinlagen** in die Kasse sind täglich aufzuzeichnen. Es reicht nicht aus, wenn sie erst am Schluss eines Monats beim gruppenweisen Erfassen der Bargeschäfte im Rahmen der Finanzbuchführung ermittelt werden (vgl. BFH vom 24.06.1954 - IV 296/53 U, BStBl 1954 III S. 282).

Die Beweisvermutung einer ordnungsmäßigen Kassenführung ist ebenso zu versagen, wenn **Privatentnahmen und -einlagen** im Büro des Steuerberaters (evtl. nach telefonischen Angaben aus der Erinnerung des Steuerpflichtigen) **ohne Belege** erfasst und gebucht werden (vgl. BFH vom 18.12.1984 - VIII R 195/82, BStBl 1986 II S. 226).

Liegen über Privatentnahmen und Neueinlagen keine Belege vor (**Eigenbelege oder Quittungen**) so handelt es sich hier nicht nur um einen formellen, sondern um ein schwerwiegenden materiellen Mangel (vgl. FG Münster vom 23.02.2000 - 5 V 7028/99 ).

Es kommt in der Praxis oft vor, dass die Vorgänge des Geldverkehrs nicht sofort in das Kassenbuch eingetragen, sondern dass sie zunächst in unreinen Aufzeichnungen festgehalten werden. Es muss auch hier der Grundsatz gewahrt bleiben, dass die Vorgänge täglich in der richtigen Reihenfolge aufgezeichnet werden. Die **unreinen Aufzeichnungen (Kladde, Schmierbuch usw.) müssen aufbewahrt werden**, da sie als Unterlagen für Buchungen im Kassenbuch dienen (RFH vom 01.08.1930 - V A 671/30, RStBl 1930 S. 771; RFH vom 25.08.1937 - VI A 392/37, RStBl 1937 S. 1109, FG Rheinlang-Pfalz vom 24.11.1987 - 2 K 233/85).

## 11.5.2 Häufige Fehlerquellen

### 11.5.2.1 Verbuchung von Barausgaben am Tag der tatsächlichen Entnahme

Barausgaben sind an dem Tag in der Kasse zu verbuchen, an dem das Geld tatsächlich aus der Kasse herausgenommen wird. Wird der Betrag einer Tankquittung vom 16.11.12 (Freitag) erst tatsächlich am 19.11.12 (Montag) entnommen, darf der Geldabgang aus der Kasse auch erst am 19.11.12 dargestellt werden. Ansonsten kommt es im Zwischenzeitraum zu Kassendifferenzen. Die Kasse wäre somit nicht Kassensturzfähig.

### 11.5.2.2 EC-Karten- Zahlungen

In der Kasse erscheinen nur Bareinnahmen und Barausgaben. EC- Zahlungen werden nicht in der Kasse erfasst. Es ist gegen ein weiteres Konto "EC-Zahlungen". Denn das klassische Geldtransitkonto erfasst eigentlich nur Bareinzahlungen auf das Bankkonto oder Abhebungen vom Bankkonto für die Kasse oder Bewegungen zwischen mehreren Bankkonten.

### 11.5.2.3 „Entnahme“ oder „Geldtransfer“ bei „Nebenkassen“

Werden während der Geschäftszeiten oder auch danach Bargeldbeträge aus der Geschäftskasse „entnommen“ und anschließend „zu Hause“ aufbewahrt, ggf. über mehrere Tage bis zur nächsten Einzahlung bei der Bank, so sind die „entnommenen“ Beträge über das Konto Geldtransfer zu verbuchen. Auch eine Verbuchung als Entnahme wäre denkbar. Ohne die Darstellung des Vorgangs im Kassenbuch ist die Kasse nicht Kassensturzfähig.

## 11.5.3 Grundsatz der Einzelaufzeichnung

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern prinzipiell die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäftes, also jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, Einlage und Entnahme, § 238 Abs. 1 HGB, § 145 Abs. 1 S. 2 AO, BFH vom 01.10.1969 - I R 73/66, BStBl 1970 II S. 45 („soweit zumutbar, mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles“).

Insbesondere Einzelhändler, die im Allgemeinen Waren von geringem Wert an ihnen der Person nach nicht bekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkaufen, brauchen die Kasseneinnahmen nicht einzeln aufzuzeichnen (BFH vom 12.05.1966 - IV 472/60, BStBl 1966 III S. 372).

Soweit keine Registrierkasse zur Einnahmenermittlung verwandt wird, genügt in diesen Fällen eine **summarische Ermittlung der Einnahmen durch Rückrechnung aus dem ausgezahlten Kassenbestand, sog. offene Ladenkasse.**

Die Frage, wo die betragsmäßige Grenze für „Waren vom geringem Wert“ i.S. der BFH-Rechtsprechung liegt, für die auf die Einzelaufzeichnungen verzichtet werden kann, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalles zu entscheiden.

Unter dem Aspekt der Zumutbarkeit ist es im Einzelhandel, der Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft, nicht zu beanstanden, wenn Barverkäufe erst ab einem Betrag **von 15.000 €** und mehr einzeln insbesondere mit Name und Anschrift aufgezeichnet werden (vgl. BMF vom 14.12.1994 - IV A 8 - S 0315 - 22/94 BStBl I 1995, S. 7). Die gebotene Einzelaufzeichnung gilt auch, wenn der Gewerbetreibende oder Einzelhändler mehrere Leistungen an einen Leistungsempfänger ausführt, und der Gesamtwert der Leistungen den Betrag von 15.000 € erreicht oder übersteigt.

Diese weitreichende Ausnahmeregelung ist nicht anzuwenden für Bareinnahmen z. B. im Hotel- und Beherbergungsgewerbe (vgl. BFH vom 27.01.1989 - III B 130/88, BFH/NV 1989, 767), Autoreparaturwerkstätten (BFH vom 09.10.1958 - IV 119/57), aus Werkverträgen für kundenspezifisch gefertigte Schmuckstücke in Juwelier-, Gold- und Silberschmiedegeschäften, in Restaurants und Gaststätten in Bezug auf Rechnungen über Familienfeiern, Betriebsveranstaltungen, Seminarveranstaltungen, Tagungen.

Bei Freiberuflern und Handwerkern wird die Einzelaufzeichnung mit hinreichender Identifizierungsmöglichkeit stets zu fordern sein.

In vorstehenden Fällen sind die Kunden in der Regel aus anderen Gründen namentlich bekannt, so dass Einzelaufzeichnungen zumutbar sind.

Soweit Einzelaufzeichnungen zumutbar sind, erfordert die formelle Ordnungsmäßigkeit der Belege eine fortlaufende Nummerierung, die zumindest bei den Einnahmebelegen vorgedruckt sein sollte, und Angabe der Belegnummer im Kassenbuch (vgl. WP-Handbuch 1992, Teil P, RZ 216).

### 11.5.4 Aufbewahrungspflichten

Nach § 147 AO sind (Kassen-) Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen sowie Buchungsbelege grundsätzlich zehn Jahre, Handels- oder Geschäftsbriefe oder sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, grundsätzlich sechs Jahre aufzubewahren.

Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, soweit und so lange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die allgemeine Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 AO) noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 Satz 2 AO).

### **Verstoß gegen Aufbewahrungspflichten**

Werden aufbewahrungspflichtige Unterlagen nicht aufbewahrt, handelt es sich um einen formellen Buchführungsmangel. Wird die Beweiskraft der Buchführung durch die fehlenden Unterlagen nicht nur unwesentlich beeinträchtigt, kann es sich um einen schwerwiegenden formellen Mangel handeln, der die Beweiskraft der Buchführung nach § 158 AO widerlegt und das Finanzamt zur Schätzung berechtigt.

Beispiele: fehlende Z-Bons, fehlende Durchschriften von Verkaufsquittungen (BFH BStBl II 1953 S. 10; BStBl II 1956 S. 82; BStBl II 1998 S. 51, BFH/NV 1991 S. 573, FG SaAnh. EFG 01, 802, Nds. FG EFG 03, 1215, BFH-Urteil vom 26.02.2004, XI R 25/02, BStBl II 2004, 599).

In dem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 26.07.2007 (14 K 3368/06 B) wurde eine Hinzuschätzung von Betriebseinnahmen innerhalb der amtlichen Richtsätze wegen der Vernichtung von Z-Bons bei einem Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG für rechtmäßig erachtet (bestätigt durch BFH-Beschluss vom 07.02.2008, X B 189/07).

Werden Kassendaten in elektronischer Form mit Hilfe von PC-gestützten Kassensystemen erstellt und verarbeitet, sind diese Daten zusammen mit den Daten hiermit verbundener Systeme (z.B. Warenwirtschaftssysteme) zu speichern, aufzubewahren und im Rahmen einer Außenprüfung in elektronischer Form zur Verfügung zu stellen. Kann ein Datenzugriff nicht wie vorgeschrieben ermöglicht werden, weil entsprechende Daten gelöscht wurden, handelt es sich um einen Verstoß gegen Aufbewahrungspflichten und um einen schwerwiegenden formellen Buchführungsmangel, der das Finanzamt wegen des Beweisverderbs zur Schätzung berechtigt (vgl. Tipke/Kruse Tz. 64 zu § 147 AO).

### Rechtsfolgen

Formelle Mängel sind keineswegs bedeutungslos. Sie sind vom Betriebsprüfer im Einzelfall festzustellen und in Bezug auf die in ihnen liegenden sachlichen Risiken und materiellen Fehlerquellen zu untersuchen und zu würdigen. Formelle Unzulänglichkeiten gehen meist mit materiellen Schwächen einher. Formfehler haben zusammen mit anderen sachlichen Mängeln Gewicht; sie beeinträchtigen oder widerlegen (je nach Gewicht) die Beweisvermutung des § 158 AO und können fallspezifisch das Beweismaß in der freien Beweisführung reduzieren.

Formelle Mängel haben dann Bedeutung, wenn sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln (vgl. StBp 1990 S. 169 ff. und StBp 1993 S. 10 ff.).

Nach der Rechtsprechung berechtigen formelle Mängel der Kassenführung nur insoweit zur Schätzung, als sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln. Ob eine Hinzuschätzung in Betracht kommt, richtet sich u.a. nach der Bedeutung der Barkasse für den Betrieb des Stpfl (BFH-Beschluss vom 25.01.1990, IV B 140/88).

## 13 Urteile zur Kassenführung

### 13.1 Reichweite einer Schätzung nach der sog. 30/70-Methode

Aus dem Ergebnis einer Getränkekalkulation bei einem Restaurant nach der sog. 30/70-Methode kann nach Meinung des FG Münster nicht ohne Weiteres auch auf den Außerhausverkauf von Speisen geschlossen werden, FG Münster, Urteil v. 4.12.2015, 4 K 2616/14 E,G,U.

Der Kläger betrieb ein chinesisch-mongolisches Speiserestaurant mit Buffetangebot. Der Außerhausverkauf von Speisen machte nach den Geschäftsunterlagen fast 30% des Gesamtumsatzes aus. Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte das Finanzamt zu der Ansicht, dass die Kassenführung aufgrund schwerwiegender Mängel nicht ordnungsgemäß sei.

Zur Ermittlung der Gewinn- und Umsatzzinzuschätzungen nahm der Prüfer eine Getränkekalkulation vor und berechnete anhand des gebuchten Anteils der Getränkeumsätze (18,51%) den Gesamtumsatz. Von der Kalkulationsdifferenz zum erklärten Umsatz nahm der Prüfer einen Sicherheitsabschlag in Höhe von 10% vor. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Änderungsbescheide wandte der Kläger ein, dass das vom Prüfer ermittelte Ergebnis wirtschaftlich nicht erzielbar sei.

Das Gericht gab der hiergegen erhobenen Klage teilweise statt. Aufgrund der erheblichen Mängel in der Kassenführung bestehe dem Grunde nach eine Schätzungsbefugnis. Die Schätzung auf Grundlage einer Getränkekalkulation sei grundsätzlich als auf betriebsinternen Daten aufbauende Schätzungsmethode bei Speisegaststätten geeignet.

Diese sog. 30/70-Methode basiere auf dem Gedanken, dass das Verhältnis zwischen verzehrten Speisen und Getränken nur geringen Schwankungen unterliege, da die Gäste im Durchschnitt zu jeder Speise eine bestimmte Menge an Getränken zu sich nehmen.

Demgegenüber bestehe zwischen den Getränkeumsätzen im Restaurant und den Speisen, die außer Haus geliefert werden, keine logische Verknüpfung. Da der Anteil der Außerhausverkäufe nicht unerheblich sei, könnten aus der Getränkekalkulation auf diese Umsätze keine unmittelbaren Schlussfolgerungen gezogen werden. Andererseits seien alle Umsätze in derselben Barkasse gelandet, so dass die zu den Hinzuschätzungen berechtigenden Kassenführungsmängel für alle Bereiche gleichermaßen gelten.

Aufgrund der doppelten Hebelwirkung, die bei der Übertragung des Kalkulationsergebnis auf die außer Hausumsätze entstehe, nahm der Senat für diese Umsätze einen doppelt so hohen Sicherheitsabschlag wie bei den übrigen Umsätzen vor. Anders als das Finanzamt zog der Senat die Sicherheitsabschläge nicht erst von der Kalkulationsdifferenz, sondern vom Kalkulationsergebnis ab, weil hiermit alle Unwägbarkeiten der gesamten Kalkulation abgegolten würden.

13.2 Zuschätzung beim Imbissbetrieb, FG Hamburg vom 23.02.2016

Im Rahmen einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen können die im Zeitpunkt der Außenprüfung festgestellten Umsätze den zurückliegenden Prüfungs Jahren zugrunde gelegt werden, wenn sich die wirtschaftlichen Verhältnisse zwischenzeitlich nicht wesentlich geändert haben. Den Steuerpflichtigen trifft insoweit die Beweislast dafür, dass beispielsweise ein "Döner-Krieg" die Preisgestaltung wesentlich beeinflusst hat (FG Hamburg, Urteil v. 23.02.2016 - 2 K 31/15; Nichtzulassungsbeschwerde erhoben).

Sachverhalt: Der Kläger betrieb einen Imbissbetrieb. Nach einer Außenprüfung änderte das Finanzamt die Steuerbescheide für die Vorjahre. Aufgrund der Ermittlungsergebnisse für die Zeit während der Außenprüfung schätzte es erhebliche Mehrerlöse.

Der Kläger ist der Auffassung, seine vermeintlich nicht erklärten Wareneinkäufe im Jahr der Außenprüfung dürften nicht zur Grundlage von Zuschätzungen für die Vorjahre gemacht werden, da sich die Situation u.a. infolge einer von ihm initiierten Preiskampagne gegenüber den Vorjahren wesentlich geändert habe.

Hierzu führten die Richter des FG Hamburg u.a. weiter aus:

Wegen der Mängel der Kassenführung bilden die Ermittlungsergebnisse aus der späteren Zeit der Außenprüfung eine geeignete Schätzgrundlage für die Umsätze der Vorjahre.

Der Kläger hat die von ihm behaupteten Unterschiede zu den Vorjahren, für die er die Beweislast trägt, nicht nachweisen können.

13.3 Hinzuschätzung zu den Betriebseinnahmen eines Restaurants in Höhe der unbaren Kreditkartenumsätze, FG Berlin-Brandenburg v. 28.09.2015 - 4 V 4076/15

Hinzuschätzung zu den Betriebseinnahmen eines Restaurants in Höhe der unbaren Kreditkartenumsätze wegen Zweifeln an der Erfassung der unbaren Betriebseinnahmen und unterbliebener Mitwirkung des Steuerpflichtigen an der Aufklärung dieser Zweifel

Leitsatz

1. Wurde bei Erfassung von Betriebseinnahmen eines Restaurants mittels eines elektronischen Kassensystems trotz technisch bestehender Möglichkeit hierzu nicht zwischen baren und unbaren Einnahmen (Kreditkartenumsätze) differenziert, wurden die Kreditkartenumsätze auch nicht täglich erfasst und ist aufgrund der konkret vorgenommenen Verbuchung äußerst zweifelhaft, ob die Kreditkartenumsätze tatsächlich wie vom Steuerpflichtigen angegeben vollständig als bare Betriebseinnahmen miterfasst und versteuert worden sind, so bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Befugnis des FA zu einer Hinzuschätzung in Höhe der auf dem Girokonto des Steuerpflichtigen ersichtlichen Kreditkarteneinnahmen.

Das gilt jedenfalls dann, wenn die Kassenbuchführung gravierende Mängel aufweist und der Steuerpflichtige seiner verschärften Mitwirkungspflicht, die ordnungsgemäße Erfassung der seinem Girokonto gutgebrachten Erlöse aus Kreditkartenumsätzen seines Restaurants plausibel darzulegen und unter Beweis zu stellen, nicht nachgekommen ist, indem er z. B. trotz mehrfacher Aufforderung weder die Tagesabrechnungen bzw. Ersatzbelege des Kreditkarteninstituts über seine täglichen Kreditkartenumsätze noch Protokolle über die Programmierung/Umprogrammierung des Kassensystems vorgelegt hat. Bei diesem Sachverhalt durfte die Finanzbehörde von weiteren Sachverhaltsaufklärungen absehen.

2. Auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Betriebseinnahmen einzeln nachzuweisen. Daher ist es nicht zu beanstanden, wenn bei Führung eines elektronischen Kassensystems als Beleg für die vollständige Erfassung aller Umsätze und Einnahmen das Zustandekommen der Summe eines jeden Tagesergebnisses durch Aufbewahrung angefallener Kassenstreifen, Kassenzettel und Bons oder die Einnahmen und Ausgaben eines Kassenberichts nachgewiesen werden muss.
3. Die Z-Bons müssen eine hinreichende Gewissheit über die Vollständigkeit der darin enthaltenen Einnahmen zulassen. Dies ist nur der Fall, wenn die Organisationsunterlagen aufbewahrt werden, um etwaige Manipulationen bei der Berechnung der ausgedruckten Beträge nachvollziehen zu können.
4. Wenn ein Steuerpflichtiger die ihm auferlegten allgemeinen oder besonderen Mitwirkungs-, Informations- oder Nachweispflichten verletzt, mindert sich grundsätzlich die Ermittlungspflicht der Finanzbehörde oder des Finanzgerichtes entsprechend.

Diese Entscheidung ist rechtskräftig

*13.4 Anspruch des Steuerpflichtigen auf Übermittlung von Kalkulationsunterlagen des Betriebsprüfers in elektronischer Form, BFH Beschl. v. 25.07.2016 - X B 213/15, X B 4/16*

Stützt das Finanzamt eine Hinzuschätzung auf die Durchführung einer Kalkulation, ist es verpflichtet, sowohl die Kalkulationsgrundlagen als auch die Ergebnisse der Kalkulation sowie die Ermittlungen, die zu diesen Ergebnissen geführt haben, offenzulegen. Wurde die Kalkulation in elektronischer Form durchgeführt, kann der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Übermittlung der Kalkulationsgrundlagen in elektronischer Form haben.

Die Klägerin wirft zunächst die Rechtsfrage auf, ob das Finanzamt verpflichtet ist, vorgenommene Kalkulationen in elektronischer Form vorzulegen, damit der Steuerpflichtige sie überprüfen könne. Im Streitfall habe die Klägerin sowohl im Verwaltungs- als auch im Klageverfahren die Übermittlung der Kalkulation in elektronischer Form beantragt. Das Finanzamt habe indes nur Papiausdrucke vorgelegt.

Diese Frage bedarf allerdings keiner höchstrichterlichen Klärung mehr, so dass es an der - für eine Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung unerlässlichen - Voraussetzung der Klärungsbedürftigkeit fehlt. Bereits aus der von der Klägerin selbst zitierten Rechtsprechung ergibt sich, dass ein solcher Anspruch grundsätzlich besteht. So hat der Bundesfinanzhof schon für „klassische“ Kalkulationen in Papierform entschieden, dass sowohl die Kalkulationsgrundlagen als auch die Ergebnisse der Kalkulation sowie die Ermittlungen, die zu diesen Ergebnissen geführt haben, offengelegt werden müssen. In seiner Entscheidung zum Zeitreihenvergleich hat der erkennende Senat darüber hinaus ausgeführt, dass auch die spezifischen „Daten“, auf denen der Zeitreihenvergleich basiere, offengelegt werden müssen.

Auch die Finanzverwaltung vertritt letztlich keine grundlegend andere Auffassung. So hat das Finanzamt in seiner Beschwerdeerwiderung zutreffend auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 17. Dezember 2008 hingewiesen.

Danach hat eine Finanzbehörde Beteiligten auf Antrag Auskunft über die zu ihrer Person gespeicherten Daten zu erteilen, wenn sie ein berechtigtes Interesse darlegen und keine Gründe für eine Auskunftsverweigerung vorliegen (Tz. 1).

*13.5 Schätzung von Besteuerungsgrundlagen bei nicht ordnungsgemäßer Buchführung - ungeordnete Belegbuchführung - Nichteinhaltung der Aufbewahrungspflichten, Finanzgericht Hamburg vom 26.08.2016 - 6 V 81/16*

1. Bei Fehlen von **geordnet aufzubewahrenden Belegen** ist eine Buchführung nicht ordnungsgemäß. Da zu jeder Buchung ein Beleg vorhanden sein muss, ist der Begriff des Belegs funktional zu verstehen. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung anhand von Belegen verfolgen lassen.
2. Weisen Tagesendsummenbons (sog. Z-Bons) **keine Stornobuchungen** aus, lässt sich nicht mehr feststellen, ob lediglich Fehlbuchungen oder auch Einnahmebuchungen an sich gelöscht wurden. Die erforderliche Vollständigkeit der Buchungen ist infolge dieser Veränderungen nicht gewährleistet.
3. Die Aufbewahrungspflicht des Steuerpflichtigen von Unterlagen und Daten, die zum Verständnis und zur Überprüfung der gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen von Bedeutung sind, umfasst neben Unterlagen in Papierform auch **alle Unterlagen in Form von Daten, Datensätzen und elektronischen Dokumenten**, die dokumentieren, dass die Ordnungsvorschriften umgesetzt und deren Einhaltung überwacht wurde.
4. Aufzubewahren sind insbesondere die **elektronische Journaldatei**, in der jede neue Buchung an das Dateiende angefügt wird und Änderungen oder Löschungen nicht möglich sind. Gleiches gilt für Programmierprotokolle, die nachträgliche Änderungen dokumentieren.



5. Bei Vorliegen der Voraussetzungen zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen dem Grunde nach kann zur Durchführung der Schätzung die Methode der **Quantilschätzung** angewandt werden, bei der Prozentränge - sog. Quantile -, die in der beschreibenden Statistik zur Einteilung einer Datenmenge in den Standardbereich, in schwache und in starke Ausreißer verwendet werden, bestimmt werden.

Hinweis: In dem vorliegenden Fall geht es also um die Anwendung von **SRP** (die summarische Risikoprüfung).

*13.6 Aufzeichnungspflicht von Barumsätzen bei Einnahmenüberschussrechnung, FG Hamburg vom 01.08.2016*

1. Für die Leistungen eines Partyserviceunternehmens gilt der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG grundsätzlich nur dann, wenn es sich um reine Lieferung von Standardspeisen handelt. Bei einem erheblichen Dienstleistungsanteil bei der Speisezubereitung bzw. Darreichung (spezielle Fertigung nach Kundenwunsch und Lieferung zu einer bestimmten Zeit) oder zusätzlichen Dienstleistungselementen (z. B. Gestellung von Personal, Mobiliar) kommt der ermäßigte Steuersatz regelmäßig nicht zur Anwendung.
2. Auch bei der Einnahmenüberschussrechnung müssen Geschäftsvorfälle fortlaufend, vollständig und richtig verzeichnet werden. Im bargeldintensiven Bereich ist dafür regelmäßig die Führung von Aufzeichnungen ähnlich einem **Kassenbuch oder einem Kassenbericht** notwendig. **Eine veränderbare Excel-Tabelle genügt diesen Anforderungen regelmäßig nicht.**

*13.7 Prüfungsumfang des gerichtlichen AdV-Verfahrens: kein Löschen des Datenspeichers eines Geldspielgeräts, Finanzgericht Hamburg vom 15.08.2016 - 1 V 41/16*

1. Hat die Finanzbehörde AdV gegen Sicherheitsleistung gewährt, sind im finanzgerichtlichen Verfahren die Voraussetzungen einer AdV - also grundsätzlich das Vorliegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit des auszusetzenden Verwaltungsaktes - zu prüfen (gegen BFH-Beschluss vom 07.05.2008, IX S 26/07).
2. Die interne Aufzeichnung der **Nutzungsdaten in einem Geldspielgerät** ist im Anwendungsbereich des § 10 HmbSpVStG eine aufbewahrungspflichtige Unterlage im Sinne von § 146 Abs. 4.

13.8 Schätzungsbefugnis und Sicherheitszuschlag, FG Düsseldorf 6. Senat  
26.03.2012

Werden in einem Kassenfehlbeträge ausweisenden Speiserestaurant weder ein Kassenbuch geführt noch ordnungsgemäße Kassentagesberichte erstellt oder Inventuren durchgeführt, ist das FA aufgrund der formellen Buchführungsmängel zur Hinzuschätzung berechtigt.

Die Bemessung der **Hinzuschätzung mit weniger als 10 v.H. der erklärten Umsätze ist bei erheblichen Buchführungsmängeln keinesfalls überhöht**(Rn.25).

1 Die Klägerin betreibt ein chinesisches Speiserestaurant.

2 Im Rahmen einer für die Jahre 2006 bis 2008 durchgeführten Außenprüfung durch den Beklagten stellte der Prüfer unter anderem fest, dass die Klägerin für den Zeitraum von ihrer Gründung im September 2006 bis einschließlich Oktober 2008 keine ordnungsmäßigen Kassenbelege vorlegen konnte. Weder habe die Klägerin ein Kassenbuch geführt, noch seien ordnungsgemäße Kassentagesberichte durch die Klägerin erstellt worden. Außerdem sei es in 2008 zu diversen Kassenfehlbeträgen (zwischen 300,00 und 2.200,00 €) gekommen, während die täglichen Kassenbestände z. T. bei mehr als 30.000,00 € gelegen hätten. Auch Inventuren seien durch die Klägerin nicht durchgeführt worden; die Warenendbestände seien lediglich im Wege der Schätzung ermittelt worden.

3 Infolge der festgestellten Mängel gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass keine formell und materiell ordnungsmäßige Kassenbuchführung vorgelegen habe (vgl. Tz. 2.1 des Betriebsprüfungsberichts vom 24.01.2011). Auf Grundlage einer durch den Prüfer durchgeführten Nachkalkulation kam dieser zu einer Kalkulationsdifferenz von 43.000,00 €, wovon nach Abzügen für bisher eventuell noch nicht berücksichtigte Sachverhalte 40.000,00 € netto verblieben seien.

4 Der Prüfer schlug vor, die Kalkulationsdifferenz von 40.000,00 € und 8 % der von der Klägerin erklärten Umsätze der Umsatzsteuer zu unterwerfen (7.600,00 €) und in Höhe des Bruttobetrages von 47.600,00 € eine verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen.

25 Die bestehenden formellen Buchführungsmängel rechtfertigen auch eine Zuschätzung. Angesichts der Schwere der Mängel und dem Umstand, dass die Klägerin nach ihrem eigenen Vortrag fast ausschließlich Bargeschäfte tätigt, besteht Anlass, auch an der sachlichen Richtigkeit des ausgewiesenen Buchführungsergebnisses zu zweifeln (BFH vom 07.06.2000 III R 82/97, BFH/NV 2000, 1462 und vom 17.11.1981 VIII R 174/77, BStBl II 1982, 430).

**Die folglich zulässige Hinzuschätzung hat der Beklagte im Ergebnis mit weniger als 10% des erklärten Umsatzes bemessen. Dieses ist im Hinblick auf die festgestellten erheblichen Buchführungsmängel keinesfalls überhöht.**

13.9 Kassenführung bei der Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG

**Finanzgericht des Saarlandes vom 21.06.2012, AZ 1 K 1124/10**

Zur Schätzungsbefugnis des Finanzamts bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG - Aufzeichnungspflichten und Aufbewahrung von Belegen bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

Orientierungssatz

1. Auch die Aufzeichnungen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG müssen so klar und vollständig sein, dass sie einem sachverständigen Dritten in vertretbarer Zeit den Umfang der Einkünfte plausibel machen. Denn das Fehlen einer Verpflichtung zur förmlichen Aufzeichnung der Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben in Form einer (doppelten) Buchführung kann schon aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht bedeuten, dass das Finanzamt die nach § 4 Abs. 3 EStG erklärten Gewinne oder Verluste ungeprüft übernehmen müsste. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdient eine Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG Vertrauen und kann für sich die Vermutung der Richtigkeit in Anspruch nehmen (Rn.37) .
2. Für den unternehmerisch tätigen "4-III-Rechner" gelten die Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG i.V.m. §§ 63 ff. UStDV, und zwar unabhängig davon, welche Arten von Umsätzen getätigt oder erwartet werden. Die sich aus einem Steuergesetz - z.B. § 22 UStG - ergebende Aufzeichnungspflicht gilt für alle Besteuerungszwecke und damit auch für die Einkommensteuer (Rn.38)
3. **Insbesondere bei bargeldintensiven Betrieben ist es zur Vermeidung der Einnahmeneinzelaufzeichnung kaum zu umgehen, ein detailliertes Kassenkonto oder ein Kassenbuch zu führen (Rn.39) .**
4. Auch die Überschussrechnung setzt voraus, dass die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben durch Belege nachgewiesen werden. Einnahmen sind einzeln aufzuzeichnen. Auch Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, sind verpflichtet, die ihrer Gewinnermittlung zugrunde liegenden Belege aufzubewahren (Rn.40).

13.10 Hinzuschätzung von Einnahmen aus sog. Praxisgebühren, FG Düsseldorf,  
04.07.2012, 9 K 4673/08

### Orientierungssatz

1. Auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG muss die Überprüfung der Umsätze in entsprechender Anwendung der §§ 140 bis 147 AO möglich sein (vgl. Literatur; hier: Hinzuschätzung von Einnahmen aus sog. Praxisgebühren bei einem Arzt) (Rn.60) (Rn.61).

60

Vorliegend kann dahinstehen, ob dem Kläger eine Einzelaufzeichnungspflicht zugemutet werden konnte. Denn auch Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, sind verpflichtet, die ihrer Gewinnermittlung zugrunde liegenden Belege aufzubewahren.

Eine solche Aufbewahrungspflicht ergibt sich in der Regel aus § 147 AO, aber auch aus der den Steuerpflichtigen obliegenden Feststellungslast (BFH-Beschluss vom 07.02.2008, X B 189/07, a.a.O.; Weber-Grellet, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rz. D 54). Entscheidend ist, dass die für die Besteuerung maßgeblichen Vorgänge - z.B. durch eine geordnete Belegsammlung - vollständig erfasst werden (BFH vom 16.02.2006, X B 57/05, BFH/NV 2006, 940).

Demzufolge muss auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Überprüfung der Umsätze in entsprechender Anwendung der §§ 140 - 147 AO möglich sein (vgl. Becker/Wiethölter, Steuerliche Betriebsprüfung 2009, 239 m.w.N.). Die Aufzeichnungen bzw. Unterlagen müssen so klar und vollständig sein, dass sie einem sachverständigen Dritten in vertretbarer Zeit den Umfang der Einkünfte plausibel machen.

Denn das Fehlen einer Verpflichtung zur förmlichen Aufzeichnung der Betriebseinnahmen oder -ausgaben kann schon aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht bedeuten, dass die Finanzbehörde die nach § 4 Abs. 3 EStG erklärten Gewinne oder Verluste ungeprüft übernehmen müsste. Die Aufbewahrung aller Belege ist im Regelfall auch notwendige Voraussetzung für den Schluss, dass die Betriebseinnahmen vollständig erfasst und die geltend gemachten Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind.

Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdient eine Einnahmen-Überschussrechnung Vertrauen und kann für sich die Vermutung der Richtigkeit in Anspruch nehmen (vgl. BFH-Urteile vom 15.04.1999, IV R 68/98, BStBl II 1999, 481 und vom 26.02.2004, XI R 25/02, BStBl II 2004, 599 m.w.N.). Dies gilt auch für die Betriebseinnahmen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, die - zur Vermeidung einer Schätzung - mit der gebotenen Klarheit und Nachvollziehbarkeit aufzuzeichnen sind (vgl. FG des Saarlandes, Urteil vom 13.01.2010, 1 K 1101/05, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2010, 772 m.w.N.).

61

Nach diesen Maßstäben ist die Buchführung des Klägers hinsichtlich der Praxisgebühren nicht ordnungsgemäß und damit insoweit zu korrigieren.

62

Zweifel ergeben sich zum einen daraus, dass die Tageseinnahmen immer nur in einer Summe festgehalten worden sind, ohne dass nachprüfbar wäre, wie sich diese zusammensetzen. Aufzeichnungen, aus denen sich die Zusammensetzung der aufgezeichneten Tageseinnahmen ergibt, hat der Kläger nicht vorgelegt. Hinzu kommt, dass z.B. in 2004 ca. 53,79% der aufgezeichneten Beträge auf „glatte“ Beträge wie 100 €, 200 €, 50 €, 150 und nur 3,79% auf Beträge wie 90 € oder 110 € entfallen.

Der Senat ist mit dem FA der Auffassung, dass dies nicht einer „Normalverteilung“ derartiger Einnahmen entspricht. Zudem hat der Kläger in 2004 nicht diese aufgezeichneten und bar vereinnahmten Gelder, sondern davon abweichende, auf das Bankkonto eingezahlte Beträge bzw. einen als Privateinlage bezeichneten Betrag (31.12.2004: 8.110 €) als Betriebseinnahmen erfasst.

63

Überdies weichen die seitens des Klägers erfassten Einnahmen z. T. erheblich von den seitens der KV zu Grunde gelegten Praxisgebühren für die Jahre 2004 und 2005 ab. Die Abrechnung mit der KV erfolgt in der Weise, dass dem Arzt für eingereichte Krankenscheine automatisch eine Praxisgebühr pro Quartal von seinem Honorar abgezogen wird.

Nur wenn der Arzt ausdrücklich bei der Abrechnung angibt, dass keine Praxisgebühr gezahlt worden ist oder eine Befreiung von der Praxisgebühr vorliegt, wird die Gebühr nicht vom Honorar abgezogen.

Der Arzt trägt somit kein Ausfallrisiko, sein Vergütungsanspruch bleibt in vollem Umfang bestehen (§ 43b Abs.1 Satz SGB V). Bei dieser Sachlage ist nicht ersichtlich, warum der Kläger bei Nichtzahlung der Praxisgebühren die KV nicht von diesem Umstand unterrichtet haben sollte.

64

Die dargelegten Verstöße gegen Auszeichnungspflichten und Ungereimtheiten lassen Zweifel an der ordnungsgemäßen und vollständigen Erfassung aller Bareinnahmen begründet erscheinen.

*13.11 Schätzungsbefugnis bei einer Einnahmen-Überschussrechnung, wenn der Steuerpflichtige zur Dokumentation seiner Betriebseinnahmen die Erstellung von Kassenberichten wählt, BFH vom 13.03.2013 - X B 16/12*

Auch wenn ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, zur Führung eines Kassenbuches nicht verpflichtet ist, müssen die von ihm erklärten Betriebseinnahmen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfbar sein. Dokumentiert der Steuerpflichtige seine Betriebseinnahmen in Kassenberichten, ist das FA zur Schätzung befugt, wenn diese wiederholt korrigiert und in sich widersprüchlich sind.

**Urteilsfall:**

Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) betreibt einen Kiosk und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Seinen Gewinn ermittelt er nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG). In diesen Jahren führte der Kläger **eine offene Ladenkasse, seine Tageseinnahmen trug er in Kassenberichte** ein.

Im Rahmen einer Außenprüfung stellte die Prüferin fest, dass der Kläger die Eintragungen in den **Kassenberichten wiederholt - auch mehrfach - durchgestrichen und durch andere Zahlen ersetzt oder die Tageseinnahmen mit einem anderen Stift als die übrigen Angaben geschrieben** hatte.

Der Versuch der Prüferin, eine Nachkalkulation durchzuführen, scheiterte daran, dass der Kläger **keine den Prüfungszeitraum betreffenden, sondern nur aktuelle Preislisten** zur Verfügung stellte. Anhand dieser ermittelte sie Rohgewinnaufschlagsätze für die verschiedenen Warengruppen, rundete diese jedoch aufgrund verschiedener Unsicherheiten erheblich ab und gelangte so zu einer Hinzuschätzung in Höhe von 4.000 € netto jährlich.

Für das Jahr 2006 hatte sie eine Nachkalkulationsdifferenz von über 9.000 € und so einen Unsicherheitsabschlag in Höhe von 56 % vorgenommen.

Die Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) sah den Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt - FA -) infolge der in sich inkonsistenten und teilweise widersprüchlichen Aufzeichnungen der Bareinnahmen im Rahmen der Kassenberichte dem Grunde nach als zur Schätzung der Einkünfte des Klägers befugt an. Auch hinsichtlich der Höhe der Schätzung hatte das FG letztlich aufgrund der erheblichen Unsicherheitsabschläge keine Bedenken.

Mit Schriftsatz vom 21. Februar 2012 begründete der Prozessbevollmächtigte des Klägers die Zulassung der Revision mit dem Erfordernis einer Entscheidung durch den Bundesfinanzhof (BFH) zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Am 16. März 2012 ging ein von dem Vater des Klägers verfasster Schriftsatz ein, in dem dieser geltend machte, die Revision sei zudem nach § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 3 FGO zuzulassen.

*13.12 Zivilrechtliche Ansprüche des Unternehmers gegen den Steuerberater wegen unterlassener Hinweise, St.Bp. 12.2016*

Der ehemalige Finanzrichter des FG Münster Hermann Pump hat aktuell zu der Problematik des zivilrechtlichen Anspruchs gegen den Steuerberater bei fehlendem Hinweis auf die falsche Kassenführung anhand des Beispiels Friseur Stellung genommen.

„Wenn der Friseur einen steuerlichen Berater beauftragt, so muss Beratung ordnungsgemäß sein, also 'Hand und Fuß haben' zur beanstandungssichereren Kassenführung führen. Sonst besteht das Risiko eines Regressanspruchs. Die Verantwortung des Beraters bei der Kassenführung ist wichtig.

Ist der steuerliche Berater auch hinsichtlich der Vor-systems (Grundaufzeichnungen) und der Sicherung der Kassenaufzeichnungen mandatiert, so muss seine Beratung zur fehlerfreien Kassenführung führen. Sonst ist der Streit um den Regress - also die zivilrechtliche Schadensersatzpflicht - nicht weit. Der Mandant von heute ist der zivilrechtliche Gegner von morgen. Wenn der Berater nicht auf Fehlerquellen hinweist, ist das ein teurer Beratungsfehler. Die unzureichende Beratungsdokumentation geht zu Lasten des Beraters (Weitze /Scholl. Anm. zu OLG Düsseldorf vom 04.11.2014). Steuerlich darf sich der neue Berater bei Übernahme des neuen Mandats nicht auf Stichproben beschränken, sondern muss die Vorarbeiten der Mitarbeiter intensiv prüfen, um Probleme mit § 173 AO zu verhindern. Der Friseur hat keinen Anspruch auf Fehlerwiederholung. Damit kann selbst eine Nichtbeanstandung in einer früheren Bp nicht dazu führen, dass die fehlerhafte Kassenführung weiterhin genutzt werden kann. Vielmehr muss der Berater dafür sorgen, dass keine formellen Fehler auftreten, die die Vermutung des § 158 AO widerlegen. Denn dann wird es teuer. Wer den Schaden letztendlich trägt, hängt zumeist von der Zuständigkeit für die Grundaufzeichnungen ab. Hat der Berater hierauf keinen Einfluss, weil er dafür nach dem schriftlichen Beratungsvertrag nicht zuständig ist, so trägt der Mandant den Schaden durch formellen Fehler selbst.

Erhält der steuerliche Sachbearbeiter, der den konkreten Friseurbetrieb als Mandanten betreut, nur Kassenberichte, so spricht da als Indiz dafür, dass die steuerlichen Aufzeichnungen formell fehlerhaft sind. Das beruht auf der Überlegung, dass Kassenberichte nur für offene Ladenkassen erstellt werden. Hier entsteht eine vertragliche Hinweispflicht. Der Friseur als Mandant kann ordnungsgemäße Leistungen vom Berater verlangen. Gehört die fortlaufende Prüfung der Ordnungsgemäßheit der Buchführung zur Prüfungsaufgabe des steuerlichen Beraters, entstehen Hinweispflichten. Der Steuerberater - ebenso seine Mitarbeiter müssen den Friseur auf formelle Fehler bei der Kassenführung hinweisen. Ein solcher Fehler kann der vergessene Hinweis auf die Missachtung der Einzelaufzeichnungspflicht bzw. auf den Verstoß gegen § 22 UStG durch den Friseur sein. Dadurch kommt es zur Schadensersatzpflicht, wenn der steuerliche Berater seine vertragliche Pflicht verletzt hat. Ihm werden die Fehler oder die fehlende Information durch seinen Mitarbeiter als Sachbearbeiter, der den Mandanten betreut, zivilrechtlich zugerechnet. Hier zeigt sich der Vorteil der Berufshaftpflicht. Auch wenn kein Auftrag zur Erstellung oder Überprüfung der Buchführung erteilt worden ist, also die Grundaufzeichnungen nicht zum Beratungsvolumen gehören, kann ein evidenten Fehler vorliegen.“

### 14 Anlage Kassenbericht

**Firma:**

**Kassenbericht mit Zählprotokoll vom .....**

**Zählprotokoll vom (mit Uhrzeit) .....**

	Anzahl	Gesamt
500,00 €		0,00 €
200,00 €		0,00 €
100,00 €		0,00 €
50,00 €		0,00 €
20,00 €		0,00 €
10,00 €		0,00 €
5,00 €		0,00 €
2,00 €		0,00 €
1,00 €		0,00 €
0,50 €		0,00 €
0,20 €		0,00 €
0,10 €		0,00 €
0,05 €		0,00 €
0,02 €		0,00 €
0,01 €		0,00 €
<b>Kassenbestand bei Geschäftsschluss</b>		<b>0,00 €</b>
<b>./. Kassenbestand am Ende des Vortages</b>	<b>./.</b>	
Zwischensumme		0,00 €
<b>Betriebsausgaben</b>		
Tanken		
Porto		
Wareneinkauf		
<b>+ Summe Betriebsausgaben</b>	<b>+</b>	<b>0,00 €</b>
+ Bankeinzahlung	+	
./. Bezahlte Ausgangsrechnungen	./.	
+ Privatentnahmen gemäß Eigenbeleg s. u.	+	
./. Privateinlagen gemäß Eigenbeleg s. u.	./.	
<b>Tageseinnahme</b>		<b>0,00 €</b>

**Eigenbeleg Privatentnahme:**

Privatentnahme am ..... € .....

**Eigenbeleg Privateinlage:**

Privateinlage am ..... € .....

**Unterschrift:**



15 Anlage Checkliste Vorgelagerte Systeme

		geprüft	nicht notwendig
1.	<p><b>Bestandsaufnahme</b> der digitalen, steuerlich relevanten Unterlagen aus vorgelagerten Systemen wie z.B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Lohnbuchhaltungssystem,</li> <li>• Anlagenbuchhaltung,</li> <li>• PC-Kassensystem,</li> <li>• Registrier-Kassensystem,</li> <li>• Warenwirtschaftssystem,</li> <li>• Zahlungsverkehrssystem,</li> <li>• Taxameter,</li> <li>• Geldspielgeräte,</li> <li>• elektronische Waagen,</li> <li>• Materialwirtschaft,</li> <li>• MS-Office, <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Mailing (Outlook),</li> <li>○ Word-Dateien,</li> <li>○ Excel Dateien,</li> </ul> </li> <li>• Fakturierung,</li> <li>• Zeiterfassung,</li> <li>• Archivsystem,</li> <li>• Dokumenten-Management- System,</li> <li>• Rechnungseingangsbuch,</li> <li>• Fahrtenbuch,</li> <li>• Berechnungen von Rückstellungen,</li> <li>• Berechnungen von Bestandsveränderungen,</li> <li>• Berechnungen von Darlehen,</li> <li>• Berechnung Eigenverbrauch</li> <li>• Archivsysteme (DMS),</li> <li>• Zeiterfassungssysteme für z.B. Lohn bzw. als Grundlage für eine Ausgangsrechnung,</li> <li>• Materialwirtschaft,</li> <li>• Anlagen zur Steuererklärung,</li> <li>• Verfahrensdokumentation</li> <li>• sonstiges.</li> </ul>		
2.	<p><b>Dokumentation und Protokollierung</b> der Grundeinstellungen und der jeweiligen Veränderungen im System.</p> <p><b>Sicherstellung der Darstellung</b> aller möglichen Auswertungsmöglichkeiten für die Finanzverwaltung.</p>		

**Problembereich Kassenführung**

		geprüft/ erledigt	nicht not- wendig
3.	<b>Sicherungen</b> der Belege in elektronischer Form sind zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust vorzunehmen.		
4.	<b>Sicherstellung der Unveränderbarkeit</b> von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem (z.B. Daten-Management-System), da diese Systeme (Datei-Explorer) die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht erfüllt.		
5.	<b>Aufbewahrung aller steuerlich relevanter Unterlagen</b> in Papierform und in digitaler Form über die steuerliche Aufbewahrungsfrist (10 Jahre) Aus Geschäftsvorfällen sind Daten steuerrelevant, die als Betriebsausgaben oder als Betriebseinnahmen gebucht werden oder sich in sonstiger Weise auf die Höhe des steuerlichen Gewinns auswirken (z.B. Abschreibungen, Einlagen und Entnahmen).		
6a.	Ggf. <b>Kontaktaufnahme</b> mit dem Kassenaufsteller zur Sicherstellung der Aufbewahrung der steuerlich relevanten Unterlagen.		
6b.	Ggf. <b>Kontaktaufnahme</b> mit dem Systembetreuer zur Sicherstellung der Aufbewahrung der steuerlich relevanten Unterlagen.		
7.	<b>Zeitnahe, laufende, geordnete Belegablage</b> oder laufende Nummerierung der Belege während der Buchungsperiode bis zur <b>monatlichen</b> Übermittlung an den Steuerberater; alternativ Scannen und Übermitteln der Daten an den Steuerberater (Unternehmen-Online)		

## 16 Anlage Verfahrensdokumentation Kassenführung

Im Folgenden werden die Punkte dargestellt, die regelmäßig im Rahmen einer Betriebsprüfung als „Verfahrensdokumentation Kasse“ abgefragt werden:

1. Wie viele Kassen wurden benutzt, bzw. waren vorhanden?
2. Welche Kasse(n) wurde(n) eingesetzt?
3. Fabrikate und Typenbezeichnung evtl. eingesetzter EDV-Kassen:
4. Wer ist die verantwortliche Auskunftsperson?
5. Welche Personen haben die Kasse geführt?
6. *Wer fertigte den täglichen Kassenabschluss?*
7. *Wer fertigte die Kassenberichte bzw. Belege zum Kassenbuch?*
8. Wurde ein Kassenbuch (ggf. in Form aneinander gereihter Kassenberichte) geführt und wenn ja, wer hat es gefertigt?
9. In welchem Turnus werden Kassen-Soll und -Ist überprüft und wer ist dafür verantwortlich?
10. Wenn Differenzen auftraten, wie wurden diese im Kassenbuch erfasst?
11. Wie werden die Einnahmen aus unbaren Geschäftsvorfällen (Schecks, Kreditkarten) erfasst?
12. Wenn die Tageskasseneinnahmen über Kassenberichte ermittelt wurden: Wurden tägliche Kassenbestandsaufnahmen durchgeführt?
13. Sind Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen zur EDV-Registrierkasse/PC-Kasse vorhanden?
14. Wenn ja, welche (z.B. Bedienungsanleitungen, Programmierhinweise, Programmabrufe, Anweisungen zum Ausdruck oder zum Unterdrücken gewisser Daten und/oder Speicher)?
15. Besteht - wie in Kaufhauskonzernen - ein ausreichend sicheres internes Kontrollsystem, bei dem der einzelne Bediener (Anwender) die Programmierung nicht manipulierend ändern kann?
16. Wenn ja, wie ist das interne Kontrollsystem beschaffen (kurze Beschreibung)?
17. Inwieweit wird von vorhandenen betriebsspezifisch wählbaren Programmiermöglichkeiten Gebrauch gemacht?
18. Von wem werden die Programmierungen/Umprogrammierungen vorgenommen?
19. Werden über die einzelnen Programmierungen bzw. Änderungen Protokolle erstellt und aufbewahrt?
20. Sind Trainings- oder Schulungsspeicher im Wege der Programmierung eingerichtet worden?
21. Mit wieviel Speichern (einschl. Schulungs- oder Trainingsspeicher) ist die EDV-Registrierkasse/PC-Kasse ausgestattet?
22. Werden Stornobuchungen (insbes. sog. Managerstorno bzw. Nachstorno) u. ä. in den Tagesendsummenbons (Finanzberichten) bzw. der Journal-Log-Dateigesondert ausgewiesen?
23. Liegen bezüglich der Stornobuchungen usw. Aufzeichnungen oder Belege (z.B. der falsch verbuchte Originalbeleg)
24. Werden neben den Finanzberichten weitere Auswertungen wie z.B. Warengruppen- oder Kellnerberichte gespeichert?